

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Kovonax**

Aneta Cigánková

---

Bakalářská práce  
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2011/2012

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Aneta CIGÁNKOVÁ**  
Osobní číslo: **M09938**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Kovonax**

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se nákladů, jejich charakteristiky, klasifikace a řízení.

### II. Praktická část

- Provedte rozbor nákladů firmy Kovonax a vytvořte analýzu bodu zvratu.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení a formulujte možnosti snížení nákladů ve firmě.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Rozsah příloh: **40 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DOYLE, D. Strategické řízení nákladů. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.  
FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. Nákladové účetnictví. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-245-0746-3.  
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.  
SYNEK, M. Manažerská ekonomika. Praha: Grada, 2000. ISBN 80-247-9069-6.  
SYNEK, M. Podniková ekonomika. Praha: C. H. Beck, 1999. ISBN 80-7179-228-4.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **2. dubna 2012**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2012**

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*

L.S.



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
  - bez omezení;
  - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 22.4.2012

*Bambura*

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíádně k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů ve výrobním podniku Kovonax, s.r.o. Cílem je zhodnocení aktuální výše a struktury nákladů v této společnosti a navrnutí vhodných doporučení ve zkoumané oblasti.

V teoretické části práce interpretuji poznatky načerpané z odborné literatury pojednávající o charakteristice, členění a řízení nákladů. V praktické části provedu podrobný rozbor nákladů firmy a na základě zjištěných informací vytvořím analýzu bodu zvratu. Na ni pak navážu výpočtem limitu nákladů a příspěvků na úhradu. V závěru práce připojím doporučení na zlepšení nákladové politiky podniku.

Klíčová slova:

Náklady, přímé náklady, nepřímé náklady, fixní náklady, variabilní náklady, bod zvratu, příspěvek na úhradu

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with the cost analysis in the enterprise Kovonax, s.r.o. The aim is to evaluate of current level and structure of the cost in this company and to propose appropriate recommendation within the study area.

In the theoretical part of the thesis I interpret facts from economic literature dealing with characteristics, classification and management of the cost. In the practical part I make a detailed cost breakdown and on the basis of information from this analysis I make an analysis of the Break-even Point. Then I continue with the calculation of the cost limit and with Contribution Margin. In the end of my thesis there are recommendations for improvements in cost policy of the company.

Keywords:

Costs, Direct Costs, Indirect Costs, Fixed Costs, Variable Costs, Break-even Point, Contribution Margin

Ráda bych touto cestou poděkovala panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD. za vedení mé práce a poskytnutí cenných rad a panu Bc. Jiřímu Štěpáníkovi za projevenou ochotu, trpělivost a zájem při jejím zpracování.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ</b> .....	<b>12</b>
1.1 NÁKLADY JAKO POJEM.....	12
1.2 HOSPODÁRNOST A EKONOMICKÁ ÚČINNOST.....	12
1.2.1 Hospodárnost.....	12
1.2.2 Ekonomická účinnost.....	12
1.3 TYPY POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.3.1 Finanční pojetí.....	13
1.3.2 Hodnotové pojetí.....	13
1.3.3 Ekonomické pojetí.....	13
1.4 NÁKLAD X VÝDAJ.....	14
<b>2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>15</b>
2.1 TŘÍDĚNÍ VE VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT.....	15
2.2 DRUHOVÉ TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
2.3 ÚČELOVÉ TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	16
2.3.2 Náklady jednicové a režijní.....	16
2.3.3 Kalkulační členění nákladů.....	17
2.4 TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝROBY.....	17
2.4.1 Variabilní náklady.....	17
2.4.2 Fixní náklady.....	19
2.5 DALŠÍ KATEGORIE NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	20
<b>3 PRAKTICKÉ VYUŽITÍ INFORMACÍ O VARIABILNÍCH A FIXNÍCH NÁKLADECH</b> .....	<b>21</b>
3.1 NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	21
3.1.1 Krátkodobé nákladové funkce.....	21
3.1.2 Dlouhodobé nákladové funkce.....	21
3.1.3 Metody stanovení nákladových funkcí.....	21
3.2 ANALÝZA BODU ZVRATU.....	23
<b>4 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>26</b>
4.1 KALKULACE.....	26
4.1.1 Kalkulační metody.....	26
4.1.2 Druhy kalkulací.....	27
4.2 ROZPOČETNICTVÍ A PLÁNOVÁNÍ.....	28
4.2.1 Členění rozpočtů.....	28
4.2.2 Hlavní rozpočet.....	29
4.2.3 Kontrola plnění rozpočtů.....	30
<b>5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>31</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>32</b>
<b>6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI KOVONAX, S. R. O.</b> .....	<b>33</b>
<b>7 ANALÝZA NÁKLADŮ</b> .....	<b>38</b>



7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE DRUHŮ .....	38
7.1.1	Horizontální analýza .....	39
7.1.2	Vertikální analýza .....	40
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ NA ZÁKLADĚ ÚČELOVÉHO ČLENĚNÍ .....	42
7.3	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝROBY .....	47
7.3.1	Variabilní náklady .....	47
7.3.2	Fixní náklady.....	49
<b>8</b>	<b>ANALÝZA BODU ZVRATU FIRMY .....</b>	<b>52</b>
8.1	MOŽNOSTI DOSAŽENÍ BODU ZVRATU .....	54
8.1.1	Limity fixních a variabilních nákladů .....	54
8.1.2	Příspěvky na úhradu fixních nákladů a zisku.....	56
	<b>SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>61</b>
	<b>DOPORUČENÍ .....</b>	<b>62</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>65</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>67</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>68</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>69</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>70</b>

## ÚVOD

Náklady bezesporu patří k nejvýznamnějším pojmům finančního a manažerského účetnictví a podnikové ekonomiky. Vysvětlení jejich důležitosti je jednoduché. Jedním z hlavních cílů každého podniku je dosažení kladného výsledku hospodaření, tedy zisku. Tento výsledek se vypočítá právě jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady. Náklady tedy mají zcela zásadní vliv na úspěšnost a ziskovost firmy a tím i na její budoucí existenci. Pokud by totiž dlouhodobě náklady podniku převyšovaly jeho výnosy, vykázaná ztráta by způsobila nemalé problémy, které by mohly vyústit až v úpadek firmy. Z toho důvodu se podniku vyplatí dlouze nad svými náklady přemýšlet, pokusit se je co nejvhodněji plánovat a optimalizovat jejich výši a strukturu.

V mé bakalářské práci se budu věnovat problematice nákladů ve společnosti Kovonax, s.r.o. zabývající se výrobou nábytku z kovu a dřeva. Ačkoli má podnik dlouholetou tradici a produkuje vysoce kvalitní výrobky, již několik let po sobě hospodaří se ztrátou, ze které se mu nedaří vymanit. Cílem mé práce je zhodnotit aktuální strukturu a objem nákladů podniku, vypracovat analýzu bodu zvratu a navrhnout vhodná doporučení a opatření zaměřená na snižování nákladů.

Teoretická část práce je rozdělena na několik kapitol týkajících se nejdůležitějších poznatků, které jsem ohledně nákladů načerpala z odborné literatury. Jelikož se jedná o velmi rozsáhlé téma, zaměřím se na klíčové informace, jež souvisí s problematikou řešenou v praktické části. Na úvod zmíním definici nákladů a způsoby jejich pojetí. Dále přejdu k popisu základních způsobů klasifikace nákladů, na což poté navážu analýzou bodu zvratu. Následně se budu věnovat nástrojům řízení nákladů, jako jsou kalkulace a rozpočetnictví. Teoretickou část uzavřu stručným shrnutím.

Praktickou část práce uvedu krátkým představením společnosti Kovonax, s.r.o, nastíním její historii, cíle, organizační strukturu a současnou ekonomickou situaci. Poté se budu věnovat rozboru nákladů podniku, které vždy roztrídím podle kritérií popsanych v teoretické části. Takto zjištěné poznatky dále využiji pro analýzu bodu zvratu, výpočet limitu fixních a variabilních nákladů a příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku u vybraných výrobků. Z důvodu doporučeného rozsahu práce vypustím oblast plánování nákladů a rozpočetnictví. Na základě provedených analýz na závěr vypracuji doporučení a formuluji možnosti snížení nákladů ve firmě.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

## 1.1 Náklady jako pojem

Odborná literatura nabízí několik různých definicí pojmu náklady. Všechny vyjadřují v podstatě totéž, ale mohou se lišit úhlem pohledu. Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví snížením majetku (aktiv) nebo přírůstkem dluhů (pasiv), což v konečném důsledku zapříčiní pokles vlastního kapitálu. Informace plynoucí z finančního účetnictví jsou užitečné především pro vlastníky a věřitele podniku. (Král, 2002, s. 36)

Naproti tomu v manažerském účetnictví, které je stěžejním zdrojem informací pro vedení podniku, jsou náklady vnímány jako účelně a účelově vynaložené ekonomické zdroje. Účelnost znamená racionální vynaložení prostředků s ohledem na hospodárnost a ekonomickou účinnost. Účelovost vyjadřuje, že je očekáváno jejich budoucí zhodnocení. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 93), (Popesko, 2008, s. 18)

## 1.2 Hospodárnost a ekonomická účinnost

### 1.2.1 Hospodárnost

Hospodárnost vyjadřuje racionální průběh nákladů, což znamená, že požadované výkony jsou tvořeny s vynaložením minimálního objemu nákladů. Toho je dosahováno pomocí principu výtěžnosti (s vynaložením stejného množství nákladů dojde k růstu objemu výkonů) a úspornosti (snížení absolutní výše nákladů na konkrétní výkon). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 87)

### 1.2.2 Ekonomická účinnost

Jedná se míru zhodnocení vynaložených nákladů vzhledem k vytvořenému ekonomickému prospěchu (výnosům z prodeje výkonů). Ekonomickou účinnost lze kvantifikovat pomocí zisku. (Král, 2002, s. 43)

## 1.3 Typy pojetí nákladů

- Finanční pojetí
- Hodnotové pojetí
- Ekonomické pojetí

### 1.3.1 Finanční pojetí

Jeho podstatou je peněžní forma koloběhu prostředků. Náklady jsou zde vyjádřeny jako skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje neboli peníze investované do výkonů. Náklady jsou oceňovány prostřednictvím historických (skutečných) pořizovacích cen příslušných vstupů. Finanční pojetí nákladů je obsahem finančního účetnictví. (Landa, 2006, str. 341)

### 1.3.2 Hodnotové pojetí

Hodnotové pojetí nákladů je předmětem manažerského účetnictví, které má za úkol podávat důležité informace pro vnitřní řízení podniku. Náklady jsou zde oceňovány reprodukční cenou a jsou téměř shodné s položkami nákladů ve finančním pojetí. Rozdíl v hodnotovém pojetí je však ten, že zahrnuje i tzv. kalkulační náklady. Mezi ně patří například kalkulační mzda podnikatele, kalkulační nájemné, kalkulační úroky z vlastního nebo cizího kapitálu, kalkulační odpisy, či rizika. (Landa, 2006, str. 342)

### 1.3.3 Ekonomické pojetí

Ekonomické pojetí nákladů slouží k zjištění informací nutných především pro účely rozhodování, tj. pro výběr nejlepší alternativy ze všech možných. Náklady jsou v tomto případě chápány jako hodnota, kterou lze získat při jejich nejefektivnějším využití. Od ostatních pojetí se to ekonomické liší tím, že operuje i s tzv. oportunitními náklady. Ty můžeme nazvat také jako náklady obětované příležitosti. Oportunitní náklady nepředstavují reálně vynaložené ekonomické zdroje, ale jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravil, když se rozhodl pro jinou alternativu. Vybraná alternativa tudíž musí podniku uhradit jak skutečné náklady, tak i ušlý efekt. (Král, 2002, s. 52), (Landa, 2006, str. 343)

Nejvýznamnější charakteristiky jednotlivých nákladových pojetí Král (2002, s. 52) shrnul v této tabulce:

Tabulka 1 – Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
<b>Vztah k subsystému účetnictví</b>	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
<b>Vztah k zobrazované realitě</b>	Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila.	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti.	Zobrazení transakce formou srovnání s jinou v úvahu přicházející alternativou.
<b>Vztah k vyjádření zisku</b>	Zisk je měřen na principu tzv. nominálního zachování kapitálu. Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období.	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu. Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, až když se podaří re-produkovat vlastní kapitál měřený výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti.	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje o případné oportunitní výnosy.

#### 1.4 Náklad x Výdaj

Výdaj vzniká v okamžiku úbytku (výdeje) peněz z pokladny nebo z běžného účtu. Časově nemusí souviset s nákladem. Příkladem může být hotovostní nákup materiálu na sklad, který se na náklad změní až v okamžiku spotřeby materiálu ve výrobě. O nákladech tedy hovoříme v souvislosti se spotřebou ať už zmíněného materiálu nebo práce, služeb apod. (Paseková, 2005, s. 221)

Zisk = výnosy – náklady

Cash flow = příjmy – výdaje

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Tak jako existují různé definice nákladů, existuje i množství způsobů jejich klasifikace. Je tomu tak proto, že informace o nákladech patří mezi stěžejní pro většinu procesů a úkolů řešených ve firmě. Každá situace si ovšem žádá specifické vyjádření a rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin tak, aby poskytly ty správné údaje pro objasnění konkrétního problému. Vhodná klasifikace nákladů je hlavním předpokladem pro pochopení příčin jejich vzniku i pro jejich optimalizaci a efektivní řízení.

### 2.1 Třídění ve výkazu zisků a ztrát

Jde o členění, které poskytuje jeden z nedůležitějších výkazů finančního účetnictví, výsledovka. Náklady ve výkazu zisků a ztrát se používají pro výpočet hospodářského výsledku podniku.

Podle Synka (2000, s. 68) je členění nákladů ve výsledovce následující:

- běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady)
- odpisy investičního majetku
- ostatní provozní náklady (prodaný materiál, odpis pohledávky)
- finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady)
- mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny)

### 2.2 Druhovému třídění nákladů

Nákladové druhy jsou věcně stejnorodé položky nákladů. Toto třídění odpovídá na otázku, které náklady byly vynaloženy či co bylo spotřebováno. Informuje tedy o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů, tj. o externích, prvotních a jednoduchých nákladech vzniklých stykem podniku s jeho okolím.

Hradecký ve své publikaci (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78) náklady druhově roztrídil takto:

- spotřeba materiálu, energie
- spotřeba externích prací a služeb (např. poradenské, opravářské služby)
- osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění)
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku
- finanční náklady (např. bankovní výlohy, nákladové úroky)

Druhové členění je významné pro finanční účetnictví (podrobnější druhové třídění využívá výkaz zisků a ztrát) a pro účely finanční analýzy podniku. Pro potřeby managementu firmy jsou však informace vyplývající z druhového třídění nedostačující a to proto, že nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 16)

## 2.3 Účelové třídění nákladů

Toto členění je významné proto, že u nákladů vyjadřuje i jejich věcného nositele (příčinu vzniku, za jakým účelem byl náklad vynaložen). Zachycuje příčinné souvislosti mezi náklady a konkrétními útvary, výkony či činnostmi. Díky tomu může podnik dobře kontrolovat svou hospodárnost. Toto třídění se dále člení.

### 2.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Podstatou je vztah nákladů k jednotlivým činnostem, technologickým stupňům nebo operaci v transformačním procesu.

- **Technologické náklady** jsou vyvolané určitou výrobní technologií, např. spotřebou základního materiálu.
- **Náklady na obsluhu a řízení** vznikly z příčiny vytvoření, zabezpečení a udržení optimálních podmínek nutných pro výrobu, např. osvětlení a vytopení dílny. (Král, 2002, s. 62), (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 103)

### 2.3.2 Náklady jednicové a režijní

Třídění nákladů na jednicové a režijní podrobněji rozvíjí předcházející členění. Veškeré náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů vztahujících se k výrobě jako celku patří mezi režijní. Zbytek technologických nákladů, které souvisejí přímo s určitým výkonem, se označují jako jednicové. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 17)

- **Jednicové náklady** tedy souvisejí s konkrétní jednotkou dílčího výkonu (jednicový materiál, jednicové mzdy, ostatní jednicové náklady). Na tomto základě je pak možné určit normy spotřeby ekonomických zdrojů, které jsou nástrojem stanovení nákladového úkolu.
- Naopak **režijní náklady** nelze rozvrhnout na jednotku dílčího výkonu. Jsou společné pro určitý výkon, skupinu výkonů nebo útvarů a jsou bezprostředně spjatý s určitým obdobím (např. výrobní režie, správní režie). Řízení a kontrola těchto ná-



kladů je obtížnější a méně přesná a provádí se pomocí rozpočtů režijních nákladů. (Lang, 2005, s. 42), (Král, 2002, s. 62), (Popesko, 2008, s. 23)

### 2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Toto členění rozděluje náklady podle výkonů a informuje, na jaký účel byly náklady vynaloženy (na jaké produkty či služby). Toho se využívá zejména při zjišťování rentability jednotlivých výrobků a při tvorbě a řízení struktury výrobního programu. Rozlišujeme zde náklady přímé a nepřímé.

