

Analýza nákladů ve vybrané společnosti za účelem jejich optimalizace

Jana Formánková

Bakalářská práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Formánková**
Osobní číslo: **M13048**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti za účelem jejich optimalizace**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Zpracujte analýzu současného řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav řízení nákladů a navrhněte možné způsoby optimalizace.

Závěr

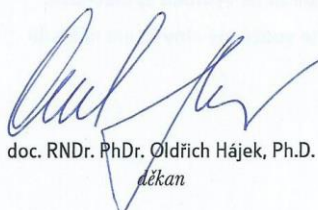
Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. Management and Cost Accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, c 2004, 1280 p. ISBN 1-84480-028-8.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 987-80-7261-217-8.
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.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **15. února 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicity Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem – tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 13.5.2016

Forováková
.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů ve vybrané společnosti za účelem jejich optimalizace. Teoretická část práce je orientována na rozbor literárních pramenů. Část teoretická zahrnuje vymezení nákladů dle finančního a manažerského účetnictví, klasifikaci a modelování nákladů. Informace, které jsou uvedeny v teoretické části, slouží jako podklad pro vypracování části praktické. Praktická část práce obsahuje představení společnosti, poté následuje analýza nákladů dle druhového členění a rozdělení nákladů na fixní a variabilní položky. Dále je praktická část zaměřena na nákladovou funkci, bod zvratu a provozní páku. Závěrem práce jsou návrhy a doporučení pro potenciální zefektivnění společnosti.

Klíčová slova: analýza nákladů, fixní náklady, variabilní náklady, nákladová funkce, bod zvratu, provozní páka

ABSTRACT

This thesis describes the cost analysis of specific company towards the cost optimization. The theoretical part of the thesis contains an analysis of the literature sources. This part includes the costs definition pursuant to the financial and management accountancy as well as the classification and the cost modeling. The information, included in the theoretical part is intended to be an underlay for the practical part. The practical part of the thesis contains the company introduction, followed by the cost analysis based on the cost type. The following passages includes the categorization to fixed and variable costs. The next part is focused on describing the contribution margin, the break even point and the operating leverage. The conclusion of the thesis includes some specific suggestions for the company to be more effective.

Keywords: Cost Analysis, Fixed Costs, Variable Costs, Contribution Margin, Break Even Point, Operating Leverage

Nejdříve bych chtěla poděkovat paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za odborné vedení práce a poskytnuté cenné rady, které přispěly k vypracování bakalářské práce.

Dále bych ráda poděkovala vedení společnosti za spolupráci. Také děkuji ekonomickému úseku společnosti za poskytnuté podklady a informace k tomuto tématu.

V neposlední řadě patří obrovské poděkování mé rodině za trpělivost, důvěru a podporu, kterou mi poskytla.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DEFINICE NÁKLADŮ	12
1.1 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	12
1.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	13
2 POJETÍ NÁKLADŮ	15
2.1 FINANČNÍ (PAGATORNÍ) POJETÍ NÁKLADŮ	15
2.2 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	15
2.3 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	16
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	17
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	17
3.2 ÚČELOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	18
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	18
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	19
3.4.1 Variabilní náklady	19
3.4.2 Fixní náklady.....	21
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEBY ROZHODOVÁNÍ	22
4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	24
4.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	24
4.1.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	24
4.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	25
4.1.3 Stanovení nákladových funkcí	26
4.1.4 Metody nákladových funkcí.....	27
4.2 BOD ZVRATU	29
4.2.1 Koeficient bezpečnosti	31
4.2.2 Faktory ovlivňující bod zvratu	31
4.2.2.1 Různorodá produkce	31
4.2.2.2 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.....	31
4.2.2.3 Kritické využití výrobní kapacity	32
4.3 PROVOZNÍ PÁKA	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE	35
5.1.1 Základní informace	35
5.2 VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	35
5.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	36
5.4 MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	36
5.4.1 Majetková struktura	36

5.4.2	Finanční struktura.....	37
5.5	VÝVOJ EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI	38
5.6	SWOT ANALÝZA	40
5.6.1	Silné stránky.....	40
5.6.2	Slabé stránky	41
5.6.3	Příležitosti	41
5.6.4	Hrozby.....	42
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	43
6.1	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ	43
6.2	ANALÝZA NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	45
6.2.1	Fixní náklady.....	46
6.2.2	Variabilní náklady.....	49
7	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ.....	52
7.1	SESTAVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE	52
7.2	STANOVENÍ BODU ZVRATU	53
7.2.1	Koeficient bezpečnosti	53
7.3	PROVOZNÍ PÁKA	54
8	NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	56
	ZÁVĚR	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	59
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	62
	SEZNAM TABULEK.....	63
	SEZNAM PŘÍLOH.....	64

ÚVOD

Náklady, výnosy a hospodářský výsledek jsou jedny z nejdůležitějších ukazatelů pro fungování společnosti. Proto se v bakalářské práci budu věnovat rozboru nákladů a jejich řízením. Hlavním cílem této práce je analyzovat náklady společnosti a přispět k jejich budoucímu vývoji pomocí různých metod a propočtů.

Pomocí dostupných literárních pramenů je sestavena teoretická část práce, vycházející z dostupných literárních pramenů je rozdělena do čtyř hlavních kapitol. V první kapitole jsou definovány náklady ve finančním a manažerském účetnictví. Zde jsou uvedeny a probrány veškeré jejich rozdílné přístupy. Druhá část teoretické části práce je zaměřena na rozdílné pojetí nákladů – finanční, ekonomické a hodnotové.

Další, tedy třetí část, je orientována na klasifikaci nákladů. Jsou zde důkladně rozebrána všechna členění nákladů dle druhu, účelu a podle jejich závislosti na objemu výkonů. Nechybí tady kalkulační členění ani členění z hlediska potřeby rozhodování.

Závěr teoretické části se věnuje modelaci nákladů pomocí nákladové funkce, bodu zvratu a provozní páky. Veškeré tyto metody slouží pro organizování a plánování, které podniku pomohou v budoucnu.

Na základě získaných znalostí z teoretické části bude sestavena část praktická. Ta je složena ze tří kapitol. V první kapitole bude představena společnost. Mezi nejhlavnější body této části bude zařazena SWOT analýza, jejíž pomocí lze posoudit fungování společnosti. Dále zde bude rozebrána majetková a finanční struktura podniku a také vývoj ekonomických výsledků.

V další části bude věnována analýze nákladů podle druhového členění a dle závislosti na změně objemu výkonů. V závislosti na rozdělení fixních a variabilních nákladů bude konečná část orientována na modelování nákladů, při němž budou využity nástroje z teoretické části práce.

Závěrem této práce bych chtěla shrnout získané poznatky z provedených rozborů a následně uvést vhodné návrhy a doporučení, které by měly pomoci k optimalizaci nákladů společnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem mé bakalářské práce je navrhnout řešení pro společnost XY, s. r. o., které by směřovalo k optimalizaci jejích nákladů. V této práci budou použity různé metody řízení nákladů, jako je výpočet bodu zvratu, stupeň provozní páky a sestavení nákladových funkcí.

Teoretická část je sumarizací veškerých použitých literárních zdrojů. Na základě získaných informací práce popisuje klasifikační metody nákladů a jejich modelování.

Informace a znalosti získané z teoretické části slouží při vypracování části praktické. Tato část se nejprve zaměřuje na analýzu nákladů podle jejich druhového členění a poté analýze nákladů závislé na změně objemu výroby. Rozdělení nákladů na fixní a variabilní položky slouží pro nadcházející modelování nákladů. Závěrem práce budou vypracovány návrhy a doporučení, které by mohly být příznivé pro společnost XY, s.r.o. a její budoucí řízení nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE NÁKLADŮ

Náklady, výnosy a v první řadě výsledek hospodaření patří k nejdůležitějším charakteristikám podniku, a právě proto jsou každodenním zájmem podnikatelů. Náklady podniku tvoří běžné provozní náklady, pod které spadá spotřeba materiálu a energie a osobní náklady. Dále jsou náklady podniku tvořeny odpisy, ostatními provozními náklady, finančními náklady, pro které jsou charakteristické úroky a další náklady. V neposlední řadě řadíme mezi náklady podniku také ty mimořádné, tvořené například dary a mimořádnými odměnami (Synek a kolektiv, 2011, s. 74).

Náklady jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaloží na získání svých výnosů. Znázorňují takovou spotřebu výrobních činitelů, která je nutná pro získání výkonů (Vochozka, Mulač a kolektiv, 2012, s. 74). Knápková, Pavelková, Šteker (2013, s. 37) ve své knize dodávají, že ke skutečnému zaplacení nákladů nemusí dojít ve stejném zdaňovacím období, v němž byly náklady vynaloženy.

Jako nezbytnou poznámku ve své knize uvádí Synek a kolektiv (2011, s. 80), že náklady je nezbytné odlišit od výdajů. Peněžní výdaje jsou charakteristické úbytkem peněz v podniku, a to bez ohledu na to, na jaký účel byly vynaloženy.

Náklady se vyskytují ve dvou pojetích, a to finančním a manažerském. Ty se od sebe liší rozdílným přístupem externích a interních uživatelů k účetním informacím. Liší se i v systému kritérií hodnocení, který využívají, a dále nesoulad časové orientace (Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 19).

1.1 Náklady ve finančním účetnictví

Pojetí nákladů ve finančním účetnictví Synek a kolektiv (2011, s. 39) popisují jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které jsou účelně vynaloženy na tvorbu výnosů, včetně dalších nákladů spojených s činností podniku. Landa (2008, s. 256) dodává, že finanční účetnictví zachycuje ekonomické informace na podnik jako celek.

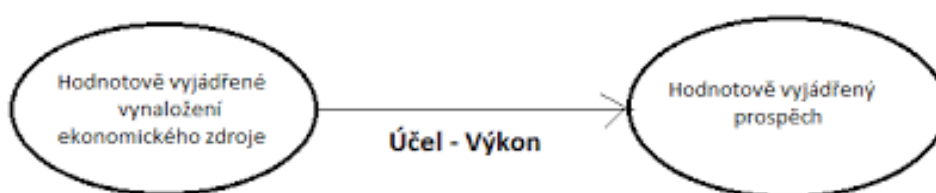
Důležitým charakteristickým prvkem finančního účetnictví je dodržování určitých pravidel, která zaručují externím uživatelům spolehlivost informací a umožňují srovnatelnost účetních zpráv v čase. Vedení finančního účetnictví je tedy upraveno zákonnými předpisy. Je také zaměřeno na podávání zpráv o finanční situaci podniku jako celku. Informace, které poskytuje finanční účetnictví, jsou relativně syntetické a slouží externím uživatelům, jako jsou odběratelé, dodavatelé, banky a další možné instituce.

Účetním obdobím je rok, kompletní účetní výkazy jsou předkládány jednou ročně. Právě tyto souhrnné výkazy prezentuje finanční účetnictví vždy za uplynulé účetní období, je tedy zaměřeno na minulost (Fibířová, Šoljaková, 2005, s. 21; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 101).

1.2 Náklady v manažerském účetnictví

Král (2010, s. 47-48) ve své knize definuje náklady v manažerském účetnictví jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. Toto vymezení je charakteristické nejen potřebou zobrazit reálnou výši nákladů, ale především nutností jejich racionálního hospodárného vynakládání, pro něž jsou typické následující rysy:

- účelnost – nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené k danému výsledku činnosti;
- účelový charakter – smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení, ke kterému dojde jen při zhotovení takové složky majetku, která přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činila hodnota předchozího nákladu (viz obrázek 1). Důležitou charakteristikou takového nákladu je, že má vztah k výkonům, které tvoří předmět činnosti podniku. Hovoříme o tzv. nositeli nákladu.



*Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů
(Král, 2010, s. 48)*

Hlavním úkol manažerského účetnictví tkví ve zjišťování, třídění, prezentaci či analýze informací. Dané informace slouží řídicím pracovníkům k tomu, aby mohli cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tudíž ovlivňovat základní faktory, podporovat výkonnost podniku a zlepšovat jeho finanční pozici (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 31).

Popesko zase jako jeden z mnoho autorů (2009, s. 33) zmiňuje, že manažerské účetnictví dělíme na tři přístupy, a to na finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Nicméně poslední dva přístupy se vzájemně liší pouze svojí radikálností ve vnímání neúčetních nákladů.

Hradecká, Lanča, Šiška (2008, s. 101) ve své publikaci specifikují rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím takto:

- Na rozdíl od finančního účetnictví není manažerské účetnictví omezeno žádnými předpisy, jeho provoz a organizace je zcela pod vedením podniku.
- Finanční účetnictví předkládá účetní výkazy pouze jednou ročně. Nicméně to nevyhovuje manažerskému účetnictví a běžným účetním obdobím je zde měsíc.
- Vedení podniku potřebuje ekonomické informace, kterými se manažerské účetnictví zabývá, pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje. Nejsou určeny pro externí uživatele, jako je tomu u finančního účetnictví.
- Manažerské účetnictví je zaměřeno na budoucnost, zatímco finanční účetnictví poskytuje výkazy o hospodaření za uplynulé období, je tedy orientováno na minulost.

2 POJETÍ NÁKLADŮ

V manažerském účetnictví se pojetí nákladů člení na tři základní typy: finanční, ekonomické a hodnotové. Ve finančním pojetí jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu. Nicméně ekonomické a hodnotové pojetí nákladů se liší pouze v odlišném vnímání neúčetních nákladů (Popesko, 2009, s. 32-33).

2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů vychází z finančního účetnictví. Náklady jsou chápány jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v původní výši (Král a kol., 2010, s. 60). Popesko (2009, s. 32) ve své publikaci vnímá náklady ve finančním pojetí jako úbytek ekonomického prospěchu, což se projevuje úbytkem aktiv nebo zvýšením pasiv v konkrétním časovém období.

Landa (2008, s. 259) popisuje náklady ve finančním pojetí jako peníze investované do výkonů podniku. Právě z této charakteristiky vyplývají dva základní poznatky. V první řadě se musí jednat o náklady, které jsou podloženy reálným výdajem peněz. To znamená, že ve finančním pojetí nemůžou existovat náklady, které nemají ekvivalent peněžních výdajů. Jako druhý poznatek se uvádí, že oceňování nákladů je v historických cenách kompetentních vstupů.

2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Jak je výše zmíněno, ekonomické pojetí nákladů spadá do kategorie manažerského účetnictví. Ekonomické pojetí definuje náklady jako v penězích vyjádřené oběti na statcích a výkonech, učiněné pod zorným úhlem dosažení většího užitku. Charakterizuje nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale vše, co bylo skutečně obětováno (Synek, Kislíngrová a kol., 2015, s. 43).

