

Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě XY

Jana Zlámalová

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Zlámalová**
Osobní číslo: **M11273**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se podnikových nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou firmu a proveďte analýzu nákladů v dané společnosti.
- Zpracujte návrhy a doporučení, které povedou ke zlepšení řízení nákladů v dané společnosti.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Fialová
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 22. února 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ 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 nevydávalečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledků 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 již 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 výtisky, opisy nebo rozmnoženiny.

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

² 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, užitje-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 vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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 věcného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ 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

15.5.2014

M. Hájek

⁴ 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 přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Bakalářská práce s názvem Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě XY, je zaměřená na analýzu nákladů podniku, jejich optimalizaci a zhodnocení současného stavu řízení nákladů společnosti. Klade si za cíl analyzovat náklady, zjistit jednotlivé nákladové funkce za dané období, navrhnout případné zlepšení v oblasti řízení nákladů. Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, z teoretické a praktické. Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů zabývajících se náklady, jejich klasifikací z různých pohledů a také základní způsoby výpočtu a analýzy nákladů. Tyto informace jsou podkladem pro zpracování praktické části. Praktická část zahrnuje představení společnosti, její cíle, podrobnou analýzu nákladů, jejich rozdělení a bod zvratu. Na základě výsledků analýzy je v závěru uvedeno zhodnocení řízení nákladů, návrhy a doporučení.

Klíčová slova:

náklady, klasifikace nákladů, fixní náklady, variabilní náklady, nákladová funkce, bod zvratu

ABSTRACT

This bachelor's thesis, which is called the cost analysis and its internal management is aimed on analyzing the company's costs, its optimization and evaluation of the current state of the management of the company's cost. It sets itself an objective to analyze costs, to determine the individual cost function for a given period and to suggest possible improvement in the cost management. This work consists of two parts, the theoretical one and the practical one. Theoretical part contains analysis of the literary sources dealing with costs, their classification from different points of view and also some basic methods of calculation and analysis of the costs. This information is the basis for the practical part. Practical part contains presentation of the company, its goal, detailed analysis of the costs, their distribution and the break even point. At the end of my work I have shown evaluation of cost management, proposals and recommendations for optimization of the costs based on the results of the analysis.

Keywords:

Costs, Costs classification, Fixed costs, Variable costs, Costs function, Break-even point

Úvodem své bakalářské práce chci poděkovat své vedoucí práce Ing. Šárce Fialové, Ph.D. za odborné vedení a za poskytnuté cenné rady, které přispěly ke kvalitnějšímu zpracování této práce.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Finanční účetnictví.....	13
1.1.2 Manažerské účetnictví.....	14
1.1.3 Hodnotové pojetí nákladů.....	14
1.2 VÝZNAM ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	14
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	15
1.3.1 Druhové třídění nákladů.....	15
1.3.2 Účelové třídění nákladů.....	16
1.3.3 Kalkulační třídění nákladů.....	17
1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby.....	18
1.3.5 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů.....	21
1.3.6 Náklady podle podnikových funkcí.....	22
1.3.7 Manažerské pojetí nákladů.....	22
2 ANALÝZA BODU ZVRATU	27
2.1 BOD ZVRATU.....	27
2.1.1 Bod zvratu při různorodé produkci.....	29
3 NÁKLADOVÁ FUNKCE	30
3.1 KRÁTKODOBÉ NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	30
3.2 DLOUHODOBÉ NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	30
3.3 STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	31
3.3.1 Klasifikační metoda.....	31
3.3.2 Metoda dvou období.....	32
3.3.3 Grafická metoda.....	32
3.3.4 Metoda regresní a korelační analýzy.....	32
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	36
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	36
5.2 CÍLE PODNIKU.....	36
5.3 HISTORIE.....	37
5.4 VÝVOJ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU.....	37
5.5 POPIS VÝROBKU.....	39
5.6 VÝROBKOVÉ PORTFOLIO.....	39
6 ANALÝZA NÁKLADŮ	41
6.1 VÝVOJ NÁKLADŮ.....	41
6.2 ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	42
6.2.1 Rozbor nákladů roku 2011.....	44
6.2.2 Rozbor nákladů roku 2012.....	45
6.2.3 Komparace druhového členění nákladů.....	47

6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	48
6.3.1	Rozbor nákladů v roce 2011	48
6.3.2	Rozbor nákladů v roce 2012	52
6.3.3	Komparace členění nákladů v závislosti na objemu výroby	55
7	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	58
7.1	VÝPOČET BODU ZVRATU V ROCE 2011	58
7.2	VÝPOČET BODU ZVRATU V ROCE 2012	58
7.3	KOMPARACE BODU ZVRATU	59
8	STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ	60
8.1	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE GRAFICKOU METODOU	60
8.1.1	Propočet nákladové funkce	61
8.2	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE METODOU DVOU OBDOBÍ.....	61
8.2.1	Propočet nákladové funkce	62
8.3	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE KLASIFIKAČNÍ METODOU.....	62
8.3.1	Propočet nákladové funkce	63
8.4	SHRNUTÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	64
9	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	65
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	69
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK.....	73
	SEZNAM PŘÍLOH.....	74

ÚVOD

Za základní cíl podniku je považována maximalizace tržní hodnoty podniku. K plnění tohoto cíle jsou nezbytné dvě věci, a to stálá finanční rovnováha a trvalý vysoký hospodářský výsledek, který je dán rozdílem výnosů a nákladů.

Firmy se zaměřením na řízení nákladů bývají na trhu úspěšnější a také odolnější proti rizikům. Podnik, který se nezabývá řízením nákladů, může dříve nebo později hrozit existenční problémy.

Úspěch podniku je závislý na více faktorech, a to jak na vnějších, tak i vnitřních, a proto je také hodně způsobů, jak toho dosáhnout. Jedním z hlavních předpokladů fungování podniku je správné a efektivní řízení nákladů.

Obstát v dnešním světě stále rostoucí konkurenci na trhu výrobků je pro firmy stále více obtížnější. Společnosti jsou pod silným tlakem konkurenčního prostředí nuceny snižovat své náklady a také hledat nové možnosti, které umožní efektivněji vykonávat výrobní činnosti. K udržení konkurenceschopnosti by si firma měla stanovit maximální hranici nákladů a efektivně je plánovat. Podniky si kladou za svůj důležitý cíl snižovat hodnotu nákladů na minimum a tím zvyšovat svůj zisk. Náklady v podniku jsou podrobovány různým rozborům a dalším důležitým důvodem pro optimalizaci nákladů je skutečnost, že pokud podnik neuhlídá své náklady v určitém rozmezí, může ji potkat nemilý osud.

Cílem mé bakalářské práce je podrobit náklady analýze a zhodnotit, jak jsou v podniku náklady řízeny a jakým způsobem se dají eliminovat, a navrhnout vhodný způsob řízení, jak by se daly náklady optimalizovat.

V teoretické části se budu zabývat rozborem literárních pramenů pojednávajících o nákladech, jejich členění podle různých hledisek. Dále se budu věnovat jejich analýze, teorii pro výpočet jednotlivých nákladových funkcí, popíši podstatu analýzy bodu zvratu.

V praktické části nejdříve představím společnost XY, popíšu její historii, hlavní činnost a cíle podniku. Hlavním bodem ale bude analýza nákladů podniku. Ta bude provedena za období 2011-2012 dle rozdělení nákladů firmy podle různých hledisek, jejich zhodnocení, stanovení nákladových funkcí. Na závěr zhodnotím přednosti a nedostatky, v případě nedostatků se pokusím navrhnout jejich odstranění a doporučím společnosti opatření, které by firmě pomohly efektivnějšímu řízení společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Na úvod je velmi důležité poznamenat, že náklady souvisí s výnosy, proto se nedá tyto dvě položky od sebe oddělit. (Synek, 2010, s. 39)

Synek ve své publikaci Manažerská ekonomika vymezuje náklady obecně takto: *“Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů.”* (Synek, 2011, s. 80)

Náklady jsou charakterizovány jako peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů i přes to, že k jejich zaplacení nemuselo dojít ve stejném období. (Knápková, 2010, s. 36)

Podle Druryho by měly informace o nákladech splňovat tyto tři základní požadavky:

- ✓ přidělení nákladů mezi náklady pro interní a externí výkaznictví zisku a oceňování zásob
- ✓ poskytnout relevantní informace, které pomohou manažerům dělat lepší rozhodnutí
- ✓ poskytovat informace pro plánování, řízení a výkonnosti (Drury, 2004, s. 42)

1.1 Pojetí nákladů

Náklady můžeme vnímat ve třech rovinách a to z pohledu finančního účetnictví, z pohledu manažerského účetnictví a z pohledu hodnotového pojetí. (Synek, 2011, s. 80)

1.1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví pojímá informace podniku jako za celek a toto účetnictví má být určeno především pro externí uživatele, hlavně pro účely státu. Je zde kladen menší důraz na věrný a poctivý obraz v účetním zobrazení. (Hradecký, 2008, s. 48; Synek, 2011, s. 83)

Král ve svém díle Manažerské účetnictví vymezuje náklady z pohledu finančního účetnictví takto: *„Náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků, a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“* Autor tím chtěl vyjádřit, že náklad jako ekonomický zdroj slouží jako oběť k dosažení vyššího cíle a to výnosu. (Král, 2010, s. 47)

1.1.2 Manažerské účetnictví

Z pohledu manažerského účetnictví náklady můžeme vnímat jako nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale i to, co bylo obětováno. (Synek, 2010, s. 39)

Král tyto náklady pojímá takto: „V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ Autor klade důraz na zobrazování nákladů v reálné (skutečné) výši a také na účelnost a účelovost vynaložení nákladů. Za účelové považuje jen to, co je přiměřené výsledku činnosti a za účelové jen to, co zhodnocuje. Do těchto ekonomických nákladů můžeme zařadit úslou mzdu podnikatele, úroky z vlastního kapitálu a jiné. (Synek, 2010, s. 39; Král, 2010, s. 47)

Manažerské pojetí nákladů by mělo zajišťovat informace nejen pro řízení reálně probíhajícími procesy, ale také pro potřeby rozhodování o budoucích optimálních alternativách. S tím také souvisí chápání nákladů jako maximální vyprodukované hodnoty díky zvolené alternativě. Výsledkem manažerského účetnictví by měly být informace podporující řízení a rozhodování na existující kapacitě o budoucí kapacitě. (Král, 2010, s. 47; Šoljaková, 2009, s. 12)

1.1.3 Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem hodnotového pojetí nákladů je hlavně poskytnout informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu uskutečněných procesů. Hodnotové pojetí nákladů vychází z ocenění ekonomických zdrojů reálnou (reprodukční) cenou. Sem můžeme zařadit i takové náklady, které jsou shodné jak s finančním, tak i v manažerském účetnictví a zvláště náklady, které ani v jednom účetnictví neuvažujeme. Jsou to náklady, které ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity jako například kalkulační odpisy, kalkulační nájemné a jiné. (Král, 2010, s. 61; Popesko a kol., 2008, s.18)

1.2 Význam členění nákladů

Náklady jsou důležitým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu je tyto náklady podrobně třídit podle různých hledisek a tím lépe řídit a usměrňovat a zvyšovat hospodárnost celého podniku. Základním krokem úspěšného řízení nákladů je jejich rozdělení do stejných skupin. Je jasné, že existuje mnoho kritérií, podle kterých lze ná-

klady členit. Důležité je si uvědomit, že jakékoli členění nákladů musí být účelové, musí se vztahovat vždy k určitému rozhodnutí. (Synek, 2010, s. 39; Synek, 2011, s. 81; Král, 2010, s. 68)

1.3 Klasifikace nákladů

V podniku náklady třídíme:

- ✓ podle druhů
- ✓ Podle účelu
- ✓ Podle závislosti nákladů na změnách objemu výroby
- ✓ Podle původu spotřebovaných vstupů
- ✓ Podle podnikových funkcí
- ✓ Další kategorie nákladů
- ✓ Podle rozhodování
- ✓ Kalkulační náklady (Drury, 2004, s. 30; Synek, 2010, s. 39; Zámečník a kol., 2008, s. 13)

1.3.1 Druhové třídění nákladů

Druhové třídění je důležité pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy a různé podnikové rozborů. Vychází ze skupiny činností jednotlivých výrobních faktorů. Toto třídění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno, ale nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů.. V praxi se toto třídění promítá ve výkazu zisku a ztrát tzv. výsledovce, která zobrazuje stav výnosů, nákladů a následně i zisk respektivě ztrátu. (Král, 2010, s. 69; Popesko a kol., 2008, s. 21-22; Synek, 2010, s. 40; Synek, 2011, s. 81)

Za základní nákladové druhy se považují tyto položky:

- ✓ Spotřeba surovin, materiálu, energie, paliv, provozních látek
- ✓ Osobní a mzdové náklady (mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady)
- ✓ Odpisy hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku (odpisy budov, strojů, nástrojů)
- ✓ Finanční náklady (nákladové úroky, poplatky, pojistné)
- ✓ Synek v Manažerské ekonomice ještě přidává další položku

- ✓ Náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné) (Hradecký, 2008, s. 78; Král, 2010, s. 70-71; Popesko a kol., 2008, s. 21; Synek, 2010, s. 40; Synek, 2011, s. 81)

Uvedené nákladové druhy jsou položkami finančního účetnictví.

Pro vstupující nákladové druhy jsou společné tyto tři základní vlastnosti:

- ✓ jsou prvotními náklady
- ✓ jsou externími náklady
- ✓ jsou jednoduchými náklady

Z hlediska potřeb řízení je nutné toto druhové členění kombinovat s jinými členěními, která vyjadřují účelový vztah k podnikovým výkonům nebo činnostem. (Král, 2010, s. 70; Popesko a kol., 2008, 21-22)

1.3.2 Účelové třídění nákladů

Při účelovém třídění nákladů náklady třídíme:

- ✓ podle místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových útvarů
- ✓ podle výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů

Třídění nákladů podle vnitropodnikových útvarů

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnost odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Takovéto místa se nazývají střediska, ty evidují náklady a jsou za jejich vznik také odpovědní. Podle složitosti výroby se náklady člení do několika úrovních a podúrovních. (Synek, 2010, s. 40; Synek, 2011, s. 81)

Třídění nákladů podle výkonů

Pokud podnik není členěn na podnikové útvary, používá třídění nákladů podle výkonů.

Synek v publikaci Manažerská ekonomika rozlišuje jednicové a režijní náklady takto:

“Náklady, které souvisí přímo s určitým výkonem, se označují jako jednicové náklady, ostatní náklady, které souvisí s výrobou jako celkem, se označují jako náklady režijní. Řízení a kontrola režijních nákladů je obtížnější a méně přesná než jak je tomu u nákladů jednicových.” (Synek, 2011, s. 81 - 82)

V publikaci Podniková ekonomika dodává:

“Náklad, který nelze připočítat přímo, ale pouze podle určitého klíče, označujeme jako režijní náklady střediska. Režijní náklady se rozlišují na náklady materiálové, výrobní, správní a odbytové.” (Synek, 2010, s. 40)

Král charakterizuje jednicové náklady takto:

“Jednicové náklady je ta část technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu.” (Král, 2010. S. 73)

1.3.3 Kalkulační třídění nákladů

Kalkulační členění nákladů udává, na co náklady byly vynaloženy. Toto hledisko je pro podnik významné, neboť umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit výrobovou strukturu, neboť každý výrobek jinak přispívá k tvorbě zisku podniku. (Synek, 2011, s. 82)

Podle způsobu přiřazení nákladů rozlišuje dvě základní skupiny nákladů:

- ✓ přímé náklady
- ✓ nepřímé náklady (Drury, 2004, s. 30)

Náklady přímé a nepřímé rozlišuje Drury takto: Přímé náklady jsou ty náklady, které mohou být specificky a výlučně identifikovány s konkrétními náklady objektu. Naproti tomu nepřímé náklady nelze identifikovat specificky a výlučně s danými náklady objektu. Přímé náklady lze přesně vysledovat, protože mohou být fyzicky identifikovatelné s konkrétním objektem, zatímco nepřímé náklady nemohou. Někdy jsou přímé náklady považovány za nepřímé, protože přiřazování nákladů přímo k objektu nákladů není efektivní z hlediska nákladů. (Drury, 2004, s. 30)

Přímé náklady lze přiřadit jednotlivým druhům výrobků a bezprostředně s nimi souvisí. Do přímých nákladů patří náklady jednicové a ty režijní náklady, které s určitým výrobkem přímo souvisí. Jednicovými náklady jsou obvykle výrobní materiál a výrobní mzdy, nepřímo přičitatelnými náklady jsou všechny ostatní náklady.