- **Přímé náklady** jsou ty, které můžeme bezprostředně přiřadit k jednotlivým výkonům či produktům. Jsou přímo zjistitelné měřením nebo vážením na kalkulační jednici. Jedná tedy o náklady jednicové, které jsou vyvolány nejen konkrétním výkonem, ale přímo jeho jednotkou. Příkladem může být časová mzda dělníka, materiál na jeden kus výrobku.
- **Nepřímé náklady** nelze přímo rozpočítat na konkrétní výkon, jelikož jsou společné pro více činností či operací. Zabezpečují výrobní proces jako celek a jsou společné více druhům produktů. Typickým zástupcem jsou náklady na řízení podniku nebo odbyt. (Synek, 2006, s. 37), (Landa, 2006, str. 345)

## 2.4 Třídění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

Třídění vychází z toho, jak se jednotlivé náklady chovají, pokud podnik mění objem své produkce. Informuje o možných alternativách jeho budoucího vývoje, což je velmi důležité pro plánování nákladů a pro řešení nejrůznějších rozhodovacích úloh. Základem je členění nákladů na fixní a variabilní.

### 2.4.1 Variabilní náklady

Jedná se o ty náklady, které se mění spolu s objemem výroby. Říká se jím také náklady produktu, protože musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. Jejich úroveň lze měnit v krátkém období. Variabilní náklady se ale nemusí vyvíjet stejně rychle, jako objem výroby. Proto existují tři druhy variabilních nákladů:

- **proporcionální**  
Jedná se o náklady, které se mění přímo úměrně k objemu výroby. Pokud množství produkce klesá, klesají stejně i náklady. Pokud množství produkce roste, zvyšují se

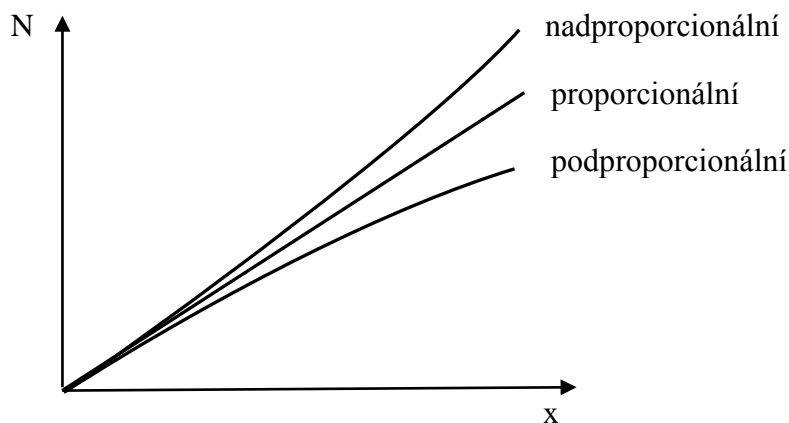
stejným tempem také náklady. Jejich podíl na jednotku výkonu je konstantní. Patří sem například všechny jednicové náklady.

- **nadproporcionální** (progresivní)

Jde o náklady, které rostou rychleji než objem výroby. Při zvyšování objemu produkce tak mají přírůstkové náklady u každé další jednotky vyšší hodnotu. Zařadit sem můžeme například mzdy dělníků za práci přesčas.

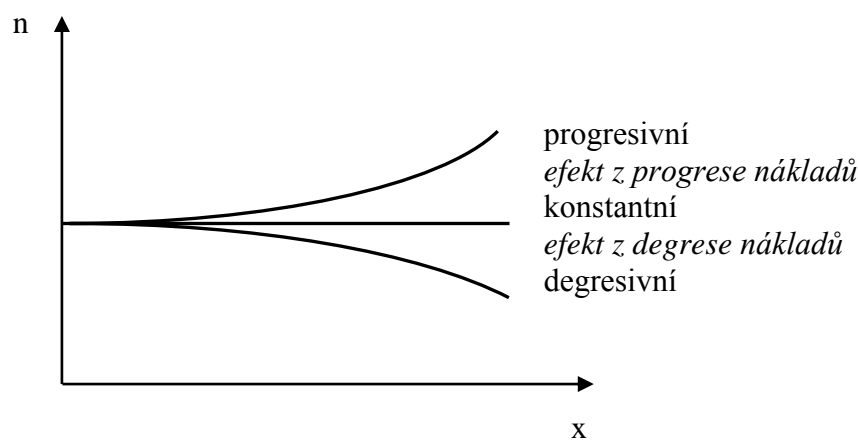
- **podproporcionální** (degresivní)

Tyto náklady naopak rostou pomaleji než objem výroby. U každé další jednotky tak přírůstkové náklady postupně klesají. Jedná se například o náklady na údržbu a opravy strojního zařízení. (Landa, 2006, str. 348), (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 22), (Král, 2002, s. 68)



Obrázek 1 – Graf průběhu celkových nákladů

(Král, 2002, s. 69)



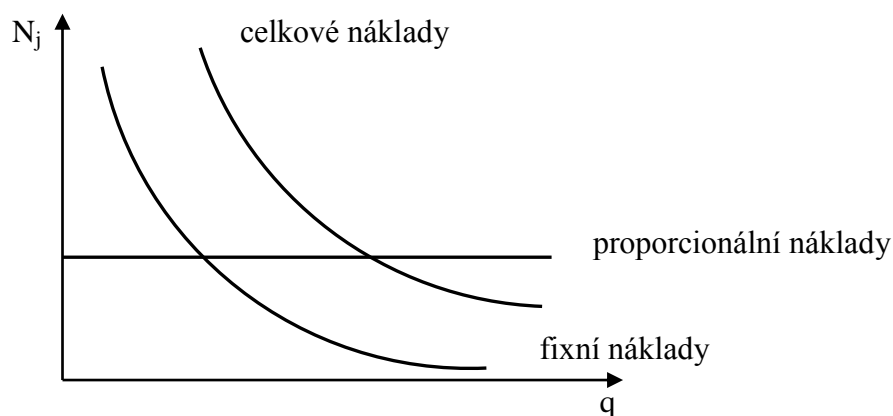
Obrázek 2 – Graf průběhu průměrných nákladů

(Král, 2002, s. 69)

### 2.4.2 Fixní náklady

Fixní (pevné) náklady zůstávají v krátkém období neměnné, protože jsou jednorázově vynakládány na určitý časový interval, bez ohledu na provedený objem výkonů. Nejsou tedy vyvolávány jednotlivými výkony, ale slouží k zajištění efektivního chodu podniku jako celku a zahrnují například nájemné, úroky z půjček, odpisy, část režii apod. Jedná se o soubor nákladů určujících a zabezpečujících jistou výrobní kapacitu (odtud kapacitní náklady). Jak již bylo zmíněno, z krátkodobého hlediska jsou fixní náklady považovány za neměnné. Ovšem v dlouhém období se fixní náklady mění na variabilní, protože je podnik může skokově navýšit rozšířením výrobní kapacity. Proto z dlouhodobého hlediska fixní náklady neexistují.

Velmi zajímavým a důležitým jevem spojeným s fixními náklady je jejich degrese. Jde o to, že podíl fixních nákladů na jednotku produkce s růstem objemu výroby klesá. Podnik by se měl tudíž snažit o maximální využití výrobní kapacity a pomocí degrese nákladů tak dosáhnout co nejnižší nákladovosti svých výrobků. (Synek, 2000, s. 81), (Landa, 2006, str. 348), (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 24)



Obrázek 3 – Graf degrese fixních nákladů

(Synek, 2006, s. 40)

Pokud podnik zcela nevyužívá svou výrobní kapacitu, nevyužívá naplno ani fixní náklady. V takovém případě se pak hovoří o nevyužitých (volných) fixních nákladech

## 2.5 Další kategorie nákladů v manažerském účetnictví

Jedná se o specifickou skupinu odhadovaných nákladů zvažovaných variant, které hrají velmi důležitou roli při rozhodování. Toto členění se provádí v souvislosti s konkrétní budoucí operací či úkonem.

- **Oportunitní náklady** představují ušlé výnosy ze zamítnuté, podnikem neuskutečněné alternativy.
- **Explicitní náklady** mají podobu peněžních výdajů a jsou zaznamenány ve finančním účetnictví. Příkladem je nákup kapitálu, práce, nájemné atd.
- **Implicitní náklady** nemají podobu peněžních výdajů, jsou obtížně vyčíslitelné a k jejich měření se proto využívají oportunitní náklady.
- **Relevantní náklady** jsou důležité z hlediska rozhodování, protože se při uskutečňování různých alternativ bude měnit jejich výše.
- **Přírůstkové náklady** tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu výroby.
- **Utopené náklady** byly v minulosti vynaloženy tak, že je podnik v budoucnu nemůže ovlivnit žádným rozhodnutím (např. odpisy fixních aktiv).
- **Imputované náklady** jsou připisované danému rozhodnutí. Jedná se o důsledky, které podniku přinese zvolená alternativa.
- **Kalkulační náklady** jsou náklady, které se nevyskytují ve finančním účetnictví anebo jsou zde vykazovány v jiné výši (např. kalkulační odpisy, úroky, nájemné).

(Synek, 2000, s. 80), (Popesko, 2008, s. 43), (Král, 2002, s. 65), (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 19), (Wöhe, 2007, str. 841)

### 3 PRAKTICKÉ VYUŽITÍ INFORMACÍ O VARIABILNÍCH A FIXNÍCH NÁKLADECH

V předchozí kapitole vysvětlené třídění nákladů podle závislosti na změně objemu výroby je výchozím bodem pro řešení celé řady důležitých úloh v podniku. Nejvíce se členění využívá při řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě (např. optimalizace sortimentu prodávaných výkonů). Tyto jsou často označovány zkratkou CVP odvozenou z anglických pojmů costs, volume, profit, tedy náklady, objem a zisk, jelikož se zabývají změnou nákladů a zisku v závislosti na změně objemu výroby. (Popesko, 2008, s. 43), (Král, 2002, s. 65)

#### 3.1 Nákladové funkce

Vyjadřují matematickou formou vztah mezi náklady a objemem výroby. Představují zjednodušený obraz skutečnosti a napomáhají k poznání a pochopení podstaty nákladového procesu. Nejčastěji se tyto nákladové modely používají při analýze bodu zvratu, od níž se pak odvíjí další typy úloh.

##### 3.1.1 Krátkodobé nákladové funkce

Používají se v krátkém období, ve kterém nelze měnit všechny výrobní činitele a produkce je omezena výrobní kapacitou určenou fixními náklady. Tyto funkce se využívají při běžném, operativním řízení. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 19)

##### 3.1.2 Dlouhodobé nákladové funkce

Používají se v dlouhém období, ve kterém lze měnit veškeré výrobní činitele, včetně fixních (rozšíření výrobní kapacity). Jsou využívány zejména při rozhodování o velikosti podniku, druhu výrobního zařízení, technologie apod. (Král, 2002, s. 65)

##### 3.1.3 Metody stanovení nákladových funkcí

Jsou-li známy fixní i variabilní náklady podniku, mohou být sestaveny nákladové funkce, kde objem výroby je nezávisle proměnná a celkové náklady závisle proměnná.

Podle Synka (2000, s. 87) k sestavení nákladových funkcí slouží tyto funkce matematické:

- pro náklady proporcionální lineární funkce  $y = a + bx$  (1)

- pro náklady nadproporcionální kvadratická funkce  $y = a + bx + cx^2$  (2)

- pro náklady podproporcionální kvadratická funkce  $y = a + bx - cx^2$ , (3)

kde  $a$  představuje odhad fixních nákladů,  $b, c$  variabilní náklady na jednotku produkce,  $y$  celkové náklady a  $x$  objem produkce.

Pro odhad parametrů nákladových funkcí se využívá klasifikační analýza, metoda dvou období, bodový diagram nebo regresní a korelační analýza.

### **Klasifikační analýza**

Metoda spočívá v rozřídění nákladů na fixní a variabilní, podle jejich reakce na změnu objemu výroby. Nákladová funkce vyjadřuje vztah:

$$N = FN + VN * Q, \quad (4)$$

kde  $N$  jsou celkové náklady v Kč,  $FN$  fixní náklady,  $VN$  variabilní náklady a  $Q$  objem výroby v Kč. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 38)

### **Metoda dvou období**

Pro tuto metodu je ideální zvolit období s nejmenším a největším objemem výroby, přičemž ani jedno nesmí být abnormální, vybočující z běžného vývoje. Výpočet je proveden řešením dvou rovnic o dvou neznámých:

$$N_1 = a + b * Q_1 \quad (5)$$

$$N_2 = a + b * Q_2, \quad (6)$$

kde  $N_1, N_2$  jsou celkové náklady v Kč a  $Q_1, Q_2$  představují objem výroby v Kč. První rovnice znázorňuje období s největším a druhá s nejmenším objemem výroby.

Metoda se využívá k orientačnímu zjištění vývoje nákladů. (Synek, 2000, s. 89)

### **Bodový diagram**

Jedná se o grafickou metodu často kombinovanou s metodou dvou období. Na osu  $x$  jsou nanášeny objemy výroby, na osu  $y$  náklady. Průsečík hodnot je znázorněn bodem. Čím těsněji jsou body roztroušeny kolem načrtnuté přímky, tím je větší závislost nákladů na objemu výroby. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 40)

### **Regresní a korelační analýza**

Jde o nejspolehlivější metodu, užívanou i k tvorbě nelineárních nákladových funkcí. Pomocí měr korelace umožňuje také zjistit spolehlivost zjištěných funkcí.

Pro ruční výpočet Synek (2000, s. 91) uvádí vzorec:

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - \left( \sum X \right)^2}, \quad (7)$$

kde  $n$  je počet sledovaných období,  $X$  je objem výroby a  $Y$  náklady.

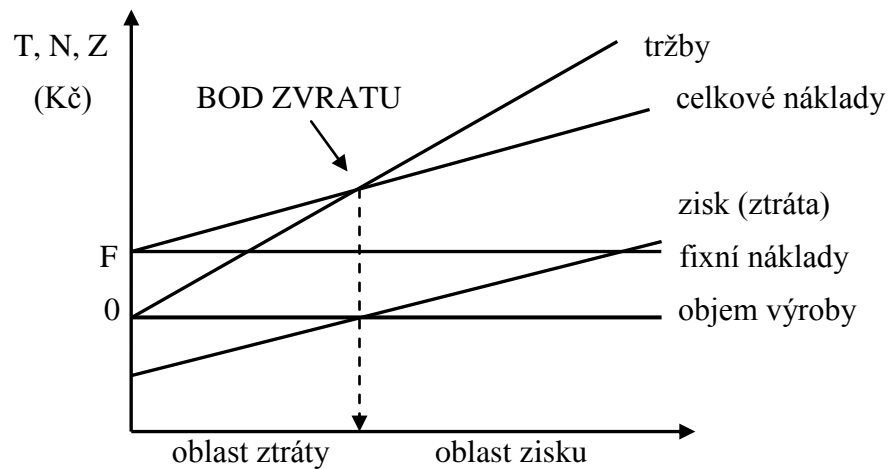
Korelační koeficient se vypočítá podle vzorce:

$$r = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{\left[ \sum X^2 - \left( \sum X \right)^2 \right] * \left[ \sum Y^2 - \left( \sum Y \right)^2 \right]}}. \quad (8)$$

Čím blíže je  $r$  hodnotě jedna, tím lépe daný model vystihuje vývoj nákladů.

### 3.2 Analýza bodu zvratu

Bod zvratu (nulový bod, bod zisku, kritický bod rentability, bod krytí nákladů) je stav, kdy se tržby rovnají celkovým nákladům, to znamená, že hospodářský výsledek je zde nulový. Od tohoto okamžiku začíná podnik produkovat zisk.



Obrázek 4 – Graf analýzy bodu zvratu

(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 47)

Pomocí bodu zvratu lze stanovit minimální rozsah činnosti, potřebný na úhradu celkových nákladů nebo pro dosažení požadovaného zisku. Fibírová (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 103) vzorec bodu zvratu odvozuje následovně:

$$CN = VN \quad (9)$$

$$FN + v_j * Q = c_j * Q \quad (10)$$

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{c_j - v_j}, \quad (11)$$

kde  $Q_{BZ}$  je objem prodeje v bodě zvratu,  $c_j$  cena za jednotku a  $v_j$  průměrné variabilní náklady.

Jak již bylo řečeno, od analýzy bodu zvratu lze odvodit množství dalších úloh. Po odečtení variabilních nákladů od ceny produktu je možno stanovit **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku** (marži). Tím lze sledovat, jak se který výrobek či služba podílí na krytí fixních nákladů či tvorbě zisku. Pokud se příspěvek na úhradu rovná jednotkovým fixním nákladům, je dosaženo bodu zvratu. Zisk podnik produkuje až poté, co příspěvek na úhradu pokryje celé fixní náklady.