Ekonomické pojetí nákladů je spojeno s oportunitními náklady, vymezující se podle Krále (Král a kol., 2010, s. 64) jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě.

Ekonomické zdroje se rovnají hodnotě, kterou podnik může získat při jejich nejefektivnějším využití. Ekonomické pojetí nákladů lze použít pouze jen v ojedinělých případech, jako je analýza ekonomické efektivity investičních projektů, nebo stanovení hodnoty podniku pomocí výnosové metody (Landa, 2008, s. 260).

2.3 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je druhým přístupem manažerského účetnictví. Je charakteristické poskytováním informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů probíhajících v podniku (Synek a kolektiv, 2011, s. 39).

Král a kolektiv (2010, s. 61) ve své publikaci uvádí, že: *„Smyslem tohoto pojetí je tedy informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platily nikoliv v době jejich pořízení, ale v současnosti. To odpovídá kritériu zachování tzv. věcného kapitálu. V hodnotovém pojetí tedy nevystupují jako náklady jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Předmětem zobrazení jsou i takové faktory, které sice nemají odpovídající ekvivalent výdaje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity.“*

Hodnotové pojetí nákladů má i nevýhodu a na tu poukazuje Landa (2008, s. 259-260) ve své knize. Nevýhoda spočívá v tom, že součet nákladů ve finančním účetnictví za určité období nemůže být rovno součtu nákladů v manažerském účetnictví. Tahle nerovnost je zapříčiněna odlišným pojetím nákladů, ale také jejich oceněním.

Dále ve své knize informuje o rozdílech mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů:

- Hodnotové pojetí by mělo do nákladů zahrnovat i kalkulační náklady
- Ekonomické zdroje se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci. Finanční pojetí oceňuje ekonomické zdroje na bázi historických nákladů pořízení.

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Pokud chceme účinně řídit náklady a zvyšovat jejich hospodárnost, musíme je detailněji třídit. Náklady v podniku můžeme klasifikovat podle různých hledisek, které budou postupně rozebírány v následujících podkapitolách.

3.1 Druhové členění

Druhové členění nákladů je jedním z nejpoužívanějších přístupů ke klasifikaci nákladů ve finančním účetnictví. Náklady členíme do stejnorodých skupin, které jsou spojeny s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů, jako je materiál, práce či majetek. Druhové členění nákladů odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 15)

Popesko (2009, s. 34) dodává, že se jedná o náklady, které vychází z finančního pojetí. Toto členění se používá například při tvorbě výkazu zisku a ztrát.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba surovin a materiálu, energie;
- osobní náklady – mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění;
- odpisy hmotného, nehmotného a finančního majetku;
- náklady na externí služby – opravy, nájemné, cestovné;
- finanční náklady – placené úroky, pojistné.

Nákladové druhy jsou externími náklady. Jedná se o náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím nebo s jeho zaměstnanci. Jsou to také náklady jednoduché, protože nejdou dále členit. (Synek a kolektiv, 2011, s. 81)

3.2 Účelové třídění nákladů

Členění účelové třídí náklady podle místa vzniku a odpovědnosti. Vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení, zkrátka to, co má být výsledkem procesu, ve kterém budou náklady spotřebovány (Kocmanová, 2013, s. 119; Čechová, 2011, s. 70). Král a kolektiv (2010, s. 72) dodávají, že náklady se nejprve rozčlení do poměrně širších okruhů různých výrobních činností a činností obslužných a pomocných. V závislosti na nich se pak podrobněji rozčleňují podle aktivit či jednotlivých operací. Hlavním úkolem je rozpoznat věcného nositele, který vyvolal vznik daného nákladu.

- Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení
- Náklady jednicové a režijní

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady jsou náklady výroby, jedná se pouze o jeden technologický celek. Bývají vyvolány určitou technologií nebo s ní nějakým způsobem souvisí účelově. Naopak **náklady na obsluhu a řízení** jsou společné pro několik celků a slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu.

Členění nákladů na technologické i na obsluhu a řízení se projevuje při rozhodovacích procesech jako obecné. Většinou je velmi složité určit, která nákladová položka souvisí přímo s technologií a která s náklady na obsluhu a řízení. Nicméně je právě toto členění základním bodem pro stanovení nákladů k určité jednotce výkonu dané organizace (Čechová, 2011, s. 71; Popesko, 2009, s. 37).

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Jak jsem již uvedla, členění nákladů na technologické a náklady na obsluhu a řízení není vhodné pro rozhodovací proces. Pro rozhodovací proces je nutné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu, dle toho členíme náklady na jednicové a režijní (Popesko, 2009, s. 37).

Jednicové náklady jsou popisovány v nejrůznějších publikacích jako přímo související s jednotkou prováděného výkonu, jsou částí nákladů technologických. Stručně řečeno, jednicové náklady lze nesporně přiřadit k určitému výkonu.

Náklady režijní jsou popisovány jako náklady, které zahrnují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, jež se nevztahují k jednotce výkonu, ale vztahují se k technologickému procesu jako celku. Režijní náklady jsou členěny podle funkce v daném procesu do různých režii – zásobovací, výrobní, správní a odbytová (Kocmanová, 2013, s. 119; Čechová, 2011, s. 74).

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je klíčovým procesem rozhodování, který připadá na daný výrobek, práci či službu, a to na jejich kalkulační jednici. Podnik využívá kalkulační členění jako podklad pro stanovení ceny daného výrobku nebo služby. Náklady jsou rozděleny do dvou kategorií:

- **Přímé náklady** – náklady lze jednoznačně a spolehlivě přiřadit k danému výkonu, lze je tedy přesně vyčíslit na určitý výkon.
- **Nepřímé náklady** – náklady, které nelze přímo přiřadit k určitému výkonu, protože vazba mezi nákladem a objektem neexistuje – označován jako režijní náklad, nebo danou vazbu nejsme schopni identifikovat v rámci účetní evidence. Tyto náklady se pak určují pomocí nepřímých postupů (Kocmanová, 2013, s. 120; Popesko, 2009, s. 38; Čechová, 2011, s. 76-77).

3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění bývá označováno jako specifický nástroj manažerského účetnictví, protože není zaměřeno, jako již zmiňované klasifikace nákladů na spotřebované náklady - tedy na minulost, ale na náklady budoucích výkonů. Klasifikace bývá také pojmenovávána jako kapacitní členění nákladů, jelikož s rostoucím objemem výroby rovněž roste využití kapacity podniku.

Podstatou tohoto členění je, že se dělí na dvě základní skupiny, a to na variabilní a fixní náklady. Klasifikace je používána při krátkodobém pohledu na náklady, jelikož z dlouhodobého hlediska náklady fixní neexistují (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 22; Čechová, 2011, s. 81).

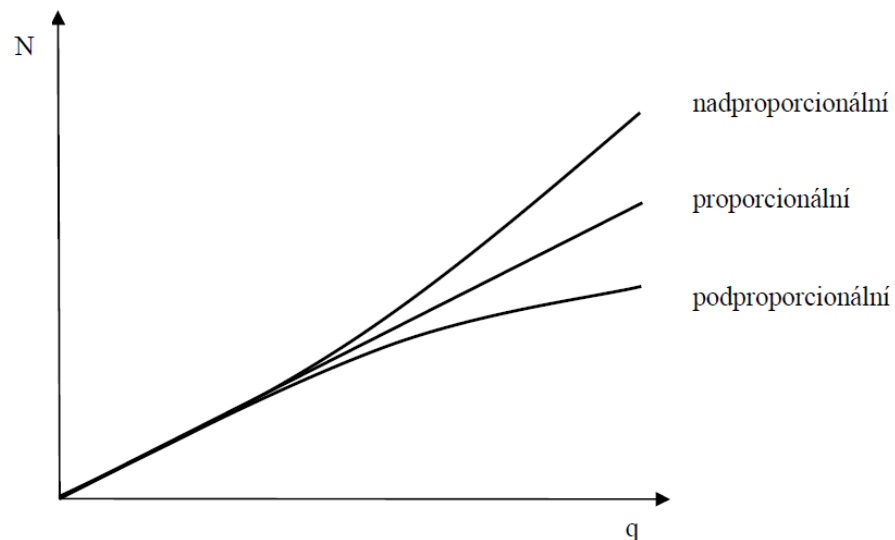
3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou závislé na změně objemu výkonu a jsou tudíž označovány jako proměnlivé. Při zvýšení objemu výkonů se zvyšují a při snížení objemu výkonu naopak klesají. Jsou typické tím, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku produkce (Čechová, 2011, s. 81; Landa, 2008, s. 267).

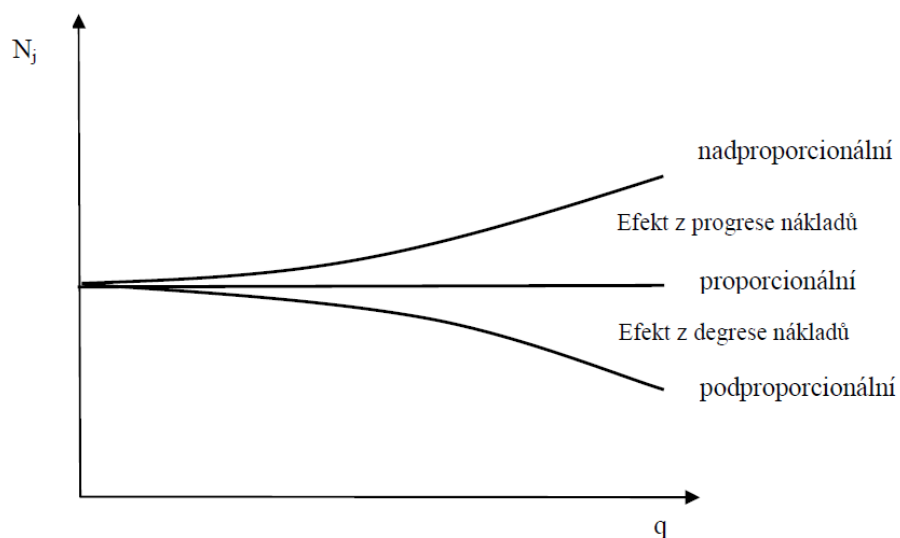
Král a kol. (2010, s. 79) ve své knize považuje za nejdůležitější a nejméně náročnou, co do kvantifikatelnosti v praxi, část nákladů proporcionálních. Dále se variabilní náklady ještě dělí na podproporcionální a nadproporcionální.

- **Proporcionální** jsou také známy jako lineární náklady. Mění se ve své celkové výši přímo úměrně s objemem výkonů. Přírůstkové náklady na další jednotku objemu jsou neměnné, konstantní.

- **Podproporcionální** jsou označovány také jako degresivní náklady. Při zvyšujícím se objemu produkce rostou, ovšem pomalejším tempem. Přírůstkové náklady na další jednotku objemu výkonu jsou nižší, postupně klesají.
- **Nadproporcionální**, nazývané rovněž progresivními náklady, rostou v absolutní výši rychleji než objem výroby. Přírůstkové náklady na další jednotku objemu výkonu jsou vyšší (Vochozka, Mulač a kolektiv, 2012, s. 79; Landa, 2008, s. 266).



Obr. 2 Průběh celkových variabilních nákladů
(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)



Obr. 3 Průběh jednotkových variabilních nákladů
(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady, označovány také jako stálé, jsou takové náklady, jejichž absolutní hodnota se nemění v závislosti na změně objemu výkonů. Při poklesu nebo zvýšení objemu výkonu zůstávají stejné, a proto jsou na změnách objemu nezávislé. Autorka také zmiňuje, že náklady představují vklady, které jsou dále ekonomicky nedělitelné (Čechová, 2011, s. 81).

Landa (2008, s. 266) k fixním nákladům dodává, že mají schopnost se podílet na vzniku určitého objemu výkonu za daný časový interval. Schopnost bývá označována jako kapacita, a proto fixní náklady mohou být pojmenovány jako kapacitní nebo pohotovostní náklady.

Král a kol. (2010, s. 80-81) uvádí, že jde o tzv. kapacitní náklady, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů z hlediska jejich ovlivnitelnosti:

- První skupina je specifická vynaložením nákladů ještě před zahájením činnosti podnikání – pořízení budovy, stroje, informační systémy. Tato skupina je označována jako **umrtvené fixní náklady**. Jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikání. Jedinou možností, jak snížit umrtvené fixní náklady, je opačně působící investiční rozhodnutí.
- Druhá skupina není těsně spojena s investičním rozhodováním. Tyto náklady lze omezit, a to při znatelném snížení využití kapacity. Skupina bývá označována jako **vyhnutelné fixní náklady**.

Nesmíme opomenout, že fixní náklady vznikají i tehdy, pokud se nic nevyrábí. Dalším důležitým jevem je degrese nákladů. S rostoucím objemem výroby klesají průměrné fixní náklady na jednotku produkce (Synek a kolektiv, 2011, s. 87)

Drury (2004, s. 37) ve své publikaci zmiňuje, že musí být brány v úvahu i semivariabilní náklady nazývané také jako smíšené. Náklady na údržbu jsou smíšeným nákladem skládajícím se z plánované údržby, která je vykonávána nezávisle na změně objemu výroby, a z variabilní části přímo závislé na stupni aktivity. Dalším příkladem smíšených nákladů mohou být mzdy obchodních zástupců, kteří jsou placeni fixním platem a k tomu navíc odměnami za prodej výrobků.

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeby rozhodování

Náklady, které jsou přiřazovány k danému rozhodnutí, jsou tedy takové náklady, které se vztahují ke konkrétní rozhodovací situaci (Čechová, 2011, s. 66).

Relevantní náklady jsou takové náklady, které jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, jelikož se při realizaci různých variant manažerského rozhodnutí budou měnit. Rozdílové náklady jsou specifickou formou relevantních nákladů. Jedná se o rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po ní.

Irelevantní náklady zůstávají neměnné v závislosti na tom, jaká varianta manažerského rozhodnutí bude přijata. Jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna nebude ovlivňovat jejich výši.

Imputované náklady ovlivňují výsledky podniku v širších souvislostech, které rozhodnutí přináší.

Odložené náklady jsou to velmi obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní činnost podniku v dlouhodobém horizontu.

