

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Vít Buráň

Bakalářská práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Vít Buráň**
Osobní číslo: **M15117**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte pomocí literárních zdrojů analýzu podnikových nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Provedte analýzu nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy stanovte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr



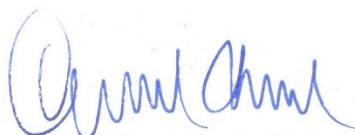
Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ 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 připouští-li 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,

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

Ve Zlíně 10.5.2018

Jméno a příjmení: Vit Burdík


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů ve vybrané společnosti. Práce se dělí na dvě části, teoretickou a praktickou.

V teoretické části jsou na základě literárních zdrojů zpracovány informace o nákladech. Je zde popsáno samotné pojetí nákladů, metody jejich členění, modelování nákladů ve smyslu použití nákladové funkce nebo bodu zvratu. Doplněna je také o popis kalkulace nákladů a její metody.

Praktická část obsahuje představení společnosti a provedenou analýzu nákladů, která se skládá z druhového členění nákladů, členění ve vztahu k objemu produkce s následnou analýzou bodu zvratu. Dále je zde provedeno kalkulační členění nákladů a kalkulace. Na závěr jsou uvedeny návrhy a doporučení pro zlepšení řízení nákladů.

Klíčová slova: náklady, analýza, variabilní a fixní nákladů, bod zvratu, kalkulace

ABSTRACT

This bachelor thesis is focused on the analysis of costs in the selected company. The thesis is divided into two parts, a theoretical and a practical part.

In the theoretical part, cost information are processed on the basis of literary sources. Here are described a cost conception, methods of classification, modelling of costs within the meaning of using a cost function or a break-even point. This part also includes a description of a cost calculation and calculation methods.

The practical part contains an introduction of the company and a performed analysis of costs, which consists of a natural expense classification, a classification in relation to an amount of a production with a subsequent break-even point analysis. Also here are performed a calculation classification and a calculation. In the conclusion are stated proposals and recommendations for improving cost management.

Keywords: Costs, Analysis, Variable and Fixed Costs, Break-even Point, Calculation

Tímto bych chtěl poděkovat paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph. D. za cenné rady, připomínky a hlavně věnovaný čas při vedení mé bakalářské práce.

Dále bych chtěl poděkovat vybrané společnosti a především vedoucímu ekonomického útvaru společnosti za umožnění zpracování bakalářské práce, poskytnutí nezbytných materiálů a věnovaný čas při řešení tvorby práce.

Na závěr patří poděkování celé mé rodině za velkou podporu a trpělivost při zpracovávání této práce.

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

OBSAH

ÚVOD	8
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 POJETÍ NÁKLADŮ	11
1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	11
1.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	11
1.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	12
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	13
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	13
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	14
2.2.2 Náklady jednicové a režijní	14
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.3.1 Přímé náklady	16
2.3.2 Nepřímé náklady	16
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PRODUKCE	16
2.4.1 Variabilní náklady	16
2.4.2 Fixní náklady	18
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	20
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	20
2.5.2 Oportunitní náklady	20
2.5.3 Utopené náklady	21
3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	22
3.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	22
3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	22
3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	23
3.2 BOD ZVRATU	24
3.3 PROVOZNÍ PÁKA	26
4 KALKULACE NÁKLADŮ	28
4.1 PŘEDMĚT KALKULACE	28
4.2 STRUKTURA NÁKLADŮ KALKULACE	28
4.3 METODY KALKULACE	29
4.3.1 Kalkulace úplných nákladů	29
4.3.2 Kalkulace neúplných nákladů	31
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35

6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	35
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	35
6.3	PROVOZY SPOLEČNOSTI.....	36
6.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	37
6.5	HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI	37
7	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	39
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	39
7.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	46
7.3	VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY	50
7.3.1	Analýza bodu zvratu	56
7.4	PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY.....	59
7.5	KALKULACE	61
8	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	62
	ZÁVĚR	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	65
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68
	SEZNAM PŘÍLOH.....	69

ÚVOD

V dnešní době, kdy se každá společnost snaží vyrábět a poskytovat co nejvíce výrobků a služeb s cílem dosáhnout co největších zisků při minimálních nákladech, je analýza nákladových položek a jejich řízení důležitou součástí každého ekonomického oddělení každé společnosti. S efektivním řízením nákladů a dalších ekonomických hodnot může společnost dosáhnout nejen naplnění svých cílů, ale dokonce i jejich překonání. Jelikož v současné době neutuchají obavy z blížící se silné finanční krize, která by dozajista ovlivnila většinu společností, je problematika řízení nákladů důležitější než kdy dřív.

Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí. První část je teoretická a bude zpracována formou literární rešerše dostupných zdrojů řešící problematiku analýzy a řízení nákladů. Obsahovat bude popis jednotlivých přístupů pojetí nákladů, dále budou popsány způsoby členění nákladů na základě vztahu k řešení určitých otázek. Nedílnou součástí bude také charakteristika jednotlivých metod řízení nákladů a v závěru vysvětlení užití kalkulací, které jsou nezbytnou součástí efektivního fungování podniku.

V praktické části bude v úvodu představena analyzovaná společnost a seznámeno s jejím prostředím. Následně bude provedena vlastní analýza nákladů dle vybraných způsobů členění nákladů. První bude použito druhového členění nákladů, na které naváže horizontální a vertikální analýza, která pomůže vyhodnotit nejvýznamnější položky nákladů a jejich meziroční nárůst. Další členění pomůže rozdělit náklady na variabilní a fixní část, kde získané hodnoty poslouží pro provedení analýzy bodu zvratu. Poslední částí bude členění nákladů na přímé a nepřímé, na které naváže zpracování nákladové kalkulace.

Závěr práce bude doplněn o návrhy a doporučení pro řízení nákladů na základě dosažených výsledků z provedené analýzy.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je vypracování analýzy nákladů vybrané společnosti. K tomu poslouží poskytnutá data společnosti za období 2014 – 2017, kterými jsou kromě výročních zpráv i podrobná interní data. Díky provedené analýze bude poté možné navrhnout určitá doporučení pro efektivnější řízení nákladů ve společnosti.

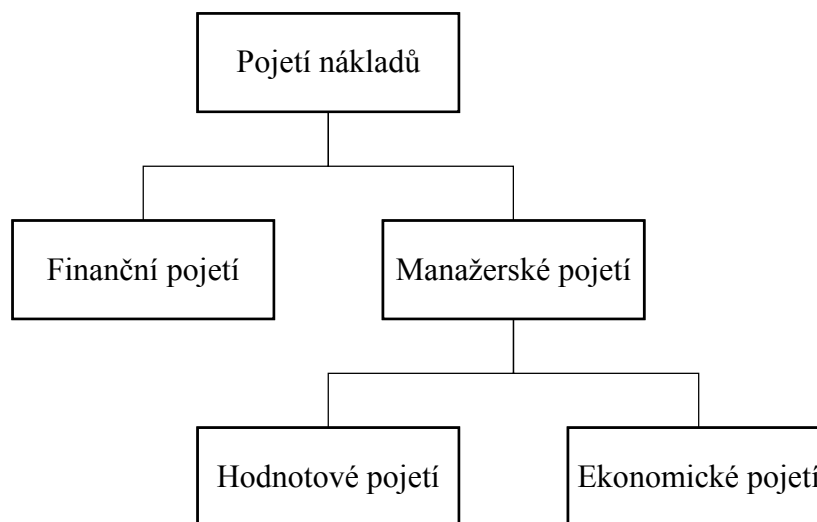
Metodou použitou k tvorbě teoretické části bude literární rešerše, která bude zpracována na základě literárních zdrojů. Posléze poslouží tyto poznatky k vypracování praktické části práce, kde bude použito dalších metod nezbytných pro analýzu nákladů.