Pokud je uvažováno o podniku s různorodou produkcí, musí se pro výpočet závislosti nákladů na objemu výroby použít tzv. peněžní bod zvratu, který má tento vzorec:

$$Q_{BZ} = \frac{F}{1-h}, \quad (12)$$

kde  $Q_{BZ}$  vyjadřuje v peněžích celkovou produkci a  $h$  představuje podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč produkce.

Další související ukazatelé jsou podle Zámečnicka (Zámečnick, Tučková, Hromková 2007, s. 48, 49):

- kritické využití výrobní kapacity

$$VK_{krit} = \frac{q(BZ) * 100}{VK}, \quad (13)$$

kde  $VK$  je výrobní kapacita a  $q(BZ)$  objem výroby v bodě zvratu,

- koeficient bezpečnosti udávající, jak daleko je podnik od bodu zvratu

$$KB = \frac{Q_s - q(BZ)}{Q_s}, \quad (14)$$

kde  $Q_s$  je skutečně dosažený objem výroby,

- provozní páka charakterizující podíl fixních nákladů na celkových nákladech podniku



$$STP = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}, \quad (15)$$

kde  $Z$  je zisk a  $T$  jsou tržby. Podíl fixních nákladů na celkových nákladech zvyšuje například vysoký stupeň mechanizace, automatizace či robotizace v podniku.

Mezi mnohé úlohy související s bodem zvratu patří i bod stanovení maximálního zisku, stanovení limitů variabilních a fixních nákladů, minimální výše ceny nebo výběr optimální varianty z nabízených technologických postupů, konstrukčních řešení apod.

## 4 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Pro podnik je důležité, aby neustále snižoval a optimalizoval své náklady, jelikož je to cesta směřující ke zlepšení konkurenceschopnosti firmy, zvyšování zisku či vymanění se ze ztráty. Manažeři by se měli snažit náklady co nejlépe řídit a usměrňovat. Mají k tomu několik nástrojů, přičemž k základním patří kalkulace, rozpočetnictví, odpovědnostní účetnictví, plánování nákladů a normativy nákladů.

### 4.1 Kalkulace

Obecně se jedná o propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné veličiny na jednotku výkonu (produkt, službu, operaci apod.). Kalkulace nákladů pak představuje písemný přehled jednotlivých složek nákladů vynaložených na vznikající výkon. Předmětem kalkulace je kalkulační jednice (jednotka množství, hmotnosti, délky, času apod.) a kalkulované množství (určitý počet jednic). Kalkulace slouží zejména jako podklad pro cenová jednání, rozhodování o strategii, zjištění rentability výrobku, posouzení hospodárnosti či ocenění zásob vlastní výroby. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 111), (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 63)

#### 4.1.1 Kalkulační metody

Metody se liší svými postupy, použitím, způsobem alokace nákladů, zohledňováním pouze některých nákladů nebo vhodností pro konkrétní typ podniku.

##### Absorpční metody kalkulace

Tyto metody počítají s veškerými podnikovými náklady a sestavují se pro účely dlouhodobého rozhodování (např. cenová rozhodování).

Synek (2000, s. 98) uvádí tyto absorpční metody:

##### 1. kalkulace dělením

- *prostá kalkulace dělením* – celkové náklady se podělí počtem kalkulačních jednic; používá se v hromadné výrobě
- *stupňovitá kalkulace dělením* – použití ve fázové výrobě, kde výrobek prochází několika výrobními stupni; např. v chemické výrobě
- *kalkulace dělením s poměrovými čísly* – společné náklady se přiřazují výkonům na základě vztahu k přepočtené jednici (poměrového čísla); používá se u výrobků lišících se velikostí, tvarem, hmotností, jakostí apod.

2. kalkulace přírážkové – režijní náklady se na kalkulační jednici přepočítávají přírážkou pomocí rozvrhové základny, kterou jsou nejčastěji přímé mzdy; použití v sériové nebo hromadné výrobě
3. kalkulace ve sdružené výrobě – užívá se ve výrobě, kde při jednom technologickém postupu vzniká více druhů výrobků; sdružené náklady se rozdělují odečítací nebo rozčítací metodou
4. kalkulace rozdílové – srovnává rozdíly mezi normou (úkolem) a skutečnými náklady

### Neabsorpční metody kalkulace

Jedná se o kalkulaci neúplných nákladů, což znamená, že vůbec nepřirazuje fixní část režijních nákladů. Používá se pro krátkodobé rozhodování.

1. metoda ABC (Activity Based Costing) - jde o přiřazování režijních nákladů skrze aktivity (nákup, prodej, skladování, montáž apod.); lépe vyjadřuje skutečný vztah mezi výkonem a náklady; metoda je velmi přesná, ale zároveň i pracná
2. kalkulace variabilních nákladů – bere v úvahu pouze variabilní náklady a fixní náklady ponechává stranou; pracuje s tzv. příspěvkem na úhradu (viz. kapitola 3.2), který určuje prospěšnost jednotlivých výrobků z hlediska tvorby zisku; používá se pro operativní řízení v podmínkách s častými změnami ve využití výrobní kapacity (Popesko, 2008, s. 90), (Landa, 2006, s. 367), (Král, 2002, s. 199)

Vzorec pro výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (marže) má následující tvar:

$$u = c_i - n_{vi}, \quad (16)$$

kde  $c_i$  je cena výrobku  $i$  a  $n_{vi}$  jsou variabilní náklady na jednotku výrobku  $i$ .

#### 4.1.2 Druhy kalkulací

##### 1. Předběžné kalkulace

Sestavují se před rozběhnutím vlastní výroby a odhadují budoucí náklady. Dále se dělí na:

- *propočtové* – sestavují se u nových výrobků v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby; uplatnění pro dlouhodobé plánování a strategické řízení

- *operativní* – představuje výši nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby; využití při operativním řízení
- *plánové* – sestavují se pro určité rozpočtové období; nástroj řízení nákladů v opakované, sériové a hromadné výrobě.

## 2. Výsledné kalkulace

Jsou završením celé kalkulační soustavy. Vyjadřují skutečné náklady vynaložené za určité období. Slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182), (Synek, 2000, s. 110)

## 4.2 Rozpočetnictví a plánování

Každý podnik má stanoveny určité cíle. Cesta k dosažení těchto cílů je vymezena vzájemně propojenými plány (v naturálních jednotkách), které jsou dále rozpracovávány do podoby rozpočtů. Rozpočet je plán vyjádřený v peněžních jednotkách, vázaný na konkrétní období, který formuluje náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost. (Landa, 2006, s. 374), (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124), (Popesko, 2008, s. 121)

Rozpočetnictví se tedy zabývá sestavováním rozpočtů a patří mezi nejdůležitější nástroje vnitropodnikového řízení. Jejich funkcí je podle Synka (2000, s. 119) především:

- ukládat úkoly v nákladech vnitropodnikovým útvarům
- kontrolovat hospodárnost vnitropodnikových útvarů
- poskytovat podklady pro stanovení sazeb režii v předběžných kalkulacích nákladů.

### 4.2.1 Členění rozpočtů

#### 1. Podle časového hlediska

- *krátkodobé* – čtvrtletní či měsíční rozpočty příjmů a výdajů
- *střednědobé* – pro období 1 až 5 let; rozpočty výnosů, nákladů a zisku
- *dlouhodobé* – delší než 5 let; rozpočty finančních zdrojů, investičních projektů

#### 2. Podle stupně řízení

- *základní* – rozpočty za jednotlivá střediska nebo výkony
- *souhrnné* – za vyšší stupně řízení

#### 3. Podle počtu variant plánu

- *pevné* – stanovují se pro konkrétní objem výkonů v případě stabilního využití výrobní kapacity
- *pohyblivé* (pružné) – jsou stanoveny pro různé varianty budoucího vývoje, tj. pro různý stupeň využití kapacity; základem je rozlišení režijních nákladů na variabilní a fixní část (Landa, 2006, s. 378), (Synek, 2000, s. 120), (Popesko, 2008, s. 125)

#### 4.2.2 Hlavní rozpočet

Rozpočty lze rozdělit také na **vnitropodnikové** (rozpočty výkonů, peněžních příjmů, výdajů, režijních nákladů), které se týkají jednotlivých útvarů nebo činností, a **podnikové**, charakterizující cíle podniku jako celku. Ty jsou formulovány prostřednictvím rozpočtové výsledovky, rozpočtové rozvahy a rozpočtem peněžních toků. Tyto tři výkazy bývají označovány jako hlavní rozpočet (anglicky Master Budget).

##### 1. Rozpočtová výsledovka

Za základní rozpočtové kritérium je považován hospodářský výsledek zachycený ve výsledovce. Ten se tvoří z rozpočtu výnosů a rozpočtu nákladů, jehož součástí je:

- *rozpočet jednicových nákladů* – odvozený z rozpočtů výroby; využívající informace o nákladové náročnosti výkonu
- *rozpočet přímých nákladů výkonu* – odvozený od rozpočtů strategických a servisních činností a údajů o externích vztazích
- *rozpočet režijních nákladů* – stanoví se jako nákladový úkol na vymezené období pro předpokládaný rozsah činnosti a pro jednotlivá střediska; odděluje fixní a variabilní složku režijních nákladů (Popesko, 2008, s. 123)

Pro rozpočtování se používá členění podle závislosti na změně objemu výroby a účelové.

##### 2. Rozpočtová rozvaha

Zaměřuje se především na změny stavu jednotlivých skupin aktiv a pasiv. Nejdůležitější je pak zjištění výše pracovního (OM) a čistého pracovního kapitálu (OM – KCZ). Tvoří pojítka mezi rozvahou a rozpočtem peněžních toků.

##### 3. Rozpočet peněžních toků

Zabezpečuje likviditu a solventnost podniku a slouží jako podklad pro řízení vztahů mezi základními aktivitami tvořícími finanční prostředky. Člení se na část provozní, investiční a

finanční a sestavit ho lze přímou či nepřímou metodou. (Popesko, 2008, s. 124), (Král, 2002, s. 273)

### 4.2.3 Kontrola plnění rozpočtů

Rozpočty by podniku byly k ničemu, pokud by pravidelně nevyhodnocoval jejich plnění a dodržování. K tomu se nejčastěji používá metoda kvantifikace a analýzy odchylek mezi skutečnými a rozpočtovanými veličinami. Landa (Landa, 2006, s. 383) uvádí tyto možné odchylky:

- kvalitativní – vznikají z důvodu rozdílů ocenění norem spotřeby a práce
- kvantitativní – vznikají z titulu rozdílů mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby
- sortimentní – rozdíl mezi rozpočtovaným a skutečným sortimentním složením výkonů
- odchylky z výtěžnosti a úspornosti vynakládaných ekonomických zdrojů

Pokud jsou zjištěny odchylky, je důležité určit příčinu a odpovědnost za jejich vznik a zajistit nápravná opatření.

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Z pohledu finančního účetnictví jsou náklady vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu. Naopak v manažerském účetnictví jsou chápány jako účelně a účelově vynaložené ekonomické zdroje. Náklady mohou být pojaty finančním, nákladovým nebo ekonomickým způsobem, přičemž každý přístup operuje s rozdílnými typy nákladů.

Vhodná klasifikace nákladů je základním předpokladem pro pochopení příčin jejich vzniku, pro jejich optimalizaci a efektivní řízení. Mohou být členěny podle struktury výkazu zisků a ztrát, druhově, účelově, pro potřeby kalkulací nebo podle závislosti na změnách objemu výroby. Rozdělení nákladů na fixní a variabilní je velmi důležité pro plánování nákladů a pro řešení celé řady rozhodovacích úloh. Variabilní náklady se mění s objemem výroby a mohou mít proporcionální, nadproporcionální či podproporcionální vývoj. Fixní náklady jsou vynakládány jednorázově na určitý časový interval a jejich výši lze změnit pouze v dlouhém období. Degrese fixních nákladů vyjadřuje klesající charakter podílu fixních nákladů na jednotku produkce při růstu objemu výroby.

Nákladové funkce znázorňují matematickou formou vztah mezi náklady a objemem výroby. Tyto jsou využívány zejména při analýze bodu zvratu vyjadřujícího stav, kdy se tržby podniku rovnají celkovým nákladům. Odvíjí se od něj množství dalších úloh jako kritické využití výrobní kapacity, koeficient bezpečnosti, provozní páka či příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Ten představuje rozdíl mezi cenou produktu a variabilními náklady.

Pro účely snižování a optimalizace nákladů je užívána řada manažerských nástrojů. Kalkulace představují přehled jednotlivých složek nákladů vynaložených na vznikající výkon. Používány jsou absorpční metody kalkulace počítající s veškerými podnikovými náklady a neabsorpční, které nepřizávají fixní část režijních nákladů. Rozpočetnictví ukládá úkoly jednotlivým střediskům a kontroluje jejich hospodárnost. Hlavní rozpočet se týká podniku jako celku a je složen z rozpočtové výsledovky, rozpočtované rozvahy a rozpočtu peněžních toků.

Tyto poznatky načerpané z odborné literatury dále využiji v praktické části práce pro analýzu struktury a výše nákladů v podniku Kovonax, s.r.o. a výpočet bodu zvratu.

# **I. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI KOVONAX, S. R. O.

Předmět podnikání: CZ-NACE 310900 – výroba ostatního nábytku

Místo podnikání: Sušilova 477, Bystřice pod Hostýnem, 768 61

Telefon a e-mail: +420 573 378 306; obchod@kovonax.eu

<http://www.kovonax.cz>



Obrázek 5 – Logo společnosti (www.kovonax.cz)

Kovonax, společnost s bohatou historií a dlouhou tradicí, patří mezi významné producenty kovového nábytku v České republice. Sídlí v Bystřici pod Hostýnem a specializuje se především na židle, křesla, stoly, věšáky a lůžka. Velkou část zakázek tvoří ordinační sedačky, polohovací postele a toaletní vozíky pro zdravotnická zařízení či školní nábytek jako lavice a židle. Největší objem výroby pak zaujímá kancelářský a kongresový sedací nábytek.

Počátky firmy sahají do začátku dvacátého století, kdy roku 1908 Robert Slezák založil první zámečnickou dílnu na zhotovování kování pro dřevěný nábytek, především ten z továrny ohýbaného nábytku Thonet. Slezákovi se dařilo a svou výrobu časem rozšířil o kovový nábytek. Jako jeden z prvních u nás jej začal pokrývat galvanickou vrstvou z mědi, niklu a chromu. Za druhé světové války se v podniku vyráběly dílce pro válečné účely, ale po znárodnění roku 1945 a začlenění do národního podniku Kovona se v produkci nábytku pokračovalo. Při privatizaci v roce 1992 pak byly uplatněny restituční nároky Slezákových potomků a ti spolu s managementem začali psát novodobou historii společnosti Kovonax.

Firma realizuje své výrobky na základě vlastního návrhu, vývoje a technické dokumentace. Podnik spojuje tradiční technologie s moderními a díky tomu dosahuje jedinečné kvality, spolehlivosti a bezpečnosti svých produktů. Ty se navíc vyznačují praktickou konstrukcí, jednoduchou manipulací a snadnou údržbou. (Mutl, Štěpáník, 2010)

K výrobě nábytku jsou používány ocelové trubky, profily, kruhová ocel a plechy, které jsou doplňovány o plasty, dřevařské a čalounické materiály. Mezi technologiemi, kterými firma disponuje, jsou plně automatizované pily, lisy, zakružovačky, programovatelné ohýbačky, soustruhy, frézy či svařovací automaty. Na podzim roku 2011 navíc došlo k inovaci linky galvanického pokovení a práškového lakování. Firma také vlastní řadu certifikátů, např. ČSN EN ISO 9001 a ČSN EN ISO 13485.