Oportunitní náklady jsou popisovány jako ušlý výnos. Podnik se o něj připravil tím, že své zdroje nevyužil na nejlépe zvolenou alternativu. Právě ekonomická omezenost zdrojů znemožňuje podniku uskutečnit veškeré možnosti, ale pouze část z nich. Autoři popisují oportunitní náklady jako náklady obětované příležitosti, které nejsou zaznamenány v účetnictví v přesné výši, a proto mají charakter implicitních nákladů.

Explicitní náklady se vymezují jako takové náklady, za které musí podnik platit – mají formu peněžních výdajů. Explicitní náklady se evidují v účetnictví.

Implicitní náklady naopak nemají formu peněžních výdajů, jako tomu bylo u explicitních nákladů, a jsou velmi pracně vyčíslitelné. Implicitní náklady nejsou zachycovány v účetnictví, nicméně je potřebné brát je v úvahu pro různá manažerská rozhodnutí. Abychom implicitní náklady mohli zhodnotit, používáme k jejich zjištění oportunitní náklady.

Utopené náklady také označovány jako umrtvené náklady, které byly vynaloženy v minulosti a nemohou být tedy změněny žádným rozhodnutím vykonaným v budoucnu, takže by neměly být při současném nebo budoucím rozhodování brány v potaz.

Přírůstkové náklady jsou tvořeny přírůstkem nákladů, který bývá vyvolán přírůstkem objemu produkce.

Marginální náklady jsou označovány také jako mezní, hraniční či diferenciální. Mezní náklady jsou vyvolané přírůstkem produkce o jednotku.

Náklady vázané k rozhodnutí se definují jako náklady, které na základě současného rozhodnutí vzniknou v budoucnu (Popesko, 2009, s. 40-42; Král a kol., 2010, s. 89; Synek a kolektiv, 2011, s. 85).

4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

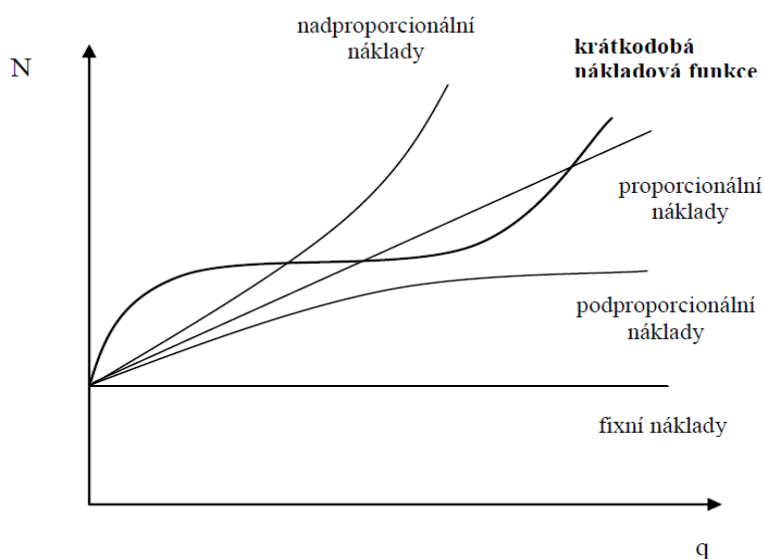
4.1 Nákladová funkce

Nákladová funkce ukazuje závislost mezi náklady a objemem výroby, jenž je zobrazen v matematické formě. Nákladové funkce klasifikujeme do dvou období, a to krátkodobých a dlouhodobých nákladových funkcí (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 34).

Vochozka, Mulač a kolektiv (2012, s. 20) podotýkají, že náklady v dlouhodobém období bývají vždy nižší, než náklady v období krátkodobém. Dlouhé období je charakteristické tím, že firma lépe reaguje na vnější změny technickou substitucí, a dosahuje tak optimálních kombinací vstupů. To dokazuje i grafické znázornění, kdy křivka dlouhodobé nákladové funkce leží pod křivkami krátkodobými.

4.1.1 Krátkodobá nákladová funkce

Krátkodobá nákladová funkce popisuje náklady v období, ve kterém lze pozměnit jen některé výrobní faktory, jako je spotřeba surovin či množství vynaložené práce, ale některé faktory měnit nelze. Do těchto činitelů patří dlouhodobý majetek – stroje, budovy, výrobní zařízení. Výrobní kapacita je určena neměnnými výrobními činiteli. Krátkodobá nákladová funkce je specifická tvarem S, jak je patrné na obrázku níže (Synek a kolektiv, 2011, s. 91).



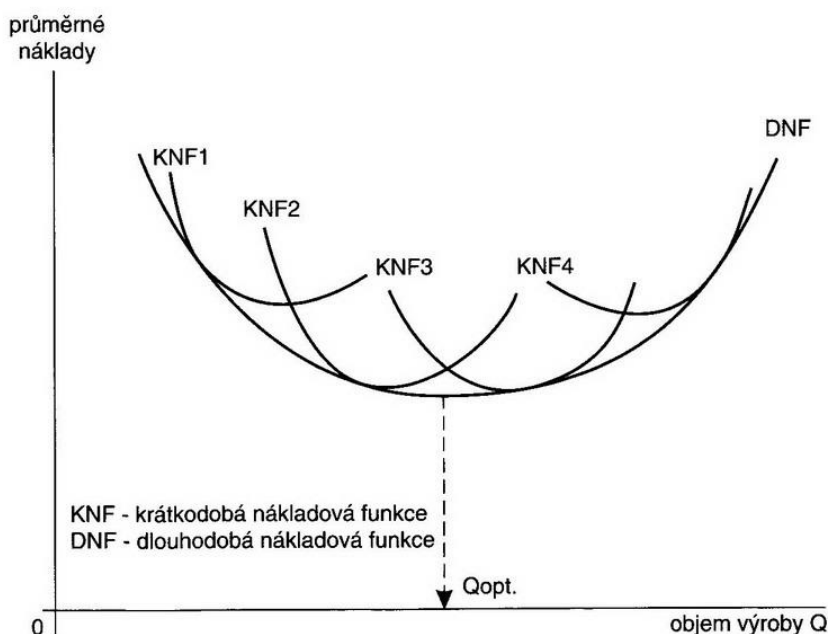
Obr. 4 Průběh celkových nákladů a krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 35)

4.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce, jak již název vypovídá, charakterizuje průběh nákladů v delším časovém období, v této fázi lze měnit všechny výrobní činitele. V dlouhodobé nákladové funkci neexistují fixní náklady a pracuje se zde jen s průměrnými celkovými a marginálními náklady (Synek a kolektiv, 2011, s. 91)

Martinovičová, Konečný, Vavřina (2014, s. 59) ve své knize uvádí, že nákladová funkce dlouhodobá je sestavena z částí krátkodobých nákladových funkcí. Obvyklá podoba pro tuto funkci je klasický U tvar této křivky. Synek a kolektiv (2011, s. 92) dodávají, že u většiny odvětví je sice typický U-tvar, nicméně se můžeme setkat i s křivkou ve tvaru písmene L - průměrné náklady nejprve klesají, ale od určitého bodu se nemění a jsou konstantní. Popřípadě se můžeme ještě shledat s křivkou ve tvaru hyperboly – je typická stále klesajícími průměrnými náklady.

Dlouhodobá nákladová funkce je nejprve klesající, získáním jejího nejnižšího bodu je dosaženo průměrných nákladů a nejvyšší efektivity výroby. Dále pak od dosažení nejnižšího bodu začne křivka růst. S tímto růstem průměrných nákladů je dosaženo i růstu neefektivnosti výroby (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 36).



Obr. 5 U – tvar dlouhodobé nákladové funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 36)

4.1.3 Stanovení nákladových funkcí

Můžeme sestavit nákladovou funkci, jestliže známe fixní a variabilní náklady. Nákladová funkce je vyjádřena matematickou formou, která zachycuje vztah objemu výroby a nákladů, vycházejících z produkčních funkcí. V praxi se pro stanovení nákladových funkcí používají různé matematické modely:

- Pro náklady proporcionální stanovujeme lineární funkci:

$$y = a + bx \quad (1)$$

- Pro nadproporcionální náklady má kvadratická funkce tvar:

$$y = a + bx + cx^2 \quad (2)$$

- Pro náklady podproporcionální využíváme kvadratickou funkci:

$$y = a + bx - cx^2 \quad (3)$$

- Lineární nákladovou funkci můžeme vyjádřit jako:

$$N = F + bq \quad (4)$$

- Jestliže je objem výroby vyjádřen v peněžních jednotkách, bude mít nákladová funkce poněkud odlišný tvar:

$$N = F + hQ \quad (5)$$

kde:

y – celkové náklady (N)

x – objem produkce (q, Q)

a – fixní náklady (F)

b, c – variabilní náklady připadající na jednotku produkce

(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 36-37)

4.1.4 Metody nákladových funkcí

Do metod, které jsou používány pro stanovení nákladových funkcí, zahrnujeme:

- klasifikační analýzu,
- metodu dvou období,
- grafickou metodu,
- metodu regresní a korelační analýzy.

Klasifikační analýza

Hlavní podmínkou této metody je rozřídění jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní. Mezi fixní náklady řadíme tu část nákladů, která je ke změně produkce konstantní. To znamená, že zůstávají ve stejné výši a nemění se se změnou objemu či druhem vyráběné produkce. Do fixních nákladů můžeme zařadit odpisy, energii, nájemné, pojistné či část mzdových nákladů, zejména mzdy administrativních pracovníků.

Naopak do nákladů variabilních, jak již bylo řečeno, začleníme náklady, které jsou závislé na objemu výroby. Tedy takové náklady, které se mění se změnou objemu produkce. Patří tam tedy jednicové mzdy, jednicový materiál a ostatní jednicové náklady.

Pro vyjádření variabilních nákladů na jednotku využijeme haléřový ukazatel, který se vypočítá jako podíl celkových variabilních nákladů na jednotku produkce. Pokud jsou vyjádřeny jednotkové variabilní náklady a průměrné fixní náklady, můžeme hodnoty dosadit do nákladové funkce (Synek a kolektiv, 2011, s. 94).

Metoda dvou období

Bývá označována jako nejjednodušší metoda určující celkové náklady, ale také je považována za nejméně spolehlivou a přesnou. Nejprve se vyberou období s nejnižším a nejvyšším objemem produkce. Údaje ze dvou zjištěných období se dosadí do dvou nákladových rovnic, odečtením druhé rovnice od první a upravením dané rovnice vypočteme fixní a variabilní náklady (Kocmanová, 2013, s. 123; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 60).

Synek a kolektiv (2011, s. 95-96) kladou důraz na nevýhodu metody dvou období. Nedostatkem téhle metody je, že jsou na sebe závislé jen dvě období a stačí, aby jedno z těchto období se odchylovalo od normálního vývoje, a výsledky by byly nepřesné. Proto je doporučováno kombinovat tuto metodu s metodou grafickou.

Pomocí grafické metody na bodovém diagramu zjistíme, zda hodnoty odpovídají normálnímu vývoji či nikoliv. Pokud hodnoty vybočují, použijeme vhodnější období.

Grafická metoda

Charakteristickým prvkem pro grafickou metodu je bodový diagram, kdy se na osu x nanáší objem výroby a na osu y celkové náklady. Vzniknou přesné body, kterými je vedena přímka. Pokud jsou body od křivky co nejméně vzdáleny, tak zde existuje závislost nákladů na objemu výroby (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 40).

Metoda regresní a korelační analýzy

Jedná se o nejspolehlivější a nepřesnější metodu stanovení nákladové funkce.

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (6)$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} \quad (7)$$

Kde:

X – objem výroby,

Y – náklady

n – počet období

Korelační koeficient:

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

Korelace vyjadřuje vzájemný vztah dvou číselných proměnných, nikoliv jeho velikost. Vzájemný vztah mezi dvěma proměnnými vyjadřuje **korelační koeficient**, jak uvádí ve své publikaci Kozel (Kozel, Mynářová, Svobodová, 2011, s. 123-126).

Korelační analýza bývá označována jako první stupeň analýzy vztahů, na ni pak navazuje regresní analýza. Korelační analýza se snaží zjistit intenzitu vzájemných vztahů mezi proměnnými.

Regresní analýza však rozlišuje proměnné závislé, ale i nezávislé. Závislá proměnná je proměnou, vysvětlovanou pomocí nezávislých proměnných. Proměna nezávislá je proměnná vysvětlující (Kozel, Mynářová, Svobodová, 2011, s. 123-126)

Autorka Martinovičová (2006, s. 92) ve své knize uvádí, že pomocí jednoduché regresní analýzy, v níž známe dvě proměnné, můžeme najít a kvantifikovat vhodný model, kde je závislost jedné proměnné na druhé, popřípadě pomocí mnohonásobné regresní analýzy na více proměnných. Kozel, Mynářová a Svobodová (2011, s. 126) dodávají, že statickou závislost popisujeme pomocí obecného modelu, který je vytvořen nalezením funkce a jejího matematického tvaru – regresní rovnice. Pomocí dané funkce můžeme vysvětlit závislost co nejpřesněji.

4.2 Bod zvratu

Také bývá nazýván jako bod zisku, mrtvý bod, nulový bod či bod krytí nákladů. Zkoumá rovnováhu mezi náklady a výnosy. Analýza bodu zvratu poskytuje vedení a manažerům podniku informace, které jim napomáhají v budoucím rozhodnutí. Pomocí bodu zvratu zjišťujeme, při jaké minimální produkci dochází k rovnováze mezi náklady na výrobu s příjmy za prodané výrobky. Při takové stabilitě nemá firma ani zisk ani ztrátu. Pokud firma překročí daný bod, bude zisková. Nicméně pokud nedosáhne podnik rovnovážného bodu, bude ztrátový. Graficky je tenhle vztah znázorněn na obrázku 6 (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 46; Blažková, 2007, s. 115).

Kocmanová (2013, s. 148) ve své publikaci definuje bod zvratu jako bod v úrovni aktivity, kdy právě v tom bodě je zajištěna celková návratnost všech nákladů.

Dle autorů Fotra a Součka (2005, s. 152) mrtvý bod poskytuje cenné informace o odolnosti podniku a jeho míře rizika. Projekty, které mají body zvratu blízké se předpokládaným hodnotám rizikových faktorů, jsou obvykle dosti nebezpečné. Především se jedná o projekty s vysokými fixními náklady. Avšak toto tvrzení se netýká projektů, jejichž malé a pružné jednotky jsou vůči případným rizikům značně odolnější.