V praktické části bude jako první využito horizontální a vertikální analýzy nákladů k zjištění nejvýznamnějších nákladových položek. Dále budou náklady analyzovány podle vztahu k objemu produkce s využitím bodu zvratu a kalkulačního členění s návazností na sestavení nákladové kalkulace.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJETÍ NÁKLADŮ

Náklady lze vymezit ve dvou základních rovinách a to na náklady finančního účetnictví a na náklady manažerského účetnictví. První z nich je určeno pro externí uživatele, jako jsou například dodavatelé nebo správní orgány státu. Druhé je určeno pro interní uživatele, kterými jsou vlastníci či řídicí pracovníci podniku. (Král, 2010, str. 47)



Obr. 1: Přístupy pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, str. 28)

1.1 Finanční pojetí nákladů

Pojetí nákladů, jež je uplatňováno v rámci finančního účetnictví vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který lze zaznamenat jako úbytek aktiv nebo přírůstek pasiv, který vede k poklesu vlastního kapitálu daného období. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 27)

Landa (2008, str. 7) uvádí, že toto pojetí se zakládá na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků, která vychází z toho, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a jejich konečným smyslem je jejich ověřená peněžní náhrada. Náklady jsou zde chápány jako „investice“ peněz do výkonů, jež zabezpečují náhradu peněz v původní výši.

1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Jedním ze dvou pojetí nákladů manažerského účetnictví je hodnotové pojetí nákladů. Jeho smyslem je poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu aktuálně prováděných procesů. Ekonomické vstupy, jež jsou zde spotřebovány, se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Očekává se, že uskutečněná aktivita, přinese kromě

návratnosti původní výše investovaných peněz i reprodukci dalších ekonomických zdrojů. V hodnotovém pojetí náklady představují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které se ve finančním účetnictví vykazují v jiné výši nebo se nevykazují vůbec. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 28)

1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Druhým manažerským pojetím je ekonomické pojetí nákladů, jež blízce souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Představuje hodnotu, kterou je možné získat co nejefektivnějším využitím nákladů, nebo tvoří maximální ušlý výnos, který vznikl na základě použití omezených zdrojů na danou alternativu. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 28)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Aby bylo možné účinně řídit náklady, je nutné je podrobně rozčlenit do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů, jak náklady členit, avšak je nutné vědět, že takové členění musí být vyvoláno účelovou potřebou – neboli vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 31)

2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů představuje soustřeďování nákladů do stejnorodých skupin, jež spojuje činnost dílčích výrobních faktorů. Takovými výrobními faktory mohou být například materiál, práce nebo investiční majetek. Je zde zodpovězeno na otázku, co bylo spotřebováno. (Synek, 2011, str. 81)

Základními nákladovými druhy jsou:

- Spotřeba materiálu včetně spotřeby energie
- Spotřeba a použití externích prací a služeb (výrobní kooperace, poradenské, opravářské, telekomunikační a další služby)
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- Finanční náklady (bankovní výlohy, pojistné, nákladové úroky apod.) (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 78)

Nákladové druhy, lze také charakterizovat podle toho, jak vstupují do podniku.

- Náklady prvotní – jsou zaznamenány ihned při vstupu do podniku
- Náklady externí – vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb externích subjektů
- Náklady jednoduché – nelze je dále členit (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 78)

Podle Synka (2011, str. 81) lze najít kromě prvotních nákladů i nákladové položky, které vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů a projevují se až při zúčtování nákladů za jednotlivá střediska. Jsou jimi náklady druhotné, jež představují například výrobu páry nebo elektrické energie pro vlastní výrobu a další. Tvoří interní náklady a mají komplexní charakter, jež umožňuje rozložení na původní nákladové druhy.

Relativní podíl dílčích nákladových druhů, může každé organizaci podat zprávu o tom, jakou roli hraje konkrétní nákladový druh a jaký má pro ni význam. Díky tomu se organizace může

zaměřit na takové nákladové druhy, které mají podstatný význam při snaze o nákladovou optimalizaci. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 32)

2.2 Účelové členění nákladů

Představuje takové členění nákladů, které zobrazuje přímý vztah nákladů k účelu, na který byly vynaloženy. Jinými slovy, vyjadřují, co má být výsledkem procesu, v rámci kterého budou tyto náklady spotřebovány. Proto každý náklad musí být již při svém vzniku účelově vymezen, neboť by bylo naprosto nesmyslné jej vůbec vynakládat. (Čechová, 2011, str. 75)

K efektivnímu řízení nákladů je nutná klasifikace nákladů dle tohoto členění, neboť pro účely manažerského rozhodování je nezbytné znát účel, ke kterému byly vynaloženy. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 34)