Nepřímé náklady souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek a dovádí se na jednotlivé výrobky pomocí režijních přírážek. Většina režijních nákladů je společná více druhům výkonů. Tyto náklady se pak přiřazují nepřímo pomocí zvolených veličin.

(Král, 2010, s. 76-77; Popesko a kol., 2008, s. 24; Synek, 2010, s. 41-42; Synek, 2011, s. 82)

1.3.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

Podle závislosti na změnách objemu výroby třídíme náklady na:

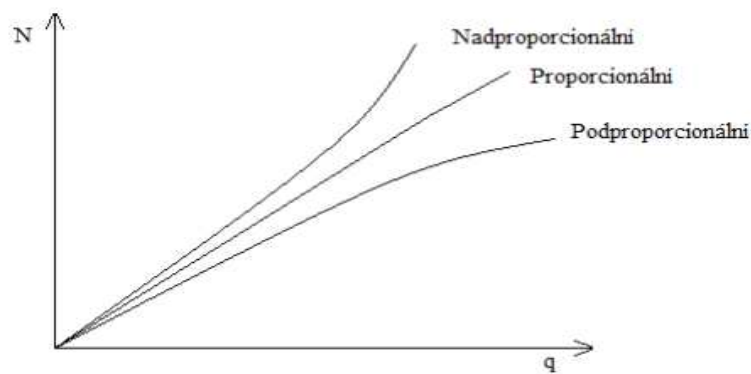
- ✓ variabilní (proměnné)
- ✓ fixní (stálé) (Synek, 2010, s. 42-43)

Při rozlišení nákladů je nutno podotknout relativnost členění v závislosti na významnosti konkrétní nákladové položky či skupiny nákladů v daném podniku. Náklady, které mají spíše variabilní charakter, může podnik řídit jako fixní z důvodů zanedbatelné výše nebo obtížnému přiřazení ke konkrétnímu výrobku. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 136-139)

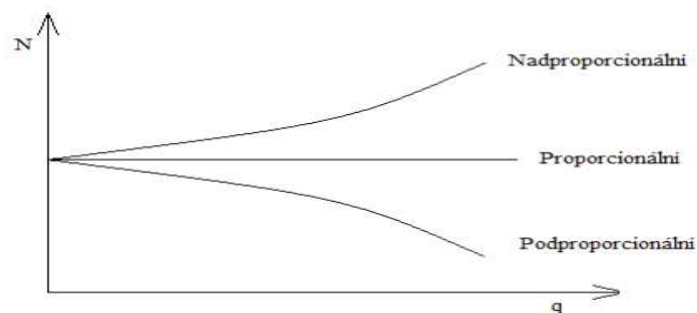
Variabilní náklady jsou vyvolané náklady připadající na jednotku výkonu a jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Do variabilních nákladů můžeme zařadit jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. (Král, 2010, s. 79; Lang, 2005, s. 47; Zámečník a kol., 2008, s. 22-23)

Rozlišují se tři typy variabilních nákladů a to variabilní náklady měnící se se změnami objemu výroby a to buď proporcionálně, podproporcionálně nebo nadproporcionálně. **Proporciální náklady** se mění přímo úměrně se změnou objemu výkonů, proto je jejich podíl na jednotku objemu výkonů konstantní. **Podproporcionální náklady** rostou pomaleji než objem výkonů, a proto jejich podíl na jednotku objemu výkonů se zvyšováním objemu výkonů klesá. **Nadproporcionální náklady** rostou rychleji než objem výkonů, a proto jejich podíl na jednotku objemu výkonů se zvyšováním objemu výkonů roste. Pokud se náklady začínají vyvíjet nadproporcionálně, měli bychom udělat opatření, aby se tento vývoj nepokračoval tímto směrem. (Lang, 2005, s. 47; Popesko a kol., 2008, s. 25; Synek, 2010, s. 43; Synek, 2011, s. 86-87; Zámečník a kol., 2008, s. 22)

Krátkodobé variabilní náklady se mění v přímé úměře k objemu činnosti, to znamená, že zdvojnásobení úrovně aktivity zdvojnásobí celkové variabilní náklady. V důsledku toho, celkové variabilní náklady jsou lineární a jednotkové variabilní náklady jsou konstantní. Tyto náklady se pohybují přímo v poměru k provozní činnosti v určitém rozsahu činnosti. (Drury, 2004, s. 34)



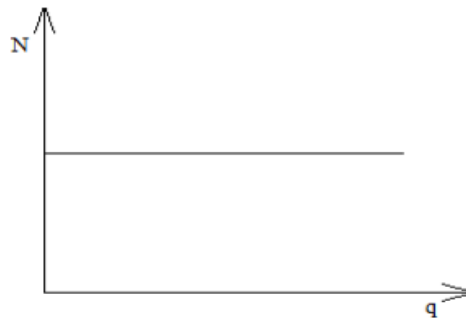
Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečník a kol., 2008, s. 23)



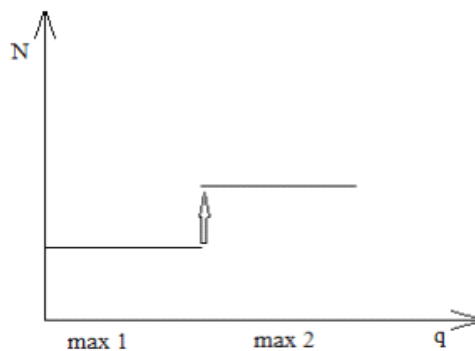
Obr. 2 Průběh průměrných variabilních nákladů (Zámečník a kol., 2008, s. 23)

Fixní neboli **stále náklady** jsou náklady, které se nemění s rostoucím objemem výroby, pokud se nepřekročí určitá hranice objemu výkonů zajištělná v daném podniku existujícími výrobními činiteli. Neměnnost se posuzuje ve vztahu výrobní kapacity v určitém sledovaném období. Do fixních nákladů se řadí velká část režijních nákladů. Fixní náklady jsou závislé na souboru fixních činitelů a na délce časového období. Z krátkodobého pohledu se fixní náklady se skokově změní až při určité změně výše výrobní kapacity. Z dlouhodobého hlediska se mění výrobní kapacita, a tudíž jsou řazeny všechny náklady mezi variabilní. Fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrobí. (Popesko a kol., 2008, s. 26; Synek, 2010, s. 43; Synek, 2011, s. 87; Král, 2010, s. 80-81; Zámečník a kol., 2008, s. 24)

Fixní náklady zůstávají konstantní přes široký rozsah činnosti pro určité časové období. Celkové fixní náklady jsou konstantní na všech úrovních činnosti, zatímco jednotkové fixní náklady snižují úměrně s úrovní aktivity. V krátkodobém horizontu se předpokládá, že fixní náklady se nemění v reakci na změnu objemu výroby, ale se mohou měnit v závislosti na dalších faktorech. (Drury, 2004, s. 34, 37)

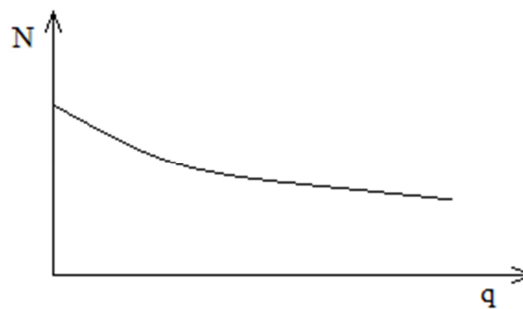


Obr. 3 Průběh celkových fixních nákladů (Popesko, 2009, s. 40)



Obr. 4 Průběh fixních nákladů (Zámečník a kol., 2008, s. 24)

Degrese nákladů je jev, při kterém se s růstem objemu výroby klesají průměrné fixní náklady a tím i celkové náklady na jednotku produkce. Proto se ani náklady ani zisk nevyvíjí lineárně. Existence fixních nákladů má vliv na vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku, jako jsou objem výroby, náklady a zisk. Je důležité poznamenat, že fixnost a proměnnost nákladů je jen relativní. (Synek, 2010, s. 43; Synek, 2011, s. 87)



Obr. 5 Průběh průměrných fixních nákladů (Král, 2010, s. 80)

V souvislosti z existencí fixních nákladů je třeba poukázat na tři jevy:

- ✓ na relativní úsporu fixních nákladů
- ✓ na nevyužité fixní náklady
- ✓ na tzv. remanenci nákladů

Relativní úspora fixních nákladů

K relativní úspoře fixních nákladů dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech. (Synek, Manažerská ekonomika, 2011, s. 88-89)

Nevyužitelné fixní náklady

Nevyužitím výrobní kapacity může dojít k nevyužití fixních (volných) nákladů. Tento jev svědčí o efektivnosti případně o neefektivnosti vázání fixních nákladů, proto je důležité budovat takové výrobní kapacity, které budou dostatečně využívány. S růstem výše fixních nákladů a jejich podílu na celkových nákladech roste i provozní riziko. (Popesko a kol., 2008, s. 41; Synek, 2011, s. 89-90)

Nákladová remanence

Nákladová remanence je jev, kdy fixní náklady s omezením výroby neklesají, ale zůstávají ve stejné výši. Tento jev může nastat například při vyřazení neefektivních výrobků. (Synek, 2011, s. 90)

1.3.5 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů

Náklady podle původu spotřebovaných vstupů třídíme na:

- ✓ externí náklady
- ✓ interní náklady

Externí náklady jsou prvotní náklady, jsou to náklady jednoduchými, protože je nejde dále členit. Dále to jsou spotřebované vstupy pocházející z okolí podniku nebo jsou spotřebovány jeho zaměstnanci. (Synek, 2010, s. 44; Synek, 2011, s. 81)

Interní náklady jsou druhotné náklady, které vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů. Tyto náklady se skládají z původních nákladových druhů a projevují se až při zúčtování vnitropodnikových útvarů. Tyto náklady se označují také jako složené, neboť je lze ana-

lyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám. Toto členění nákladů vychází z nákladové účetnictví. (Král, 2010, s. 75; Synek, 2010, s. 45; Synek, 2011, s. 81)

Synek v publikaci Manažerská ekonomika toto členění přímo zahrnuje do druhových nákladů. (Synek, 2011, s. 81)

1.3.6 Náklady podle podnikových funkcí

- ✓ Náklady podle podnikových funkcí rozlišujeme podle těchto podnikových funkcí:
- ✓ Náklady na pořízení
- ✓ Náklady na skladování
- ✓ Náklady na výrobu
- ✓ Náklady na správu
- ✓ Náklady na odbyt (Synek, 2010, s. 45)

1.3.7 Manažerské pojetí nákladů

Vedle běžných metod třídění nákladů existují další metody, které se vztahují k budoucím rozhodnutím a jsou označovány jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. U běžných klasifikací bereme údaje z minulosti na základě skutečně evidovaných nákladů. U klasifikací pro účely manažerského rozhodování vycházíme z odhadu budoucích nákladů. Manažerské pojetí nákladů hraje v rozhodování důležitou úlohu, neboť vychází ze srovnání nákladů s výnosy. Manažerské pojetí nákladů oproti účetnímu pojetí nákladů:

- ✓ Pracuje s ekonomickými náklady
- ✓ Bere v úvahu přírůstkové náklady
- ✓ Rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj

Ekonomické (skutečné, relevantní) náklady, které oproti běžným nákladům zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní) náklady, jsou to náklady obětované příležitosti. (Popesko, 2009, s. 41; Synek, s. 85-86, 2011)

Mezi ekonomické náklady patří:

- ✓ Oportunitní náklady
- ✓ Explicitní náklady
- ✓ Implicitní náklady
- ✓ Relevantní náklady
- ✓ Irelevantní náklady (Drury, 2004, s. 30; Synek, 2011, s. 86)

Synek charakterizuje **oportunitní náklady** takto: *“Oportunitní náklady jsou hodnota, která musí být obětována, když zdroje nejsou použity na nejlepší možnou alternativu. Nazýváme je též náklady ušlých příležitostí.”* (Synek, 2010, s. 45)

Podle Krále se *“oportunitní náklady vymezují jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě.”* (Král, 2010, s. 89)

Popesko ve své knize kombinuje předchozí definice: *„Oportunitní náklady představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno. Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali.“* (Popesko, 2009, s. 42)

Náklady příležitosti jsou cenou, která měří příležitost, která se ztratila nebo obětovala, když volba jednoho postupu vyžádala, abychom se alternativního postupu vzdali. Je důležité si uvědomit, že náklady na příležitost se vztahují pouze na použití omezených zdrojů. (Drury, 2004, s. 39)

Oportunitní náklady nepředstavují reálně spotřebované ekonomické zdroje, ale oceněný prospěch, který se nerealizoval díky využití jiného alternativního zdroje. Oportunitní náklady můžeme kvantifikovat v případě, kdy posuzujeme dvě nebo více rozhodovacích variant. (Král, 2010, s. 89; Popesko, 2009, s. 42)

Synek pojednává o **explicitních nákladech** takto:

Explicitní náklady mají formu peněžních výdajů a v účetnictví evidovány nejsou, případně jsou evidovány v jiné výši. (Popesko, 2009, s. 42; Synek, 2011, s. 86)

Implicitní náklady nemají formu peněžních výdajů a dají se obtížně vyčíslit. K jejich měření se používají oportunitní náklady. Implicitní náklady jsou v účetnictví v přesné výši evidovány. (Synek, 2011, s. 86; Popesko, 2009, str 42)

Relevantní náklady jsou náklady ovlivňující určité rozhodnutí, protože se v závislosti na něm změní. (Synek, 2011, s. 86)

Rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci vyjadřují tzv. rozdílové náklady. V souvislosti s relevancí nákladů můžeme také hovořit

- ✓ tzv. imputovaných nákladech ovlivňující výsledky podniku v širších souvislostech, která rozhodnutí přináší (daňové důsledky)

- ✓ tzv. odložených nákladech, které představují obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní podnikovou činnost z dlouhodobého hlediska (Král, 2010, s. 88; Popesko, 2009, s. 41)

Drury charakterizuje relevantní a irelevantní náklady takto: Vyhnutelné náklady jsou ty náklady, které mohou být uloženy tím, že přijmou danou alternativu, zatímco nevyhnutelné náklady nelze takto uložit. Proto jen nevyhnutelné náklady jsou relevantní pro účely rozhodování. (Drury, 2004, s. 38)

Irelevantní náklady jsou náklady pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. Tyto náklady zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného rozhodnutí bude přijata. (Král, 2010, s. 86, Popesko, 2009, s. 41)

Popesko zdůvodňuje použití relevantních a irelevantních nákladů takto:

“Koncept relevantních a irelevantních nákladů začal být používán pro hodnocení manažerských rozhodnutí s cílem eliminovat zkresení, která nám mohou do rozhodovacího procesu přinést irelevantní náklady a jejich zahrnutí do rozhodovacího procesu.” (Popesko, 2009, s. 41)

Přírůstkové náklady jsou ty náklady, které jsou rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady se považují za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývají se utopené náklady. (Synek, 2011, s. 86)

Drury označuje přírůstkové náklady jako diferenciální náklady. Tyto náklady jsou rozdílem mezi náklady a příjmy pro příslušné položky, které v každé alternativě uvažujeme. Přírůstkové náklady nesmí zahrnovat fixní náklady, pokud fixní náklady se změní v důsledku rozhodnutí, pak budou přírůstkové náklady nulové. Tyto náklady představují dodatečné náklady plynoucí ze skupiny dalších jednotek výstupu. (Drury, 2004, s. 39)

Utopené náklady jsou nezávislé na daném rozhodnutí a jsou neměnné, neboť nejsou ovlivněny rozhodnutím. Jsou to náklady na zdroje, které jsou získané a jejich hodnota bude celkově ovlivněna volbou mezi různými alternativami. Jsou to náklady, které byly vytvořeny na základě současného rozhodnutí o budoucnu. Utopené náklady jsou irelevantní pro rozhodování, ale liší se od irelevantních nákladů tím, že ne všechny relevantní náklady jsou fixní náklady. (Drury, 2004, s. 38; Synek, 2010, s. 45)

Popesko nazývá utopené náklady také jako umrtvené náklady a charakterizuje je takto:

„Jedná se o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti.“ O utopených nákladech můžeme říci, že vynakládají se před zahájením výroby, jejich celková výše nejde ovlivnit, jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí.