Bod zvratu můžeme odvodit ze vztahu, kdy se tržby rovnají nákladům:

$$T = N \quad (9)$$

$$p * q = F + b * q \quad (10)$$

$$q(BZ) = \frac{F}{p - b} \quad (11)$$

Kde:

T – celkové tržby

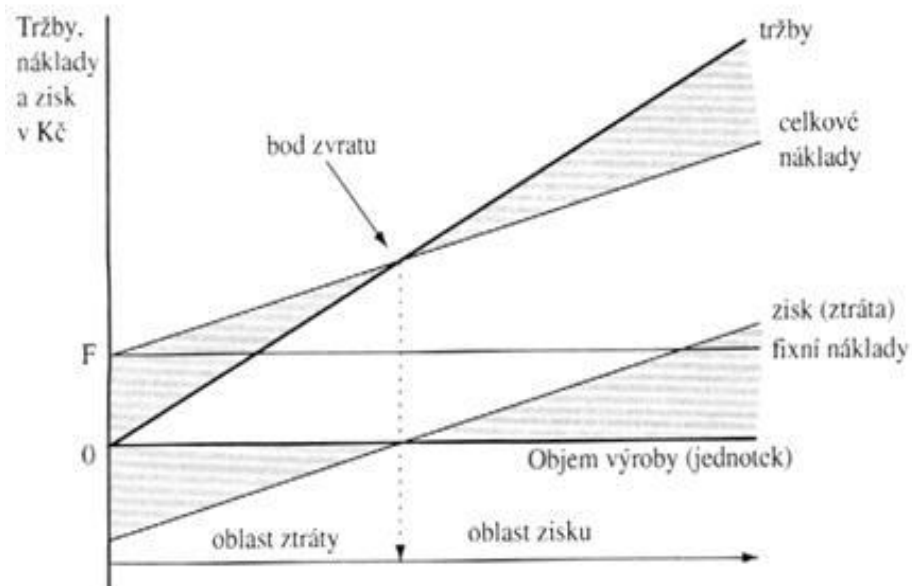
N – celkové náklady

p – cena za jednotku

q – počet výrobků

F – fixní náklady

b – variabilní náklady



Obr. 6 Analýza bodu zvratu (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 52)

4.2.1 Koeficient bezpečnosti

Koeficient bezpečnosti vyjadřuje, jak daleko je podnik od bodu zvratu. Koeficient bývá vyjádřen v následujícím vztahu:

$$k_B = \frac{Q_s - BZ}{Q_s} \quad (12)$$

Pokud se bezpečnostní koeficient přibližuje k nule, hrozí, že podnik bude ztrátový. Můžeme tomu předcházet zvýšením produkce či ceny za produkt. Pokud by tržby nemohly být zvýšeny, je dalším relevantním řešením snížení nákladů jak fixních, tak i variabilních (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 48; Synek a kolektiv, 2011, s. 139).

4.2.2 Faktory ovlivňující bod zvratu

Popesko (2009, s. 45) ve své knize uvádí některé faktory, které ovlivňují a komplikují řízení a modelování nákladů. Nicméně modelování nákladů není vždy snadné, a proto musíme použít složitější metody.

4.2.2.1 Různorodá produkce

Pokud podnik vyrábí heterogenní sortiment, nemůže aplikovat základní vzorec bodu zvratu. Pro různorodou produkci musíme použít globální nákladovou funkci vyjadřující vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady, a proto je nutné vzorec pozměnit do následujícího tvaru:

$$BZ = \frac{F}{1 - h} \quad (13)$$

Jmenovatel zlomku je definován jako poměrový neboli haléřový ukazatel, vyjadřující podíl variabilních nákladů na celkové tržby (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 49-50; Popesko, 2009, s. 45-46)

4.2.2.2 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, tedy marži, definujeme jako rozdíl mezi cenou a jednotkovými variabilními náklady. Bodu zvratu je tedy dosaženo, pokud fixní náklady vyjádřeny na jednotku produkce jsou rovny příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Jestliže jsou pokryty celé fixní náklady příspěvkem na úhradu, teprve tehdy je

dosaženo zisku (Synek, Kislíngrová a kolektiv, 2015, s. 52; Synek a kolektiv, 2011, s. 137).

4.2.2.3 Kritické využití výrobní kapacity

Dalším sledovaným faktorem je maximální kapacita výkonů. Autor Popesko (2009, s. 46) ve své publikaci klade důraz na existenci několika případů, kdy bod zvratu je vyšší než maximální kapacita výkonů. Bodu zvratu v této situaci tedy není možno dosáhnout. Pro vyjádření maximální kapacity výkonu nám v praxi napomáhá ukazatel kritického využití výrobní kapacity, udávající podíl využití kapacity v bodu zvratu vyjádřený v procentech.

$$KVK(\%) = \frac{Q(BZ) * 100}{Q(max)} \quad (14)$$

Kde:

KVK – kritické využití kapacity

Q(BZ) – objem výkonů v bodu zvratu

Q(max) – maximální objem výkonů

Kritické využití výrobní kapacity je dobré znát již před zahájením projektování výrobních kapacit, jak uvádí ve své knize Synek a kolektiv (2011, s. 138). Budoucí potřeba daného výrobku by měla převyšovat alespoň bod kritického využití výrobní kapacity. Pokud se tomu tak nestane, výroba podniku bude ztrátová.

4.3 Provozní páka

Provozní páka je charakteristická podílem fixních nákladů v celkových nákladech podniku. Hodnota fixních nákladů se mění, pokud podnik přechází na vyšší stupeň mechanizace, automatizace či robotizace. V důsledku využití těchto procesů dochází ke zvýšení podílu fixních nákladů v celkových nákladech. Jestliže je vysoký podíl fixních nákladů na celkové náklady, dochází k tomu, že poměrně malá změna v tržbách způsobí velkou změnu v provozním zisku. Tento proces se nazývá stupeň provozní páky a je vyjádřen v procentech (Synek, 2011, s. 149-150).

Podle autorů Fotra a Součka (2011, s. 183) provozní páka znázorňuje procentní změnu zisku, která je vyvolána změnou prodaného množství o jedno procento. Autoři kladou

důraz na to, že čím vyšší je procento provozní páky, tím je projekt citlivější na změnu prodejů a také především rizikovější.

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{procentní změna zisku}}{\text{procentní změna tržeb}} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad (15)$$

Pavelková a Knápková (2008, s. 195) kladou důraz na existenci slabé a silné provozní páky. Podniky, které disponují s vysokými fixními náklady, podstupují vyšší provozní riziko, jelikož musí dosahovat vyšší ziskovosti tržeb, aby dosáhly adekvátní úrovně rentability celkového vloženého kapitálu.

Slabá provozní páka se vyskytuje v podnicích s nízkou technickou náročností, kde jsou vysoké variabilní náklady a naopak nízké fixní. Výsledkem je nízký bod zvratu, který se nachází poměrně blízko počátku.

Zatímco **silná provozní páka** je charakteristická nízkými variabilními náklady a vysokými fixními. Vyskytuje se v podnicích s vyšší technickou náročností. Bod zvratu je relativně daleko od počátku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Následující část bakalářské práce bude věnována kompletnímu představení společnosti XY, s.r.o. Nejprve bude práce zaměřena na základní údaje společnosti a její organizační strukturu. Bude se věnovat i vývoji počtu zaměstnanců. Dále se bude práce zabývat majetkovou a finanční strukturou a také ekonomickým vývojem společnosti. Na závěr bude sestavena SWOT analýza.

5.1 Základní údaje

Společnost XY, s.r.o. byla založena roku 2008 a je společností s ručením omezeným. Náplní podniku je nákup hutního materiálu, jeho úprava, skladování a prodej produktů. Materiál, který podnik dodává svým zákazníkům, je od prověřených dodavatelů, aby byla zaručena kvalita zboží. Od výrobců z EU je dovezeno 80% materiálu a zbylých 20% materiálu je ze zemí mimo EU. Hlavní vizí společnosti je být preferovaným a vyhledávaným partnerem v oblasti dodávek hutního materiálu a poskytovaných služeb svým zákazníkům. Společnost XY, s.r.o. plánuje v roce 2016 obrát ve výši 660 mil. Kč.

5.1.1 Základní informace

Obchodní firma:	XY, s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Česká republika, Praha 3, PSČ 13000
Předmět činnosti:	Obchodní činnost s hutním materiálem

5.2 Vývoj počtu zaměstnanců

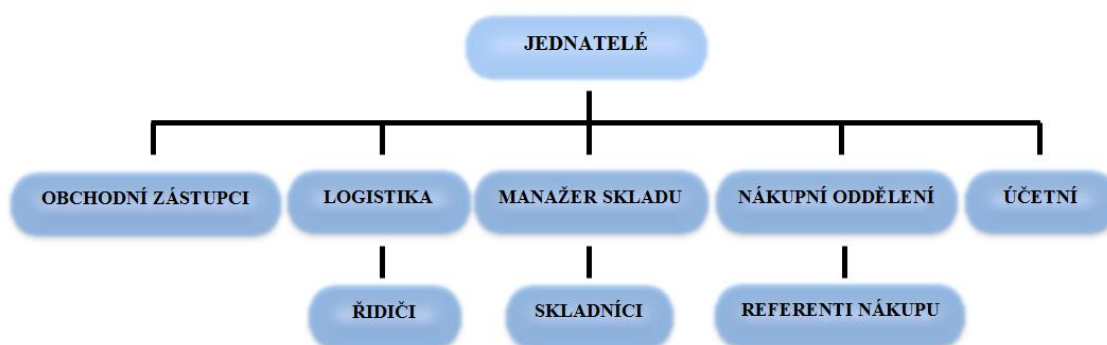
Začátkem roku 2010, kdy byl podnik téměř na počátku své činnosti, měla společnost pouze 2 zaměstnance. Nicméně každým rokem roste počet pracovníků, což má za následek i rostoucí osobní náklady podniku. Nyní společnost XY, s.r.o. zaměstnává 33 kvalifikovaných a schopných zaměstnanců.

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti v letech 2010 – 2014 (interní zdroj firmy)

	2010	2011	2012	2013	2014
Vývoj počtu zaměstnanců	2	17	22	32	33

5.3 Organizační struktura společnosti

Na vrcholu organizační struktury společnosti jsou dva jednatele, kteří jsou i majiteli společnosti. Jak lze z obrázku 9 vyčíst, jedná se o plochou organizaci, která má nízký počet stupňů řízení. Další vrstvou organizační struktury, která je podřízena jednatelům, jsou zástupci všech oddělení společnosti. Poslední stupeň organizační struktury, který je podřízen jednotlivým zástupcům oddělení, zaujímají referenti nákupu, řidiči a skladníci.



Obr. 7 Organizační struktura společnosti (interní zdroj firmy)

5.4 Majetková a finanční struktura společnosti

Následující shrnutí majetkové a finanční struktury společnosti bude zpracováno za období let 2010 – 2014. Na rok 2015 nebude brán zřetel, jelikož výsledky nejsou ještě zpracovány. Majetková a finanční struktura je tvořena aktivy a pasivy společnosti.

5.4.1 Majetková struktura

Majetkovou strukturou podniku se rozumí přehled veškerých věcí, peněz či pohledávek a ostatních majetkových hodnot, které vlastní podnik a slouží k jeho obchodování. V tabulce 2 lze vidět aktiva podniku, kterými se tato část práce bude dále zabývat.

Tab. 2 Přehled majetkové struktury za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Dlouhodobý majetek	0	854	5 629	4 204	6 589
Nehmotný majetek	0	0	0	0	0
Hmotný majetek	0	854	629	704	4 589

Finanční majetek	0	0	5 000	3 500	2 000
Oběžná aktiva	25 970	58 681	99 706	126 159	147 029
Zásoby	3 031	17 500	44 435	53 184	78 599
Dlouhodobé pohledávky	0	0	1 437	348	250
Krátkodobé pohledávky	22 155	34 594	45 510	68 787	66 030
Krátkodobý finanční majetek	784	6 587	8 324	3 840	2 150
Časové rozlišení	606	1 259	2 238	2 809	2 936
AKTIVA CELKEM	26 576	60 794	107 573	133 172	156 554

Z tabulky je patrné, že značnou část majetkové struktury tvoří **oběžná aktiva**, která činí ve sledovaných letech více než 90% celkových aktiv. Převážnou část oběžného majetku tvoří krátkodobé pohledávky. Dokonce v roce 2010 položka krátkodobých pohledávek tvořila až 83% celkových aktiv. Zásoby během sledované období mají rostoucí tendenci a na konci roku 2014 tvořily až 50% celkových aktiv.

Stálá aktiva byla tvořena od roku 2010 jen hmotným majetkem, který je prezentován převážně samostatnými movitými věcmi, jako jsou stroje a nákladový vůz. Od roku 2012 má významný podíl na dlouhodobém majetku také položka dlouhodobého finančního majetku. Zvýšení položky bylo zapříčiněno koupením podílu ve firmě B&B Comm Audit, s.r.o., nejvýraznější částí finančního majetku byl nárůst položky dlouhodobých půjček a úvěrů. Poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry nesou společnosti profit v podobě výnosových úroků.

5.4.2 Finanční struktura

Finanční strukturou se rozumí veškerá pasiva podniku, kterými jsou financována celková aktiva analyzované společnosti. Pasiva jsou rozdělena na vlastní a cizí zdroje krytí. Následující tabulka popisuje finanční strukturu společnosti.

Tab. 3 Přehled finanční struktury za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Vlastní kapitál	2 031	2 399	4 190	10 539	13 376
Základní kapitál	200	200	200	200	200
Kapitálové fondy	0	0	0	0	0
Rezervní fondy a nedělitelný fond	20	20	20	20	20
VH minulých let	1 434	1 361	1 994	3 970	10 320
VH běžného účetního období	377	818	1 976	6 349	2 836
Cizí zdroje	24 545	58 270	103 196	121 599	141 738
Rezervy	0	0	185	206	0
Dlouhodobé závazky	14 136	26 689	31 497	19 491	19 476

Krátkodobé závazky	10 409	31 581	53 514	53 682	72 633
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	18 000	48 220	49 629
Časové rozlišení	0	125	187	1 034	1 440
PASIVA CELKEM	26 576	60 794	107 573	133 172	156 554

Z tabulky 3 je patrné, že **cizí zdroje** tvoří většinový podíl finanční struktury společnosti. Většinu cizích zdrojů představují krátkodobé pohledávky, které jsou tvořeny hlavně závazky z obchodních vztahů. Od roku 2012 společnost čerpá krátkodobé bankovní úvěry, převážně od ČSOB a České spořitelny.