Kovonax je ryze český subjekt i producent, ovšem s jejich výrobky se mohou zákazníci setkat i v zemích EU, Ruska, Běloruska, Ukrajiny a Bulharska. (Mutl, Štěpáník, 2010)

### Výrobní portfolio

- *kancelářský nábytek* – klasické židle, otočné židle a křesla, stoly, křesla s péry
- *školní nábytek* – žákovské lavice a židle, počítačové stolky, otočné židle a křesla
- *vybavení ordinací, čekáren a nemocnic* – otočné židle a křesla, stoly, rentgenové sedačky, lavice do čekáren, věšáky
- *nábytek pro sály a společenské místnosti* – stohovatelné židle, židle s prvky pro spojování do řad, stoly pro kavárny a sály, stoly se sklápěcí podnoží, televizní a konferenční stolky
- *nábytek pro hotely a prodejny* – stojany na šaty, stojany na kufry
- *zakázková výroba do zahraničí* – kovový nábytek, kovové podnože lakované/chromované/surové
- *vybavení nemocničních zařízení* – postele polohovatelné, hydraulicky a elektricky ovládané, matrace do postelí, zábrany, vzpřimovací hrazdy, infusní stojany, servírovací stolky, převážecí vozíky ([www.kovonax.cz](http://www.kovonax.cz))



Obrázek 6 – Nemocniční lůžko Sabina VII

([www.kovonax.cz](http://www.kovonax.cz))

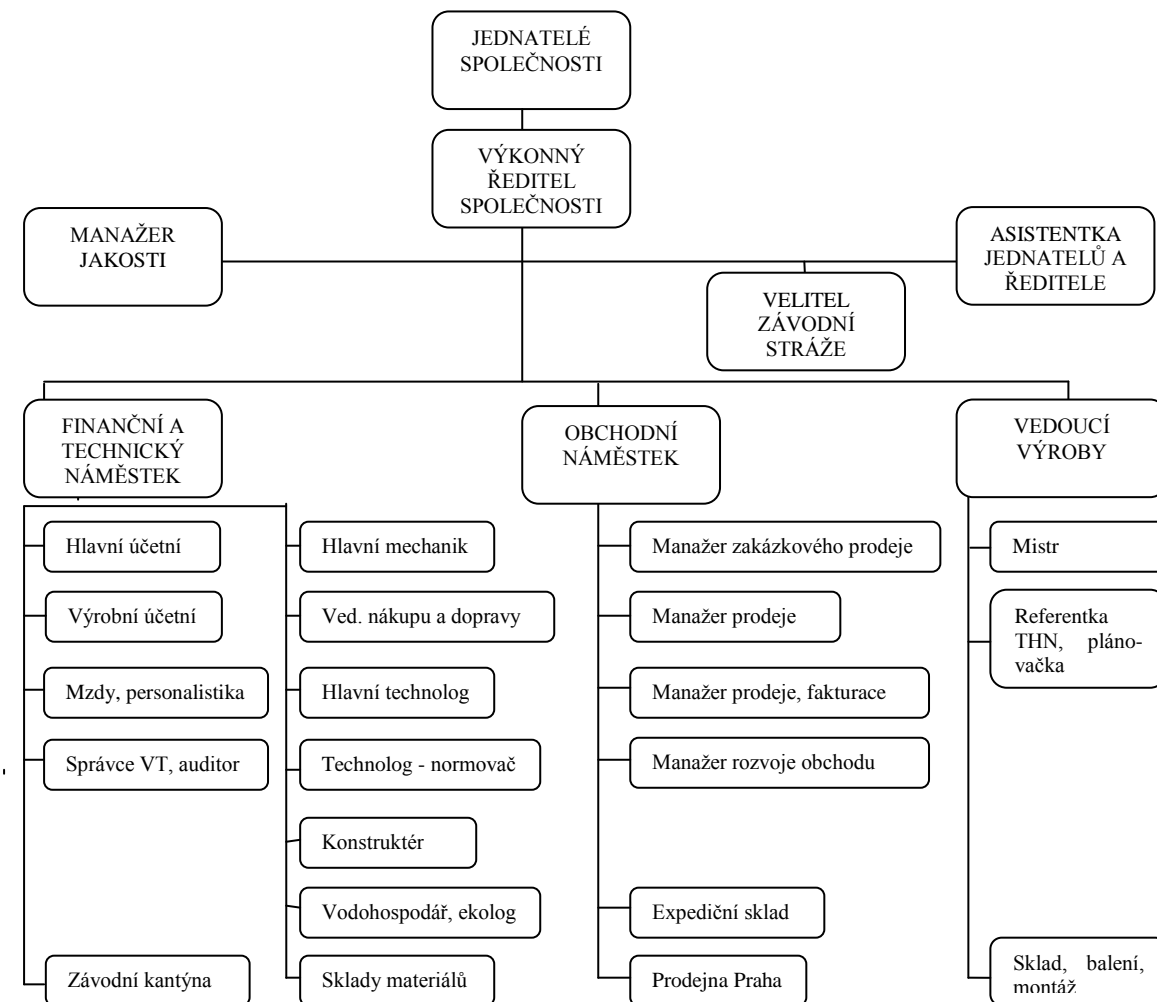


Obrázek 7 – Křeslo K31

([www.kovonax.cz](http://www.kovonax.cz))

### Organizační struktura

Řídící orgány společnosti i sídlo firmy jsou v Bystřici pod Hostýnem. Útvary jsou přizpůsobeny liniově-štabnímu systému řízení. Průměrný stav zaměstnanců k roku 2010 byl 72.



Obrázek 8 – Schéma organizační struktury podniku Kovonax

(Drozd, Šimčík, 2010)

### Vlastnická struktura

*Jednatelé:* Ing. Jaroslav Drozd, Zdeněk Šimčík

*Valná hromada:* Ing. Jaroslav Drozd (podíl 25%), Zdeněk Šimčík (podíl 25%), František Kolařík (podíl 25%), Jaroslav a Otakar Slezákovi (společný podíl 25%)

### **Vize, cíle, strategie**

Kovonax se především snaží o maximální spokojenost svých zákazníků a o nejvyšší kvalitu výrobků tak, aby byl na neustále se měnícím trhu zajištěn perspektivní vývoj firmy.

Mezi základní principy vedení společnosti patří kvalita práce, plnění požadavků zákazníků, dobré vztahy s dodavateli a odběrateli, trvalá prosperita firmy, záruka sociálních jistot zaměstnanců, pozitivní pracovní prostředí a podmínky pro osobní rozvoj, ekonomická a ekologická sounáležitost firmy a regionu, adaptace na harmonizované normy evropského práva ve výrobě, prodeji a životním prostředí.

Pro období 2009-2012 vyhlásil podnik politiku jakosti, jejímž pilířem je plnění cílů formulovaných pro oblasti marketingového plánování, návrhu výrobků, přípravy výroby, nákupu, procesu výroby a dodání výrobků. (Mutl, Štěpáník, 2010)

### **Charakteristika odvětví**

Dle členění CZ-NACE výroba ostatního nábytku spadá do skupiny 31 – výroba nábytku, která je součástí sekce C – zpracovatelský průmysl. V roce 2010 pak v nábytkářském průmyslu působilo 127 podniků nad 50 zaměstnanců a celkem zde pracovalo 12 315 zaměstnanců. Mezi největší producenty tohoto odvětví v ČR patří TON a.s., Bystřice pod Hostýnem, TUSCULUM a.s., Rousínov, JITONA a.s., Soběslav, KORYNA s.r.o., Koryčany nebo ALFA INTERIER s.r.o., Praha. ([www.czso.cz](http://www.czso.cz))

Z informací Ministerstva průmyslu a obchodu dostupných za rok 2010 vyplývá, že produkce nábytku výrazně poklesla a to až o 9,3%. Důvodem může být zmenšení domácí poptávky vlivem nižší bytové výstavby či otevření nových řetězců velkoobchodu s nábytkem ze zahraničí (např. rakouský XXX Lutz). Oproti roku 2009 zaznamenala výroba ostatního nábytku propad v tržbách o 5%. ([www.mpo.cz](http://www.mpo.cz))

Uvedený trend je patrný v celé Evropě. Podniky jsou nuceny přistoupit k restrukturalizaci a modernizaci výroby. Pro konkurenceschopnost firem jsou klíčovými faktory výzkum, inovace, kvalita, design a know-how. ([www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu))

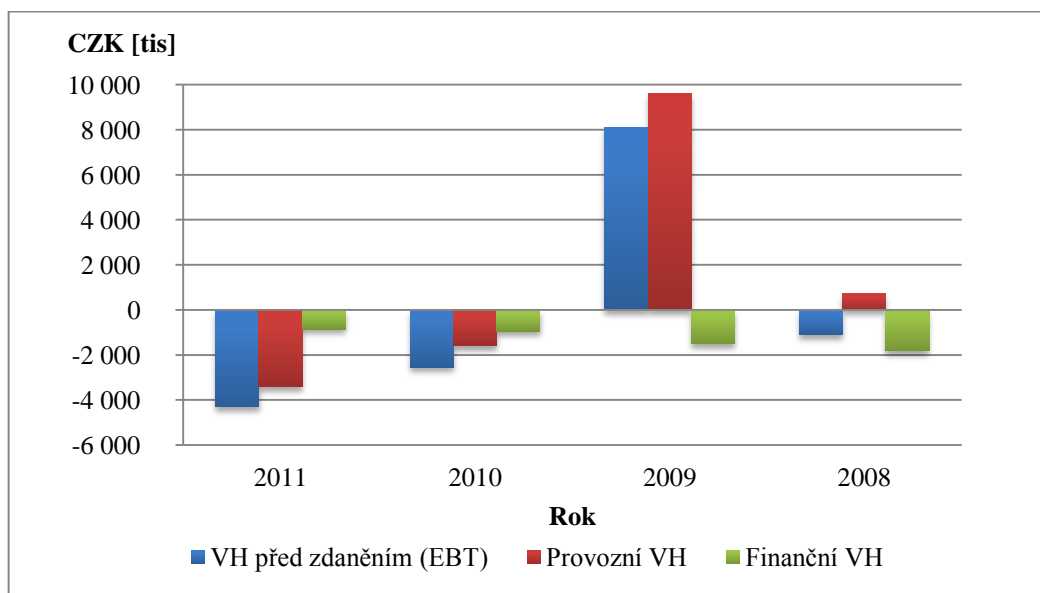
### **Aktuální situace firmy Kovonax**

Vlivem světové hospodářské krize se výsledky firmy za poslední léta pohybují v záporných hodnotách. Vývoj hospodářského výsledku zachycuje následující tabulka a graf.

Tabulka 2 – Vývoj hospodářského výsledku firmy Kovonax s.r.o. z let 2009-2011

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2010	2009	2008
Obchodní marže	1 371	1 900	1 731	2 975
Výkony	33 612	43 507	52 750	64 092
Výkonová spotřeba	21 471	27 797	34 545	39 830
Přidaná hodnota	13 512	17 610	19 936	27 237
Provozní VH	-3 423	-1 601	9 627	702
Finanční VH	-858	-950	-1 513	-1 818
Mimořádný VH	0	0	-3	-1
<b>VH za běžnou činnost</b>	<b>-4 281</b>	<b>-2 701</b>	<b>8 310</b>	<b>-1 114</b>
<b>VH za účetní období</b>	<b>-4 281</b>	<b>-2 701</b>	<b>8 307</b>	<b>-1 115</b>
<b>VH před zdaněním (EBT)</b>	<b>-4 281</b>	<b>-2 551</b>	<b>8 111</b>	<b>-1 117</b>



Obrázek 9 – Graf vývoje hospodářského výsledku firmy Kovonax z let 2009-2011

(vlastní zpracování)

V roce 2009 sice podnik vykázal zisk kolem 8 milionů Kč, avšak hlavní podíl na tom měl odprodej části nemovitostí z majetku Kovonaxu společnosti Lidl Česká republika, v.o.s. za téměř 15 milionů Kč. V tomto roce došlo také k uhrazení ztráty minulých let snížením základního kapitálu firmy z 38 milionů na 20 milionů Kč. ([www.justice.cz](http://www.justice.cz))

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ

### 7.1 Analýza nákladů podle druhů

Pro rozbor nákladů podle tohoto způsobu třídění jsem použila metodu horizontální a vertikální analýzy výkazu zisků a ztrát, jelikož druhové členění vychází právě z výsledovky. Vertikální analýza vyhodnocuje, jak se jednotlivé druhy nákladů podílejí na celkové sumě nákladů. Horizontální analýza pak zachycuje jejich vývoj v čase.

Pro účely analýzy jsem použila tyto nákladové druhy:

- **náklady na prodané zboží** – jedná se o prodané cizí zboží Kovonaxem nakoupené
- **výkonová spotřeba** – zahrnuje spotřebu energií, služeb a materiálu (jednicový a režijní)
- **osobní náklady** – mzdové náklady jednicové a režijní, náklady na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, zákonné a ostatní sociální náklady
- **odpisy** – odpisy dlouhodobého hmotného majetku (pozemky, budovy a stavby, stroje) a nehmotného majetku (software)
- **zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu** – úbytek dlouhodobého majetku či materiálu v důsledku prodeje v zůstatkové ceně
- **změna stavu opravných položek a rezerv** – tvorba zákonných a ostatní rezerv a opravných položek k majetku
- **ostatní provozní náklady** - dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, poplatky za znečištění ovzduší, regresní náhrady, příspěvek ob. komory, manka a škody
- **finanční náklady** – zahrnují investiční a provozní úroky, poplatky a kursové rozdíly z prodeje produktů do zahraničí

Pro přehlednost a lepší zachycení souvislostí jsem do analýzy zahrnula i základní výnosové druhy:

- *tržby za prodej zboží* – Kovonaxem nakoupené a obratem prodané zboží
- *výkony* – tržby za prodej vlastních výrobků, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivace vnitropodnikových služeb
- *tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu*
- *ostatní provozní výnosy* – náhrady za škody a manka, inventarizační rozdíly

- výnosy z finančního majetku – úroky, kurzové rozdíly z prodeje produktů do zahraničí

### 7.1.1 Horizontální analýza

Tabulka 3 – Horizontální analýza výkazu zisků a ztrát podniku Kovonax z let 2009 – 2011

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2010	2009	2011/2010	2010/2009	2011/2009
Tržby za prodej zboží	5 690	11 870	8 596	-52,1%	38,0%	-33,8%
Výkony	33 612	43 507	52 750	-22,7%	-17,5%	-36,3%
Tržby z prodeje DM a materiálu	497	175	15 416	184,0%	-99,0%	-96,8%
Ostatní provozní výnosy	333	611	2 988	-45,8%	-79,6%	-88,9%
Výnosy z FM	66	59	135	11,8%	-56,3%	-51,1%
<b>Výnosy celkem</b>	<b>40 198</b>	<b>56 222</b>	<b>79 885</b>	<b>-28,5%</b>	<b>-29,6%</b>	<b>-49,7%</b>
Náklady na prodané zboží	4 319	9 970	6 865	-56,7%	45,2%	-37,1%
Výkonová spotřeba	21 471	27 797	34 538	-22,6%	-19,5%	-37,8%
Osobní náklady	15 544	17 751	22 526	-12,4%	-21,2%	-31,0%
Odpisy DHM a DNM	1 828	1 713	2 049	6,7%	-16,4%	-10,8%
ZC prodaného DM a materiálu	140	73	1 328	91,7%	-94,5%	-89,5%
Změna stavu rezerv a OP	-93	-2 141	2 001	95,7%	-207,0%	-104,6%
Ostatní provozní náklady	177	2 001	1 248	-91,2%	60,3%	-85,8%
Finanční náklady	924	1 448	1 209	-36,2%	19,8%	-23,6%
<b>Náklady celkem</b>	<b>44 310</b>	<b>58 612</b>	<b>71 764</b>	<b>-24,4%</b>	<b>-18,3%</b>	<b>-38,3%</b>

Tak jako se snížily tržby za prodané zboží a výkony, mají za poslední 3 roky analogický vývoj i náklady. Hlavní činností podniku je výroba vlastních produktů, která momentálně prochází krizí. V souvislosti s poklesem objemu výroby došlo k velkému propadu v oblasti výkonové spotřeby a také v osobních nákladech, jelikož oproti roku 2009 se v roce 2011 průměrný stav zaměstnanců snížil o 14 z důvodu propouštění v reakci na nepříznivý vývoj firmy.

Jelikož poklesly tržby za prodané zboží, i náklady na jeho nákup se snížily o více jak 50%. Příčinou je menší počet rozsáhlejších zakázek, které Kovonax v roce 2011 uzavřel.

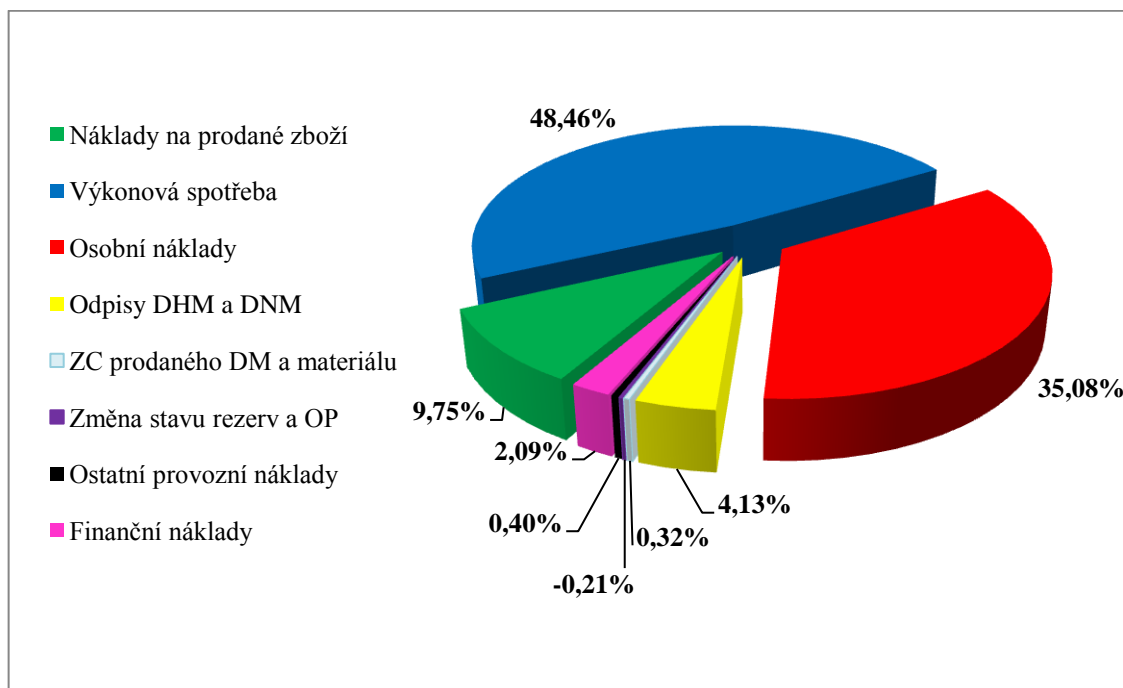
Odpisy DHM a DNM se nijak dramaticky neměnily, ovšem pokles můžeme sledovat u ostatních provozních nákladů a finančních nákladů, kde největší vliv sehrály kurzové rozdíly z obchodování se zahraničím.