Měli bychom si uvědomit, že vzhledem k jejich povaze, je musíme z posuzování při tvorbě rozhodnutí vyloučit, protože mohou záporně ovlivnit výsledek rozhodování. (Popesko, 2009, s. 42)

Z krátkodobého pohledu jsou některé výrobní činitele podniku neměnné, fixní, jiné jsou proměnné, variabilní a mění se s objemem vyráběné produkce. Fixní činitele vyvolávají vznik fixních nákladů, proměnné činitele vznik variabilních nákladů. V dlouhodobém horizontu jsou veškeré výrobní činitele proměnné, a tudíž neexistují fixní náklady. (Synek, 2011, s. 86)

Celkové náklady jsou veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce. (Synek, 2011, s. 83)

Průměrné náklady jsou náklady na jednotku produkce. Můžeme je vypočítat podle vzorce:

$$N_j = \frac{N}{q}$$

Haléřový ukazatel vyjadřuje podíl nákladů na 1 Kč produkce, pokud je objem produkce vyjádřen v Kč:

$$h = \frac{N}{Q}$$

(Synek, 2011, s. 83)

Přírůstkové náklady tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu produkce:

$$\Delta N = N_1 - N_0$$

(Popesko a kol., 2008, s. 46, Zámečník a kol., 2008, s. 20)

Marginální náklady neboli také mezní, diferenciální, hraniční náklady tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem výroby o jednu jednotku. Vypočteme je podle vzorce:

$$N_m = \frac{\Delta N}{q_1 - q_0}$$

Znalost marginálních nákladů se využívá pro stanovení takového objemu produkce, který přinese maximální zisk. Maximálního zisku se dosáhneme při takovém objemu produkce, kdy marginální tržby se rovnají marginálním nákladům. (Synek, 2010, s. 45; Zámečník a kol., 2008, s. 21)

V řízení podniku se používá mnoho dalších hledisek třídění nákladů a jejich kategorií:

- ✓ Náklady plánované
- ✓ Náklady normované
- ✓ Náklady skutečné
- ✓ Náklady technologické
- ✓ Náklady na obsluhu a řízení
- ✓ Náklady explicitní
- ✓ Náklady implicitní

Většina těchto nákladových kategorií se používají v manažerském účetnictví. (Synek, 2010, s. 45-46)

2 ANALÝZA BODU ZVRATU

Analýza bodu zvratu je základem celé řady ekonomických výpočtů, které pomáhají manažerům v jejich rozhodování. Analýza bodu zvratu předpokládá, že se variabilní a fixní náklady sledují odděleně. Analýzou bodu zvratu zkoumáme rovnováhu mezi náklady a výnosy. (Synek, 2010, s. 47)

2.1 Bod zvratu

Bod zvratu představuje podle Krále takový objem produkce, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady na tyto produkované výkony. (Kráal, 2010, s. 84)

Při neměnné ceně se tržby vyvíjejí podle vztahu:

$$T = p \times q$$

Celkové náklady se vyvíjejí podle vztahu:

$$N = F + b \times q$$

Bod zvratu nastává ve chvíli, kdy se cena rovná průměrným nákladům tzn. součet fixních a variabilních nákladů na jednotku produkce. (Synek, 2011, s. 136-137)

Popesko charakterizuje bod zvratu jako: „*Takovou úroveň výkonů podniku, aby došlo k úhradě jak fixních, tak variabilních nákladů. Tato úroveň produkce je obecně označována jako bod zvratu. Bod, do jehož dosažení výroby pouze pokrývaly náklady a od něhož již začaly přispívat k tvorbě zisku.*“ (Popesko, 2009, s. 43)

Úpravou rovnic zisku vyjádříme bod zvratu:

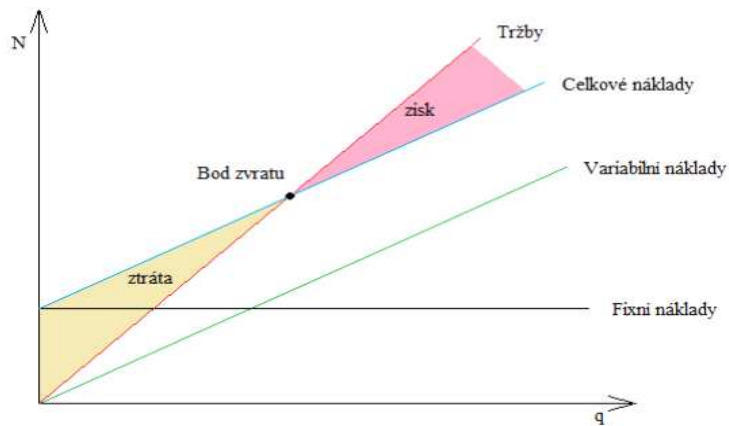
$$T = N$$

$$p \times q = F + b \times q$$

$$q(BZ) = \frac{F}{p - b}$$

Bod zvratu udává, kolik jednotkových příspěvků na úhradu musí organizace vygenerovat, aby pokryla své fixní náklady. Bod zvratu zobrazuje vztah fixních nákladů, variabilních nákladů a výnosů z prodeje. Variabilní náklady mají souvislost s prodanou jednotkou produkce. Jejich návratnost je zajištěna prodejem každé této jednotky. Fixní náklady byly vynaloženy, aby zajistily výrobu a prodej výkonů jako celku. Návratnost fixních nákladů je

zajištěna až určitým konkrétním množstvím prodaných výkonů. (Král, 2010, s. 84-85; Popesko, 2009, s. 43-44; Synek, 2010, s. 48; Synek, 2011, s. 137)



Obr. 6 Bod zvratu (Synek, 2010, s. 47)

Král charakterizuje **krycí příspěvek** jako určitou úroveň, s jakou přispívají prodané výkony k jejich reprodukci. Je to vlastně rozdíl mezi cenou a variabilními náklady vynaloženými na jejich provedení. (Král, 2010, s. 85)

Krycí příspěvek na jednotku můžeme vypočítat podle následujících vzorců:

$$u = p - b$$

$$u = \frac{F}{q}$$

Když od ceny odečteme jednotkové variabilní náklady, dostaneme částku, která podniku slouží nejprve k úhradě fixních nákladů, a následně začne přispívat k tvorbě zisku.

Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, tvořený všemi prováděnými výkony, vyjádříme jako rozdíl mezi celkovými tržbami podniku a jeho celkovými variabilními náklady:

$$U = T - VN$$

(Popesko, 2009, s. 44; Popesko a kol. 2008, s. 47)

Zisku lze dosáhnout jen tehdy, jestliže celkový příspěvek na úhradu pokryje celé fixní náklady a tím se překročí bod zvratu. Cílem podniku je vyrábět takový objem produkce, který přinese i určitou výši zisku tzv. minimální zisk. Je-li požadována určitá výše zisku, pak vzorec bude následující:

$$q(BZ + Z) = \frac{F + Z}{p - b}$$

(Synek, 2010, s. 48-49; Synek, 2011, s. 137-138)

2.1.1 Bod zvratu při různorodé produkci

Při různorodé produkci musíme použít pro vyjádření závislosti nákladů a objemu výroby globální nákladovou funkci vyjadřující vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady.

$$N = F + h \times Q$$

h - podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč produkce

Q - celková produkce v Kč

Parametr h je obdobou haléřového ukazatele, který představuje podíl veškerých nákladů na 1 Kč produkce.

$$BZ = \frac{F}{1 - h}$$

Jmenovatel $1-h$ představuje výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku připadající na 1 Kč objemu výroby. Jestliže neznáme nákladovou funkci, použijeme podíl celkových variabilních nákladů a celkového objemu tržeb. (Synek, 2011, s. 139-140)

3 NÁKLADOVÁ FUNKCE

Nákladová funkce je matematická funkce, která představuje vztah nákladů a objemu produkce. Proporciální náklady jsou náklady, které se vyvíjejí vůči objemu výroby lineárně. Progresivní náklady jsou náklady, jež rostou rychleji než objem produkce. Degresivní náklady jsou náklady, které s rostoucím objemem výroby rostou pomaleji tzn. že se hromadí výrobky na skladě. Kombinací těchto možností vzniká nákladová funkce, která je z počátku klesající, později rostoucí, má tvar obráceného písmene S a její křivka marginálních nákladů tvar písmene U. Nejjednodušší je lineární funkce zachycující proporcionální růst nákladů ve tvaru:

$$N = F + n \times q$$

Podělením této funkce lze odvodit náklady připadající na 1 jednotku objemu výroby tzv. jednotkové náklady. Funkce má tvar:

$$N_j = \frac{F}{q} + n$$

Nyní můžeme odvodit degressi fixních nákladů, ke které dochází, když objem výroby roste a jednotkové náklady tím klesají, neboť fixní náklady se rozpouštějí do stále většího objemu produkce. Tento jev je jeden ze způsobů zvyšování hospodárnosti podniku. (Synek, 2010, s. 44; Synek, 2011, s. 90)

3.1 Krátkodobé nákladové funkce

Krátkodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v krátkodobém horizontu tj. v období, ve kterém můžeme měnit pouze některé výrobní činitele. Objem výroby je limitován danou výrobní kapacitou, která je určována neměnnými výrobními činiteli. Zde fixní výrobní činitele vyvolávají fixní náklady, proměnné výrobní činitele zase variabilní náklady. Toto rozdělení používají manažeři v běžném, operativní řízení. (Synek, 2011, s. 91)

3.2 Dlouhodobé nákladové funkce

Dlouhodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v delším období, tj. období ve kterém můžeme měnit všechny výrobní činitele i ty neměnné. Protože v dlouhodobém

pohledu nejsou fixní náklady, pracuje se pouze s průměrnými celkovými a marginálními náklady. Dlouhodobá nákladová funkce se skládá z části krátkodobých nákladových funkcí, vyjadřujících průběh nákladů vždy pro určitý rozsah objemu výroby. Dlouhodobých nákladových funkcí využívají manažeři ve strategickém plánování. (Synek, 2011, s. 91-92)

3.3 Stanovení nákladových funkcí

Nákladová funkce zachycuje vztah objemu výroby a nákladů, tu však můžeme sestavit pokud známe fixní a variabilní náklady podniku. Produkční funkce je výchozí funkce vyjadřující vztah objemu výroby a souboru výrobních činitelů, díky kterým je objemu výroby dosaženo. Nezávisle proměnnou v tomto případě jsou výrobní činitele, závisle proměnnou je objem výroby. (Synek, 2011, s. 93)

Relevantní rozpětí výrobní kapacity se v určitém rozsahu výrobní kapacity variabilní náklady vyvíjejí lineárně a fixní náklady konstantně. (Synek, 2010, s. 44)

Pro stanovení nákladových funkcí (pro odhad fixních nákladů) můžeme použít několik metod:

- ✓ Klasifikační metoda
- ✓ Metoda dvou období
- ✓ Regresní a korelační analýza
- ✓ Grafická metoda

(Synek, 2010, s. 44; Synek, 2011, s. 94)

3.3.1 Klasifikační metoda

Principem této metody je roztrídění celkových nákladů na fixní a variabilní náklady podle jejich povahy, zda se mění nebo nemění v závislosti na objemu produkce. Do fixních nákladů řadíme náklady, které zůstávají stále ve stejné výši bez ohledu na vyráběný objem produkce. Mezi ně řadíme např. odpisy, nájemné, pojistné, část nákladů na spotřebovaný materiál, energie, palivo a část mzdových nákladů. Do variabilních nákladů patří náklady, které jsou závislé na objemu výroby, jako jsou jednicové mzdy, jednicový materiál a ostatní jednicové náklady. Při třídění se využívá toho, že jednicové náklady se v plném rozsahu

řadí do nákladů variabilních, správné režie do nákladů fixních, ostatní režijní náklady dělíme na fixní a variabilní. (Synek, 2010, s. 44; Synek, 2011, s. 94-95)

3.3.2 Metoda dvou období

Metoda dvou období používáme většinou k prvnímu orientačnímu zjištění vývoje nákladů, neboť je nepřesnou a málo spolehlivou metodou. Pro odhad nákladové funkce se vyberou hodnoty z období s nejmenším a největším objemem výroby. Nemělo by ale jít o mimořádná období vybočující z normálního vývoje. Údaje se dosadí do dvou lineárních funkcí, jejichž řešením se zjistí potřebné parametry. Neznámé hodnoty představují zde fixní náklady a variabilními jednotkové náklady. Index 1 značí období s největším objemem výroby a index 2 období s nejmenším objemem výroby, rovnice budou mít tvar:

$$N_1 = a + b \times Q_1$$

$$N_2 = a + b \times Q_2$$

Jelikož tato metoda závisí na dvou obdobích, hrozí zde nebezpečí zkreslení výsledků z možného důvodu vybočení z normálního vývoje jednoho z období. Tuto metodu je vhodné kombinovat s grafickou metodou. Na bodovém diagramu uvidíme, zda krajní hodnoty odpovídají normálnímu vývoji nebo jestli vybočují. (Synek, 2010, s. 44; Synek, 2011, s. 95-96)

3.3.3 Grafická metoda

Nákladovou funkci můžeme také odvodit z tzv. bodového diagramu. Na osu x se nanáší objem výroby a na osu y náklady. Každá dvojice hodnot se zobrazuje bodem. Pokud jsou body rozmístěny těsně kolem přímky respektive křivky, kterou zakreslíme tak, aby body měly od ní co nejkratší vzdálenost, což znázorňuje existenci závislosti nákladů na objemu výroby. Grafická metoda nám pomůže odhalit extrémní hodnoty, popř. skok ve fixních nákladech, ke kterému může dojít např. rozšířením výrobní kapacity. (Synek, 2011, s. 96)

3.3.4 Metoda regresní a korelační analýzy

Další metodou používanou v praxi je regresní a korelační analýza. Tyto dvě metody je pro stanovení nákladových funkcí nejpřesnější a nejspolehlivější. Umožňuje stanovit i nelineární nákladové funkce, které jsou vhodné pro případný progresivní nebo regresivní vývoj nákladů, a to v těch případech, kde průběh nákladů již nelze spolehlivě vyjádřit lineární funkcí. Metoda umožňuje stanovit i spolehlivost zjištěných funkcí pomocí měř korelace a

provádět předběžné odhady chyb zjišťovaných hodnot pomocí tzv. mezní spolehlivosti. Tato metoda předpokládá existenci řady vstupních dat za delší období a to nejméně 12 měsíců. Tuto metodu proto nelze použít u nových podniků. (Synek, 2010; Synek, 2011, s. 97-98)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části své bakalářské práce jsem provedla rozbor literárních pramenů pojednávající o nákladech a jejich členění, nákladových funkcí. Díky tomuto jsem si prohloubila a rozšířila znalosti, které jsem získala již během studia.

Existuje vícero rozdělení nákladů proto, aby každý podnik si mohl zvolit a vybrat tu metodu, která bude účelně vyhovovat právě jeho činnosti a nákladům, které se vyskytují v jeho oblasti. Žádný podnik, který chce být úspěšný, si nemůže dovolit nevěnovat pozornost této problematice a plýtvat náklady. Firmy by měly náklady třídit do stejných skupin podle různých kritérií a tím lépe řídit a usměrňovat a zvyšovat hospodárnost celého podniku. Členění nákladů by mělo být účelové a mělo by se vztahovat k určitému rozhodnutí. Metod podle kterých můžeme analyzovat náklady je nepřehledné množství, záleží jen na podniku, který způsob si vybere.