Vlastní kapitál během sledovaného období roste. Z tabulky je evidentní, že základní kapitál je neměnný, tudíž společnost je během analyzovaných let zisková. Dříve společnosti s ručením omezeným byly povinny tvořit rezervní fond. Od roku 2014 je tato povinnost zrušena. Nicméně společnost XY, s.r.o. stále tvoří rezervní fond ve výši 10% základního kapitálu.

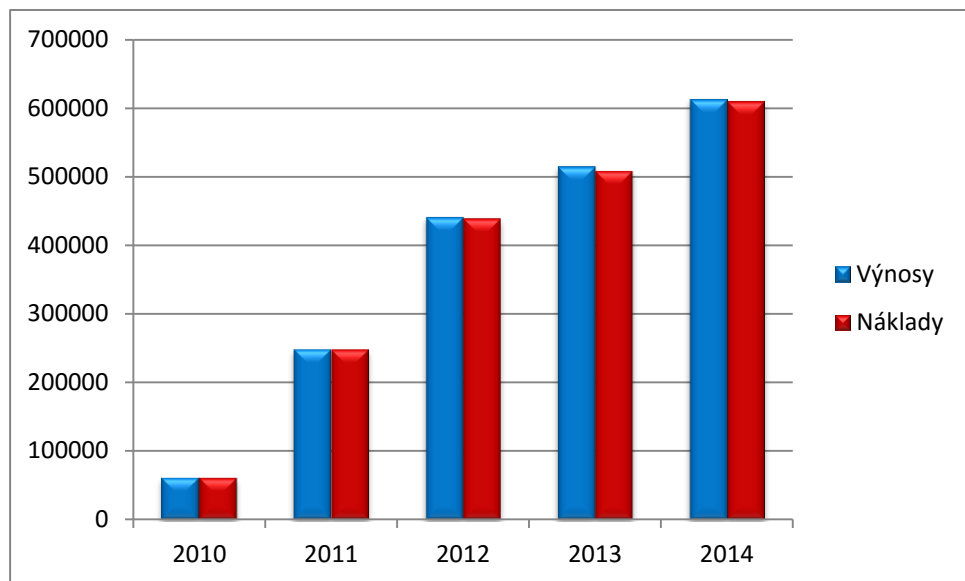
5.5 Vývoj ekonomických výsledků společnosti

Začátek subkapitoly se bude věnován základním ekonomickým ukazatelům za sledované období 2010 – 2014. Dle tabulky 4 je zřejmé, že náklady i výnosy mají rostoucí charakter. Z tabulky je také patrné, že výnosové položky rostou rychleji než nákladové, a to má za následek stále zvyšující se výsledek hospodaření. Výjimkou je rok 2014, kdy výsledek hospodaření byl nižší než v předchozím roce.

Tab. 4 Vývoj ekonomických výsledků za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

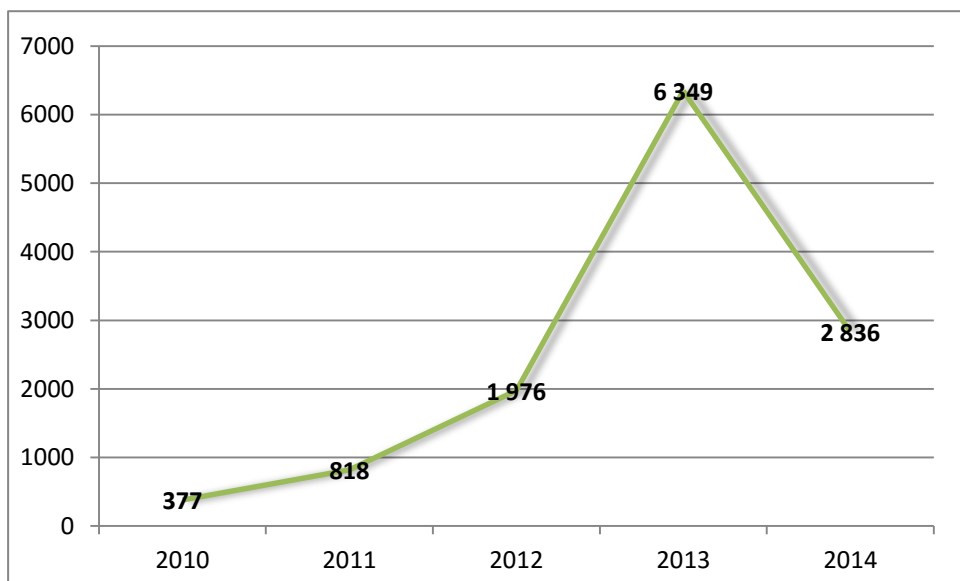
v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Výnosy	61 751	249 187	441 387	515 375	613 353
Náklady	61 374	248 369	439 411	509 026	610 517
VH za účetní období	377	818	1 976	6 349	2 836

Na následujícím obrázku 8 je lépe zobrazen vývoj nákladů a výnosů za sledované období. Je zjevné, že společnost dosáhla v jednotlivých letech vždy lehce vyšších výnosů než nákladů.



Obr. 8 Vývoj výnosů a nákladů za období 2010 – 2014
(vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření za účetní období ve sledovaných letech stále roste, jak lze pozorovat z obrázku 11. Výsledek hospodaření je rostoucího charakteru díky vyššímu růstu výnosů oproti nákladům. V roce 2013 dosáhla společnost nejvyššího výsledku hospodaření, tento rok byl pro firmu velmi příznivý. Následujícího roku nebyl už rozdíl výnosů a nákladů tak markantní, klesl o více než polovinu. Pokles byl zapříčiněn převážně růstem nákladů za prodané zboží a poklesem ostatních finančních výnosů.



Obr. 9 Vývoj výsledku hospodaření za období 2010 – 2014
(vlastní zpracování)

5.6 SWOT analýza

Tato část práce bude zaměřena na SWOT analýzu. Jedná se o metodu, která umožňuje určit silné a slabé stránky týkající se vnitřního prostředí podniku. Dále je analýza zaměřena na vnější prostředí podniku, a odkrývá jeho příležitosti a hrozby. Právě s pomocí SWOT analýzy lze zvládnout globálně posoudit fungování vybrané společnosti.

Tab. 5 SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • Přední výrobce na tuzemském trhu • Flexibilita dodání zboží • Kvalitní dodavatelé • Kvalifikovaný personál • Certifikáty ISO • Podpora sportu a jiných organizací 	<ul style="list-style-type: none"> • Vysoké vstupní náklady • Převážně zahraniční dodavatelé • Nedostatečné výrobní zařízení • Nízký počet zaměstnanců • Nedostatečné webové stránky společnosti
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • Inovace a modernizace výrobních technologií a postupů • Výstavba nových skladových prostor • Rozšíření služeb a výroby • Zahraniční zakázky 	<ul style="list-style-type: none"> • Vstup nových konkurentů na trh • Náhlá změna dodavatele • Nárůst cen vstupů • Nízká životnost / častá oprava strojů • Zdražování energií • Legislativní změny

5.6.1 Silné stránky

Společnost patří mezi přední obchodníky hutního materiálu. Její hlavní prioritou je flexibilita dodání zboží, na které si dosti zakládá. Dováží kvalitní materiál od prověřených dodavatelů, se kterými spolupracuje již od vzniku společnosti. Jak již bylo výše zmíněno,

80% materiálu a zboží pochází od výrobců z EU, zbylých 20% dodavatelů pochází mimo EU.

Společnost také poskytuje svým zaměstnancům různá školení, která jim napomáhají rozvíjet se a zdokonalovat ve své pracovní profesi.

Mezi silné stránky společnosti nevyhnutelně patří podpora sportu a jiných zájmových organizací. Společnost podporuje především sportovní kluby a kulturu ve Zlínském kraji.

5.6.2 Slabé stránky

Jelikož je většina dodavatelů zahraničních, může pro ni nastat komplikace s dodávkou zboží. Negativem se může stát změna kurzu, pokud hodnota koruny klesne vůči euru či jiné měně, společnost bude za zboží platit více.

Za slabou stránku společnosti považuji i vývoj počtu zaměstnanců, i když stále roste. Pokud by společnost pořídila další nákladní automobil, mohla by zaměstnat i více řidičů. Myslím si, že tahle investice by se jí po určitém čase vrátila. Jestliže by společnost takto investovala, nemusela by využívat cizích služeb společností poskytujících přepravu zboží a materiálu.

Další nedokonalostí společnosti jsou její webové stránky. Tyto webové stránky se mi jeví jako přehledné. Nicméně v nich nejsou uvedeny podstatné informace, které by mě jako případného zákazníka zajímaly.

5.6.3 Příležitosti

Společnost se nachází ve Zlínském kraji, má tudíž velkou šanci nabídnout své služby do zahraničí, hlavně na Slovensko, do Rakouska i Polska. Pokud by společnost této možnosti využila, zvýšila by se pro ni pravděpodobnost rozšíření výroby a nabízených služeb.

Společnost XY, s.r.o. by měla investovat finanční prostředky do modernizace zařízení. V důsledku toho by méně investovala do oprav a zvýšila by se efektivnost podniku. Měla by také zhodnotit, jestli je výhodné pronajímat si skladové prostory nebo investovat do výstavby svých vlastních skladových prostor.

5.6.4 Hrozby

Mezi největší hrozby, které se týkají všech společností, bezpochyby patří výrazné zdražování vstupů. Společnost tuto hrozbu nemůže nikterak ovlivnit. Zdražení vstupů může být zapříčiněno především nedostatkem kovů, jejichž zásoby nejsou v přírodě neomezené. Další hrozbou, která může hospodaření společnosti nepříznivě ovlivnit, je vstup nových konkurentů na trh. V tom případě se může stát, že společnosti bude muset zlevnit své zboží.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Následující část bakalářské práce bude věnována analýze nákladů společnosti. Nejprve bude provedeno rozdělení všech nákladů dle druhového členění a následně podle závislosti na objemu výroby, jak již bylo uvedeno v teoretické části. V analýze budou použita data za období 2010 až 2014. Účetní uzávěrku roku 2015 nemůže být použita, jelikož nebyla doposud schválena a zpřístupněna.

6.1 Analýza nákladů dle druhového členění

Náklady dle druhu jsou charakteristické tím, že se jedná o druhy nákladů, které byly společností vynaloženy při hospodářské činnosti na určité účely. Informace o nákladech podle druhu jsou čerpány z výkazů zisků a ztrát, které jsou veřejně dostupné. V tabulce 6 jsou uvedeny hodnoty nákladů společnosti XY, s.r.o. za posledních pět let.

Tab. 6 Náklady dle druhového členění za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Náklady vynaložené na prodané zboží	53 729	218 411	390 987	455 509	551 119
Výkonová spotřeba	5 704	14 378	25 291	25 995	32 585
- Spotřeba materiálu a energie	336	1 976	4 213	5 516	6 956
- Služby	5 368	12 402	21 078	20 479	25 629
Osobní náklady	450	6 623	10 905	11 751	13 203
- Mzdové náklady	363	4 955	8 113	8 732	9 768
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	86	1 650	2 681	2 850	3 152
- Sociální náklady	1	18	111	169	283
Daně a poplatky	6	2 235	2 672	2 792	3 301
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0	181	269	295	464
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	1 900	0	0	172
Změna stavu rezerv a opravných položek	637	39	366	116	14
Ostatní provozní náklady	72	723	1 080	4 567	2 887
Nákladové úroky	498	2 342	3 980	3 293	3 635
Ostatní finanční náklady	163	1 151	2 973	2 788	1 639
Daň z příjmů za běžnou činnost	115	386	888	1 920	1 498
CELKOVÉ NÁKLADY	61 374	248 369	439 411	509 026	610 517

Z tabulky vyplývá, že největší nákladovou položkou ve všech sledovaných letech jsou právě náklady vynaložené na **prodané zboží**. Náklady, které jsou vynaloženy na prodané zboží, tvořily v roce 2014 přes 90% z celkových nákladů společnosti.

Výkonová spotřeba je druhou největší nákladovou položkou. V roce 2010 tvořila přibližně 9,3% celkových nákladů. Nicméně od roku 2010 procentuální podíl výkonové spotřeby na náklady klesá, až na výjimku z roku 2014, kdy procentuální podíl opět vzrostl. Společnost XY, s.r.o. je společnost obchodní, ale část zboží ve společnosti upravuje, a proto vzniká výkonová spotřeba. Výkonová spotřeba společnosti je tvořena **spotřebou materiálu a energie**, která každým nadcházejícím rokem roste. Do spotřeby materiálu spadají především variabilní položky, které úzce souvisí s výrobou. Nicméně zde můžeme najít i drobný majetek, který díky své nízké ceně nemohl být zařazen do dlouhodobého majetku. Spotřeba energie má také rostoucí charakter. Zvýšení spotřeby elektřiny je způsobeno používáním starších strojů a výrobních zařízení. **Služby** tvoří majoritní část výkonové spotřeby. Avšak proti spotřebě materiálu a energie, které mají rostoucí charakter, služby mají klesající tendenci. Do služeb společnosti patří telekomunikační služby, právní poradenství, leasing. Společnost využívá kromě svého řidiče také externí podniky na přepravu zboží a materiálu. Významnou položkou je i nájemné, společnost si od roku 2013 pronajímá skladové prostory.

Osobní náklady jsou třetí největší nákladovou položkou. Ve sledovaném období tvoří 2-3% celkových nákladů. Osobní náklady jsou tvořeny třemi položkami, nejvýraznějšími jsou **mzdové náklady**, které tvoří většinou část. V rámci sledovaného období za poslední tři roky překročily 8 milionů korun. Nicméně největším procentuální nárůst nastal v období 2010 a 2011, který byl zapříčiněným zvýšením počtu zaměstnanců. **Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění** jsou další položkou, která tvoří osobní náklady, ale patří sem také i **sociální náklady**. Firma poskytuje svým administrativním zaměstnancům od srpna 2013 stravenky v hodnotě 80 Kč.

Daně a poplatky představují především silniční daň, daň z nemovitostí a daň z příjmu právnických osob.

Společnost vede odpisy pouze u majetku hmotného, jelikož nedisponuje žádným nehmotným majetkem. **Odpisy hmotného majetku** se každoročně zvyšují, protože společnost nakupuje stále nová výrobní zařízení.

Úrokové náklady mají během sledovaného období rostoucí tendenci. U tří analyzovaných období dokonce činily nákladové úroky přes 3 miliony korun. Jelikož jsou nákladové úroky velmi vysoké, pomocí úrokového krytí lze vypočítat, zda je společnost schopna splácet své úroky.