## 7.1.2 Vertikální analýza

Tabulka 4 – Vertikální analýza výkazu zisků a ztrát podniku Kovonax z let 2009 – 2011

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010		2009	
Tržby za prodej zboží	5 690	14,15%	11 870	21,11%	8 596	10,76%
Výkony	33 612	83,62%	43 507	77,38%	52 750	66,03%
Tržby z prodeje DM a materiálu	497	1,24%	175	0,31%	15 416	19,30%
Ostatní provozní výnosy	333	0,83%	611	1,09%	2 988	3,74%
Výnosy z FM	66	0,16%	59	0,10%	135	0,17%
<b>Výnosy celkem</b>	<b>40 198</b>	<b>100,00%</b>	<b>56 222</b>	<b>100,00%</b>	<b>79 885</b>	<b>100,00%</b>
Náklady na prodané zboží	4 319	9,75%	9 970	17,01%	6 865	9,57%
Výkonová spotřeba	21 471	48,46%	27 797	47,43%	34 538	48,13%
Osobní náklady	15 544	35,08%	17 751	30,29%	22 526	31,39%
Odpisy DHM a DNM	1 828	4,13%	1 713	2,92%	2 049	2,86%
ZC prodaného DM a materiálu	140	0,32%	73	0,12%	1 328	1,85%
Změna stavu rezerv a OP	-93	-0,21%	-2 141	-3,65%	2 001	2,79%
Ostatní provozní náklady	177	0,40%	2 001	3,41%	1 248	1,74%
Finanční náklady	924	2,09%	1 448	2,47%	1 209	1,68%
<b>Náklady celkem</b>	<b>44 310</b>	<b>100,00%</b>	<b>58 612</b>	<b>100,00%</b>	<b>71 764</b>	<b>100,00%</b>



Obrázek 10 – Graf členění nákladů podle druhů za rok 2011 (vlastní zpracování)



Výrobní povaha podniku Kovonax se opět nejvíce odráží v položkách výkonová spotřeba a osobní náklady, které společně tvoří zhruba 85% všech nákladů. Protože tyto náklady zaujímají největší podíl a mají tudíž rozhodující vliv na výsledky firmy, bylo by vhodné se na tuto oblast zaměřit a pokusit se o jejich redukci.

Náklady na prodané zboží o velikosti téměř 10% zahrnují nejrůznější nábytek Kovonaxem nakupovaný od obchodních partnerů (např. u zakázky na vybavení domova pro seniory jsou to šatní skříně, které nespádají do výrobního portfolia Kovonaxu). Tyto náklady sice nejsou tak velké jako osobní či výkonové, ale i zde by se mohl najít prostor pro úsporu.

Zhruba 5% nákladů zaujímají odpisy majetku, jelikož podnik vlastní velký pozemek s několika budovami vybavenými množstvím strojů a zařízení. Ostatní nákladové položky potom jejich celkovou výši ovlivňují pouze minimálně.

Hodnoty jednotlivých nákladů se v dalších analýzách mohou mírně lišit, jelikož při jejich zpracování jsem vycházela z podrobnějších firemních výkazů vypracovaných ještě před sestavením účetní závěrky.

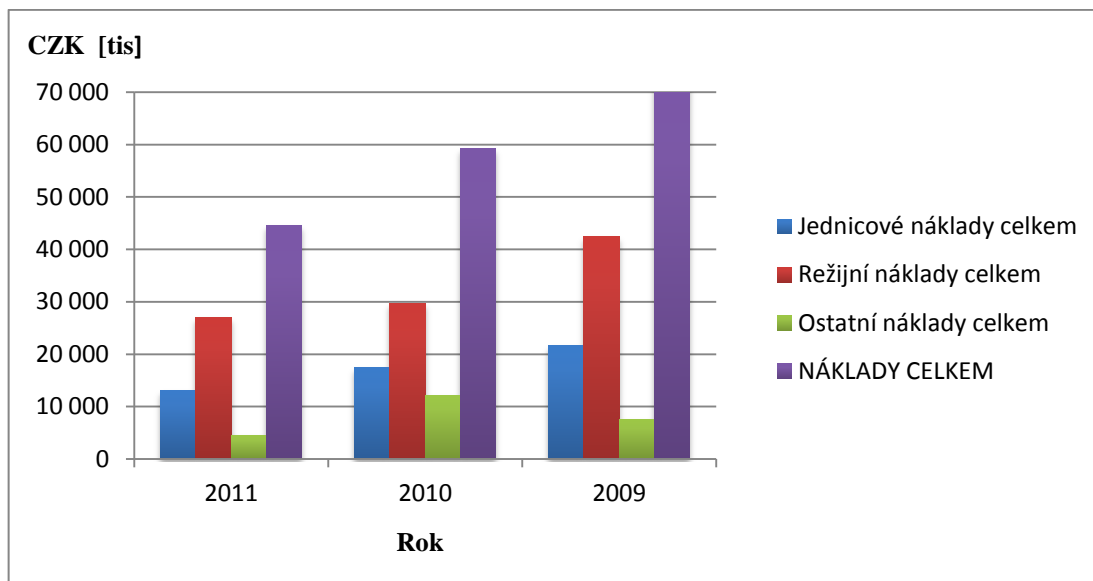
## 7.2 Analýza nákladů na základě účelového členění

Při této analýze jsem náklady podniku roztrídila do tří skupin na jednicové, režijní a ostatní náklady, které se tímto způsobem klasifikovat nedají. Vyjádřila jsem jejich výši v Kč v jednotlivých letech a pro rok 2011 dále provedla podrobnější rozbor. Nejprve jsem určila podíly nákladů v rámci jednotlivých skupin (procentuální podíl položky na celkových jednicových nákladech a na celkových režijních nákladech) a dále jejich podíly na celkových nákladech.

Tabulka 5 – Jednicové a režijní náklady podniku Kovonax z let 2009-2011

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010	2009	
		<i>Podíl na CN</i>			<i>Podíl na JN</i>
Přímý materiál	11 355	25,53%	87,21%	15 350	19 085
Přímé mzdy	1 595	3,59%	12,25%	2 017	2 422
Prémie k přímým mzdám	59	0,13%	0,45%	66	92
Ostatní přímé náklady	12	0,03%	0,09%	4	10
<b>Jednicové náklady celkem</b>	<b>13 021</b>	<b>29,27%</b>	<b>100,00%</b>	<b>17 437</b>	<b>21 609</b>
		<i>Podíl na CN</i>	<i>Podíl na RN</i>		
Režijní materiál	2 452	5,51%	9,11%	3 277	5 410
Spotřeba energie	4 026	9,05%	14,96%	4 718	5 290
Opravy a udržování	348	0,78%	1,29%	385	562
Cestovné	131	0,29%	0,49%	135	124
Ostatní služby	3 148	7,08%	11,70%	3 921	4 049
Režijní mzdy	9 907	22,27%	36,81%	10 959	14 378
Sociální pojištění	3 907	8,78%	14,52%	4 372	5 246
Ostatní pojištění	16	0,04%	0,06%	16	15
Zákoné soc. náklady	60	0,13%	0,22%	312	348
Daň a poplatky	173	0,39%	0,64%	169	591
Zůstatková cena prodaného DNM a HM	85	0,19%	0,32%		1 159
Odpisy majetku	1 828	4,11%	6,79%	1 714	2 049
Opravné položky	-93	-0,21%	-0,35%	-1 710	1 998
Finanční náklady	924	2,08%	3,43%	1 448	1 207
<b>Režijní náklady celkem</b>	<b>26 912</b>	<b>60,50%</b>	<b>100,00%</b>	<b>29 716</b>	<b>42 426</b>
		<i>Podíl na CN</i>	<i>Podíl na ON</i>		
Náklady na prodané zboží	4 319	9,71%	94,90%	9 970	6 865
Prodaný materiál	55	0,12%	1,21%	73	186
Náklady z nevýrobní činnosti	177	0,40%	3,89%	2 001	456
<b>Ostatní náklady celkem</b>	<b>4 551</b>	<b>10,23%</b>	<b>100,00%</b>	<b>12 044</b>	<b>7 507</b>
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>44 484</b>	<b>100,00%</b>	<b>X</b>	<b>59 197</b>	<b>71 542</b>



Obrázek 11 – Graf jednicových a režijních nákladů podniku v letech 2009-2011  
(vlastní zpracování)

Jak lze z tabulky i následujícího grafu vyčíst, režijní náklady jsou v podniku dvakrát vyšší než ty jednicové. Odpovídá to jejich charakteristice popsané v teoretické části. Jednicové náklady souvisí s konkrétním výkonem a lze je k němu přímo přiřadit. Naopak náklady režijní jsou společné pro více výkonů a jsou proto výrazně vyšší.

Nejobjemnější součástí jednicových nákladů je jednicový materiál vstupující přímo do výrobku. Zaujímá 25% na celkových nákladech a téměř 90% na celkových jednicových nákladech. Opět by bylo dobré se na tuto oblast zaměřit a pokusit se zde o aplikaci úsporných opatření.

- **Jednicový materiál** – zahrnuje hutní materiál (trubky, profily, kruhová ocel, plechy), dřevo, čalounické materiály, plasty (kolečka, patky), spojovací materiály (šrouby, čepy, pružinky), atd. (liší se podle typu výrobku)
- **Jednicové mzdy** – mzdy výrobních dělníků
- **Ostatní přímé náklady** – zahrnují odchylky od předepsaného plánovaného stavu, dále např. externí komponenty (externí služba svařování)

Nejpodstatnější složkou režijních nákladů jsou režijní mzdy zabírající 22% celkových nákladů a skoro 37% celkových režijních nákladů. Skládají se převážně z mezd administrativních pracovníků a seřizovačů, ale částečně také dělníků (v případě, že vykonávají práci

přímo nesouvisející s konkrétním výrobkem). Mezi důležité položky režijních nákladů dále patří spotřeba energií, režijního materiálu a služeb. Jejich podrobnější rozpracování následuje.

- **Režijní materiál**

Tabulka 6 – Spotřeba režijního materiálu v letech 2009-2011 (vlastní zpracování)

<i>(v tis. Kč)</i>	<b>2011</b>		<b>2010</b>	<b>2009</b>
		<i>Podíl na RMC</i>		
Spotřeba vedl. pořiz. nákladů	111	4,53%	96	386
Spotřeba materiálu na opravy		0,00%	58	113
Spotřeba vzorku zboží		0,00%		106
Spotřeba ostatního rež. mat.	1 753	71,49%	2 542	3 587
Spotřeba mat. na oper. evid.	94	3,83%	135	241
Spotřeba výr. z ropy	464	18,92%	446	800
Spotřeba mat. EU gal.	30	1,22%		177
<b>Režijní materiál celkem</b>	<b>2 452</b>	<b>100,00%</b>	<b>3 277</b>	<b>5 410</b>

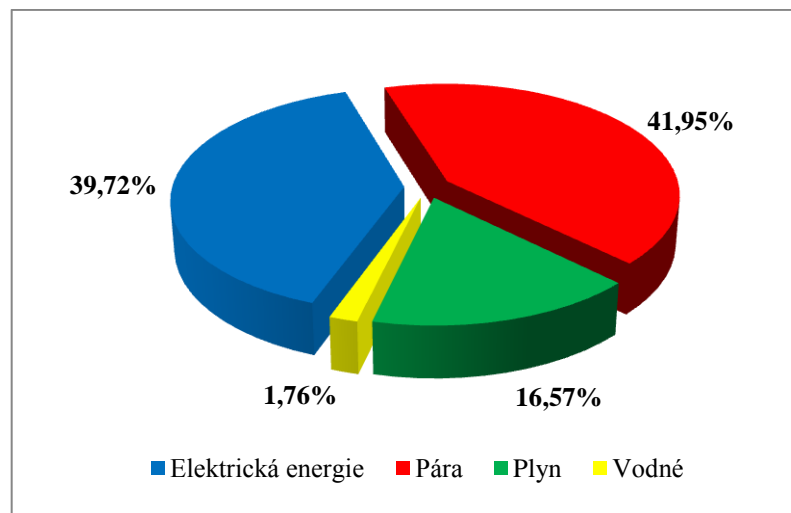
Největší podíl na spotřebě režijního materiálu má ostatní režijní materiál. Podnik zde zařazuje spotřebu chemikálií, pomůcek, náradí či některých materiálů (např. spotřeba chemikálií pro galvanovnu, brusné pásy, kancelářský papír, mýdlo apod.). Dalších téměř 20% zaujímá spotřeba výrobků z ropy, tzn. pohonné hmoty (nafta, benzín) do služebních automobilů či do některých zařízení (kompresory). Bezmála pěti procenty se na spotřebě režijního materiálu podílejí vedlejší pořizovací náklady. Zahrnují externí zpracování materiálu potřebného pro další výrobu.

- **Spotřeba energie**

Tabulka 7 – Spotřeba energií v letech 2009-2011 (vlastní zpracování)

<i>(v tis. Kč)</i>	<b>2011</b>		<b>2010</b>	<b>2009</b>
		<i>Podíl na EC</i>		
Elektrická energie	1 599	39,72%	1 454	1 791
Pára	1 689	41,95%	2 295	2 410
Plyn	667	16,57%	886	980
Vodné	71	1,76%	83	109
<b>Energie celkem</b>	<b>4 026</b>	<b>100,00%</b>	<b>4 718</b>	<b>5 290</b>

Čtyřicet dva procent z celkové spotřeby energií zabírá technologická pára používaná pro vyhřívání odmašťovacího stroje galvanické linky. Dalších téměř 40% připadá na spotřebu elektrické energie. Ta v podniku zajišťuje pohon všech strojů a také osvětlení výrobních hal i administrativních budov. Plyn používaný na vytápění veškerých firemních prostor zaujímá asi 17% z celkové spotřeby energií.



Obrázek 12 – Graf spotřeby energií v roce 2011  
(vlastní zpracování)

- **Ostatní služby**

Tabulka 8 – Spotřeba služeb v letech 2009-2011(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010	2009
		Podíl na SC		
Přepravné	162	5,16%	446	224
Poštovné	399	12,70%	434	522
Stočné	311	9,90%	336	365
Učni, školení	22	0,70%	23	46
Nájemné	356	11,33%	424	595
Revize	61	1,94%	44	32
Likvidace odpadu	183	5,83%	102	247
Provize	871	27,73%	1 191	0
Programované práce	4	0,13%	8	2
Reklama a inzerce	27	0,86%	13	11
Veletřhy a výstavy	16	0,51%	181	258
Ostatní služby	729	23,21%	711	1 747
<b>Služby celkem</b>	<b>3 141</b>	<b>100,00%</b>	<b>3 913</b>	<b>4 049</b>

Nejvýraznější složku spotřeby služeb tvoří provize obchodním zástupcům firmy Kovonax. Mají na starost zprostředkování obchodů a především činnost podnikové prodejny v Praze. Pod ostatní služby o velikosti 23% spadá celá řada položek, např. měření emisí galvanovny, chemické analýzy vodních zdrojů, měření PH, ekonomické poradenství, hasicí přístroje, služby vymáhací společnosti, odborné překlady, certifikace ISO, parkovné apod. Třetí největší položkou je poštovné, kam mimo běžné služby České pošty podnik zahrnuje platby za telefonní hovory a internetové připojení. Za zmínku stojí také nájemné o objemu 10%. Patří sem zejména nájem prostor pro provozování podnikové prodejny v Praze a dále např. pronájem lahví technických plynů či kontejnerů na plasty.

### 7.3 Analýza nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

Podnik Kovonax ve své evidenci nijak nerozlišuje, zda jeho náklady souvisí či nesouvisí s měnícím se objemem výroby. V rámci této analýzy jsem tudíž musela postupovat položku po položce a individuálně se zamýšlet nad jejich vlastnostmi. Některé náklady jsem mohla vzhledem k jejich povaze přímo zařadit mezi fixní či variabilní, většinu nákladů jsem však musela ve vhodném poměru rozdělit na jejich fixní a variabilní část. Podkladem pro mé rozhodování byly podrobné účetní výkazy, rozpisy nákladů a související faktury.