V teoretické části jsem nejprve definovala pojem náklady, zaměřila na pojetí nákladů jak v manažerském, tak ve finančním i hodnotovém účetnictví. Roztřídila jsem náklady podle různých hledisek, kritérií a rozhodnutí. Tento rozbor je nezbytný pro jakoukoli analýzu nákladů v každém podniku. Dále jsem se zabývala problematikou bodu zvratu a jeho analýzou, která je nejdůležitější z hlediska ekonomické činnosti. Po té jsem charakterizovala nákladovou funkci, její rozdělení z časového hlediska a různé metody výpočtu.

V praktické části s využitím poznatků z teoretické části budu analyzovat náklady firmy XY.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Firma se specializuje na výrobu potravinářských produktů klasifikovaných jako zdravá výživa na bázi převážně sóji. Jejich předností jsou výborné propracované technologické postupy, které mohou nabídnout zákazníkům kvalitní produkty s vynikajícími dietními i chuťovými vlastnostmi. V současné době mají 14 vlastních výrobků a působí na českém a slovenském trhu víc jak 6 let. (Interní materiály, 2014; Harušťák, 2009)

5.1 Základní informace

Založeno: 7. prosince 2007

Právní forma: společnost s ručením omezením

Základní kapitál: 200 000 Kč (100% splaceno)

Statutární orgán: Jménem společnosti jednají a podepisují 2 jednatele.

Předmět podnikání: výroba potravin ze sóji a ostatních luštěnin (Interní materiály, 2014; Justice.cz, 2014)

5.2 Cíle podniku

Firma je společností, která se stále rozvíjí a chce se zlepšovat a učit se, která se zdokonaluje ve vývoji a ve výrobě a chce si vybudovat a udržet svou pozici na trhu. Pro tento podnik stejně jako i mnoho dalších je důležitý zisk. Hlavní strategií firmy je vyrábět a nabízet odlišné výrobky, kvalitnější a čerstvější než konkurence, a preferovat brzké dodání konečným spotřebitelům. Dalším kladem je díky svoji velikosti schopnost okamžitě reagovat na požadavky konečného zákazníka a vycházet mu maximálně vstříc v jeho požadavcích na kvalitu, sortiment a rychlost vyřízení objednávek. Svým zákazníkům je schopna nabídnout komplexní služby dle našeho zaměření a připravit produkty od vývoje receptur přes výrobní realizaci. (Interní materiály, 2014)

5.3 Historie

Za začátek firmy se dá považovat již provozování maloobchodu se zdravou výživou v 90. letech. Po čase a po získání zkušeností majitel firmy maloobchod uzavřel a rozhodl se pro vlastní výrobu těchto produktů. Nejprve bylo třeba kontaktovat firmy, které se už v daném oboru vyskytovaly, a sbírat potřebné informace týkající se jak vlastní technologie, tak kontaktů na různé dodavatele, další informace poskytl internet a samozřejmě vlastní zkušenosti. Pomocí úvěru se nakoupila výrobní zařízení, našly se prostory a v roce 2007 začala výroba. V prvopočátcích se firma věnovala jen výrobě tofu různých příchutí. Tofu je výrobek ze sójového mléka na bázi sýra. Díky kvalitě tohoto produktu si firma udělala dobré jméno a i přes několik silně konkurenčních firem si vydobyla místo na trhu a získala své stálé odběratele. Záslouhou tohoto úspěchu se výroba rozšířila o další produkty. Podmínkou rozšíření výroby bylo přestat se spoléhat na rodinné příslušníky a nabrat další zaměstnance do výroby a řidiče pro vlastní rozvoz. Byla navázána úzká spolupráce s firmou na Slovensku. Tato firma pomáhá s distribucí na Slovensku a Maďarsku a naše firma zas distribuuje jejich výrobky u nás a zprostředkovaně i v Polsku. Záslouhou dobrého jména se zásobování našimi výrobky už nesoustředí jen na maloobchody se zdravou výživou. Podařilo se navázat kontrakty s nadnárodními řetězci jako je Kaufland, Makro, Tesco atd. Tento akt vzhledem k silné konkurenci a velikosti podniku se dá považovat za největší úspěch. (Interní materiály, 2014)

5.4 Vývoj hospodářského výsledku

V této kapitole provedu zhodnocení vývoje celkových nákladů v letech 2009 – 2012. Údaje z roku 2013 ještě nejsou k dispozici z důvodu chybějící ještě nezpracované účetní závěrky.

Z hlediska dosahovaných výnosů a můžeme pozorovat, jak se podnik mění z obchodní společnosti na výrobní firmu a v roce 2012 má už zcela výrobní charakter, a tudíž všechny výnosy představují tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Výnosy od roku 2010 mají rostoucí charakter.

Z hlediska nákladů je možné konstatovat nejvyšší zastoupení výkonové spotřeby na celkových nákladech, což je pro tyto výrobní podniky charakteristické. Od roku 2010 tato hodnota přesahuje 50% a stále roste. Druhé nejvyšší zastoupení mají v letech 2011 a 2012 osobní náklady. Podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech je v analyzovaných po-

sledních dvou letech v průměru na úrovni 67%. Při porovnání podílu výkonové spotřeby na výkonech je situace, zejména v posledních letech, u analyzované společnosti neúměrná. S rostoucí výkonovou spotřebou rostou i výkony, ale pomaleji. Podrobněji je třeba analyzovat i osobní náklady. Podíl osobních nákladů klesá a v roce 2012 tvoří 16% z celkových nákladů.

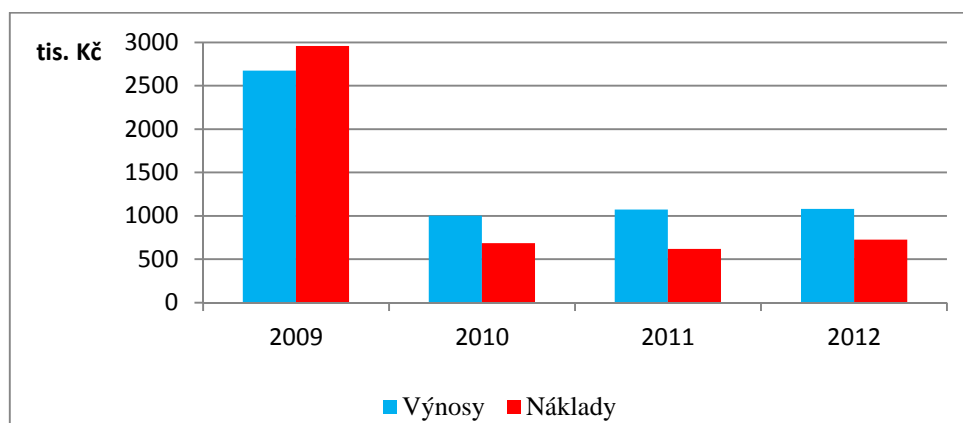
V letech 2009 a 2010 firma měla obchodní charakter, a proto je v nákladech nejvýznamnější položkou náklady na prodané zboží, které v roce 2009 tvoří 46% a v roce 2010 43% veškerých nákladů. V následujících letech tato položka je téměř nulová. Tato hodnota se z roku 2009 na rok 2010 snížila téměř 4,5 krát. Další důležitou položkou v těchto letech je výkonová spotřeba, jejíž podíl ve všech sledovaných letech roste, ale hodnota této položky v letech 2009 a 2010 má klesající charakter. Mezi těmito roky se hodnota snížila zhruba 3 krát. Podíl zastoupení ostatních položek je zanedbatelný.

Hospodářský výsledek v roce 2009 je záporný a to ve výši 287 000 Kč. V následujících letech je již hospodářský výsledek kladný.

Tab. 1 Analýza nákladů firmy XY v letech 2009 – 2012 v tis. Kč (Vlastní zpracování)

	2009		2010		2011		2012	
Tržby za prodej zboží	2 192	82%	750	75%	29	3%	0	0%
Výkony	480	18%	254	25%	1042	97%	1081	100%
Výnosy celkem	2 672	100%	1 004	100%	1 071	100%	1 081	100%
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 354	46%	297	43%	22	4%	0	0%
Výkonová spotřeba	1 107	37%	363	53%	398	64%	513	70%
Osobní náklady	460	16%	0	0%	162	26%	116	16%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	30	1%	24	4%	18	3%	12	2%
Ostatní provozní náklady	5	0%	0	0%	0	0%	1	0%
Ostatní finanční náklady	3	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Daň z příjmu za běžnou činnost	0	0%	0	0%	19	3%	84	12%
Náklady celkem	2959	100%	684	100%	619	100%	726	100%

Z níže uvedeného grafu (obrázek 7), můžeme vidět průběh celkových nákladů k výnosům za poslední roky 2009 - 2012. V roce 2009 je hospodářský výsledek záporný, neboť náklady převyšují výnosy a to o cca 290 000 Kč. Z důvodu přechodu charakteru podniku z obchodního na výrobní, dochází k poklesu, jak výnosů, tak nákladů. Z grafu je patrný od roku 2010 každoroční růst výnosů. V roce 2011 pozorujeme snížení nákladů i přes rostoucí výnos. Tyto náklady klesly z důvodu přejítí z obchodního charakteru podniku na výrobní podnik, a tudíž došlo k poklesu nákladů na prodané zboží.



Obr. 7 Graf nákladů a výnosů v letech 2009 - 2012 (Vlastní zpracování)

5.5 Popis výrobku

Základní surovinou, které podnik zpracovává, je sója. Sója se řadí mezi luštěniny a upravuje trávení, zlepšuje činnost jater a zabraňuje vzniku rakoviny tlustého střeva.

Sójové mléko, sýr tofu, tempeh jsou stále populárnější. Umožňují plnohodnotně nahrazovat maso i další potraviny živočišného původu a úspěšně čelit stále hrozivější lavině civilizačních chorob. Ze všech rostlin obsahujících bílkoviny, má sója největší výživnou hodnotu a její bílkoviny výtečně doplňují nedostatky obilovin. (Interní materiály, 2014; Harušťák, 2009)

5.6 Výrobní portfolio

Výrobky, které firma vyrábí, jsou z geneticky nemodifikované sóji. Uvádím zde výčet hlavních produktů:

- ✓ Tempeh uzený
- ✓ Tempeh marinovaný
- ✓ Tempeh párty

- ✓ Tofu bílé
- ✓ Tofu uzené
- ✓ Tofu zeleninové
- ✓ Tofu s mořskou řasou
- ✓ Tofu marinované
- ✓ Tofu plátky
- ✓ Tofu Shi-také

- ✓ Krokety cibulové
- ✓ Krokety pohankové
- ✓ Krokety brokolicové
- ✓ Brokolicové placky
- ✓ Valašské placky (Interní materiály, 2014)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Analýza nákladů patří k základním technikám k hodnocení hospodárnosti podniku.

Náklady společnosti XY budu analyzovat pomocí druhového členění nákladů a podle členění v závislosti změny na objemu produkce. Nejprve rozeberu náklady roku 2011 a 2012 a následně oba tyto roky porovnáám. Z důvodu zkreslení údajů nemůžu použít pro porovnání předchozí roky, neboť v letech předcházejících roku 2011 firma byla firmou obchodního charakteru. Údaje z roku 2013 také nemohu použít z důvodu chybějící ještě nezpracované účetní závěrky.

6.1 Vývoj nákladů

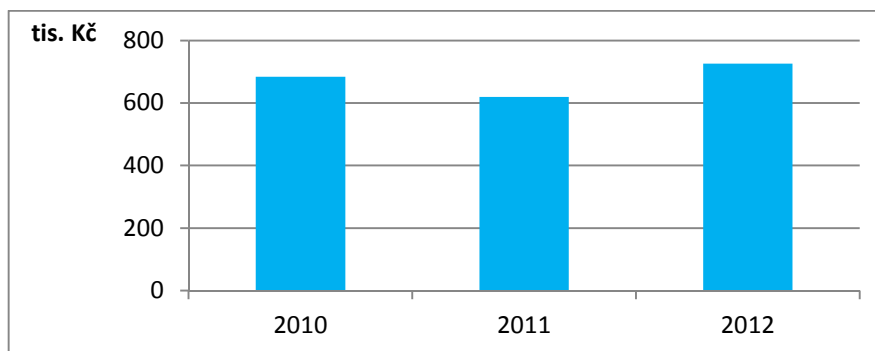
V této kapitole provedu zhodnocení vývoje celkových nákladů v letech 2011 – 2012. Údaje z roku 2013 ještě nejsou k dispozici z důvodu chybějící ještě nezpracované účetní závěrky a údaje z předcházejících let by tento rozbor mohly zkreslit z důvodu obchodního charakteru podniku.

Tab. 2 Analýza nákladů firmy XY v letech 2011 – 2012 v tis. Kč (Vlastní zpracování)

	2011		2012	
Náklady vynaložené na prodané zboží	22	4%	0	0%
Výkonová spotřeba	398	64%	513	70%
Osobní náklady	162	26%	116	16%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3%	12	2%
Ostatní provozní náklady	0	0%	1	0%
Daň z příjmu za běžnou činnost	19	3%	84	12%
Náklady celkem	619	100%	726	100%

Z hlediska nákladů je možné konstatovat nejvyšší zastoupení výkonové spotřeby na celkových nákladech, což je pro tyto podniky charakteristické. Ve všech letech tato hodnota přesahuje 50% a stále roste. Druhé nejvyšší zastoupení mají v letech 2011 a 2012 osobní náklady. Podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech je v analyzovaných posledních dvou letech v průměru na úrovni 67%. Při porovnání podílu výkonové spotřeby na výkonech je situace, zejména v posledních letech, u analyzované společnosti neúměrná. S ros-

toucí výkonovou spotřebou rostou i výkony, ale pomaleji. Podrobněji je třeba analyzovat i osobní náklady. Podíl osobních nákladů klesá a v roce 2012 tvoří 16% z celkových nákladů. Podíl zastoupení ostatních položek je zanedbatelný.



Obr. 8 Graf nákladů v letech 2010 - 2012 (Vlastní zpracování)

Z výše uvedeného grafu (obrázek 8), můžeme vidět průběh celkových nákladů za poslední roky 2011 - 2012. V roce 2011 pozorujeme snížení nákladů, tyto náklady klesly z důvodu úplného přejití z obchodního charakteru podniku na výrobní podnik, a tudíž došlo k poklesu nákladů na prodané zboží a tím i k poklesu celkových nákladů. Růst nákladů v roce 2012 byl způsoben růstem výkonové spotřeby.

6.2 Analýza druhového členění nákladů

Druhové členění nákladů podnik používá při sestavování výkazů zisků a ztrát. Toto členění poskytuje informace pro široce zaměřené řízení nákladů. V této společnosti se nachází následující nákladové druhy:

- ✓ **Spotřeba materiálu** – zahrnuje veškerý přímý materiál - vstupní suroviny jako sóju, nigari, startér, mouku, sójový granulát, zeleninu (mrkev, cibule, brokolice, hrášek), mořské řasy, olej, sůl, hořčice, bujón, vegeta, vajahit, sójová omáčka světlá, sójová omáčka tmavá, cukr, slazené mléko, pepř, ocet, koncentráty atd., spotřebu obalů, opotřebení palet, spotřebu drobného hmotného majetku (jako například kuchyňské náradí, cedníky, vařečky, hrnce, teploměry, měřicí zařízení) a dále režijní materiál, který zahrnuje naftu, oleje, hygienické a čisticí prostředky, spotřebu kan-

celářského materiálu (papíru a dalších drobných pomůcek), náhradní díly na stroje, aj.