Tab. 7 Úrokové krytí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Zisk před zdaněním a úroky	990	3 546	6 844	11 562	7 969
Nákladové úroky	498	2 342	3 980	3 293	3 635
ÚROKOVÉ KRYTÍ	1,99	1,51	1,72	3,51	2,19

Z tabulky o úrokovém krytí vyplývá, že společnost je schopna vytvořit zisk, jelikož ukazatel má vyšší hodnotu než 1, nicméně tahle hodnota by pro společnost neměla být dostačující. Doporučená hodnota úrokového krytí se uvádí vyšší než 5, téhle hodnotě se přibližoval pouze rok 2013.

6.2 Analýza nákladů v závislosti na objemu výroby

Metoda rozdělení nákladů na variabilní a fixní položky se ve společnosti neprovádí. Proto by následující část analýzy mohla být pro firmu přínosem. Metoda je totiž užitečná pro rozhodování a plánování do budoucnosti. Členění nákladů na variabilní a fixní položky rovněž využijeme při sestavování nulového bodu a nákladových funkcí.

Jak již jsem výše uvedla, společnost nerozdělovala náklady na fixní a variabilní složky. S rozčleněním položek, které jsou fixními náklady a které naopak nejsou, mně napomáhali pracovníci z ekonomického oddělení společnosti.

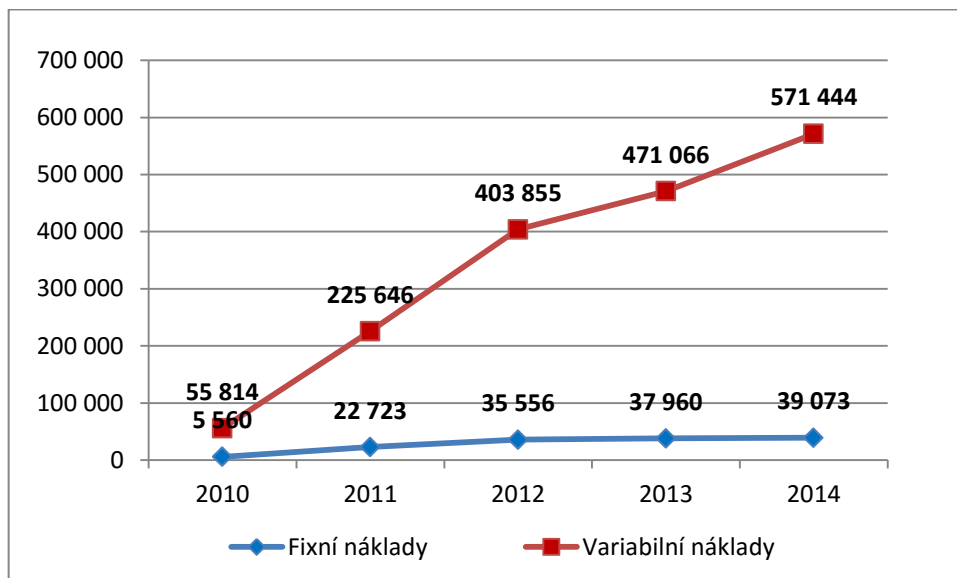
Z tabulky 8 je zřejmé, že převážná část celkových nákladů je tvořena variabilními náklady, které představují více než 90%. Fixní náklady za sledovaných pět let nedosáhly ani 10% z celkových nákladů.

Tab. 8 Vývoj fixních a variabilních nákladů za sledované období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2010		2011		2012		2013		2014	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
FN	5 560	9,06	22 723	9,15	35 556	8,09	37 960	7,46	39 073	6,4
VN	55 814	90,94	225 646	90,85	403 855	91,91	471 066	92,54	571 444	93,6
CN	61 374	100	248 369	100	439 411	100	509 026	100	610 517	100

Dle grafického zobrazení můžeme sledovat vývoj fixních a variabilních nákladů za uplynulých pět let. Struktura nákladů z hlediska podílu fixní a variabilní složky je

v jednotlivých letech srovnatelná. V časovém srovnání mají variabilní náklady rostoucí charakter a fixní náklady si zachovávají svůj podíl.



Obr. 10 Vývoj fixních, variabilních a celkových nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

6.2.1 Fixní náklady

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, fixní náklady nejsou závislé na změně objemu výroby – jsou tedy neměnné. Tyto náklady vznikají, i když se žádný výrobek nevyrábí, objem produkce je nulový. Následující tabulka analyzuje veškeré položky, které tvoří celkové fixní náklady společnosti za posledních pět let.

Dle provedené analýzy tvoří fixní náklady zvolené společnosti přibližně 10% z celkových nákladů. Největší podíl fixních nákladů u společnosti XY, s.r.o. představují **služby**, které jsou tvořeny převážně nájemným. Společnost také pravidelně využívá různé právní služby, školení zaměstnanců a pojištění.

Další významnou položkou jsou **mzdy**. Jedná se o mzdy administrativních pracovníků, které jsou vypláceny ve stejné výši. K této zásadní položce neodmyslitelně patří **sociální a zdravotní pojištění**, také **důchodové připojištění a stravné** pro zaměstnance.

Daně a poplatky společnost státu pravidelně odvádí. Tento fixní náklad zahrnuje převážně položky, jako jsou silniční daň, daň z příjmu právnických osob nebo také daň z nemovitostí.

Tab. 9 Vývoj fixních nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013	2014
Mzdy administrativní	236 322	3 220 951	5 273 986	5 676 206	6 349 628
Sociální a zdravotní pojištění	56 332	1 073 028	1 743 031	1 852 742	2 049 120
Důchodové připojištění a stravné	954	11 788	72 569	110 785	183 864
Spotřeba energií	51 521	161 282	761 918	679 816	733 536
Služby	1 526 819	2 879 873	9 533 499	7 257 809	9 219 865
Telekomunikační a internetové služby	81 012	344 763	402 932	253 685	278 759
Ostatní služby	2 209 911	3 508 282	2 281 080	3 278 189	3 474 817
Odpisy	0	181 254	269 364	295 534	464 653
Náklady na leasing	282 534	1 215 187	1 833 762	2 085 643	1 764 986
Opravy a udržování	62 813	461 642	874 196	722 591	732 629
Náklady na PHM	63 925	452 258	662 714	856 702	892 824
Cestovné	0	0	48 461	0	30 475
Kancelářské potřeby	20 608	89 131	139 463	151 572	194 628
Spotřeba drobného hmotného majetku	114 782	613 536	282 608	444 906	520 930
Zůstatková cena prodaného DM	0	1 900 050	0	0	172 642
Ostatní provozní náklady	68 345	594 372	962 026	3 598 714	2 034 812
Nákladové úroky	498 535	2 342 457	3 980 143	3 293 886	3 635 472
Poplatky a daně	121 464	2 621 812	3 560 836	4 712 324	4 799 627
Ostatní finanční náklady	163 816	1 151 401	2 973 268	2 788 941	1 639 734
FIXNÍ NÁKLADY	5 559 693	22 723 067	35 555 856	37 960 045	39 073 001

Administrativní mzdy společnosti rostou, o tom vypovídá i jejich vyšší podíl na celkových fixních nákladech. V roce 2010 byl podíl administrativních mezd pouhých 4,3% na celkových fixních nákladech, ale v posledním roce dosahoval až 16,3%. Se mzdami současně rostou i položky sociálního a zdravotního pojištění, důchodového připojištění a stravného.

Spotřeba energií nesouvisí přímo s výrobním procesem společnosti - nemění se se změnou objemu výroby. Spotřeba energií je tvořena převážně spotřebou elektřiny, vody a plynu. Hodnoty mají stále rostoucí tendenci. Za poslední tři roky se spotřeba energie podílí na fixních nákladech v rozmezí 1,8 – 2,15%.

Služby jsou ve společnosti největším fixním nákladem. V posledním analyzovaném roce činily 23,6% z celkových fixních nákladů. Výrazný pokles byl zaznamenán v roce 2013, kdy si společnost XY, s.r.o. pořídila vlastní výrobní halu, a tudíž nemusela platit nájemné. Do této skupiny náleží i **telekomunikační a internetové služby**. Položky jsou ve srovnání

s rokem 2012 nižší, v posledním analyzovaném roce představovaly necelé 1% fixních nákladů.

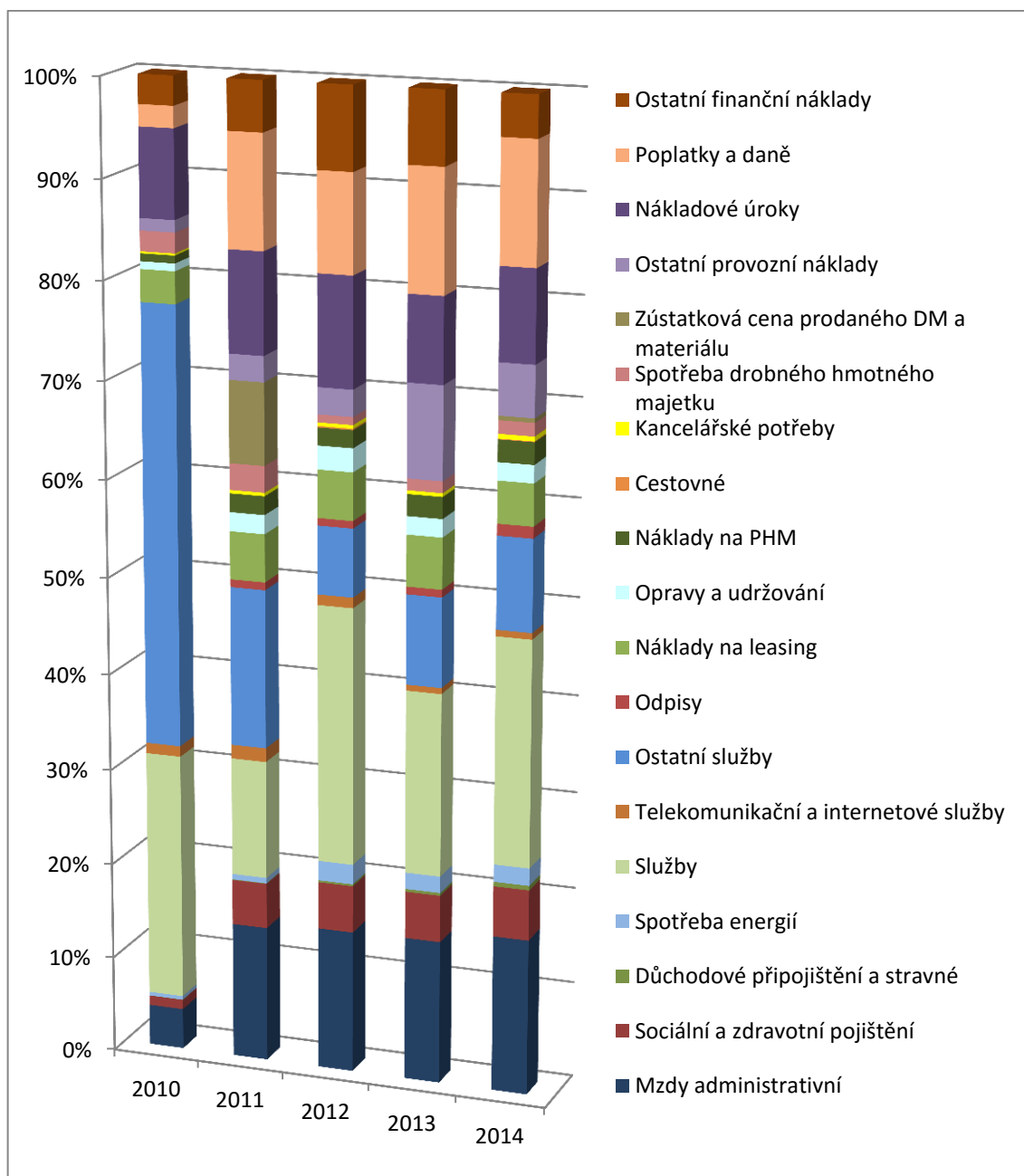
Odpisy jsou také fixním nákladem, který snižuje hodnotu dlouhodobého majetku. Společnost odepisuje různá zařízení, jako jsou regály, pálicí stroje, kompresor a spoustu dalšího vybavení. Na odpisech se převážně podílí nákladní automobil a osobní automobily. S pořízením dlouhodobého majetku souvisí také **náklady na leasing**. Obdobně jako odpisy je leasing rostoucího charakteru. Nicméně v roce 2014 se hodnota leasingu snížila.

Fixní náklady jsou tvořeny i **kancelářskými potřebami**. Představují převážně položky, jako jsou psací potřeby, papíry, tisk, šanony a paragony.

Nákladové úroky představují hodnotu peněz, kterou společnost zaplatí za vypůjčení si peněz od banky a dalších věřitelů. Největší podíl úroků na fixních nákladech byl v roce 2012, dosahoval až 11%. Nákladové úroky jsou poměrně vysoké. Pomocí úrokového krytí, které bylo rozebráno výše, víme, že společnost nedosahuje doporučených hodnot.

Spotřeba drobného hmotného majetku - jedná se o dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena nedosahuje hodnoty 40 tis. Kč.

Poplatky a daně jsou ve společnosti XY, s.r.o. rostoucími náklady. Tato položka se u celkových fixních nákladů pohybuje během sledovaného období v intervalu 10 – 12,41%. Tedy až na rok 2010, kdy byl podíl pouhé 3%.



Obr. 11 Položky nákladů tvořící celkové fixní náklady za období 2010 – 2014
(vlastní zpracování)

6.2.2 Variabilní náklady

Jak z teoretické části práce vyplývá, jedná se o náklady, které se mění v souvislosti se změnou objemu výroby. Variabilní náklady jsou tedy náklady proměnlivými. Celkové variabilní náklady zaujímají přes 90% celkových nákladů.

Nejvýraznější podíl v nich tvoří **náklady na prodej zboží**, protože předmětem činnosti je převážně obchodní činnost.

Druhou nejvýznamnější složkou variabilních nákladů je **doprava zboží**. Společnost nakoupené nebo upravené zboží dováží svým zákazníkům nákladovým automobilem.

Další zásadním prvkem jsou **variabilní mzdy**. Tyto náklady se odvíjí od výše produkce, tedy mění se v závislosti na objemu výroby. Jedná se o mzdu, která ve společnosti náleží výrobním dělníkům a skladníkům.