Král (2011, str. 72 - 73) rozděluje náklady podle tohoto členění na:

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

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady představují náklady, které jsou přímo vyvolány danou technologií výrobního procesu (např. spotřeba materiálu). (Landa, 2008, str. 11). S rozšiřováním výroby jsou tyto náklady rozšiřovány – zavedení nového výrobku nebo rozšíření využití kapacit. Zvyšuje se spotřeba materiálu, náklady na mzdy apod. (Čechová, 2011, str. 75)

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které podnik vynaložil za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané aktivity nebo operace. (Král, 2010, str. 72). Může se jednat například o společné náklady pro několik technologických celků, náklady na skladování materiálu všech technologických celků nebo náklady na opravy a udržování. Avšak při zavedení nového výrobku nebo při zrušení výroby výrobku zůstávají tyto náklady stejné, nebo se mění jen z části. Nikoliv v přímé souvislosti s danou změnou. (Čechová, 2011, str. 76)

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Toto členění nákladů by mělo poskytovat objektivní a správné informace o rozsahu a obsahu nákladů, které se vztahují k určitému výkonu, a také by měl vyjadřovat takové nákladové

uspořádání, které umožní analyzovat význam dílčích složek nákladů při konkrétních podmínkách. (Čechová, 2011, str. 78)

Jednicové náklady jsou na základě vnitropodnikových dat bezprostředně přiřazeny vyráběnému zboží, případně poskytnutým službám. Obvykle jsou jimi náklady technologické, ale je možné mezi ně zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. (Lang, 2005, str. 42; Čechová, 2011, str. 78)

Dle typového kalkulačního vzorce do jednicových nákladů patří:

- Jednicový materiál
- Jednicové mzdy
- Ostatní jednicové náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 79)

Režijní náklady nejsou oproti jednicovým nákladům přímo zúčtovatelné na jednotlivé výkony. Nákladový úkol je zde stanoven vztahem k určitému časovému období. Zároveň je úkol stanoven i podle místa svého vzniku, tj. který útvar daný náklad spotřeboval. Patří sem nejen náklady na obsluhu a řízení, ale také ta část technologických nákladů, která souvisí přímo s určitým obdobím a týká se technologického procesu jako celku, nikoliv jednotlivých výkonů. Pro řízení těchto nákladů se používá jejich rozpočet. (Lang, 2005, str. 43; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 79; Král, 2010, str. 74)

Patří sem:

- Materiálová režie
- Výrobní režie
- Správní režie
- Odbytová režie (Lang, 2005 str. 43 - 44)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů pomáhá odpovědět na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Pro podnik je takové hledisko rozhodující, díky němu může zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a služeb a řídit tak výrobovou strukturu. Tyto náklady lze rozčlenit podle způsobu přiřazení na nějaký vymezený výkon na:

- Přímé náklady
- Nepřímé náklady (Synek, 2011, str. 82)

2.3.1 Přímé náklady

Přímé náklady lze průkazně identifikovat s příslušnými objekty či výkony, se kterými bezprostředně souvisí. K těmto nákladům patří především technologické náklady (přímý materiál, přímé mzdy výrobních pracovníků apod.) Jsou však případy, kdy jsou do přímých nákladů zahrnuty i náklady na obsluhu a řízení. (Landa, 2008, str. 11 - 12)

2.3.2 Nepřímé náklady

Naopak nepřímé náklady nelze určit výhradně na daný nákladový objekt. Patří sem nepřímá práce, materiál a výdaje. Jako příklad nepřímé práce, lze označit mzdy zaměstnancům v údržbě nebo při opravách výrobních zařízení. Nepřímým materiálem může být materiál použitý v rámci opravy strojního zařízení, který nelze identifikovat s konkrétním produktem. Do nepřímých výdajů například při výrobě lze zahrnout zejména náklady na osvětlení, vytápění nebo daně z majetku. (Drury, 2015, str. 27)

2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce

Jedním z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů je členění nákladů v závislosti na změnách objemu prováděných výkonů. Tohoto členění bývá často používáno především pro účely manažerského účetnictví a to z důvodu poznání reakce nákladů na změnu objemu výkonů. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 38)

Král (2010, str. 78) uvádí pro toto členění dvě základní skupiny nákladů:

- Variabilní náklady
- Fixní náklady

2.4.1 Variabilní náklady

S objemem výkonů se tyto náklady ve své absolutní hodnotě mění. Jsou příznačné tím, že jsou opakovaně vynakládány s každou další jednotkou výkonu. (Landa, 2008, str. 13). Do variabilních nákladů spadají např. spotřeba materiálu, úkolová mzda dělníků nebo spotřebovaná služba apod. (Čechová, 2011, str. 81)

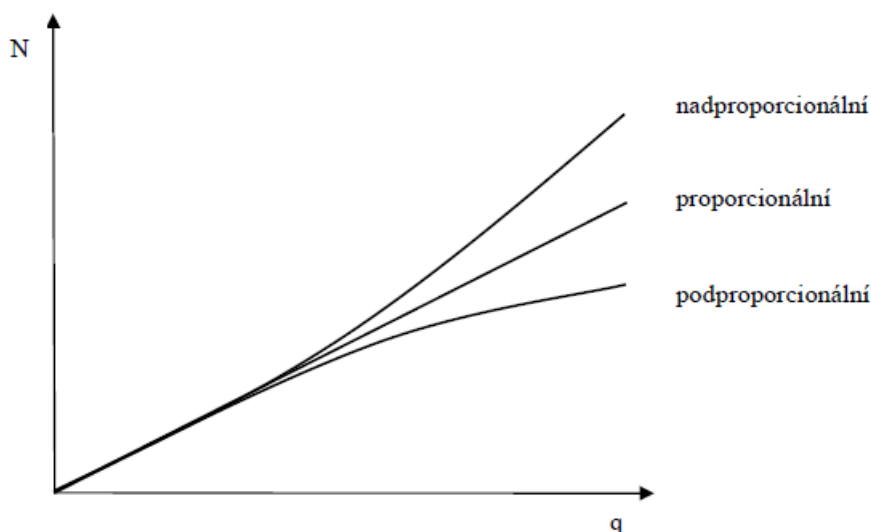
U variabilních nákladů lze rozlišit tři základní skupiny:

- Proporcionální náklady
- Nadproporcionální (progresivní) náklady
- Podproporcionální (degresivní) náklady (Synek, 2011, str. 87)

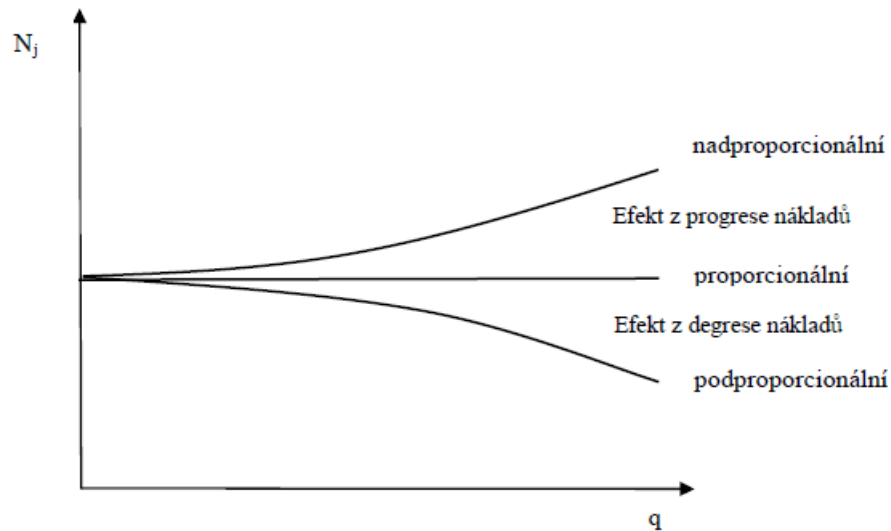
Proporcionální náklady se mění v absolutní výši přímo úměrně s výší objemu výkonů. Proto náklady na jednotku objemu výkonů jsou konstantní. Jejich příkladem může být úkolová mzda dělníků, spotřeba materiálu nebo spotřeba energie nezbytná pro provoz strojů. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 22; Popesko, Papadaki, 2016, str. 38)

Nadproporcionální náklady rostou rychlejším tempem než objem výkonů. Náklady na jednotku objemu výkonů rostou společně se zvyšujícím se objemem výkonů. Patří sem například mzdy výrobních dělníků za práci přesčas.

Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonů. Podíl nákladů na jednotku objemu výkonů klesá se zvyšujícím se objemem výkonů. Může se jednat například o náklady na opravy a údržbu zařízení. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 22)



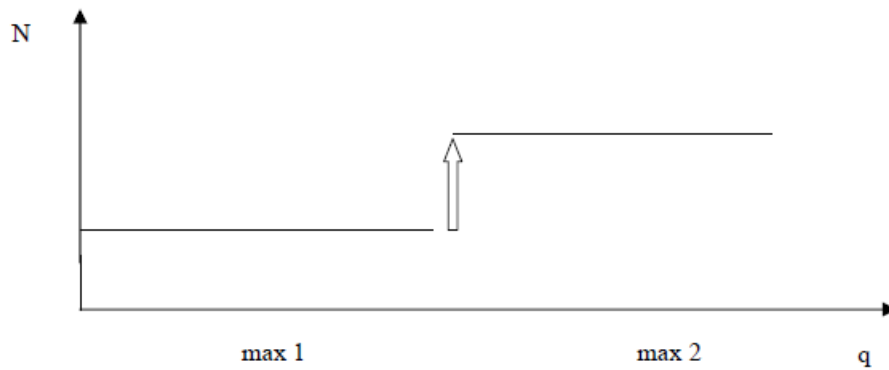
Obr. 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 23)



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

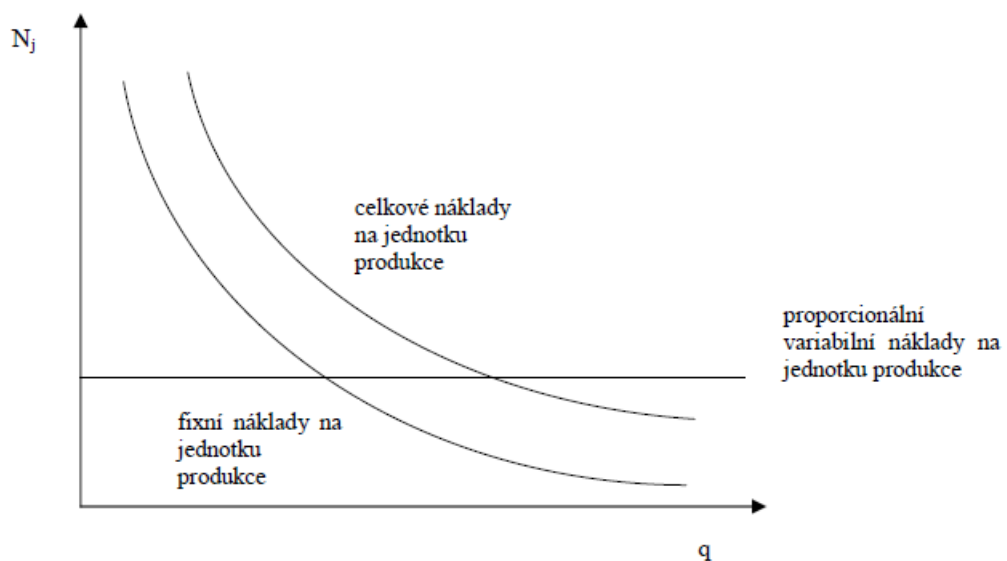
2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou při změnách objemu výkonů v absolutní výši neměnné. Jsou vyvolány potřebou zabezpečit podmínky pro plynulý chod podniku. Někdy jsou tyto náklady nazývány také jako náklady kapacitní nebo pohotovostní. (Landa, 2008, str. 13; Synek, 2011, str. 87). Avšak je nutné zmínit, že členění nákladů na variabilní a fixní má své opodstatnění pouze pro krátké časové období. Při delším časovém období vystupuje neměnnost fixních nákladů jako relativní – fixní náklady se v delším časovém období mohou také měnit a to například při změnách výrobní kapacity ve formě jejich skokového navýšení. Příkladem fixních nákladů mohou být odpisy, mzdy řídicích pracovníků, nájemné, leasing automobilů nebo pojištění. (Synek, 2011, str. 87).