- ✓ **Spotřeba energie** – zahrnuje spotřebu elektrické energie, vody a plynu
- ✓ **Spotřebované služby** – zahrnují opravy a udržování, doprava, cestovné a ostatní služby, kam patří poštovné, telekomunikační poplatky, internet, nájemné, střežení objektu, technické služby, stočné, odpady, údržba softwaru, aj.
- ✓ **Osobní náklady** – představují mzdové náklady, kam patří časová mzda, příjmy společníků, zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady
- ✓ **Odpisy dlouhodobého majetku** – zahrnují odpisy dlouhodobého majetku nehmotného (například software) a hmotného (samostatné movité věci, kancelářské a kuchyňské vybavení, fritézy, odstředivka, vakuovačky, parní kotel na mléko, kotel na tempeh, záložní kotel, mlýn na tempeh, váha s tiskárnou, chladicí boxy (3x), tepelné boxy, mlýn na mléko, atd.)
- ✓ **Ostatní provozní náklady** – patří sem zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, dary, odpisy pohledávek, různá pojištění, pojištění dopravního prostředku, tvorba zákonných a ostatních opravných položek, pokuty a penále
- ✓ **Prodané zboží** – jedná se o cizí zboží (koláče, jogurty, sójové rohlíky, kubis, makovníky, chleby, ovocné řezy, pomazánky, pečivo, atd.)
- ✓ **Daně a poplatky** – tvoří daň silniční a ostatní daně a poplatky, jako např. dálniční známky atd.
- ✓ **Finanční náklady** – bankovní úroky, pojistné, placené úroky, ostatní finanční úroky a ostatní finanční náklady
- ✓ **Oportunitní osobní náklady** - zahrnují mzdové náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci dvou rodinných příslušníků a to v celkovém rozsahu 40 hodin týdně za jednoho příslušníka. (Interní materiály, 2014)

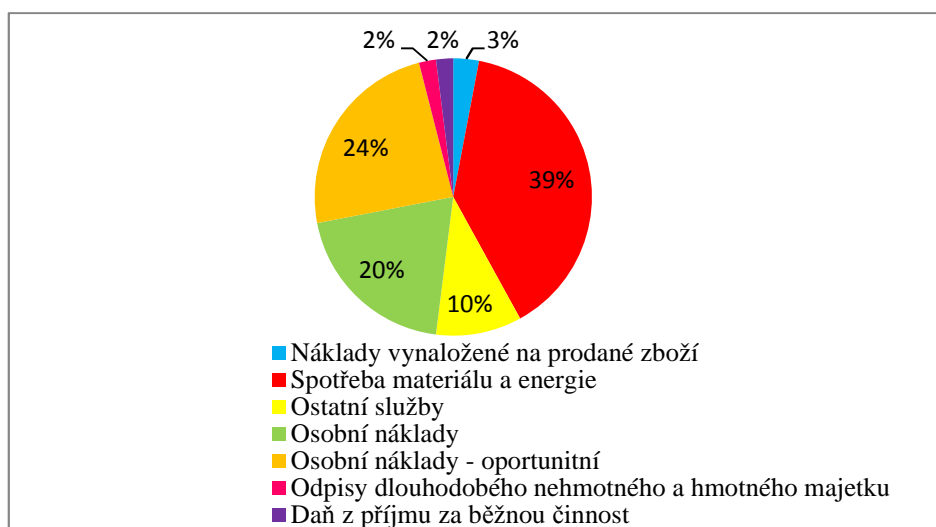
6.2.1 Rozbor nákladů roku 2011

Rok 2010 nebudu analyzovat, neboť v tomto roce tato společnost má spíše obchodní charakter a tyto náklady by mohly mít zkreslující charakter. Při stanovení nákladových druhů jsem se opírala o informace z teoretické části.

Tab. 3 Druhové členění nákladů v roce 2011 v Kč (Vlastní zpracování)

	Částka	Procento
Náklady vynaložené na prodané zboží	22 000	3%
Spotřeba materiálu a energie	318 000	39%
Ostatní služby	80 000	10%
Osobní náklady	162 000	20%
Osobní náklady - oportunitní	192 000	24%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18 000	2%
Daň z příjmu za běžnou činnost	19 000	2%
Náklady celkem	811 000	100%

Údaje jsem si pro přehlednost dala do tabulky (tabulka 3) a vypočítala procento zastoupení jednotlivých druhů nákladů. Procentuální zastoupení můžeme vidět i na následujícím grafu (obrázek 9).



Obr. 9 Nákladové druhy v roce 2011 (Vlastní zpracování)

Z obrázku 9 je vidět, že největší zastoupení mají náklady na spotřebu materiálu a energie. Do spotřeby materiálu a energie se zahrnují vstupní suroviny jako je sója, nigari, startér, mouka, zelenina, mořské řasy, olej, ocet, spotřebu obalů, opotřebení palet, spotřeba kuchyňského nářadí, cedníků, vařeček, hrnců, teploměrů, oleje, hygienických a čistících prostředků, spotřebu kancelářského materiálu, ale také spotřebu elektrické energie, vody a plynu. Tyto náklady tvoří 39% celkových nákladů podniku. Tento vysoký podíl je pro výrobní podniky charakteristický. Druhý největší podíl mají osobní náklady a to 20%, což představuje víc jak pětinu nákladů. Tyto náklady zahrnují časovou mzdu zaměstnance, příjmy společníků, zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění atd. Další podíl zaujímají ostatní služby a to ve výši 10%, do kterých řadíme také nájemné. Oportunitní osobní náklady tvoří 24% a zahrnují mzdové náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci dvou rodinných příslušníků a to v celkovém rozsahu 40 hodin týdně za jednoho příslušníka.

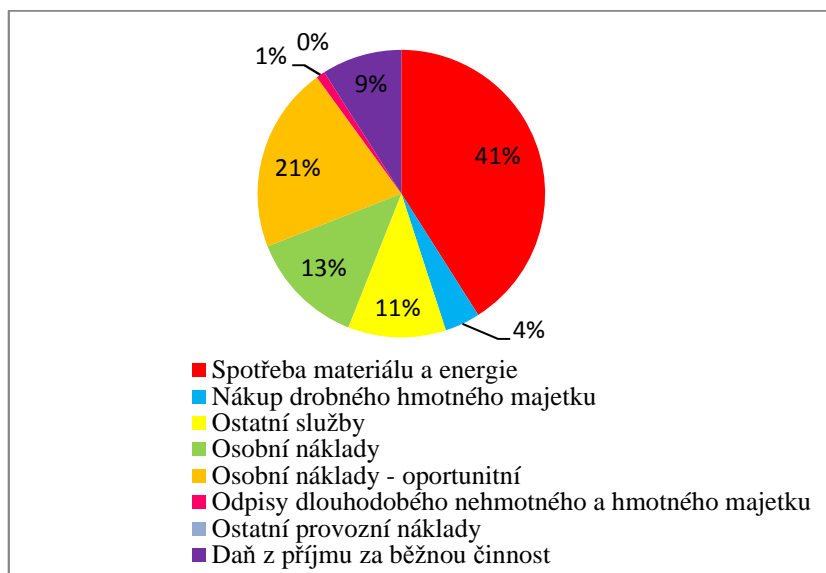
6.2.2 Rozbor nákladů roku 2012

Pro vyjádření nákladových trendů provedu analýzu za rok 2012. Zde využijeme stejný postup analýzy jako v roce předešlém.

Tab. 4 Druhovému členění nákladů v roce 2012 v Kč (Vlastní zpracování)

	Částka	Procento
Spotřeba materiálu a energie	377 000	41%
Nákup drobného hmotného majetku	33 000	4%
Ostatní služby	102 000	11%
Osobní náklady	116 000	13%
Osobní náklady - oportunitní	192 000	21%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	12 000	1%
Ostatní provozní náklady	1 000	0%
Daň z příjmu za běžnou činnost	84 000	9%
Náklady celkem	918 000	100%

Údaje jsem si pro přehlednost opět dala do tabulky (tabulka 4) a vypočítala procento zastoupení jednotlivých druhů nákladů. Procentuální zastoupení můžeme vidět i na následujícím obrázku 10.



Obr. 10 Nákladové druhy v roce 2012 (Vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že i v tomto roce největší zastoupení mají náklady na spotřebu materiálu. Do spotřeby materiálu a energie se zahrnují vstupní suroviny jako je sója, nigari, startér, mouka, zelenina, mořské řasy, olej, ocet, spotřebu obalů, opotřebení palet, spotřeba kuchyňského náradí a pomůcek, cedníků, vařeček, hrnců, teploměrů, oleje, hygienických a čistících prostředků, spotřebu kancelářského materiálu, ale také spotřebu elektrické energie, vody a plynu. Tyto náklady tvoří 41% z veškerých nákladů firmy. Druhý největší podíl mají osobní náklady a to 13% a 11% zaujímají ostatní služby, do kterých řadíme také nájemné. Osobní náklady zahrnují časovou mzdu zaměstnance, příjmy společníků, zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění atd. Oportunitní osobní náklady tvoří 24% a zahrnují mzdové náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci dvou rodinných příslušníků a to v celkovém rozsahu 40 hodin týdně za jednoho příslušníka.

6.2.3 Komparace druhového členění nákladů

Z analýzy nákladů v předchozích kapitolách vyšly tyto tři položky s největším zastoupením a jsou to:

- ✓ náklady na spotřebu materiálu
- ✓ osobní náklady
- ✓ ostatní služby

Tab. 5 Srovnání třech největších položek nákladů v Kč (Vlastní zpracování)

	2011	2012	Meziroční srovnání
Spotřeba materiálu a energie	318 000	377 000	119%
Osobní náklady	162 000	116 000	72%
Ostatní služby	80 000	103 000	129%

Při tomto jednoduchém srovnání jsem zjistila, že roste spotřeba nákladů. Do spotřeby materiálu a energie se zahrnují vstupní suroviny jako je sója, nigari, startér, mouka, zelenina, mořské řasy, olej, ocet, spotřebu obalů, oleje, hygienických a čistících prostředků, spotřebu kancelářského materiálu, ale také spotřebu elektrické energie, vody a plynu. To může mít kromě nehospodárnosti s materiálem příčinu i v tom, že firma začala dovážet hlavní výrobní surovinu od jiného dodavatele. Tento dodavatel poskytoval již zmíněnou surovinu levněji, avšak o to se dala hůře zpracovávat a tím i přibylo určité procento nákladů navíc.

Významnou položkou v ostatních službách tvoří nájemné. Jelikož podnik nemá svou budovu a prostory si pronajímá, platí nájemné. Toto nájemné se každým rokem zvyšuje a i do budoucna musíme počítat s touto rostoucí položkou.

Třetí významnou položkou jsou mzdy. Mezi roky 2011 a 2012 došlo k poklesu této položky. Růst anebo pokles mezd závisí jen na ohodnocení majitele.

Tab. 6 Vývoj spotřeby materiálu v závislosti na změně odběratele
v letech 2011 – 2012 (Vlastní zpracování)

	2011	2012
Množství nakoupené suroviny	7 358 kg	8 948 kg
Cena za dané množství	169 211 Kč	198 304 Kč
Množství vyrobených produktů	9 197 kg	9 310 kg

Z uvedené tabulky 6 vyplývá, že výběr dodavatele s kvalitní surovinou má vliv na náklady podniku. V roce 2011 firma nakupovala hlavní surovinu za vyšší cenu a v požadované kvalitě. V roce 2012 firma nakoupila více suroviny než v předešlém roce, ale vyrobila méně produktů, neboť část roku (3 měsíce) odebírala tuto surovinu v menší kvalitě a také za nižší cenu. To způsobilo, že náklady na pořízení této suroviny se nám zvedly a množství z ní vyrobených produktů pokleslo. Je důležité, aby tato surovina měla požadovanou jakost, jinak je v tomto případě nezpracovatelná.

6.3 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Dalším členěním nákladů, jehož uvedení je předpokladem analýzy bodu zvratu a analýzy řízení nákladů, je členění nákladů v závislosti na objemu výroby. To vyžaduje roztřídění jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní, podle toho, zda se jejich výše mění v závislosti na objemu výroby. K členění nákladů přistupuji z pohledu krátkého hlediska a jejich rozdělením na fixní a variabilní část v jednotlivých letech, neboť v delším časovém období jsou fixní náklady, náklady variabilními. Nyní uvedu přehled vývoje nákladů v závislosti na objemu výroby za období 2011-2012. Z důvodu zkrácení údajů nemůžu použít pro porovnání předchozí roky, neboť v letech předcházejících roku 2011 firma byla firmou obchodního charakteru. Údaje z roku 2013 také nemohu použít z důvodu chybějící ještě nezpracované účetní závěrky.

6.3.1 Rozbor nákladů v roce 2011

Stejně jako v předchozím dělení rok 2010 nebudu analyzovat z důvodu obchodní charakteru podniku. Při členění nákladů dle závislosti na objemu výroby jsem se taktéž opírala o

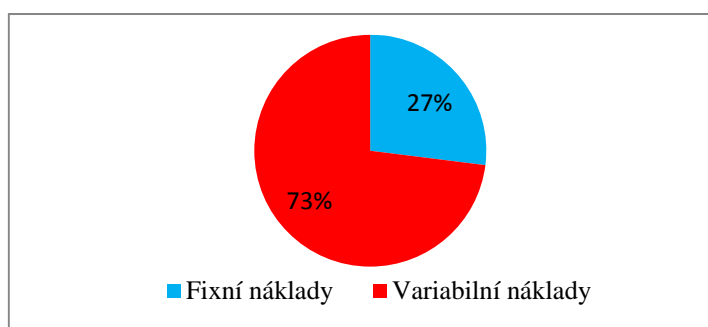
informace z teoretické části. Údaje jsem si pro přehlednost opět nejprve dala do tabulky (tabulka 7) a procentuální zastoupení můžeme vidět na následujícím grafu (obrázek 12, obrázek 13).

Tab. 7 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby v roce 2011 v Kč
(Vlastní zpracování)

Položka	Částka	Procento FN/VN	Procento CN
Nájemné	102 000	47%	12%
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	18 000	8%	2%
Osobní náklady	48 800	22%	6%
Sociální a zdravotní pojištění	16 000	7%	2%
Ostatní provozní náklady	14 000	6%	2%
Náklady na prodané zboží	22 000	10%	3%
Fixní náklady celkem	220 800	100%	27%
Spotřeba materiálu a energie	282 000	47%	35%
Osobní náklady	73 200	12%	9%
Sociální a zdravotní pojištění	32 000	5%	4%
Osobní náklady - oportunitní	192 000	32%	23%
Ostatní náklady	19 000	3%	2%
Variabilní náklady celkem	598 200	100%	73%

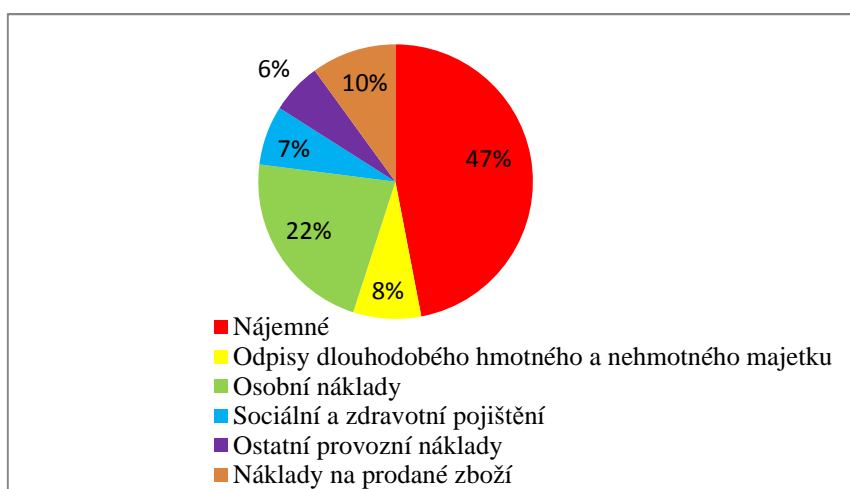
Do fixních nákladů jsem zařadila nájemné, odpisy dlouhodobého hmotného, zde patří troje jako je odstředivka, fritéza, vakuovačky, parní kotel na mléko, kotel na tempeh, záložní kotel, mlýn na tempeh, váha s tiskárnou, chladicí boxy (3x), tepelné boxy, mlýn na mléko, kotle na vaření, mlýnek, a nehmotného majetku jako je software, spotřebu obalů, opotřebení palet, spotřeba kuchyňského nářadí, cedníků, vařeček, hrnců, teploměrů, oleje, hygienických a čistících prostředků, papíru, propisek, náplní do tiskárny, kancelářských sponek, izolep a další spotřebu kancelářského materiálu. Na osobní a mzdové náklady připadá 40% ze mzdy pracovníka. Toto procento je určené na základě času stráveného nad administrativní činností. Do ostatních provozních nákladů patří pojištění, pojištění dopravního prostředku, poplatky za vjezdové karty, popelnice a jiné poplatky.