#### 7.3.1 Variabilní náklady

Jak bylo v teorii popsáno, variabilní náklady se mění v závislosti s objemem výroby. Pokud podnik zvyšuje velikost své produkce, tyto náklady rostou. Pokud podnik vyrábí méně, i variabilní náklady se sníží.

Mezi variabilní náklady podniku patří (použity hodnoty pro rok 2011):

- **přímý materiál** – v celé výši, jelikož objem jeho spotřeby je přímo závislý na objemu výroby
- **přímé mzdy a prémie k přímým mzdám** – jedná se o mzdy výrobních dělníků, jejichž výše je závislá na objemu produkce
- **režijní materiál** – tato položka obsahuje jak variabilní tak fixní složku; mezi variabilní část patří např. spotřeba chemikálií, pomůcek, pohonných hmot do zařízení, vedlejší pořizovací náklady či materiál na opravu; 70% (1 716 031 Kč) režijního materiálu má fixní charakter
- **spotřeba energie** – variabilní povahu má 25% spotřeby elektřiny, která připadá na pohon strojů (399 856 Kč); dále 60% ze spotřeby technologické páry (1 013 395 Kč); 10% z vodného, jenž se spotřebuje ve výrobě (7 066 Kč). V roce 2011 činila spotřeba variabilní části energií celkem **420 417 Kč**.
- **opravy a udržování** – četnost 50% z celkových oprav se zvyšuje s objemem výroby (173 899 Kč)
- **cestovné** – tyto náklady se s objemem výroby mění jen o 20% (26 194 Kč)
- **ostatní služby** – obsahují tyto položky: variabilní část přepravného za zboží o objemu 40% z celkového přepravného (64 605 Kč); revize a přezkoušení zařízení 50% (30 407 Kč); provize obchodním zástupcům o výši 30% z celkových provizí

(261 287 Kč); programovatelné práce 80% (3 040 Kč); celkem se pro rok 2011 jedná o sumu **359 339 Kč**.

- **režijní mzdy** – do variabilní části spadají mzdy seřizovačů o objemu 20% (1 981 358 Kč)
- **sociální pojištění** – část připadající na mzdy seřizovačů 20% (781 325 Kč)
- **náklady na prodané zboží** – variabilní povahu má část nakoupeného zboží souvisejícího s většími zakázkami podniku o objemu 20% z celkových nákladů na prodané zboží (863 847 Kč)
- **prodaný materiál** – 50% nákladů na prodaný materiál je variabilní povahy, jelikož souvisí s poklesem produkce (27 734 Kč)
- **kurzové ztráty** – způsobené prodejem většího objemu výrobků do zahraničí činí 30% z kurzových ztrát celkem (58 776 Kč)

Tabulka 9 – Vývoj variabilních nákladů v letech 2009-2011 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010	2009
		<i>Podíl na CVN</i>		
Přímý materiál	11 355	55,58%	15 350	19 086
Přímé mzdy	1 595	7,81%	2 017	2 423
Prémie k přímým mzdám	59	0,29%	66	93
Ostatní přímé náklady	12	0,06%	4	10
Režijní materiál	1 716	8,40%	2 294	3 787
Spotřeba energie	1 420	6,95%	1 816	1 422
Opravy a udržování	174	0,85%	193	281
Cestovné	26	0,13%	108	25
Ostatní služby	359	1,76%	564	108
Režijní mzdy	1 981	9,70%	2 192	2 876
Sociální pojištění	781	3,82%	874	1 049
Náklady na prodej zboží	864	4,23%	1 994	1 373
Prodaný materiál	28	0,14%	37	84
Kurzové ztráty	59	0,29%	59	244
<b>Variabilní náklady celkem</b>	<b>20 429</b>	<b>100%</b>	<b>27 568</b>	<b>32 861</b>

Z uvedené tabulky lze vyčíst, že největší variabilní nákladovou položkou je spotřeba přímého materiálu. Vyplývá z výrobní povahy podniku, že náklady za nákup hutního materiálu, dřeva, čalounických materiálů a dalších materiálů zaujímají bezmála 60% z celkových VN. Spotřeba režijního materiálu se na celkových VN podílí asi z devíti procent.



Za zmínku stojí také přímé mzdy a spotřeba energie, jež se shodně pohybují okolo osmi procent z celkových VN. Všechny tyto významnější položky mají v průběhu let klesající tendenci stejně jako objem výroby podniku.

### 7.3.2 Fixní náklady

Na fixní náklady změna objemu produkce nemá vliv.

Mezi fixní náklady podniku patří tyto položky (použity hodnoty pro rok 2011):

- **režijní materiál** – 30% této položky tvoří fixní náklady; např. spotřeba kancelářského papíru či hygienických pomůcek
- **spotřeba energie** – je tvořena spotřebou elektřiny na osvětlení výrobních hal a administrativních budov a na pohon strojů a kancelářských zařízení o objemu 75% z celkové spotřeby elektřiny (1 199 567 Kč); dále technologickou párou o velikosti 40% (675 599 Kč); spotřebou plynu na vytápění výrobních hal a administrativních budov v plné výši (666 715 Kč); spotřebou vodného o objemu 90% z jeho celkové spotřeby (63 595 Kč). V součtu se pro rok 2011 jedná o částku **2 605 476 Kč**.
- **opravy a udržování** – jedná se o pravidelně prováděné kontroly nezávislé na objemu výroby o objemu 50% z celkové sumy oprav (173 899 Kč)
- **cestovné** – změna objemu výroby na jeho výši nemá zásadní vliv; fixní část tvoří 80% cestovného (104 775 Kč)
- **náklady na reprezentaci** – objem výroby na tuto položku nemá žádný vliv, proto je zcela zahrnuta do fixních nákladů
- **ostatní služby** – zahrnují tyto nákladové položky: fixní část přepravného ve výši 60% z celkového přepravného (96 908 Kč); poštovné v plné výši - obsahuje především platby za telefon a internet; stočné v plné výši; náklady na školení v plné výši; nájemné v plné výši; dále platby za pravidelné revize a přezkoušení o objemu 50% (30 407 Kč); platby za likvidaci odpadu a úklid v plné výši; provize o velikosti 70% připadající na provoz prodejny v Praze (609 670 Kč); programované práce 20% (760 Kč); dále výdaje na reklamu a inzerci v plné výši; náklady související s pořádáním veletrhů a výstav v plné výši; ostatní služby v plné výši – zahrnují například ekonomické poradenství, měření emisí, certifikaci ISO apod.
- **režijní mzdy** – jejich fixní část o velikosti 80% je tvořena mzdami THP pracovníků, které se nemění s objemem výroby (7 925 434 Kč)

- **sociální pojištění** – souvisí se mzdami THP pracovníků a do FN je zařazeno 80%, (3 125 238 Kč)
- **ostatní pojištění** – jedná se o stálé platby nezávislé na objemu výroby
- **zákonné soc. náklady** – zahrnuto do FN v plné výši
- **daně a poplatky** – platby nezávislé na objemu výroby, zcela zahrnuté do FN
- **zůstatková cena prodaného majetku** – objem produkce na jejich výši nemá vliv
- **odpisy majetku** – nezávislé na objemu výroby, zahrnuty do FN v plné výši
- **rezervy a opravné položky** – nezávislé na objemu výroby, zahrnuty zcela do FN
- **náklady na prodej zboží** – jedná se o zboží Kovonaxem nakoupené, jenž má rozšiřovat nabídkové portfolio podniku; jde o 80% z celkových nákladů na prodané zboží (3 455 389 Kč)
- **prodaný materiál** – část materiálu nadbytečného z důvodu odchylky od normy ve výši 50% z prodaného materiálu celkem (27 734 Kč)
- **finanční náklady** – zahrnují především úroky nezávislé na objemu výroby; zařazeno v plné výši mezi FN

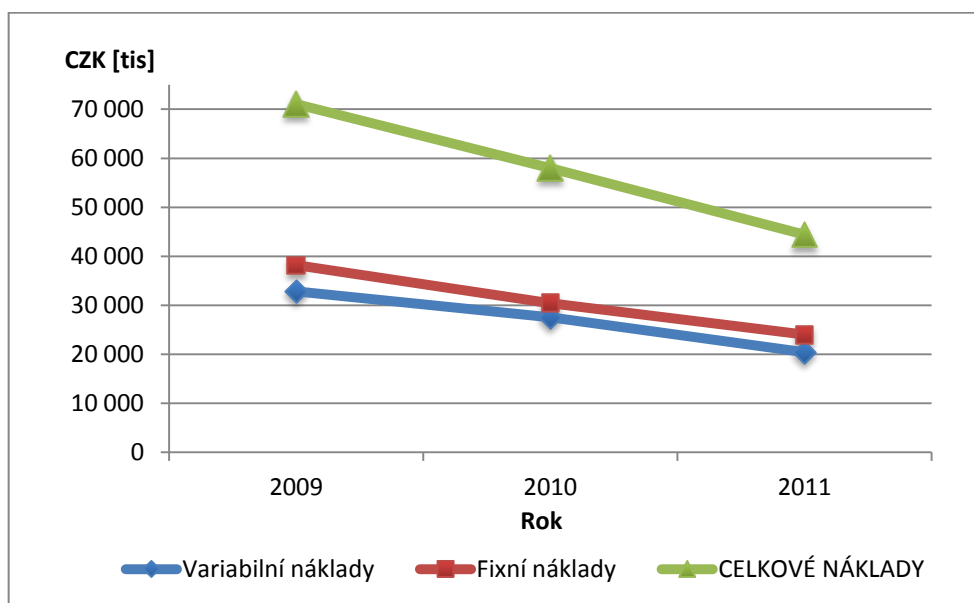
Tabulka 10 – Vývoj fixních nákladů v letech 2009-2011 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010	2009
		Podíl na CFN		
Režijní materiál	735	3,06%	983	1 623
Spotřeba energie	2 605	10,86%	3 040	3 386
Opravy a udržování	174	0,73%	193	281
Cestovné	105	0,44%	108	99
Náklady na reprezentaci	0	0,00%	5	12
Ostatní služby	2 782	11,59%	3 350	3 942
Režijní mzdy	7 925	33,03%	8 767	11 502
Sociální pojištění	3 125	13,02%	3 468	4 197
Ostatní pojištění	16	0,07%	16	16
Zákonné soc. náklady	60	0,25%	312	348
Daně a poplatky	173	0,72%	169	592
ZC prodaného DNM a HM	85	0,35%	0	1 159
Odpisy majetku	1 824	7,60%	1 714	2 049
Rezervy a opravné položky	0	0,00%	-2 149	1 988
Náklady na prodej zboží	3 455	14,40%	7 976	5 492
Prodaný materiál	28	0,12%	37	84
Náklady z nevýrobní činnosti	177	0,74%	2 001	456
Finanční náklady	727	3,03%	442	965
<b>Fixní náklady celkem</b>	<b>23 996</b>	<b>100,00%</b>	<b>30 432</b>	<b>38 191</b>

Největší podíl na fixních nákladech mají režijní mzdy THP pracovníků a s nimi související sociální pojištění. Dohromady tvoří téměř polovinu celkových FN. Mezi významné položky dále patří náklady na prodej zboží se čtrnácti procenty, ostatní služby s jedenácti procenty a spotřeba energie o objemu 10% z celkových FN.

Tabulka 11 – Fixní a variabilní náklady v letech 2009-2011 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011		2010		2009	
		<i>Podíl na CN</i>		<i>Podíl na CN</i>		<i>Podíl na CN</i>
Variabilní náklady	20 429	45,99%	27 568	47,53%	32 861	46,25%
Fixní náklady	23 996	54,01%	30 432	52,47%	38 191	53,75%
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>44 425</b>	<b>100,00%</b>	<b>58 000</b>	<b>100,00%</b>	<b>71 052</b>	<b>100,00%</b>



Obrázek 13 – Graf vývoje fixních a variabilních nákladů v letech 2009-2011

(vlastní zpracování)

Z tabulky 11 a následujícího grafu lze vyčíst, že poměr mezi variabilními a fixními náklady v letech 2009, 2010 i 2011 byl téměř identický. Příčinou poklesu fixních nákladů je snížení objemu režijních mezd z důvodu propouštění pracovníků a snižování jejich mezd, snížení nákladů na prodané zboží, zůstatková cena majetku prodaného v roce 2009 a rozpuštění opravných položek. Klesající variabilní náklady odrážejí situaci firmy, která byla z nedostatku poptávky nucena snížit svou výrobu

## 8 ANALÝZA BODU ZVRATU FIRMY

V předcházející kapitole jsem roztřídila náklady podniku na fixní a variabilní. Získané výsledky nyní použiji jako podklad pro analýzu bodu zvratu. V teorii je vysvětleno, že se jedná o stav, kdy se výše tržeb rovná nákladům. Od tohoto okamžiku podnik začíná vykazovat zisk. Tato analýza je pro Kovonax velmi důležitá. Zmínila jsem již mnohokrát, že podniku se nyní příliš nedaří a hospodaří se ztrátou. V následující úloze tedy určím, jaký minimální objem výroby by měla firma produkovat, aby se jí podařilo alespoň uhradit veškeré náklady.

Jelikož má Kovonax různorodou výrobu, musím pro výpočet použít peněžní bod zvratu, který pracuje s tzv. haléřovým ukazatelem nákladovosti.

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{1-h} \quad (17)$$

Haléřový ukazatel nákladovosti  $h$  vyjadřuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč produkce.

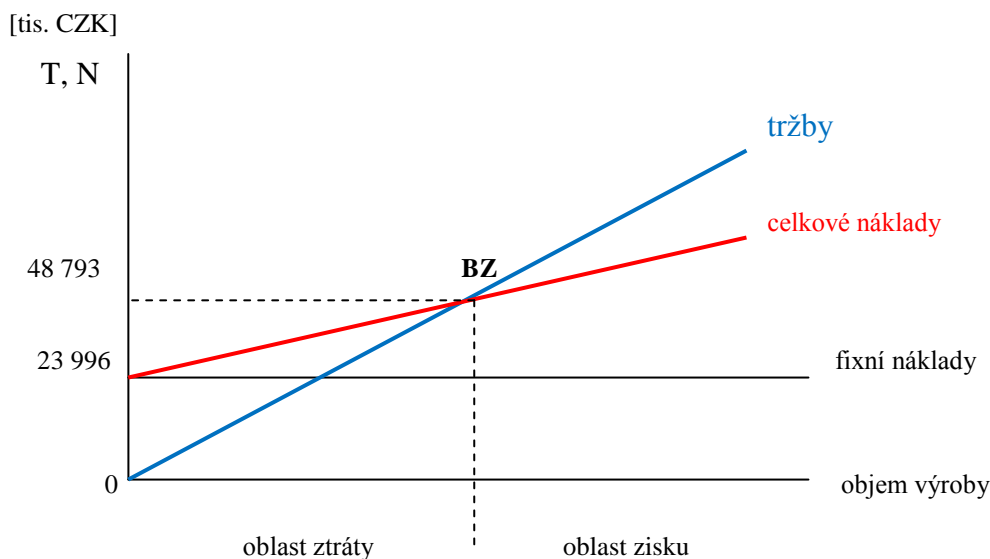
$$h = \frac{VN}{T} \quad (18)$$

Nejprve jsem si tedy podle rovnice 18 vypočítala haléřové ukazatele nákladovosti pro jednotlivé roky a následně je doplnila do rovnice 17 pro výpočet bodu zvratu. Vypočítané výsledky zachycuje následující tabulka.

Tabulka 12 – Výpočet bodu zvratu pro léta 2009-2011

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2010	2009
Variabilní náklady	20 429	27 568	32 861
Tržby	40 198	56 222	79 885
<b>h (VN/T)</b>	<b>0,51</b>	<b>0,49</b>	<b>0,41</b>
Fixní náklady	23 996	30 432	38 191
Celkové náklady	44 425	58 000	71 052
<b>Bod zvratu (FN/1-h)</b>	<b>48 793</b>	<b>59 711</b>	<b>64 879</b>



Obrázek 14 – Grafická analýza bodu zvratu pro rok 2011  
(vlastní zpracování)

V letech 2011 a 2010 náklady převyšovaly tržby a podnik se proto pohyboval pod bodem zvratu, tj. v oblasti ztráty. Jak z obrázku 14 vyplývá, firma by pro dosažení nulového bodu musela mít tržby o velikosti téměř 49 milionů. Teprve tehdy by byla schopna pokrývat své náklady a začít produkovat zisk. V roce 2009 se Kovonaxu podařilo hospodařit nad úrovní kritické bodu, jelikož tržby byly o 15 milionů vyšší než jeho hodnota.