Tab. 10 Vývoj variabilních nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013	2014
Mzdy variabilní	127 250	1 734 359	2 839 838	3 056 419	3 419 030
Sociální a zdravotní pojištění	30 333	577 784	938 555	997 630	1 103 372
Důchodové pojištění a stravné	514	6 348	39 076	59 653	99 003
Náklady na prodej zboží	48 759 434	211 827 168	385 246 969	449 001 377	543 653 067
Spotřeba materiálu	1 531 002	2 433 483	2 807 868	4 032 921	5 578 694
Pomocný materiál	74 358	108 951	43 811	40 678	42 431
Doprava zboží	4 548 034	6 820 687	8 524 846	9 907 834	11 870 350
Spotřeba plynů při výrobě	0	67 741	65 922	84 741	47 863
Spotřeba PHM při výrobě	0	350 623	421 853	459 953	297 431
Nářadí a ochranné pomůcky	0	76 761	73 951	62 958	79 652
Ostatní služby	653 394	1 642 162	2 452 630	3 362 214	5 253 421
VARIABILNÍ NÁKLADY	55 814 319	225 646 067	403 855 319	471 066 378	571 444 314

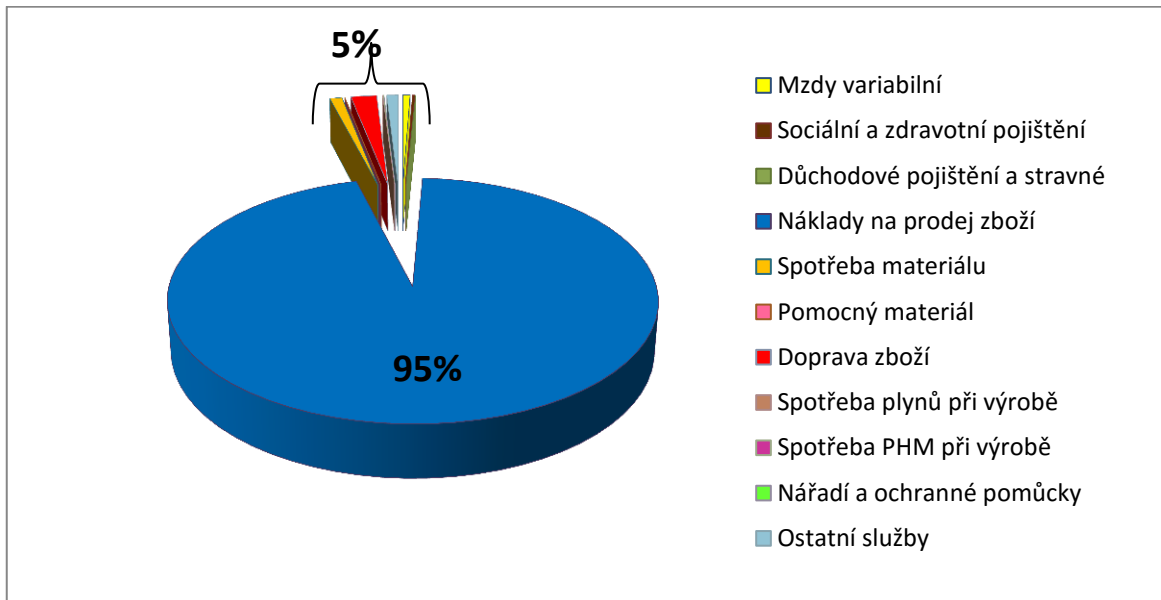
Variabilní mzdy a s nimi související **sociální a zdravotní pojištění, důchodové pojištění a stravné** mají každoročně rostoucí charakter. Mzdy výrobních a skladových dělníků dosáhly v posledním sledovaném roce přes 3 mil. Kč.

Nejvýraznější položkou ve variabilních nákladech jsou **náklady na prodej zboží**. Náklady mají během sledovaných let stoupající charakter. Tyto položky během zkoumaného období představují 87 – 95% celkových variabilních nákladů. Na obrázku níže je pomocí výšečového grafu znázorněn ten výrazný podíl. Ostatní položky v roce 2014 tvořily jen 5% variabilních nákladů.

Spotřeba materiálu je typickým variabilním nákladem, který se změnou objemu výroby roste či naopak. Ve společnosti XY, s.r.o. má spotřeba materiálu během sledovaného období rostoucí tendenci.

Společnost svým odběratelům nabízí možnost **dopravy zboží**. Tato skupina nákladů je během sledovaného období rostoucí. Na konci roku 2014 se doprava zboží podílela 2% na variabilních nákladech.

Ostatní služby představují zejména náklady na dopravu, přepravu zboží a výrobku spotřebiteli. Společnost využívá při přepravě s výjimkou svého nákladního automobilu také externí podniky. Tento prvek nákladů je ve společnosti také rostoucí.



Obr. 12 Struktura variabilních nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)

7 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

V kapitole, která je označována jako modelování nákladů, budou použity metody, které byly vysvětleny v teoretické části práce. Metody budou sestaveny za období 2010 – 2014.

7.1 Sestavení nákladové funkce

Nákladovou funkci lze sestavit vícero způsoby, jak je uvedeno v teoretické části, nicméně v této práci byla zvolena klasifikační metoda. Její podstatou je rozčlenění celkových nákladů na fixní a variabilní položky. Jelikož se jedná o heterogenní produkci, musíme využít globální nákladovou funkci a haléřový ukazatel. Parametr h se vyjadřuje jako podíl celkových variabilních nákladů a celkových tržeb. Veškeré potřebné informace se nachází v tabulce. Hodnoty jsou nezbytné pro stanovení nákladové funkce ve všech sledovaných letech.

Tab. 11 Přehled hodnot sloužící pro stanovení nákladových funkcí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

Rok	Fixní náklady	Variabilní náklady	Výnosy	Haléřový ukazatel
2010	5 560	55 814	61 751	0,9039
2011	22 723	225 646	249 187	0,9055
2012	35 556	403 855	441 387	0,9150
2013	37 960	471 066	515 375	0,9140
2014	39 073	571 444	613 353	0,9317

V tabulce jsou uvedeny sestavené nákladové funkce za sledované období. Poslední nákladová funkce, tedy rok 2014, může sloužit pro stanovení celkových nákladů pro rok 2015. Pokud za písmeno Q dosadíme plánované tržby pro rok 2015, které jsou ve výši 620 mil. Kč, celkové náklady budou činit 580 mil. Kč.

Tab. 12 Vyjádření nákladových funkcí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2010	$N = 5\,560 + 0,9039 * Q$
2011	$N = 22\,723 + 0,9055 * Q$
2012	$N = 35\,556 + 0,9150 * Q$
2013	$N = 37\,960 + 0,9140 * Q$
2014	$N = 39\,073 + 0,9317 * Q$

Pomocí metody dvou období můžeme také stanovit nákladovou funkci pro rok 2015. Z výše uvedených nákladových funkcí si vybereme období s nejmenším a největším haléřovým ukazatelem, tedy roky 2010 a 2014.

Tab. 13 Odhad nákladové funkce pro rok 2015 (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2010	$N = 5\,560 + 0,9039 * Q$
2014	$N = 39\,073 + 0,9317 * Q$
2015	$N = 22\,317 + 0,9178 * Q$

7.2 Stanovení bodu zvratu

Na základě teoretické části práce už víme, že analýza bodu zvratu poskytuje cenné informace, které napomáhají zvolit budoucí rozhodnutí podniku. Pomocí bodu zvratu zjišťujeme, při jaké minimální produkci dochází k rovnováze mezi náklady a výnosy.

Položky, pomocí kterých stanovíme body zvratu pro každý analyzovaný rok, jsou uvedeny v tabulce 14. Jelikož se nejedná o homogenní výrobky, opět použijeme při výpočtu haléřový ukazatel. Peněžní bod zvratu představuje minimální tržby, kterých by mělo být dosaženo, aby byl podnik ziskový.

Tab. 14 Analýza bodu zvratu za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Fixní náklady	5 560	22 723	35 556	37 960	39 073
Variabilní náklady	55 814	225 646	403 855	471 066	571 444
Celkové výnosy	61 751	249 187	441 387	515 375	613 353
Haléřový ukazatel	0,9039	0,9055	0,9150	0,9140	0,9317
Bod zvratu	57 830	240 529	418 149	441 528	571 848

Společnost XY, s.r.o. každý rok přesahovala peněžní bod zvratu. Zkoumaná společnost vždy vyrobila dostatečné množství výrobků, a je tedy zisková. Na obrázku 13 je situace lépe a přehledněji znázorněna.

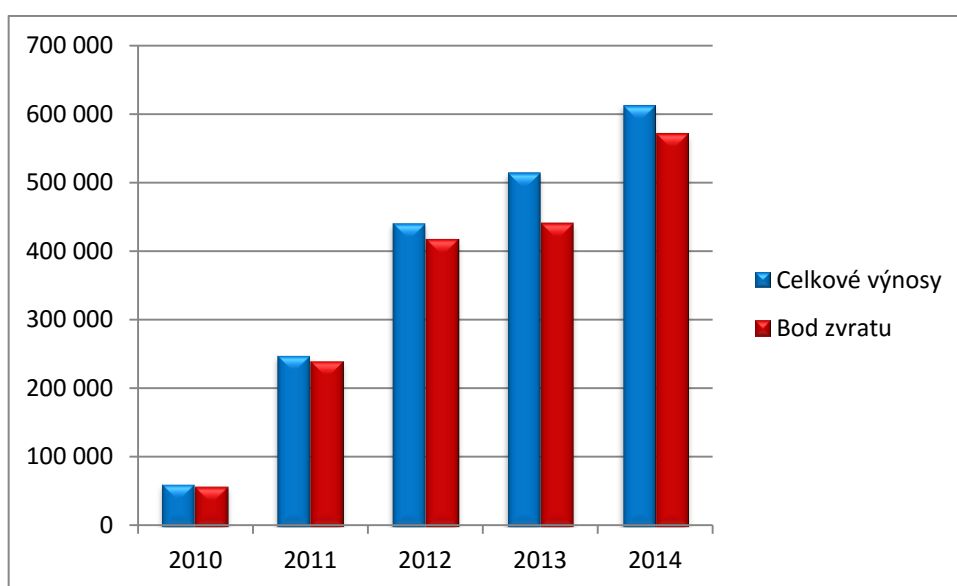
7.2.1 Koeficient bezpečnosti

Tento ukazatel nám značí, jak daleko je společnost od bodu zvratu. Jak bylo uvedeno v teoretické části, koeficient by se neměl blížit k nule. Pokud by tomu tak bylo, musí společnost zvýšit cenu či produkci, popřípadě snížit variabilní a fixní náklady. Společnost

nedosahuje právě závratných hodnot, nicméně v posledním roce byla její bezpečnostní rezerva ve výši téměř 7%.

Tab. 15 Výpočet bezpečnostní rezervy a koeficientu bezpečnosti za období 2010 - 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Celkové výnosy	61 751	249 187	441 387	515 375	613 353
Variabilní náklady	55 814	225 646	403 855	471 066	571 444
Bezpečnostní podnikatelská rezerva (Kč)	3 921	8 658	23 238	73 847	41 505
Bezpečnostní podnikatelský koeficient (%)	6,35%	3,47%	5,26%	14,33%	6,77%



Obr. 13 Srovnání bodu zvratu s výnosy za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

7.3 Provozní páka

Znalosti z teoretické části práce umožňují výpočet stupně provozní páky. Provozní páka značí podíl fixních nákladů na celkové náklady společnosti. Čím vyšší je tedy podíl fixních nákladů na celkových nákladech, tím vyšší jsou i změny zisku při změně tržeb.

Jak můžeme vidět z tabulky, stupeň provozní páky se každým rokem postupně zvětšoval. V roce 2013 dosahovala provozní páka největších hodnot. Pokud by v tomto období nastala změna tržeb o jedno procento, společnost by dosahovala lepšího zisku o necelých 5%.

Můžeme zhodnotit, že se jedná o slabou provozní páku, která je způsobena nízkou technickou náročností. Společnost má příliš vysoké variabilní náklady a naopak velmi nízké fixní náklady, bod zvratu se nachází relativně blízko počátku.

Tab. 16 Výpočet provozní páky za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
Zisk před zdaněním a úroky	990	3 546	6 844	11 562	7 969
Tržby	61 677	244 865	437 618	506 763	608 808
Stupeň provozní páky (%)	-0,55%	0,87%	1,18%	4,36%	-1,54%

Od roku 2011 meziročně roste stupeň provozní páky. V roce 2013 společnost dosahovala nejvyšších hodnot, a to 4,36%. Při jednoprocenním zvýšení tržeb by podnik dosahoval lepšího EBITu o 4,36%. V následujícím roce společnost dosahuje záporných hodnot. To je zapříčiněno snížením tržeb proti předchozímu roku.

8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Práce je zaměřena na analýzu nákladů ve společnosti XY, s.r.o. za účelem jejich optimalizace. Pomocí provedené analýzy, která vychází z let 2010 – 2014, bych společnosti doporučila návrhy, kterými by bylo možno zlepšit budoucí řízení nákladů. Závěrečná doporučení, která souvisí s mými poznatky, jsou uvedena v následujících bodech.

- Po provedení majetkové a finanční struktury podniku mě zaujala příliš vysoká hodnota cizích zdrojů společnosti. Podíl cizích zdrojů na celkových aktivech v roce 2014 tvořil 90%. Příliš vysoká celková zadluženost podniku je velmi riziková pro dlouhodobé věřitele. Pokud by společnost snížila zadluženost, snížily by se jí i náklady, a tím pádem by byla více zisková. I po výpočtech úrokového krytí, které bylo součástí analýzy nákladů podle druhového členění, společnost nedosahuje dostačujících hodnot.
- Podnik využívá služby od ostatních společností. Velký podíl služeb tvoří nájemné. Pokud by si společnost vybudovala své vlastní skladové prostory, náklady by se snížily. Společnost také využívá služby externích dopravců. Jestliže by společnost více investovala do svého vozového parku, nemusela by financovat cizí dopravní společnosti.
- Podstatným přínosem je členění nákladů v závislosti na změně objemu výkonů. Podnik své náklady člení jen podle druhu. Tato analýza je vhodná pouze pro finanční účetnictví. V bakalářské práci jsem s pomocí ekonomického oddělení společnosti rozčlenila náklady na fixní a variabilní. Pokud by společnost využívala tohoto členění, bylo by to pro ni velkým přínosem. Mohla by pozorovat vývoj svých fixních nákladů. Například služby představují ve společnosti největší podíl fixních nákladů. Společnost by mohla brát v úvahu, jestli je vhodné pronajímat si skladové prostory a platit finanční prostředky, nebo zainvestovat a pořídit si vlastní sklad. Zásadou členění na variabilní složku můžeme přiřadit náklad k jednotlivým výkonům. Jestliže by se společnost rozhodla využít tohoto členění nákladů, mohla by aplikovat i další metody, které by jí napomohly při budoucím rozhodování.
- Pomocí rozdělení na variabilní a fixní položky může firma sestavit nákladovou funkci. Tato nákladová funkce stanovuje velikost celkových nákladů při velikosti

konkrétní produkce. V bakalářské práci je vyhodnocena metoda klasifikační analýzy pomocí parametru h .