Do variabilních nákladů jsem zařadila spotřebu materiálu a energie. Do spotřeby materiálu a energie se zahrnují vstupní suroviny jako je sója, nigari, startér, sójový granulát, zeleninu (mrkev, cibule, brokolice, hrášek), mořské řasy, olej, sůl, hořčice, bujón, vegeta, vajahit, sójová omáčka světlá, sójová omáčka tmavá, mouka, mořské řasy, olej, ocet, ale také spotřebu elektrické energie, vody a plynu. Na osobní náklady připadá 60% ze mzdy pracovníka. Toto procento je určené na základě času stráveného nad výrobní činností. Také jsem započítala mzdu, kterou by dostávali zaměstnanci, kdyby zde pracovali místo rodinných příslušníků. Mezi ostatní náklady jsem zařadila spotřebu ochranných pomůcek a čistících prostředků.



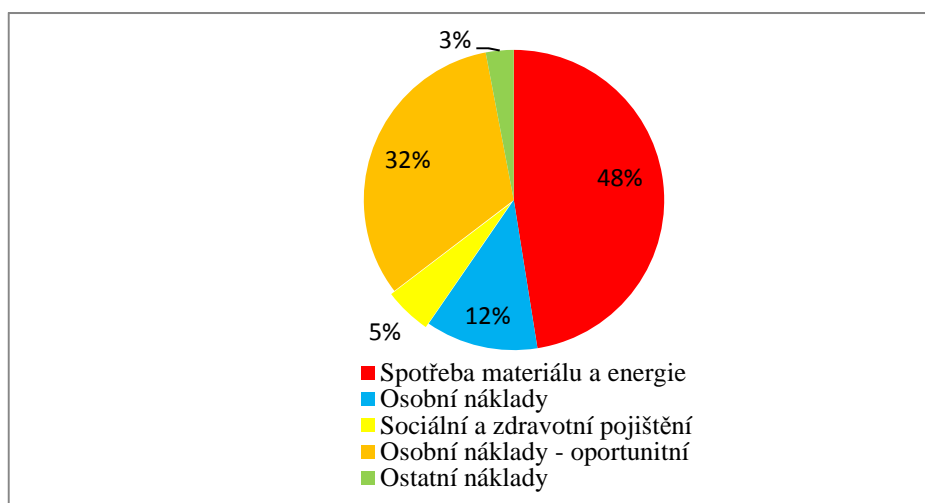
Obr. 11 Garf podílu fixních a variabilních nákladů v roce 2011 (Vlastní zpracování)

Z uvedeného grafu vyplývá, že podíl fixních nákladů na celkových nákladech se pohybuje ve sledovaném období na úrovni 27% a podíl variabilních nákladů je ve výši 73%. Nízký podíl fixních nákladů je pro podnik přijatelný, neboť k dosažení zisku stačí menší objem produkce.



Obr. 12 Složení fixních nákladů v roce 2011 (Vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že v roce 2011 největší zastoupení mezi fixními náklady má nájemné, a to ve výši 47% ze všech stálých nákladů. Osobní náklady a náklady na zdravotní a sociální pojištění jsou ve výši 29%. Tato položka zaujímá téměř jednu třetinu fixních nákladů. Ostatní náklady ve srovnání s tímto jsou zanedbatelné. V tomto roce se řadí mezi fixní náklady i náklady na prodané zboží, jejich podíl je ve výši 10%. Odpisy hmotného majetku mají 8%. Ostatní provozní náklady se podílejí na tvorbě fixních nákladů z 6% a do této kategorie spadají odpisy, pojištění, pojištění dopravního prostředku.



Obr. 13 Složení variabilních nákladů v roce 2011 (Vlastní zpracování)

Z grafu je zřejmé, že v tomto roce největší zastoupení mezi variabilními náklady má veškerá spotřeba materiálu, energie, vody, plynu, aj. a to ve výši 48%. Vzhledem k výrobnímu charakteru podniku se takové zastoupení dá očekávat. Druhý největší podíl mají osobní náklady, spolu se sociálním a zdravotním pojištěním jsou ve výši 17%. Oportunitní osobní náklady tvoří 32% a zahrnují mzdové náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci rodinných příslušníků. Celkové osobní náklady tedy představují 49%, což je téměř polovina variabilních nákladů. Ostatní náklady ve srovnání se spotřebou materiálu a osobními náklady zaujímají malé procento. Mezi ostatní náklady jsem zařadila spotřebu ochranných pomůcek a čistících prostředků.

6.3.2 Rozbor nákladů v roce 2012

Údaje jsem si pro přehlednost opět nejprve dala do tabulky (tabulka 8) a procentuální zastoupení můžeme vidět na následujícím grafu (obrázek 15, obrázek 16). Zde použijeme stejný postup jako v roce 2011.

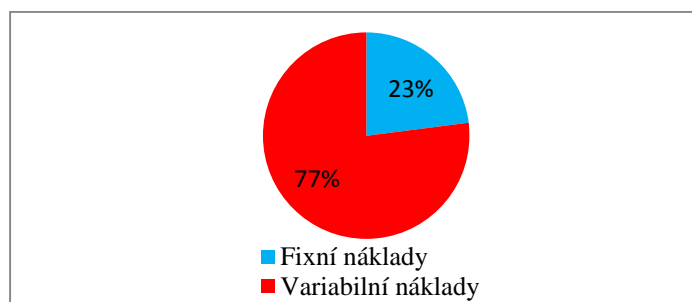
Tab. 8 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby v roce 2012 v Kč (Vlastní zpracování)

Položka	Částka	Procento FN/VN	Procento CN
Nájemné	103 000	48%	11%
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	12 000	6%	1%
Osobní náklady	34 800	16%	4%
Sociální a zdravotní pojištění	11 600	5%	1%
Ostatní provozní náklady	21 000	10%	2%
Nákup drobného majetku	33 000	15%	4%
Pokuty a penále	1 000	0%	0%
Fixní náklady celkem	216 400	100%	23%
Spotřeba materiálu a energie	377 000	54%	41%
Osobní náklady	52 200	7%	6%
Sociální a zdravotní pojištění	17 400	3%	2%
Osobní náklady - oportunitní	192 000	27%	21%
Ostatní náklady	63 000	9%	7%
Variabilní náklady celkem	701 600	100%	77%

Do fixních nákladů jsem zařadila nájemné, odpisy dlouhodobého hmotného, zde patří troje jako je odstředivka, fritéza, vakuovačky, parní kotel na mléko, kotel na tempeh, záložní kotel, mlýn na tempeh, váha s tiskárnou, chladicí boxy (3x), tepelné boxy, mlýn na mléko, spotřebu obalů, opotřebených palet, spotřeba kuchyňského nářadí, cedníků, vařeček, hrnců, teploměrů, oleje, hygienických a čistících prostředků, papíru, propisek, náplní do tiskárny, kancelářských sponek, izolep a další spotřebu kancelářského materiálu a nehmotného ma-

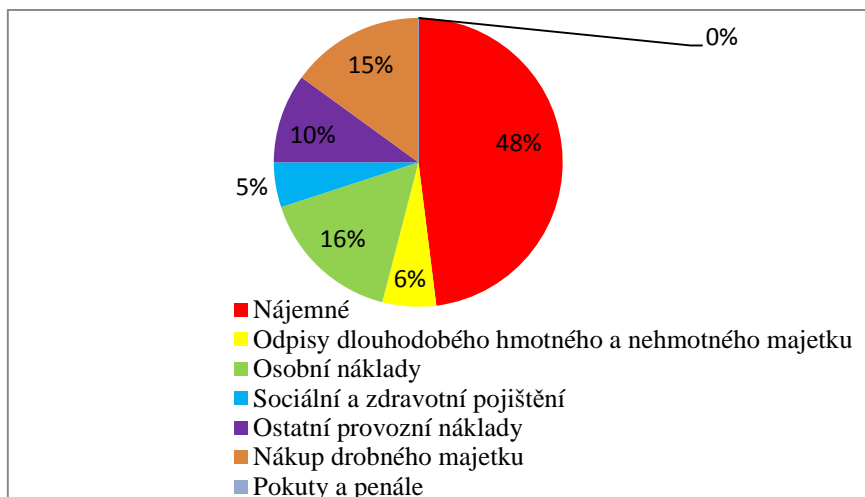
jetku jako je software. Na osobní a mzdové náklady připadá 40% ze mzdy pracovníka. Toto procento je určené na základě času stráveného nad administrativní činností. Do ostatních provozních nákladů patří pojištění, pojištění dopravního prostředku, poplatky za vjezdové karty, popelnice a jiné poplatky. Zde patří i položka nazvaná pokuty a penále.

Do variabilních nákladů jsem zařadila spotřebu materiálu a energie. Do spotřeby materiálu a energie se zahrnují vstupní suroviny jako je sója, nigari, sójový granulát, zeleninu (mrkev, cibule, brokolice, hrášek), mořské řasy, olej, sůl, hořčice, bujón, vegeta, vajahit, sójová omáčka světlá, sójová omáčka tmavá, startér, mořské řasy, olej, ocet, ale také spotřebu elektrické energie, vody a plynu. Na osobní a mzdové náklady připadá 60% ze mzdy pracovníka. Toto procento je určené na základě času stráveného nad výrobní činností. Také jsem započítala mzdu, kterou by dostávali zaměstnanci, kdyby zde pracovali místo rodinných příslušníků. Mezi ostatní náklady jsem zařadila spotřebu ochranných pomůcek a čisticích prostředků.



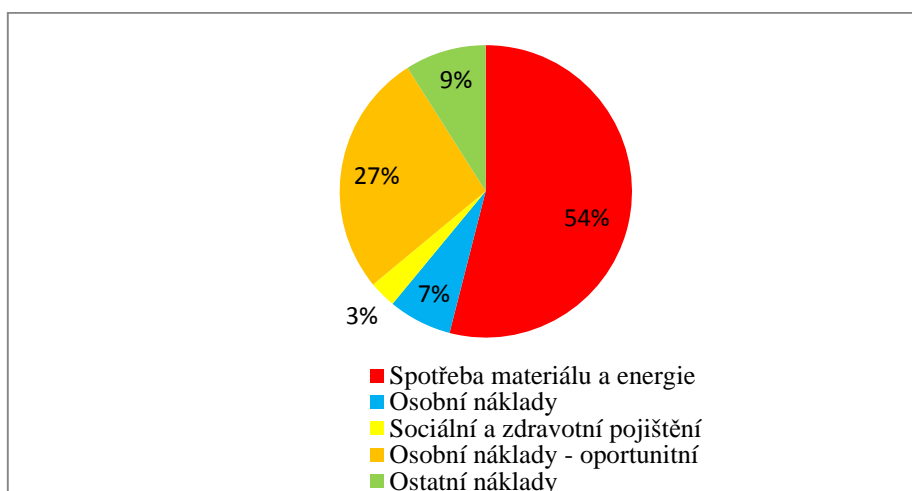
Obr. 14 Garf podílu fixních a variabilních nákladů v roce 2012 (Vlastní zpracování)

Graf (obrázek 14) ukazuje, že podíl fixních nákladů na celkových nákladech je v roce 2012 ve výši 23% a podíl variabilních nákladů je na úrovni 77%. Nízký podíl fixních nákladů je pro podnik přijatelný, neboť k dosažení zisku stačí menší objem produkce.



Obr. 15 Složení fixních nákladů v roce 2012 (Vlastní zpracování)

Z grafu (obrázek 15) vyplývá, že v roce 2012 zaujímá opět největší podíl mezi stálými náklady nájemné, a to ve výši 48%. Ostatní náklady ve srovnání s touto položkou jsou opět zanedbatelné. V tomto roce firma nakoupila drobný majetek k užívání, jak do kanceláře, tak do výroby. Podíl tohoto majetku na fixních nákladech je ve výši 15%. Ostatní provozní náklady se podílejí na tvorbě fixních nákladů z 10% a odpisy hmotného majetku činí 6%. Poslední složkou, v tomto grafu bezvýznamnou, jsou pokuty a penále, které firma musí platit za nesplnění svých povinností.

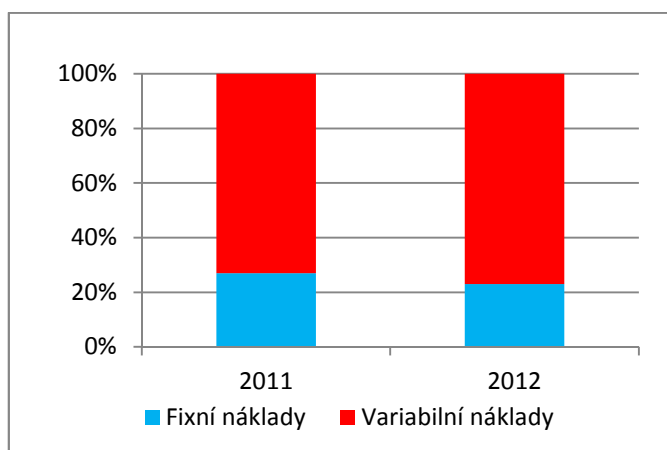


Obr. 16 Složení variabilních nákladů v roce 2012 (Vlastní zpracování)

Graf (obrázek 16) zobrazuje zastoupení položek mezi variabilními náklady. Největší podíl má opět spotřeba materiálu, energie, vody, plynu, aj. a to ve výši 54%. Druhý největší podíl mají osobní náklady, spolu se sociálním a zdravotním pojištěním tvoří 10% variabilních nákladů. Oportunitní osobní náklady tvoří 27% a zahrnují mzdové náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci rodinných příslušníků. Ostatní náklady v tomto roce jsou na úrovni 9%. Zde zahrnují náklady na ochranné pomůcky, hygienické prostředky a také i náklady na dopravu spojenou s výrobní činností.

6.3.3 Komparace členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Tato část bude obsahovat detailní analýzu položek fixních a variabilních nákladů. Provedu rozbor jednotlivých nákladů a popíšu strukturu celkových fixních a variabilních nákladů, a to tak, že srovnám členění nákladů podle závislosti na objemu výroby z předchozích kapitol.