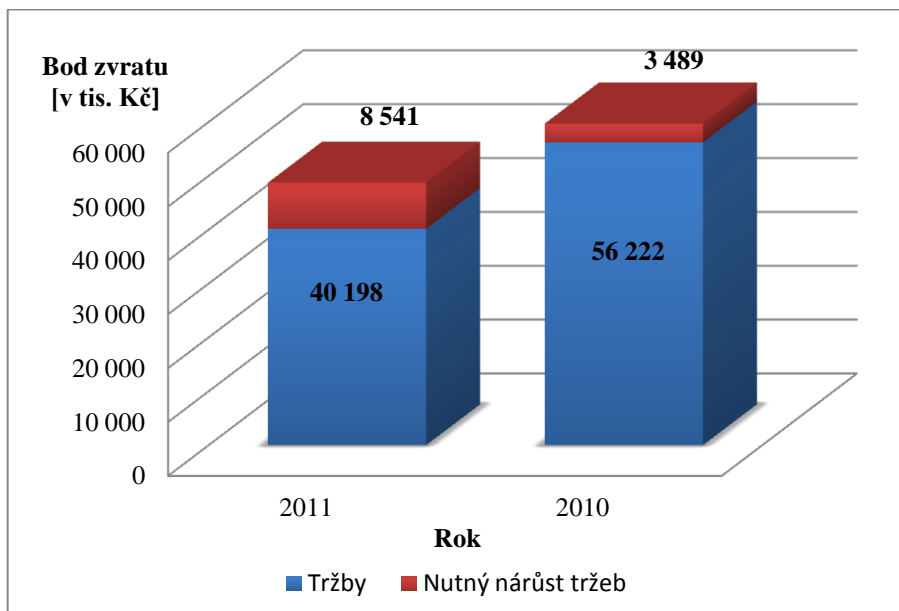
Následující tabulka udává, o kolik by se musely tržby podniku zvednout, aby bylo dosaženo bodu zvratu v letech 2010 a 2011.

Tabulka 13 – Nárůst tržeb nutný v letech 2010 a 2011  
(vlastní zpracování)

(v tis Kč)	2011	2010
Náklady	44 425	58 000
Tržby	40 198	56 222
Bod zvratu	48 739	59 711
<b>Nutný nárůst tržeb (%)</b>	<b>21,25%</b>	<b>6,21%</b>
<b>Nutný nárůst tržeb (Kč)</b>	<b>8 541</b>	<b>3 489</b>

Aby Kovonax v roce 2010 dosáhl bodu zvratu, musely by jeho tržby vzrůst z 56,222 milionů na 59,711 milionů, tzn. o 6,21% (3,489 milionů). Pro rok 2011 je nárůst tržeb nutný

pro dosažení nulového bodu ještě větší. Podnik by v tomto roce potřeboval své tržby zvednout o 8,541 milionů, tj. o 21,25%. Tyto vztahy znázorňuje následující graf.



Obrázek 15 – Graf nutného nárůstu tržeb v roce 2010 a 2011

(vlastní zpracování)

## 8.1 Možnosti dosažení bodu zvratu

Pokud chce Kovonax překonat nulový bod a začít produkovat zisk, nabízí se mu několik možností, jak toho dosáhnout. Musí například snížit náklady nebo zvýšit ceny svých výrobků. V následujících kapitolách se budu věnovat právě těmto dvěma variantám.

### 8.1.1 Limity fixních a variabilních nákladů

Při úvaze o snižování nákladů podniku je nutné stanovit limity fixních a variabilních nákladů, tzn. jejich maximální přípustnou hranici. Tím zjistíme, nad jakou úroveň náklady podniku nesmí vystoupat, pokud nechce být ve ztrátě.

Nejprve se budu zabývat variabilními náklady. Jelikož Kovonax vyrábí více druhů výrobků, musím pro výpočet limitu variabilních nákladů opět použít vzorec, který počítá s haléřovým ukazatelem nákladovosti:

$$h = 1 - \frac{FN}{Q} . \quad (19)$$

Do vzorce dosadím fixní náklady vypočítané v kapitole 7.3.2. pro jednotlivá léta. Jako první tedy zjistím hodnotu parametru  $h$ , který určuje maximální přípustnou velikost variabilních nákladů na 1 Kč produkce. Následně jej vynásobím objemem tržeb a získám tak maximální variabilní náklady celkem.

Tabulka 14 – Limity VN pro léta 2011 a 2010

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2010
Fixní náklady	23 996	30 432
Q (tržby)	40 198	56 222
<b>h</b>	<b>0,40</b>	<b>0,46</b>
<b>VN<sub>max</sub> (h*Q)</b>	<b>16 202</b>	<b>25 790</b>
VN skutečné	20 429	27 568
<b>Rozdíl (VN<sub>skutečné</sub>-VN<sub>max</sub>)</b>	<b>4 227</b>	<b>1 778</b>
<b>Relativní nutný pokles VN</b>	<b>20,69%</b>	<b>6,45%</b>

Z výpočtů uvedených v tabulce 14 vyplývá, že pokud by chtěl podnik v roce 2011 dosáhnout bodu zvratu, musela by být výše jeho variabilních nákladů maximálně 16,202 milionů. Skutečné variabilní náklady v tomto roce však činily 20,429 milionů. Znamená to, že podnik by musel tyto náklady snížit o 4,227 milionu, tj. o 20,69 %.

Obdobně je tomu i v roce 2010, kdy limit variabilních nákladů vyšel 25,79 milionů, ale skutečné náklady firmy byly na úrovni 27,568 milionů. Pro dosažení nulového bodu by tudíž podnik musel mít variabilní náklady o 1,778 milionu nižší, tj. o 6,45 %.

Nyní se budu věnovat limitu fixních nákladů. Při výpočtu budu vycházet z následujícího vzorce:

$$FN = T - VN \quad (20)$$

Vzorec je totožný s tím pro výpočet celkového příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, jelikož však ve svých výpočtech žádný zisk neuvažuji a pohybuji se na bodu zvratu, celý příspěvek na úhradu tedy případně na pokrytí fixních nákladů.

Tabulka 15 – Limity FN pro léta 2011 a 2010

(vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2011	2010
Tržby	40 198	56 222
Variabilní náklady	20 429	27 568
<b>FN<sub>max</sub> (T-VN)</b>	<b>19 769</b>	<b>28 654</b>
FN <sub>skutečné</sub>	23 996	30 432
<b>Rozdíl (FN<sub>skutečné</sub> - FN<sub>max</sub>)</b>	<b>4 227</b>	<b>1 778</b>
<b>Relativní nutný pokles FN</b>	<b>17,62%</b>	<b>5,84%</b>

Výpočty provedené v tabulce 15 ukazují, že maximální fixní náklady potřebné pro dosažení bodu zvratu pro rok 2011 činí 19,769 milionu. Skutečné náklady v tomto roce byly ovšem na úrovni 23,996 milionu. Aby firma nebyla ve ztrátě, její fixní náklady by musely být o 4,227 milionu nižší, tj. o 17,62 %.

Po dosazení do vzorce 19 vyšel pro rok 2010 limit fixních nákladů 28,654 milionů. Skutečné náklady ale dosáhly výše 30,432 milionů. Kovonax by tedy v tomto roce musel své fixní náklady snížit o 1 778 Kč, aby dosáhl alespoň bodu zvratu.

### 8.1.2 Příspěvky na úhradu fixních nákladů a zisku

Další možností, jak by Kovonax mohl dosáhnout bodu zvratu a konečně se vymanit ze ztráty, je zvýšení cen výrobků. To s sebou nese riziko poklesu objemu prodeje, jelikož podnik má silnou konkurenci v levném nábytku dováženém z Asie. Přesto se touto variantou budu zabývat.

Jak bylo již mnohokrát řečeno, podnik vyrábí celou škálu různých produktů, a proto by bylo téměř nemožné je všechny v této práci podrobit hlubšímu zkoumání. Pro účely následující analýzy jsem tudíž vybrala tři nejprodávanější a nejčastěji vyráběné kusy nábytku, které patří mezi stálíce výrobního portfolia firmy.

V případě, že podnik neprodukuje pouze jeden druh výrobku, nemá smysl počítat limit pro minimální výši ceny. Budu proto zkoumat příspěvky na úhradu vybraných výrobků a zjišťovat, které z nich se nejvíce podílejí na pokrytí fixních nákladů a tvorbě zisku.



Než přistoupím k rozboru nákladů jednotlivých produktů, zmíním ještě několik slov o způsobu tvorby kalkulací v podniku. Kovonax používá kalkulaci plných nákladů (absorpční způsob), což znamená, že výrobku přiřazuje veškeré náklady s ním související. Kalkulaci podnik provádí přírážkovou (zakázkovou) metodou, která spočívá v tom, že přímé náklady jsou produktu přiřazeny přímo a nepřímé náklady se rozpočítají pomocí rozvrhové základny. Rozvrhovou základnou pro výrobní režii i pro odbytovou režii jsou přímé mzdy, přičemž procento přírážky výrobní režie činí 1260 a procento přírážky odbytové režie je 150.

Jako první výrobek pro mou analýzu jsem zvolila ordinační sedačku **FORMEX** (viz. příloha 2). Jedná se o čalouněnou otočnou židli na kolečkách s chromovou konstrukcí.

Jeho cenová kalkulace vypadá následovně (v Kč):

Přímý materiál	1 150,28
Přímé mzdy + prémie	130,99
Výrobní režie	1 650,45
Odbytová režie	196,20
Očekávaný zisk	494,80
<b>Výrobní cena</b>	<b>3 622,72</b>
Zisk	1 409,28
<b>Maloobchodní prodejní cena</b>	<b>5 032</b>

Pro potřeby výpočtu příspěvku na úhradu nyní budu muset podle klíče stanoveného v kapitole 7.3 vhodně rozdělit náklady výrobku na fixní a variabilní.

- Přímý materiál – jeho spotřeba je závislá na změnách objemu výroby; zahrnuto v celé výši do variabilních nákladů
- Přímé mzdy a prémie k přímým mzdám – jedná se o mzdy výrobních dělníků; zahrnuto do variabilních nákladů v celé výši
- Výrobní režie – skládá se jak z fixní, tak variabilní složky a zahrnuje položky jako režijní materiál, spotřeba energie, služby, odpisy nebo režijní mzdy; fixní část výrobních režii tvoří 76% a variabilní část 24%
- Odbytová režie – je tvořena především z přepravného nebo výdajů na reklamu a má také fixní a variabilní část; fixní je o objemu 68% a variabilní 32%

- Očekávaný zisk – zahrnutý do fixních nákladů v plné výši, jelikož je pro určité období stanoven v konkrétní výši a nemění se s objemem výroby

Analýzu fixních a variabilních nákladů sedačky FORMEX v porovnání s ostatními výrobky představuje tabulka 16.

Druhým vybraným výrobkem je čalouněná židle **IVA** s chromovou konstrukcí vhodná do kanceláří, úřadů, škol i domácností (viz. příloha 2).

Následuje cenová kalkulace této židle (v Kč):

Přímý materiál	537,78
Přímé mzdy + prémie	46,33
Výrobní režie	583,74
Odbytová režie	69,34
Očekávaný zisk	175,30
<b>Výrobní cena</b>	<b>1 412,49</b>
Zisk	549,51
<b>Maloobchodní prodejní cena</b>	<b>1 962</b>

Rozdělení nákladů z kalkulace a jejich rozpočítání na fixní a variabilní jsem provedla stejným postupem jako u sedačky FORMEX a zachytila v tabulce 16.

Poslední z trojice výrobků je židle **OLA K** tvořená lakovanou skořepinou a chromovou konstrukcí (viz. příloha 2). Je určena především do kanceláří, škol a úřadů.

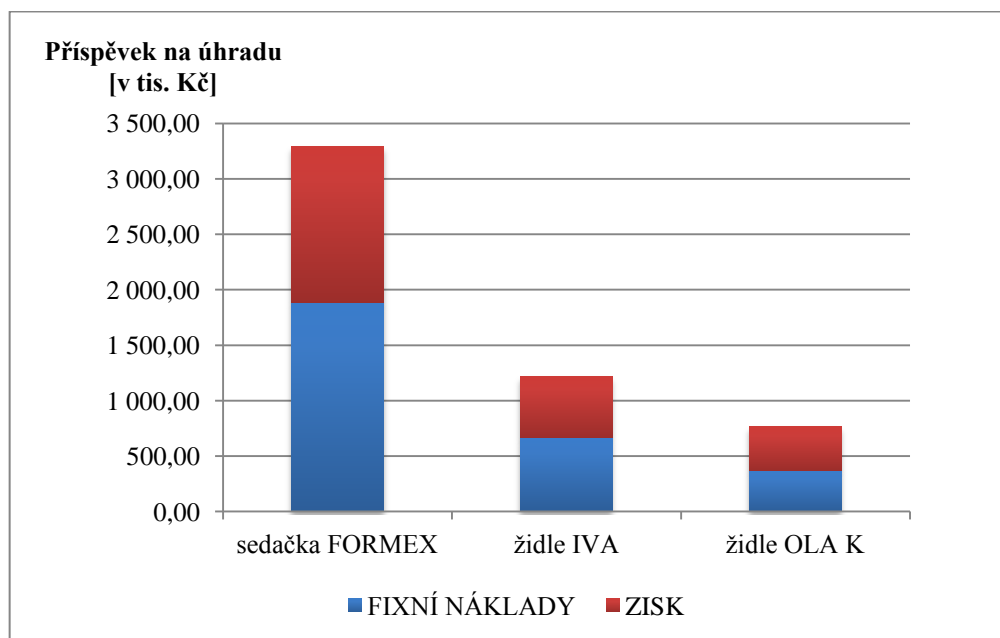
Cenová kalkulace židle **OLA K** vypadá takto (v Kč):

Přímý materiál	550,69
Přímé mzdy + prémie	18,26
Výrobní režie	230,05
Odbytová režie	27,39
Očekávaný zisk	178,73
<b>Výrobní cena</b>	<b>1 005,12</b>
Zisk	390,88
<b>Maloobchodní prodejní cena</b>	<b>1 396</b>

Také v tomto případě jsem pro analýzu nákladů použila metodiku vysvětlenou u sedačky FORMEX a výsledky zachytila v následující tabulce.

Tabulka 16 – Příspěvky na úhradu vybraných výrobků (vlastní zpracování)

(v Kč)	sedačka FORMEX	židle IVA	židle OLA K
Přímý materiál	1 150,28	537,78	550,69
Přímé mzdy + prémie	130,99	46,33	18,26
Výrobní režie (24%)	396,108	140,1	55,21
Odbytová režie (32%)	62,784	22,12	8,76
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY</b>	<b>1 740,16</b>	<b>746,33</b>	<b>632,93</b>
Výrobní režie (76%)	1 254,34	443,64	174,84
Odbytová režie (68%)	133,416	47,12	18,63
Očekávaný zisk	494,8	175,3	178,73
<b>FIXNÍ NÁKLADY</b>	<b>1 882,56</b>	<b>666,06</b>	<b>372,19</b>
Prodejní cena	5 032	1 962	1396,00
<b>PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU</b>	<b>3 291,84</b>	<b>1 215,67</b>	<b>763,07</b>
<b>HRUBÁ RENTABILITA</b>	<b>0,65</b>	<b>0,62</b>	<b>0,55</b>



Obrázek 16 – Graf struktury příspěvků na úhradu u vybraných výrobků

Tabulka 16 ukazuje, jak velké jsou variabilní a fixní náklady u jednotlivých produktů. U sedačky FORMEX fixní náklady převyšují variabilní. Největší vliv na tuto skutečnost má

vysoký podíl výrobní režie. U židlí IVA a OLA K je tomu přesně naopak, tedy že variabilní náklady jsou větší než fixní, jelikož nejvýraznější nákladovou položkou je u těchto výrobků spotřeba přímého materiálu.

Největší příspěvek na úhradu (marži) má sedačka FORMEX. Znamená to, že z uvedených výrobků také nejvíce přispívá ke krytí fixních nákladů a dosažení zisku. I přesto, že u obou židlí je příspěvek na úhradu nižší než u sedačky, můžeme jejich krycí příspěvky ohodnotit kladně, jelikož se nepohybují v záporných hodnotách a tím pádem se také podílí na úhradě fixních nákladů i tvorbě zisku. Na velikost marže má vliv prodejní cena, která je u sedačky FORMEX nejvyšší a tudíž je největší také její krycí příspěvek. U všech produktů tvoří zisk 28% z prodejní ceny.

Dalším ukazatelem v tabulce je hrubá rentabilita. Vypočítá se jako poměr příspěvku na úhradu k ceně výrobku a udává, jak je který produkt úspěšný z hlediska tvorby zisku. Nejlepšího výsledku dosáhla opět sedačka FORMEX s hodnotou krycího příspěvku 0,65, což znamená, že 65% z ceny produktu připadne na tvorbu příspěvku na úhradu.

Při sestavování výrobního portfolia a zařazování do výroby by měla být sedačka FORMEX na prvním místě, následovaná židlí IVA a nakonec židle OLA K s nejnižším příspěvkem na úhradu i hrubou rentabilitou. Takto dojde k postupné úhradě fixních nákladů, jež jsou obecně v podniku na vysoké úrovni.

## SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

Na základě provedené analýzy nákladů ve společnosti Kovonax, s.r.o. jsem došla k následujícím zjištěním.