- Mezi základní ekonomické veličiny podniku spadají náklady, tržby, zisk a objem produkce. Pomocí bodu zvratu můžeme již zmiňované veličiny stanovit. Bod zvratu je pro společnost velmi důležitý, jelikož by mohla lépe plánovat minimální výnosy, kterými musí překrýt celkové náklady, aby mohla být zisková. V bakalářské práci je uveden i koeficient bezpečnosti. Tento ukazatel značí, jak daleko je společnost od bodu zvratu.

Na základě výše uvedených bodů bych společnosti chtěla doporučit, aby prováděla členění nákladů na fixní a variabilní. Toto členění by mohlo společnosti přinést řadu výhod a její hospodaření by se mohlo stát efektivnějším.

ZÁVĚR

Hlavním cílem mé bakalářské práce bylo analyzovat náklady ve společnosti XY, s.r.o. za účelem jejich optimalizace. Díky poskytnutým interním informacím jsem mohla provést analýzu nákladů a nabídnout eventuální návrhy a doporučení pro budoucí řízení nákladů ve vybrané společnosti.

Bakalářská práce je složena ze dvou částí. Teoretická část práce představuje rozbor literární rešerše, její zásluhou byly obohaceny mé znalosti. Na zpracování této části bylo použito přesně 20 knih, které pojednávají o tématu nákladů.

Na teoretickou práci navazuje část praktická. V této části byly používány údaje za pětileté období, konkrétněji za roky 2010 – 2014. Následující rok 2015 není v práci začleněn, jelikož jeho údaje nebyly doposud uveřejněny. Praktická část obsahuje analýzu nákladů dle druhového členění. Tuto metodu vycházející z finančního účetnictví společnost používá. Významným bodem praktické části bylo rozdělení nákladů na variabilní a fixní složky. Klasifikace nákladů v závislosti na změně objemu výkonů se ve společnosti neprovádí. S pomocí ekonomického oddělení podniku jsem jednotlivé náklady rozčlenila. Z tohoto členění na stálé a proměnlivé náklady jsem mohla vycházet při sestavování nákladové funkce a bodu zvratu. Na základě zjištěných výsledků byly společnosti poskytnuty návrhy a doporučení na potenciální transformace.

Doufám, že má bakalářská práce bude inspirací pro společnost XY, s.r.o. a přinese jí užitek.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BLAŽKOVÁ, Martina, 2007. *Marketingové řízení a plánování pro malé a střední firmy*. 1. vyd. Praha: Grada, 278 s. ISBN 978-80-247-1535-3.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson, 827 s. ISBN 18-448-0028-08.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-7357-084-X.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

FOTR, Jiří, 2012. *Tvorba strategické plánování: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: Grada, 381 s., Expert. ISBN 978-80-247-3985-4.

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA Jiří a ŠIŠKA Ladislav, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

Interní zdroj firmy

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 263 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, x, 358 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

KOZEL, Roman, Lenka MYNÁŘOVÁ a Hana SVOBODOVÁ, 2011. *Moderní metody a techniky marketingového výzkumu*. Praha: Grada, 304 s. Expert. ISBN 978-8-247-3527-6.

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

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky: základy*. 1. vyd. Praha: Grada, 208 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4.

PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2008. *Podnikové finance: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 4., nezměn. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 293 s. ISBN 978-8-7318-732-3.

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

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada, 570 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1.

Výroční zprávy 2010 – 2014. Justice.cz. [online]. 12.5.2016 [cit. 2016-05-12]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

s.r.o. Společnost s ručením omezeným

EU Evropská unie

Kč Koruna česká

ČSOB Československá obchodní banka

FN Fixní náklady

VN Variabilní náklady

CN Celkové náklady

VH Výsledek hospodaření

PHM Pohonné hmoty a maziva

DM Dlouhodobý majetek

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Král, 2010, s. 48).....	13
Obr. 2 Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)	20
Obr. 3 Průběh jednotkových variabilních nákladů (Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)	20
Obr. 4 Průběh celkových nákladů a krátkodobá nákladová funkce (Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007, s. 35).....	24
Obr. 5 U – tvar dlouhodobé nákladové funkce (Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007, s. 36)	25
Obr. 6 Analýza bodu zvratu (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 52)	30
Obr. 7 Organizační struktura společnosti (interní zdroj firmy)	36
Obr. 8 Vývoj výnosů a nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	39
Obr. 9 Vývoj výsledku hospodaření za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	39
Obr. 10 Vývoj fixních, variabilních a celkových nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	46
Obr. 11 Položky nákladů tvořící celkové fixní náklady za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	49
Obr. 12 Struktura variabilních nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování).....	51
Obr. 13 Srovnání bodu zvratu s výnosy za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	54

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti v letech 2010 – 2014 (interní zdroj firmy).....	35
Tab. 2 Přehled majetkové struktury za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	36
Tab. 3 Přehled finanční struktury za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	37
Tab. 4 Vývoj ekonomických výsledků za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	38
Tab. 5 SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování).....	40
Tab. 6 Náklady dle druhového členění za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	43
Tab. 7 Úrokové krytí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	45
Tab. 8 Vývoj fixních a variabilních nákladů za sledované období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	45
Tab. 9 Vývoj fixních nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	47
Tab. 10 Vývoj variabilních nákladů za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování).....	50
Tab. 11 Přehled hodnot sloužící pro stanovení nákladových funkcí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	52
Tab. 12 Vyjádření nákladových funkcí za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	52
Tab. 13 Odhad nákladové funkce pro rok 2015 (vlastní zpracování).....	53
Tab. 14 Analýza bodu zvratu za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	53
Tab. 15 Výpočet bezpečnostní rezervy a koeficientu bezpečnosti za období 2010 - 2014 (vlastní zpracování)	54
Tab. 16 Výpočet provozní páky za období 2010 – 2014 (vlastní zpracování)	55

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ZA OBDOBÍ 2010 – 2014

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ZA OBDOBÍ 2010 – 2012

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI ZA OBDOBÍ 2013 – 2014

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ZA OBDOBÍ 2010 – 2014

V tis. Kč			2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA CELKEM		1	26 576	60 794	107 573	133 172	156 554
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2					
B.	Dlouhodobý majetek	3		854	5 629	4 204	6 589
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4					
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5					
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6					
3.	Software	7					
4.	Ocenitelná práva	8					
5.	Goodwill	9					
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10					
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11					
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12					
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13		854	629	704	4 589
B. II. 1.	Pozemky	14					
2.	Stavby	15					3 277
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	16		854	629	704	1 312
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17					
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	18					
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19					
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20					
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21					
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	22					
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23			5 000	3 500	2 000
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	24					
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25					
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26					
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	27			5 000	3 500	2 000
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28					
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	29					
7.	Poskytnuté zálohy na dlouho-	30					

	dobý finanční majetek						
C.	Oběžná aktiva	31	25 970	58 681	99 706	126 159	147 029
C. I.	Zásoby	32	3 031	17 500	44 435	53 184	78 599
C. I. 1.	Materiál	33					
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34					
3.	Výrobky	35					
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36					
5.	Zboží	37	3 031	17 500	44 435	53 184	78 599
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38					
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	39			1 437	348	250
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40					
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	41					
3.	Pohledávky - podstatný vliv	42					
4.	Pohledávky za společníky	43					
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44					
6.	Dohadné účty aktivní	45					
7.	Jiné pohledávky	46			1 255	250	250
8.	Odložená daňová pohledávka	47			182	98	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	48	22 792	34 594	45 510	68 787	66 030
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	21 795	34 364	45 377	67 916	65 199
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	50					
3.	Pohledávky - podstatný vliv	51					
4.	Pohledávky za společníky	52					
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53					
6.	Stát - daňové pohledávky	54	916				
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	81	130	130	861	787
8.	Dohadné účty aktivní	56					
9.	Jiné pohledávky	57		100	3	10	44
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	784	6 587	8 324	3 840	2 150
C. IV. 1.	Peníze	59	44	18	147	475	116
2.	Účty v bankách	60	740	6 569	8 177	3 365	2 034
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61					
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	62					
D. I.	Časové rozlišení	63	606	1 259	2 238	2 809	2 936
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	606	1 259	2 219	2 794	2 924
2.	Komplexní náklady příštích období	65					
3.	Příjmy příštích období	66			19	15	12
	PASIVA CELKEM	67	26 576	60 794	107 573	133 172	156 554

A.	Vlastní kapitál	68	2 031	2 399	4 190	10 539	13 376
A. I.	Základní kapitál	69	200	200	200	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	70	200	200	200	200	200
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	71					
3.	Změny základního kapitálu	72					
A. II.	Kapitálové fondy	73					
A. II. 1.	Ážio	74					
2.	Ostatní kapitálové fondy	75					
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76					
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	77					
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	121					
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	122					
A. III.	Fondy ze zisku	78	20	20	20	20	20
A. III. 1.	Rezervní fond	79	20	20	20	20	20
2.	Statutární a ostatní fondy	80					
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	81	1 434	1 361	1 994	3 970	10 320
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	1 451	1 378	1 994	4 294	10 643
2.	Neuhrazené ztráta minulých let	83	-17	-17			
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	123				-324	-323
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	84	377	818	1 976	6 349	2 836
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	124					
B.	Cizí zdroje	85	24 545	58 270	103 196	121 599	141 738
B. I.	Rezervy	86			185	206	
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	87					
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	88					
3.	Rezerva na daň z příjmů	89					
4.	Ostatní rezervy	90			185	206	
B. II.	Dlouhodobé závazky	91	14 136	26 689	31 497	19 491	19 476
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	92					283
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	93					
3.	Závazky - podstatný vliv	94					
4.	Závazky ke společníkům	95					
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	96					
6.	Vydané dluhopisy	97					
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	98					
8.	Dohadné účty pasivní	99					
9.	Jiné závazky	100	14 136	26 689	31 497	19 491	19 191

10.	Odložený daňový závazek	101					2
B. III.	Krátkodobé závazky	102	10 409	31 581	53 514	53 682	72 633
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	9 882	29 599	46 340	48 040	67 326
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	104					
3.	Závazky - podstatný vliv	105					
4.	Závazky ke společníkům	106					
5.	Závazky k zaměstnancům	107	28	397	561	635	710
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	10	227	310	343	390
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	6	894	2 910	3 925	3 810
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		5	2 604		
9.	Vydané dluhopisy	111					
10.	Dohadné účty pasivní	112					
11.	Jiné závazky	113	483	459	789	739	397
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114			18 000	48 220	49 629
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115					
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116			18 000	48 220	49 629
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117					
C. I.	Časové rozlišení	118		125	187	1 034	1 440
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		125	187	1 034	1 440
2.	Výnosy příštích období	120					

**PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI
ZA OBDOBÍ 2010 – 2012**

	V tis. Kč		2010	2011	2012
I.	Tržby za prodej zboží	1	61 565	243 767	431 309
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	53 729	218 411	390 987
+	Obchodní marže	3	7 836	25 356	40 322
II.	Výkony	4	112	1 153	6 309
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	112	1 098	6 309
	2. Změna stavu zásob vlastní výroby	6			
	3. Aktivace	7		55	
B.	Výkonová spotřeba	8	5 704	14 378	25 291
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	336	1 976	4 213
	2. Služby	10	5 368	12 402	21 078
+	Přidaná hodnota	11	2 244	12 131	21 340
C.	Osobní náklady	12	450	6 623	10 905
C. 1.	Mzdové náklady	13	363	4 955	8 113
	2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14			
	3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	86	1 650	2 681
	4. Sociální náklady	16	1	18	111
D.	Daně a poplatky	17	6	2 235	2 672
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		181	269
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19		1 900	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		1 900	
	2. Tržby z prodeje materiálu	21			
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22		1 900	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		1 900	
	2. Zůstatková cena prodaného materiálu	24			
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	637	39	366
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		722	1 540
H.	Ostatní provozní náklady	27	72	723	1 080
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření	30	1079	3 052	7 588
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33			
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34			
	2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35			
	3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37			

K.	Náklady z finančního majetku	38			
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41			25
X.	Výnosové úroky	42	3	3	79
N.	Nákladové úroky	43	498	2 342	3 980
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	71	1 642	2 175
O.	Ostatní finanční náklady	45	163	1 151	2 973
XII.	Převod finančních výnosů	46			
P.	Převod finančních nákladů	47			
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-587	-1 848	-4 724
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	115	386	888
Q. 1.	splatná	50	115	386	931
2.	odložená	51			-43
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	377	818	1 976
XIII.	Mimořádné výnosy	53			
R.	Mimořádné náklady	54			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55			
S. 1.	splatná	56			
2.	odložená	57			
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58			
T.	Převod podílu na výsledek hospodaření společníkům (+/-)	59			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	377	818	1 976
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	492	1 204	2 864

**PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI
ZA OBDOBÍ 2013 – 2014**

	V tis. Kč		2013	2014
I.	Tržby za prodej zboží	1	497 955	598 361
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	455 509	551 119
+	Obchodní marže	3	42 446	47 242
II.	Výkony	4	8 808	10 447
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	8 808	10 447
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba	8	25 995	32 585
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	5 516	6 956
2.	Služby	10	20 479	25 629
+	Přidaná hodnota	11	25 259	25 104
C.	Osobní náklady	12	11 751	13 203
C. 1.	Mzdové náklady	13	8 732	9 768
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	2 850	3 152
4.	Sociální náklady	16	169	283
D.	Daně a poplatky	17	2 792	3 301
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	295	464
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19		
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22		172
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		172
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	116	14
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	3 947	3 092
H.	Ostatní provozní náklady	27	4 567	2 887
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	9 685	8 155
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		

IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	61	52
N.	Nákladové úroky	43	3 293	3 635
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 604	1 401
O.	Ostatní finanční náklady	45	2 788	1 639
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-1 416	-3 821
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 920	1 498
Q. 1.	splatná	50	1 836	1 399
2.	odložená	51	84	99
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	6 349	2 836
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	splatná	56		
2.	odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledek hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	6 349	2 836
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	8 269	4 334