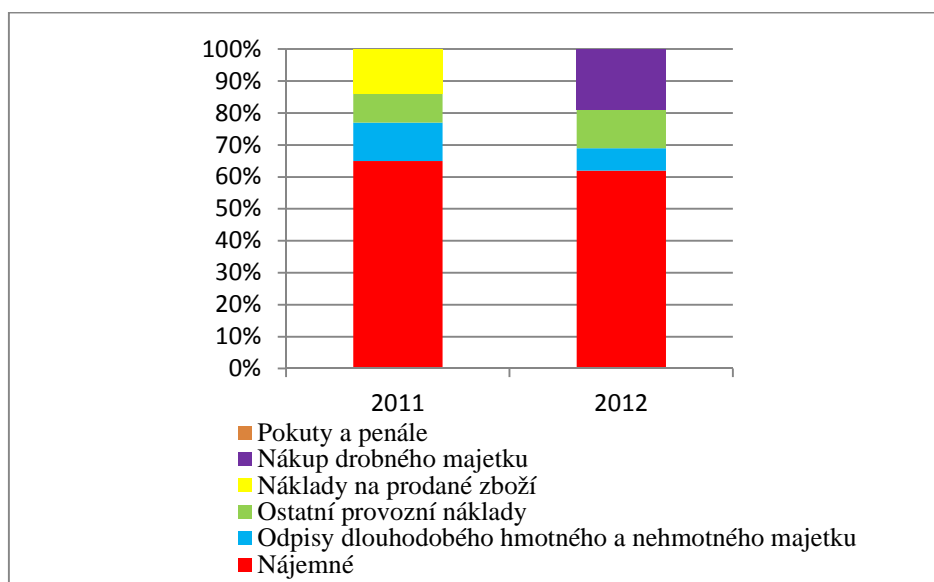


Obr. 17 Meziroční srovnání fixních a variabilních nákladů (Vlastní zpracování)

Z uvedeného grafu vyplývá, že podíl fixních nákladů na celkových nákladech se v průměru pohybuje ve sledovaných obdobích na úrovni 25 % a podíl variabilních nákladů na celkových nákladech se pohybuje ve sledovaném období kolem 75 %. Je to z toho důvodu, že firma nevlastní žádnou budovu, protože si pronajímá prostory. Jedinou složkou dlouhodobého majetku je hmotný majetek, do kterého patří stroje a jiné výrobní zařízení. Tento majetek má také klesající tendenci. Podíl fixních nákladů je velmi nízký, proto při rostoucím objemu výroby rostou celkové náklady rychleji.

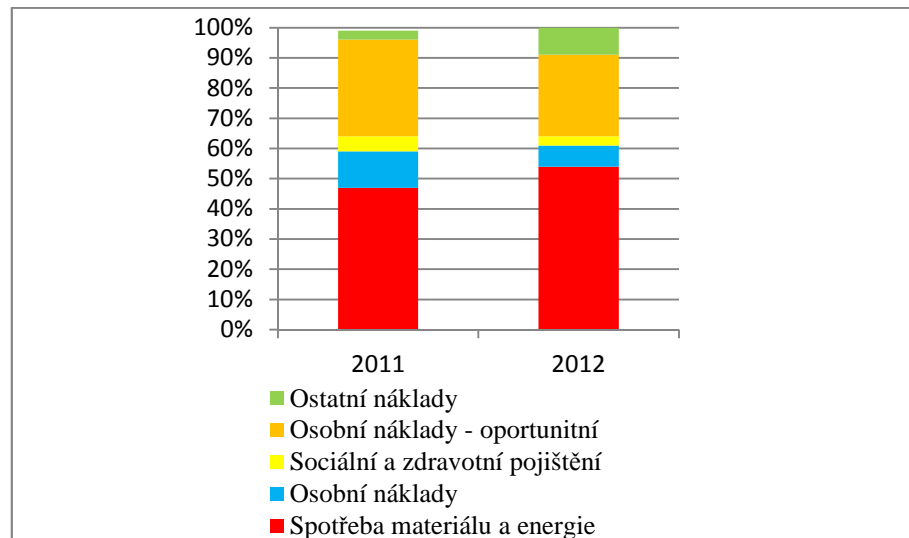
V roce 2012 došlo k mírnému nárůstu variabilních nákladů oproti roku 2011, a to zejména díky nárůstu hodnoty spotřebovaného materiálu a energie. Je to způsobeno jednak zvyšujícími se náklady na materiál, ale také díky rostoucímu počtu vyrobených výrobků. Naproti tomu nepatrně poklesly osobní náklady. Také stoupl nájemné, ale nárůst této položky byl minimální.

Hodnota celkových nákladů se v jednotlivých letech postupně zvyšuje díky tomu, že se firma neustále zvyšuje a rozšiřuje svoji produkci i výrobní sortiment. Trend vývoje podílu fixních a variabilních nákladů bude dle mého názoru pokračovat stejným způsobem jako závěr sledovaného období. Vývoj variabilních nákladů i v dalších letech bude mít rostoucí charakter a to zejména díky plánovanému navýšení výroby a přijímání dalších zaměstnanců.



Obr. 18 Meziroční srovnání složení fixních nákladů (Vlastní zpracování)

Z grafu (obr. 19) struktury fixních nákladů je patrný velký podíl nájemného, který přesahuje hodnotu 60%. I přes zvýšení nájemného v roce 2012 došlo k procentuálnímu poklesu této položky mezi fixními náklady. Další položkou, která se výrazněji podílí na struktuře fixních nákladů, jsou odpisy. Ty se každým rokem se podíl snižuje a v dalších letech, pokud firma nenakoupí nové zařízení, bude rovna nule.



Obr. 19 Meziroční srovnání složení variabilních nákladů (Vlastní zpracování)

Z grafu (obr. 20) struktury variabilních nákladů můžeme pozorovat vysoký podíl nákladů na spotřebu materiálu, což je pro výrobní firmu typické. Tento podíl se v průměru pohybuje na hranici 50% a každým rokem se zvyšuje. Další položkou, která se výrazněji podílí na variabilních nákladech, jsou osobní náklady. Zde je zahrnuta mzda a úměrně s ní se vyvíjí také náklady na zákonné zdravotní a sociální pojištění. Podíl této položky v roce 2012 poklesl. I zde jsem zařadila oportunitní osobní náklady, které v průměru tvoří 30% a zahrnují náklady, které by majitel zaplatil, kdyby zaměstnával zaměstnance. Při své podnikatelské činnosti podnikatel nezaměstnává zaměstnance, ale využívá výpomoci rodinných příslušníků.

7 ANALÝZA BODU ZVRATU

Tato část obsahuje analýzu bodu zvratu, pro kterou je nejdůležitější třídění nákladů ve vztahu ke změně výkonů. Proto je nezbytné před samotnou analýzou určit variabilní a fixní náklady. Tyto náklady společnosti jsme si rozdělili již v předešlé kapitole. Teorie výpočtu bodu zvratu je popsána v teoretické části, bod zvratu ukazuje rovnováhu mezi náklady a výnosy a nastává u takového objemu výroby, při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům, ale firma ještě nevytváří zisk.

Vzhledem k tomu, že společnost XY má různorodou produkci je pro výpočet bodu zvratu potřeba určit hodnotu haléřového ukazatele, který představuje podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč výroby.

7.1 Výpočet bodu zvratu v roce 2011

V této kapitole vypočítám, kdy firma dosáhla bodu zvratu. Bodu, kdy ještě nedosahuje zisk, ale jsou již pokryté všechny náklady. Nejprve si ale určím haléřový ukazatel, který představuje podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč výroby.

$$h = \frac{598\,200}{1\,042\,000}$$

$$h = 0,574$$

$$Q(BZ) = \frac{220\,800}{(1 - 0,574)}$$

$$Q(BZ) = 518\,309,9 \text{ Kč}$$

Společnost začala v roce 2011 dosahovat zisku od okamžiku, kdy vyrobila a prodala výrobky v hodnotě 518 309,9 Kč.

7.2 Výpočet bodu zvratu v roce 2012

V roce 2012 použiji stejný postup výpočtu bodu zvratu.

$$h = \frac{701\,600}{1\,081\,000}$$

$$h = 0,649$$

$$Q(BZ) = \frac{216\,400}{(1 - 0,514)}$$

$$Q(BZ) = 616\,574,6 \text{ Kč}$$

V roce 2012 společnost dosáhla bodu zvratu, když vyrobila a prodala své produkty za 616 574,6 Kč.

7.3 Komparace bodu zvratu

Následující tabulka obsahuje výpočet hodnot bodu zvratu za roky 2011 a 2012. Pro výpočet jsem použila vzorec uvedený v teoretické části.

V níže uvedené tabulce jsem pro snadnější práci při hledání bodu zvratu vypočítala haléřový ukazatel.

Tab. 9 Bod zvratu v letech 2011 – 2012 v Kč (Vlastní zpracování)

	2011	2012
Výnosy	1 042 000	1 081 000
Fixní náklady	220 800	216 400
Variabilní náklady	598 200	701 600
Haléřový ukazatel	0,574	0,649
Bod zvratu	518 309,9	616 574,9

Z uvedené tabulky můžeme vyčíst, že bod zvratu není vysoko, proto není nutný příliš velký objem produkce a tento stav je pro firmu méně rizikový. Můžeme také pozorovat rostoucí trend hodnoty bodu zvratu, který se v roce 2012 zvýšil téměř o pětinu. Toto zvýšení bylo způsobeno rostoucím objemem produkce, což zapříčinilo postupný růst nákladů i výnosů. Náklady se zvyšovali ve větším poměru jako výnosy. V roce 2011 se dosáhlo bodu zvratu při objemu výkonů 518 309,9 Kč a v roce 2012 bod zvratu byl ve výši 616 574,6 Kč.

Kromě vývoje bodu zvratu můžeme také sledovat vývoj ukazatele nákladovosti, který se taktéž postupně zvyšuje. Tento jev není pro firmu pozitivní, neboť zvyšující se hodnota ukazatele vyjadřuje zvyšující se podíl variabilních nákladů na 1 Kč výroby.

8 STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ

Pro stanovení nákladových funkcí jsou použity data, které jsem přepočítala koeficientem a zaokrouhlila tak, aby nebyly zveřejněné skutečné údaje. Poměrové ukazatele jednotlivých nákladových analýz jsou ale zachovány, aby se nezměnila vypovídající hodnota této práce.

8.1 Stanovení nákladové funkce grafickou metodou

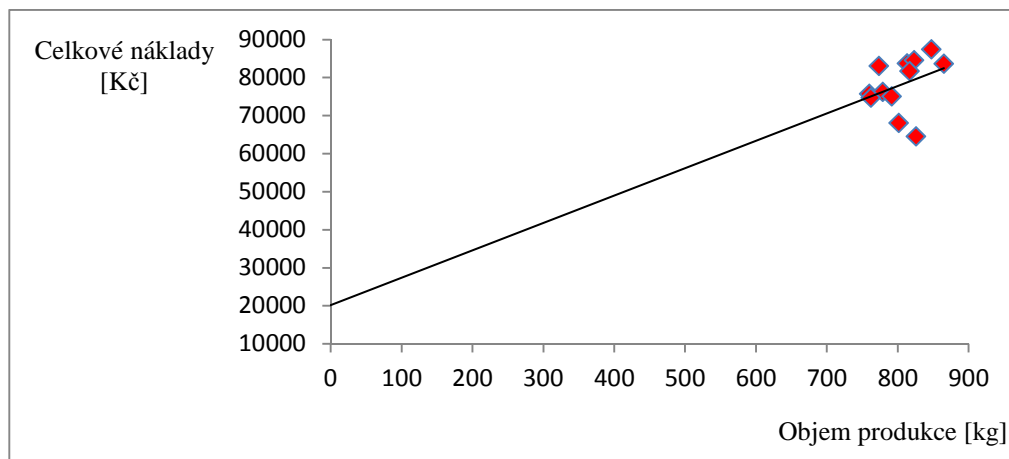
Pro tuto metodu jsem použila údaje z roku 2013. V tabulce je zachycena závislost celkových nákladů na objemu produkce. (Interní materiály, 2014)

Tab. 10 Závislost celkových nákladů na objemu produkce v roce 2013

(Vlastní zpracování)

Měsíc	Celkové náklady [Kč]	Objem produkce [kg]
Leden	83 700	813
Únor	75 700	757
Březen	76 200	779
Duben	83 600	865
Květen	84 500	823
Červen	64 500	826
Červenec	81 700	817
Srpen	74 700	762
Září	68 000	803
Říjen	87 400	847
Listopad	83 000	773
Prosinec	75 000	791
Σ rok 2013	938 000	9 656

Data z tabulky jsou zaneseny v grafu. Na grafu můžeme pozorovat závislost celkových nákladů na ose Y a objem produkce na ose X. Tyto jednotlivé body jsou proloženy přímkou průměrné náklady zachycující rovnovážný stav mezi body.



Obr. 20 Graf závislost celkových nákladů na objemu produkce v roce 2013

(Vlastní zpracování)

Z tohoto grafu můžeme odhadnout výši fixních nákladů z průniku osy Y a přímky průměrných nákladů, a to ve výši 20 000 Kč. Dále si zvolím objem produkce například 500 kg. Při tomto objemu by celkové náklady měly činit 56 000 Kč.

8.1.1 Propočet nákladové funkce

Nyní vypočítám výši variabilních nákladů a pomocí nich stanovím nákladovou funkci.

Celkové náklady při produkci 500 kg byly stanoveny ve výši 56 000 Kč a fixní náklady byly odhadnuty na 20 000 Kč a variabilní náklady po výpočtu činí 36 000 Kč. Variabilní jednotkové náklady jsou ve výši 72 Kč/kg. Nyní si stanovím nákladovou funkci pomocí údajů z grafické metody.

$$N = 20\,000 + 72 \times q$$

Z vypočtených údajů mi vyšlo, že nákladová funkce stanovená pomocí grafické metody je tvořena fixními náklady ve výši 20 000 Kč, a k těmto nákladům se pak připočítávají jednotkové variabilní náklady ve výši 72 Kč s každým vyrobeným kilogramem materiálu.

8.2 Stanovení nákladové funkce metodou dvou období

Při stanovení nákladové funkce metodou dvou období vycházím z celkových nákladů a objemu produkce v roce 2013. Použiji data z předchozí tabulky. V tomto roce se neudála žádná mimořádná skutečnost, která by jakkoliv zkreslila tyto údaje. Firma má celozávodní

dovolenou a vybírá si ji na přelomu července a srpna. Tato dovolená nemá vliv na výkonnost podniku. Únor je měsíc s nejmenší produkcí. Měsíc s největším objemem produkce je na duben a to z důvodu příchodu jara mnozí z nás se chtějí dostat do formy, začínají cvičit a také jíst zdravěji. (Interní materiály, 2014)

8.2.1 Propočet nákladové funkce

První funkce náleží měsíci duben a druhá funkce připadá únoru. Tuto úlohu řeším pomocí soustav dvou rovnic o dvou neznámých.

*Tab. 11 Závislost celkových nákladů na objemu produkce v září a říjnu
(Vlastní zpracování)*

Měsíc	Celkové náklady [Kč]	Objem produkce [kg]
Únor	75 700	757
Duben	83 600	865

Z těchto dvou vybraných období si stanovím nákladové funkce pro každé období zvlášť. První funkce náleží měsíci říjen a druhá funkce připadá červnu. Tuto úlohu řeším pomocí soustav dvou rovnic o dvou neznámých.

$$N = 19\,131,55 + 73,15 \times q$$

V nákladové funkci byly stanoveny fixní náklady ve výši 19 131,55 Kč a variabilní náklady jsou stanoveny na 73,15 Kč při výrobě jednoho kilogramu materiálu. Při používání této metody je důležité znát samotnou výrobu a umět eliminovat vlivy, které by zapříčinily zkreslení při výpočtu nákladové funkce.

8.3 Stanovení nákladové funkce klasifikační metodou

Při stanovení nákladové funkce klasifikační metodou jako první roztřídím celkové náklady z roku 2013 na fixní a variabilní náklady. Rozdělení položek fixních a variabilních nákladů a jejich obsah je v kapitole 6.3.3.

Tab. 12 Rozdělení nákladů na fixní a variabilní část (Vlastní zpracování)

Fixní náklady	225 000
Služby - nájem	112 000
Ostatní náklady, nákladové úroky, poplatky	25 000
Opravy a údržba	12 000
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	8 000
Osobní náklady	68 000
Variabilní náklady	713 000
Spotřeba materiálu, energie a vody	302 000
Doprava	105 000
Osobní náklady	102 000
Osobní náklady - oportunitní	204 000

8.3.1 Propočet nákladové funkce

Z předchozí tabulky, kde jsem si roztřídila náklady na fixní a variabilní, stanovím měsíční nákladovou funkci tak, že fixní náklady podělím dvanácti měsíci a variabilní náklady vydělím objemem produkce.

$$N = 18\,750 + 73,84 \times q$$

Měsíční fixní náklady byly stanoveny ve výši 18 750 Kč a variabilní náklady jsou stanoveny na 73,84 Kč při výrobě jednoho kilogramu materiálu. Při používání této metody je důležité znát samotnou výrobu a správně zařadit náklady do příslušné kategorie, aby nedošlo ke zkreslení údajů při výpočtu nákladové funkce.