Z rozboru nákladů podle druhů vyplynulo, že nejvýznamnějšími položkami jsou mzdové náklady a výkonová spotřeba, které spolu tvoří téměř 85% všech nákladů. Jejich důležitost potvrdila i následující analýza členící náklady na jednicové a režijní. Spotřeba materiálu, jakožto součást výkonové spotřeby, zaujímá 87% na celkových jednicových nákladech a čtvrtinový podíl na nákladech celkem. Režijní mzdy a spotřeba energie (též součást výkonové spotřeby) jsou dominantními položkami režijních nákladů, na kterých se podílí padesáti procenty. Z pohledu celkových nákladů tvoří režijní mzdy a spotřeba energie třiceti-procentní část.

Při členění nákladů na fixní a variabilní jsem musela zkoumat individuálně každý náklad a vzhledem k jeho povaze jej v celé výši zařadit mezi FN či VN a nebo jej vhodně rozdělit na fixní a variabilní část. Po takto provedeném rozboru jsem došla k závěru, že fixní náklady podniku tvoří v roce 2011 54% z celkových nákladů, což lze považovat za poměrně vysokou hodnotu. Největší zásluhu na výši fixních nákladů má opět položka režijních mezd a související sociální pojištění. U variabilních nákladů dominuje spotřeba materiálu, která tvoří více než polovinu této skupiny nákladů.

Celkově mají všechny náklady klesající tendenci, neboť produkce podniku se od roku 2008 snížila o polovinu.

Z analýzy bodu zvratu vyplynulo, že skutečné tržby společnosti jsou v roce 2011 o 21% nižší, než by bylo třeba pro dosažení nulového bodu a podnik se tudíž nachází ve ztrátě. Jako možnosti pro překonání bodu zvratu jsem definovala snížení nákladů nebo zvýšení ceny výrobků. Společnost Kovonax by musela snížit buďto své variabilní náklady o 21% nebo fixní náklady o 18%. Při rozboru cenové kalkulace u tří nejprodávanějších výrobků firmy jsem zjistila, že nejrentabilnější je zdravotnická sedačka FORMEX, jejíž příspěvek na úhradu činí 3 292 Kč. Při sestavování výrobního portfolia a zařazování do výroby by tudíž měla být tato sedačka na prvním místě.

## DOPORUČENÍ

V reakci na zjištěné informace bych podniku doporučila následující:

- **Zavést členění nákladů na FN a VN.** Kovonax prozatím náklady na fixní a variabilní nečlení, avšak pro účely mé práce jsem se o to musela sama pokusit. Informace o závislosti nákladů na změnách objemu výroby jsou totiž klíčové pro jejich efektivní řízení. Na základě tohoto členění by podnik mohl sestavovat variantní plány, využívat kalkulaci variabilních nákladů či řešit tzv. CVP úlohy (Costs, Volume, Profit), kam spadá například i analýza bodu zvratu, kterou jsem ve své práci taktéž řešila.
- **Snížit fixní náklady.** Vysoký podíl fixních nákladů přináší riziko, že v situaci, kdy by podnik musel radikálně snížit objem výroby, by společnost nemusela mít dostatek finančních prostředků na jejich úhradu. Firma by měla zhodnotit, zda efektivně využívá veškeré své stroje, zařízení a budovy. Pokud zjistí, že ne, mohla by nepotřebný majetek prodat a volnou kapacitu strojů pronajmout.
- **Snížit náklady na výkonovou spotřebu.** Výkonová spotřeba zahrnuje tři složky: spotřebu materiálu, energie a služeb.
  - I. Především výdaje za materiál dosahují v Kovonaxu vysokých částek. Podnik by měl zvážit, zda ceny materiálů od současných dodavatelů nejsou přemrštěné. Mohl by se pokusit vyjednat si lepší podmínky nebo se poohlédnout po jiném dodavateli. Cena ovšem nesmí být na úkor kvality. Otázkou také je, zda se ve výrobě materiálem zbytečně neplýtvá. I tomu by se měla věnovat pozornost.
  - II. Z energií podnik nejvíce zaplatí za spotřebu elektřiny. I zde by firma měla zvážit, zda neplatí zbytečně mnoho a měla by se pokusit najít levnějšího dodavatele. Náklady za elektřinu by se také daly snížit minimalizací plýtvání (např. chod strojů naprázdno, zbytečné svícení).
- **Snížit náklady na režijní mzdy.** Osobní náklady a především pak režijní mzdy jsou druhou největší nákladovou položkou po spotřebě materiálu. Podnik by měl posoudit, zda jsou všichni THP pracovníci pro chod firmy nezbytní a zda by jeden zaměstnanec nemohl zastávat více funkcí. Pokud by podnik nechtěl přistoupit k redukci stavu zaměstnanců, měl by dočasně snížit mzdy THP pracovníků.

- **Změnit cenovou politiku.** Podnik pro cenové kalkulace výrobků používá absorpční způsob, jenž je přesný pouze v části přiřazení přímých nákladů. Výrobní a odbytová režie je jen odhadovaná a nemusí přesně vyjádřit souvislost nepřímých nákladů s jednotlivými produkty. Může se tak stát, že určité výrobky jsou nákladově podhodnoceny či nadhodnoceny a i když kalkulace vykazují ziskovost produktů, ve skutečnosti podnik stahují do ztráty. Řešením může být přechod na kalkulaci variabilních nákladů (neabsorpční způsob) počítající s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku. Podle velikosti marže by pak podnik vytvořil své produktové portfolio a výrobky s vyšší marží by do výroby zařadil jako první.
- **Zvýšit objem výroby.** Dle provedené analýzy mají produkty podniku velmi dobré hodnoty příspěvků na úhradu. Problém ale je, že firma nedostatečně využívá stávající kapacitu a výroba se tak celkově prodražuje. Řešením je pokusit se zvednout objem produkce. Tím dojde k lepšímu vytížení výrobní kapacity a náklady na jednotku se sníží vlivem deprese nákladů. Otázkou ovšem je, zda se v krizi postiženém odvětví s nevelkou poptávkou může podniku podařit najít odběratele pro nově vyrobený objem produktů. Východiskem by mohlo být získání nových trhů v západní Evropě či na Balkánském poloostrově.

## ZÁVĚR

Dobrá znalost struktury nákladů a příčin jejich vzniku je primárním předpokladem pro jejich efektivní řízení. Tyto vědomosti jsou o to důležitější pro podniky, které se nacházejí ve špatné ekonomické situaci, stejně jako společnost Kovonax, s.r.o. Ta již několik let hospodaří se ztrátou, ze které se jí nedaří vymanit. Jednou z možných příčin neúspěchu firmy v posledních letech je špatné řízení nákladů. Proto jsem se rozhodla provést ve své práci detailní analýzu nákladů tohoto podniku, zjistit jejich aktuální objem a skladbu a pokusit se odhalit položky, které mohou být původcem stávajících problémů.

Nejprve jsem provedla průzkum literárních pramenů a na základě takto načerpaných informací jsem vytvořila teoretickou část práce. Ta shrnuje nejpodstatnější poznatky jako charakteristiku nákladů, jejich pojetí, členění a řízení.

V praktické části jsem se zaměřila na analýzu nákladů, kterou jsem vždy realizovala pro jednotlivé nákladové oblasti. Došla jsem k výsledkům, že v podniku Kovonax, s.r.o. je největší nákladovou položkou spotřeba materiálu následovaná výdaji na režijní mzdy. Z provedeného rozboru nákladů na fixní a variabilní jsem zjistila, že pro rok 2011 fixní náklady tvořily 54% a variabilní 46%. Na základě těchto výsledků jsem vypočítala a graficky zkonstruovala bod zvratu firmy, z něhož vyplývá, že tržby podniku byly v roce 2011 o 21% nižší, než by bylo třeba pro dosažení nulového výsledku hospodaření. Dále jsem navázala výpočtem limitu fixních a variabilních nákladů, jež určují hranici, nad kterou by se náklady firmy neměly dostat, pokud nechce být ve ztrátě. Následně jsem spočítala příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku u tří nejprodávanějších výrobků a ze získaných hodnot určila, že nejrentabilnější je ordinační sedačka FORMEX.

Na základě provedených analýz jsem v závěru práce formulovala zlepšující návrhy jako snížit náklady na výkonovou spotřebu a režijní mzdy, zavést v podniku členění na FN a VN, snížit VN a změnit cenovou politiku firmy. Aplikací těchto doporučení by se podniku mohlo podařit zlepšit řízení nákladů a následně i špatný hospodářský stav firmy.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0

HRADECKÝ, Mojmir, LANČA, Jiří a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3

KRÁL, Bohumil et al, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Press. ISBN 80-7261-062-7

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku*. Vyd. 2. Praha: Eurolex. ISBN 80-86861-11-2

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví*. Praha: Beck. ISBN 80-7179-419-8

PASEKOVÁ, Marie, 2005. *Finanční účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 80-7318-302-1

POPESKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-702-6

SYNEK, Miloslav et al, 2000. *Manažerská ekonomika*. Vyd. 2. Praha: Grada. ISBN 80-247-9069-6

SYNEK, Miloslav et al, 2006. *Podniková ekonomika*. Vyd. 4. Praha: Beck. ISBN 80-7179-892-4

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. Vyd. 2. Praha: Beck. ISBN 978-80-7179-897-2

ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a Petr NOVÁK, 2010. *Podniková ekonomika I*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-701-9

ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a Ludmila HROMKOVÁ, 2009. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-624-1

*Analýza vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO za rok 2010* [online]. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, ©2005 [cit. 2012-02-11]. Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/dokument76395.html>>.

*Evropská komise: Odvětví nábytkářského průmyslu* [online]. Poslední aktualizace 2. 2. 2012 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z: <<http://ec.europa.eu/enterprise/sectors/furniture/index.cs.htm>>.

*Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)* [online]. Praha: Český statistický úřad, ©2012, poslední aktualizace 15. 7. 2001 [cit. 2012-02-04]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace\\_ekonomickych\\_cinnosti\\_\(cz\\_nace\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_(cz_nace)).

*Kovonax* [online]. ©2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z: <[www.kovonax.cz](http://www.kovonax.cz)>.

*Interní materiály firmy za období 2008 – 2011*

*Výroční zpráva podniku Kovonax, s.r.o. pro rok 2010* [online]. Praha: Justice, Obchodní rejstřík a sbírka listin, ©2012 [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypissl.pdf?subjektId=isor%3a183705&slCis=700576406&klic=G2VqrHEOZKksrCC9ySzVqg%3d%3d>>.

*Výroční zpráva podniku Kovonax, s.r.o. pro rok 2009* [online]. Praha: Justice, Obchodní rejstřík a sbírka listin, ©2012 [cit. 2012-03-012]. Dostupné z: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypissl.pdf?subjektId=isor%3a183705&slCis=700390736&klic=G2VqrHEOZKksrCC9ySzVqg%3d%3d>>.

*Výroční zpráva podniku Kovonax, s.r.o. pro rok 2008* [online]. Praha: Justice, Obchodní rejstřík a sbírka listin, ©2012 [cit. 2012-03-12]. Dostupné z: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a183705&slCis=700390736&klic=G2VqrHEOZKksrCC9ySzVqg%3d%3d>>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
BZ	Bod zvratu
EU	Evropská unie
FN	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel nákladovosti
ISO	Mezinárodní organizace pro normalizaci
NACE	Klasifikace ekonomických činností
T	Tržby
THP	Technicko-hospodářští pracovníci
VN	Variabilní náklady

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 – Graf průběhu celkových nákladů .....	18
Obrázek 2 – Graf průběhu průměrných nákladů .....	18
Obrázek 3 – Graf degrese fixních nákladů .....	19
Obrázek 4 – Graf analýzy bodu zvratu .....	23
Obrázek 5 – Logo společnosti .....	33
Obrázek 6 – Nemocniční lůžko Sabina VII    Obrázek 7 – Křeslo K31 .....	34
Obrázek 8 – Schéma organizační struktury podniku Kovonax .....	35
Obrázek 9 – Graf vývoje hospodářského výsledku firmy Kovonax z let 2009-2011.....	37
Obrázek 10 – Graf členění nákladů podle druhů za rok 2011 .....	40
Obrázek 11 – Graf jednicových a režijních nákladů podniku v letech 2009-2010.....	43
Obrázek 12 – Graf spotřeby energií v roce 2011 .....	45
Obrázek 13 – Graf vývoje fixních a variabilních nákladů v letech 2009-2011 .....	51
Obrázek 14 – Grafická analýza bodu zvratu pro rok 2011 .....	53
Obrázek 15 – Graf nutného nárůstu tržeb v roce 2010 a 2011 .....	54
Obrázek 16 – Graf struktury příspěvků na úhradu u vybraných výrobků .....	59

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 – Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.....	14
Tabulka 2 – Vývoj hospodářského výsledku firmy Kovonax s.r.o. z let 2009-2011 .....	37
Tabulka 3 – Horizontální analýza výkazu zisků a ztrát podniku Kovonax z let 2009 – 2011 .....	39
Tabulka 4 – Vertikální analýza výkazu zisků a ztrát podniku Kovonax z let 2009 – 2011 .....	40
Tabulka 5 – Jednicové a režijní náklady podniku Kovonax z let 2009-2011.....	42
Tabulka 6 – Spotřeba režijního materiálu v letech 2009-2011 .....	44
Tabulka 7 – Spotřeba energií v letech 2009-2011 .....	44
Tabulka 8 – Spotřeba služeb v letech 2009-2011 .....	45
Tabulka 9 – Vývoj variabilních nákladů v letech 2009-2011.....	48
Tabulka 10 – Vývoj fixních nákladů v letech 2009-2011 .....	50
Tabulka 11 – Fixní a variabilní náklady v letech 2009-2011 .....	51
Tabulka 12 – Výpočet bodu zvratu pro léta 2009-2011 .....	52
Tabulka 13 – Nárůst tržeb nutný v letech 2010 a 2011 .....	53
Tabulka 14 – Limity VN pro léta 2011 a 2010.....	55
Tabulka 15 – Limity FN pro léta 2011 a 2010 .....	56
Tabulka 16 – Příspěvky na úhradu vybraných výrobků .....	59

**SEZNAM PŘÍLOH**

PŘÍLOHA P1: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2011 .....	71
PŘÍLOHA P2 – VÝROBKY POUŽITÉ PŘI SROVNÁVÁNÍ PŘÍSPĚVKŮ NA ÚHRADU.....	73

# PŘÍLOHA P1: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2011

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.  
500/2002 Sb. ve znění pozdějších  
předpisů

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

ke dni **31.12.2011**

( v celých tisících Kč )

IČ

46 34 59 49

Obchodní firma nebo jiný název  
účetní jednotky

**KOVONAX spol. s r.o.**

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

Sušilova 477

Bystřice pod Hostýnem

768 61

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	5 690	11 870
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4 319	9 970
+	<b>Obchodní marže (ř. 01-02)</b>	03	1 371	1 900
II.	<b>Výkony (ř. 05+06+07)</b>	04	33 612	43 507
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	27 697	36 713
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-308	454
3	Aktivace	07	6 223	6 340
B.	<b>Výkonová spotřeba (ř. 09+10)</b>	08	21 471	27 797
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	17 832	23 346
B. 2	Služby	10	3 639	4 451
+	<b>Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)</b>	11	13 512	17 610
C.	<b>Osobní náklady</b>	12	15 544	17 751
C. 1	Mzdové náklady	13	11 561	13 042
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3 923	4 388
C. 4	Sociální náklady	16	60	321
D.	Daně a poplatky	17	173	169
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 824	1 713
III.	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21 )</b>	19	497	175
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	142	3
2	Tržby z prodeje materiálu	21	355	172
F.	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24 )</b>	22	140	73
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	85	
F. 2	Prodaný materiál	24	55	73
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-93	-1 710
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	333	611
H.	Ostatní provozní náklady	27	177	2 001
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b> /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30	-3 423	-1 601

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizeni.cz, business.center.cz

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku ( ř. 34 + 35 + 36)</b>	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		-439
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	413	351
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	66	59
O.	Ostatní finanční náklady	45	511	1 097
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b> <b>/(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))</b>	48	-858	-950
Q.	<b>Daň z příjmů za běžnou činnost ( ř. 50 + 51)</b>	49	0	150
Q. 1	-splatná	50	0	0
Q. 2	-odložená	51		150
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost ( ř. 30 + 48 - 49)</b>	52	-4 281	-2 701
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	
S.	<b>Daň z příjmů z mimořádné činnosti ( ř. 56 + 57)</b>	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	<b>Mimořádný výsledek hospodaření ( ř. 53 - 54 - 55 )</b>	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ( ř. 52 + 58 - 59)</b>	60	-4 281	-2 701
****	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) ( ř. 30 + 48 + 53 - 54)</b>	61	-4 281	-2 551

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
23.01.12	Milena Duroňová	PhDr. Petr Coufalík - výkonný ředitel

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizeni.cz, business.center.cz



## **PŘÍLOHA P2: VÝROBKY POUŽITÉ PŘI SROVNÁVÁNÍ PŘÍSPĚVKŮ NA ÚHRADU**



Ordinační sedačka FORMEX



Židle IVA



Židle OLA K