8.4 Shrnutí nákladových funkcí

V první části této kapitoly, jsem stanovila nákladové funkci ze skutečných údajů o výrobě za rok 2013. Použila jsem celkem tři nákladové funkce. První byla stanovena grafickou metodou, druhá metodou dvou období a třetí nákladová funkce byla stanovena klasifikační metodou. V této části práce se naprosto potvrdila teoretická část, pojednávající o těchto metodách tvorby nákladových funkcí. Při použití grafické metody byla nepřesnost způsobena tvorbou grafu a odečítáním údajů z tohoto grafu. Proto použití této metody je spíše orientační, než aby se pomocí takto tvořené nákladové funkce, dala určovat přesná výše budoucích nákladů.

Následně jsem stanovila nákladovou funkci metodou dvou období. Do nákladové funkce byly započítány všechny měsíce v roce 2013, neboť není známa žádná mimořádná situace, která by jakkoli zkreslila nákladovou funkci.

Klasifikační metodou jsem stanovila nákladovou funkci, která je poměrně přesná a koreponduje s náklady vznikajícími v tomto období.

Doporučením pro řízení nákladů v čase, je používání nákladové funkce, spočítané klasifikační metodou. Pomocí této nákladové funkce může firma plánovat výši nákladů v závislosti na objemu výroby, který vychází z požadavků výroby. Bude-li firma vědět, jaké množství materiálu budeme muset pro následující výrobu vyprodukovat za určité období, může stanovit velikost nákladů spojených s touto výrobou, které v budoucnu vzniknou.

9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Společnost XY se vyznačuje vysokým podílem nákladů k výnosům. Problematice nákladů věnuje společnost málo pozornosti a řídí je neefektivně.

Firma zcela **nevyužívá své pronajaté prostory**. Firma si pronajímá prostory o celkové rozloze 320 m², ale využívá jen plochu asi o velikosti cca 220 m². Firma by tedy měla buď využít volné prostory (například rozšířit výrobu, což v plánu zatím nemá) nebo se přestěhovat do menších prostor s menším nájemným nebo ideálně koupit si vlastní prostory.

Doporučila bych firmě koupit nebytové prostory v areálu bývalých stavebninách na okraji obce Tlumačov, která je vzdálená od původních pronajatých prostor necelé 4 kilometry. V tomto areálu se nachází přízemní budova o rozloze necelých 250 m². Cena této budovy je stanovena ve výši 750 000 Kč. Výhodou těchto prostor je snadný (nyní firma má provoznu až ve 4. patře a bez výtahu se prakticky neobejde) a bezplatný přístup, odpadly by zde náklady na vjezd a další poplatky spojené s pronajatým prostorem umístěným v průmyslovém areálu. Za další výhodu považuji, že v blízkosti této obce se nachází nájezd na dálnici, který by firma určitě využila pro rozvoz svých výrobků. Je pochopitelné, že firma by musela počítat s náklady na přestěhování a s tímto krokem spojenou investicí. Vzhledem k oboru a zaměření firmy, jež je zdravá výživa, tak si myslím, že tato firma má budoucnost, neboť stále více lidí se snaží žít zdravěji. Pokud majitel uvažuje nadále podnikat, považuji tento krok za dobrou investici do budoucna a odpadne nejistota z neobnovení nájemní smlouvy.

Další oblastí, která firmě zcela chybí je **manažerské a nákladové účetnictví**, které vytváří základní předpoklad pro řízení nákladů. Informace z nákladového účetnictví umožňují sestavení výsledných kalkulací, kontrolu, zjištění a analýzu podnikového výsledku aj. Po celý průběh výrobního procesu nejsou k dispozici informace o velikosti vznikajících nákladů. Metody těchto účetnictví dokáží shromáždit, zachytit a zjistit skutečné náklady výkonu jemu vlastní a také poskytnout podklady pro další kalkulace.

Co se týká řízení nákladů, zjistila jsem, že společnost XY náklady řadí pouze do tabulek vytvořených podle data vzniku. Systém řízení nákladů v této společnosti není efektivní a má velké nedostatky, zejména v oblasti sledování nákladů. Celý systém sledování nákladů by bylo dobré rozpracovat tak, aby se náklady daly jednoduše sledovat, řídit a vyhodnocovat. Společnost neprovádí jakékoli členění nákladů, ani členění kalkulační, ani členění klasifikační, jen druhové. Společnost by tedy měla do ekonomického řízení zavést vedle výše

uvedených klasifikací nákladů i členění nákladů v závislosti na objemu výroby a tím by získala mnohem komplexnější informaci pro řízení hospodaření podniku jako celku. Od tohoto členění se totiž odvíjí řada metod a postupů významných pro posuzování a hodnocení hospodaření podniku. Kromě toho se ve společnosti nevytváří ani výsledné kalkulace k výrobkům, tudíž zpětná kontrola toho, zda firma vyrábí se ziskem či ztrátou neprobíhá. Společnost vůbec neřeší tento manažerský přístup k nákladům, což považuji za docela velkou chybu.

Společnost má poměrně **vysoký podíl** zejména **variabilních nákladů**. Položky, které se na těchto nákladech podílejí nejvíce, jsou výkonová spotřeba a osobní náklady. Vysoký podíl výkonové spotřeby je sice pro výrobní firmu typický, ale myslím si, že společnost má řadu možností, jak tyto náklady snížit. V první řadě bych doporučila **pořizovat hlavní surovinu** – sóju **v potřebné kvalitě**, klidně i za vyšší (přijatelnou) cenu, neboť tato surovina musí mít požadovanou jakost, jinak je nezpracovatelná, což se zjistí až při výrobě, kdy se sója nesráží a vše se musí vyhodit. Tím vznikají navíc další zbytečné náklady i tím, že již tato surovina je už částečně nebo i téměř zcela zpracovaná.

Dále bych doporučila **nákup nového kotle na mléko**. I když stávající kotel na mléko plní svou funkci, tak jde vidět, že je velmi opotřebený a čím dál častěji vypadává z provozu. Jen za poslední rok na něm bylo provedeno několik oprav v hodnotě pětiny ceny nového kotle a dříve nebo později bude nutný nákup nového. Nový elektrický multifunkční sýrařský kotel s vlastní pamětí a možností vlastního programování o objemu 65 litrů, který je vyroben z nerezové oceli pro potravinářský průmysl, je určen k pasterizaci mléka a následnou výrobu sýrů. Tento kotel se dá pořídit za 42 000 Kč.

Výhodou je, že společnost zbytečně **nedrží finanční prostředky v zásobách**. To si firma může dovolit, neboť zákazníci zaměřeni na zdravou výživu jsou stálí. Tímto společnost využívají strategii tahu, která je zaměřená na koncové uživatele - zákazníky. Ti se poptávají po výrobcích a na základě objednávek firma vyrábí dané produkty podle nich.

Dalším plusem, který bych vyzdvihla je, že podnik **ponechává vydělané zisky** ve společnosti pro úhradu velkých ztrát z minulých let. V roce 2009 byla tato firma ve ztrátě a to ve výši přes jeden milion Kč. K roku 2013 se společnost dostala do kladných čísel. Vzhledem k velikosti firmy a výši dluhu považuji tuto situaci v tak krátkém čase za výborně zvládnutou. A nyní ponechané prostředky může využít k financování investic.

Najít úspory a dokázat snížit náklady je často velmi problematické. V případě společnosti XY si ale myslím, že existuje řada možností, jak dosáhnout úspor nákladů. Tyto úspory by se pak daly využít nejen jako další investice do společnosti.

ZÁVĚR

Smyslem mé práce bylo ukázat způsob práce s náklady a jejich řízení. Jakým způsobem stanovit vývoj nákladů a jak zamezit jejich zbytečnému navyšování. To v konečném důsledku vede k větší ziskovosti podniku. V této bakalářské práci bylo mým cílem analyzovat náklady firmy, zjistit jednotlivé nákladové funkce a doporučit možnosti zlepšení v oblasti řízení nákladů. Praktická část zahrnuje charakteristiku firmy, podrobnou analýzu nákladů a porovnání výsledků.

V celé práci používám údaje z období 2011 a 2012. Údaje z roku 2010 jsem nepoužila z důvodu obchodního charakteru podniku a data z roku 2013 ještě nejsou oficiálně zpracována. Jelikož podnik má v roce 2013 podrobněji zaznamenaná data o nákladech, proto v kapitole Stanovení nákladových funkcí volím tento rok.

V oddíle Analýza nákladů nejprve jsem vyhodnotila rok 2011 a pak rok 2012 a následně jsem tyto dvě období srovnala. V jednotlivých obdobích nejprve jsem vyhodnotila druhové členění nákladů a následně členění nákladů podle závislosti na objemu výroby nebo-li tzv. klasifikační členění. Z tohoto členění vyplynulo, že náklady této společnosti jsou z cca 75% náklady variabilními, a to znamená, že firma má slabou provozní páku. Podíl fixních nákladů je velmi nízký, proto při rostoucím objemu výroby rostou celkové náklady rychleji.

V kapitole Analýza bodu zvratu jsem nejprve vyčíslila hodnotu výše bodu zvratu v letech 2011 a 2012, tyto údaje jsem taktéž mezi sebou porovnála. Tato společnost má bod zvratu položený nízko, k jeho dosažení nepotřebuje velký objem produkce, a proto případný výpadek odběratele pro existenci podniku je méně rizikový.

V části Stanovení nákladových funkcí jsem vycházela z aktuálních údajů z roku 2013. Pro srovnání jsem použila tři metody stanovení nákladových funkcí a to metodu grafickou, metodu dvou období a klasifikační metodu. V porovnání mi vyšlo, že nejpřesnější je metoda klasifikační a metoda grafická slouží výhradně jen pro orientaci.

V závěru mé práce a na základě výsledků analýzy nákladů jsem zhodnotila přednosti a nedostatky této společnosti a navrhla vhodné doporučení pro snížení nákladů a tím i zvýšení zisku a také pro udržení svého postavení na trhu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- DRURY, Colin. Management and costaccounting. 6th ed. London: Thomson Learning, c2004, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady. První vydání. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3349-4.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 8071794198.
- POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPEŠKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Petr NOVÁK. Podniková ekonomika I. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 295 s. ISBN 978-80-7318-701-9.

Internetové zdroje:

HARUŠŤÁK. Sojaprodukt: Daniel HARUŠŤÁK - SOJAPRODUKT [online]. 2009 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.sojaprodukt.sk/index.htm>.

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. Justice.cz: Veřejný rejstřík a sbírka listin [online]. © 2012-2014 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>.

Ostatní použité zdroje:

Interní materiály firmy XY. 2014

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	variabilní náklady na jeden výrobek
BZ	bod zvratu
F	fixní náklady
h	podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč produkce
k	koeficient růstu objemu výroby
n	celkové náklady
N	průměrné náklady na jednotku
Nj	variabilní náklady na 1 jednotku
p	cena výrobku
q	objem výroby na jednotku produkce
Q	celková produkce
Qp	kapacita
Qs	skutečný objem výroby
T	celkové tržby
u	relativní úspora fixních nákladů
Z	zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů</i>	19
<i>Obr. 2 Průběh průměrných variabilních nákladů</i>	19
<i>Obr. 3 Průběh celkových fixních nákladů</i>	20
<i>Obr. 4 Průběh fixních nákladů</i>	20
<i>Obr. 5 Průběh průměrných fixních nákladů</i>	20
<i>Obr. 6 Bod zvratu</i>	28
<i>Obr. 7 Graf nákladů a výnosů v letech 2009 - 2012</i>	39
<i>Obr. 8 Graf nákladů v letech 2010 - 2012</i>	42
<i>Obr. 9 Nákladové druhy v roce 2011</i>	44
<i>Obr. 10 Nákladové druhy v roce 2012</i>	46
<i>Obr. 12 Graf podílu fixních a variabilních nákladů</i>	50
<i>Obr. 13 Složení fixních nákladů v roce 2011</i>	50
<i>Obr. 14 Složení variabilních nákladů v roce 2011</i>	51
<i>Obr. 15 Graf podílu fixních a variabilních nákladů</i>	53
<i>Obr. 16 Složení fixních nákladů v roce 2012</i>	54
<i>Obr. 17 Složení variabilních nákladů v roce 2012</i>	54
<i>Obr. 18 Meziroční srovnání fixních a variabilních</i>	55
<i>Obr. 19 Meziroční srovnání složení fixních nákladů</i>	56
<i>Obr. 20 Meziroční srovnání složení variabilních nákladů</i>	57
<i>Obr. 21 Graf závislost celkových nákladů na objemu produkce v roce 2013</i>	61

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Analýza nákladů firmy XY v letech 2009 – 2012 v tis. Kč</i>	38
<i>Tab. 2 Analýza nákladů firmy XY v letech 2011 – 2012 v tis. Kč</i>	41
<i>Tab. 3 Druhové členění nákladů v roce 2011 v Kč</i>	44
<i>Tab. 4 Druhové členění nákladů v roce 2012 v Kč</i>	45
<i>Tab. 5 Srovnání třech největších položek nákladů v Kč</i>	47
<i>Tab. 6 Vývoj spotřeby materiálu v závislosti na změně odběratele</i>	48
<i>Tab. 7 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby v roce 2011 v Kč</i>	49
<i>Tab. 8 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby v roce 2012 v Kč</i>	52
<i>Tab. 9 Bod zvratu v letech 2011 – 2012 v Kč</i>	59
<i>Tab. 10 Závislost celkových nákladů na objemu produkce v roce 2013</i>	60
<i>Tab. 11 Závislost celkových nákladů na objemu produkce v září a říjnu</i>	62
<i>Tab. 12 Rozdělení nákladů na fixní a variabilní část</i>	63

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Výkaz zisku a ztráty v roce 2010.
- P II Výkaz zisku a ztráty v roce 2011.
- P III Výkaz zisku a ztráty v roce 2012.

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V ROCE 2010

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
ve zjednodušeném rozsahu**

ke dni 31.12.2010
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2010		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	750	2 192
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	297	1 354
+	Obchodní marže	3	453	838
II.	Výkony	4	254	480
B.	Výkonová spotřeba	5	363	1 107
+	Přidaná hodnota	6	344	211
C.	Osobní náklady	7		460
D.	Daně a poplatky	8		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	24	30
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14		5
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodářství	17	320	-284

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29		3
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32		-3
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	320	-287
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	38		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	40	320	-287
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	320	-287

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V ROCE 2011

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2011
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2011		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	29	750
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	22	297
+	Obchodní marže	3	7	453
II.	Výkony	4	1 042	254
B.	Výkonová spotřeba	5	398	363
+	Přidaná hodnota	6	651	344
C.	Osobní náklady	7	162	
D.	Daně a poplatky	8		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	18	24
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14		
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření	17	471	320

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29		
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	19	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	452	320
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	38		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	40	452	320
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	471	320

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V ROCE 2012

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 v příslušnému finančnímu úřadu.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2012
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2012		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (liš-li se od bydliště)

Finanční úřad pro Zlínský kraj
ve Zlíně
Podání osobní daň
Došlo dne: - 1-07- 2013
Č.j.:
Úřad: Přílohy: I. 263

Označení	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v úšatím období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby ze prodej zboží	1		29
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		22
+	Obchodní marže	3		7
II.	Výkony	4	1 081	1 042
B.	Výkonová spotřeba	5	513	398
+	Prodaná hodnota	6	568	651
C.	osobní náklady	7	116	162
D.	Daně a poplatky	8		
E.	Odpsy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	12	18
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Dotatní provozní náklady	14	1	
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření	17	439	471

Označení	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
a	b	c		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29		
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32		
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	33	84	19
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	355	452
XIII.	Mimofadné výnosy	35		
R.	Mimofadné náklady	36		
S.	Daň z příjmu z mimofadné činnosti	37		
*	Mimofadný výsledek hospodaření	38		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	40	355	452
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	439	471