Obr. 4: Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 24)

Fixní náklady připadající na jednotku výkonu klesají s rostoucím využitím kapacity – tento projev se nazývá **degrese fixních nákladů**. (Lang, 2005, str. 47 - 48)



Obr. 5: Degrese nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 26)

Synek (2011, str. 88) uvádí, že s existencí fixních nákladů jsou spojeny tři jevy:

- Relativní úspora fixních nákladů
- Nevyužití fixních nákladů
- Remanence nákladů

Relativní úspora fixních nákladů představuje situaci, kdy dochází ke zvyšování objemu produkce a fixní náklady zůstávají neměnné.

K nevyužití fixních nákladů dochází při nevyužití výrobní kapacity. Jako **nevyužité fixní náklady** lze považovat tu část celkových fixních nákladů, která se shoduje s nevyužitou výrobní kapacitou. Podnik by se proto měl snažit budovat takovou výrobní kapacitu, kterou bude schopen dostatečně využít.

Fixní náklady při omezení výroby většinou neklesají, ale zůstávají v původní výši (např. odpisy budov, odpisy strojů nebo nájemné). Takový jev je označován jako **nákladová remanence** a podnik s ní musí počítat například při vyřazení ztrátových výrobků. (Synek, 2011, str. 89 - 90)

2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Kategorie nákladů, jež jsou charakteristické tím, že nevycházejí ze skutečných hodnot minulých účetních dat, ale jsou zaměřeny na budoucnost a odhadují výši nákladů na zvažované varianty. Hrají významnou roli při tvorbě nákladových kalkulací. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 47 - 48)

2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Základem tohoto členění je posouzení, které náklady na uvažovanou variantu budou ovlivněny a které ne. Podle odpovědi na tuto otázku můžeme rozčlenit náklady na:

- **Relevantní náklady** – náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, neboť při uskutečnění uvažované varianty se změní. V souvislosti s těmito náklady jsou zmiňovány i tzv. rozdílové náklady, jež se vyjadřují jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po její změně.
- **Irelevantní náklady** – náklady, které nejsou důležité pro dané rozhodnutí, neboť se při změně varianty neovlivní jejich výše. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 79 - 80; Král, 2010, str. 86 - 87)

2.5.2 Oportunitní náklady

Z důvodu omezenosti ekonomických zdrojů nemůže podnik uskutečnit veškeré možnosti, ale pouze jen některé. Oportunitní náklady lze tedy charakterizovat jako ušlý zisk, který podnik ztratil díky tomu, že neuskutečnil určitou alternativu dalšího rozvoje. (Král, 2010, str. 89)

Explicitní náklady jsou takové, které podnik platí (ve formě peněžních výdajů) za nakoupené zdroje, za použití cizího kapitálu, za nájemné, atd.

Implicitní náklady nejsou ve formě peněžních výdajů a je tudíž obtížné je vyčíslit. K jejich měření je zde používáno oportunitních nákladů. Příkladem implicitního nákladu může být ušlá mzda, kterou by podnikatel získal, kdyby byl zaměstnán, nebo úroky, které by získal, kdyby svůj kapitál investoval do jiné akce apod. Ve finančním účetnictví nejsou tyto náklady zachycovány, avšak pro různá manažerská rozhodování je nezbytné je znát. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 19)

2.5.3 Utopené náklady

Utopené náklady (sunk costs) jsou takové náklady, které vznikly na základě rozhodnutí, které bylo učiněno v minulosti, a které není možné změnit na základě rozhodnutí učiněného v budoucnosti. (Drury, 2015, str. 35)

Tyto náklady charakterizují následující souvislosti:

- Jsou vynakládány před zahájením výroby
- Jejich celková výše již nemůže být nijak ovlivněna
- Jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí
- Může se jednat např. o odpisy fixních aktiv
- Jsou typické relativně vzdáleným časovým úsekem mezi výdajem a vyjádřením nákladu (Popesko, Papadaki, 2016, str. 49)

3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Pro odhad budoucího vývoje nákladů podniku a zároveň možnost vytvářet různé varianty budoucího vývoje podnikatelského procesu, existuje celá řada moderních metod řízení nákladů a jejich modelování. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 43)

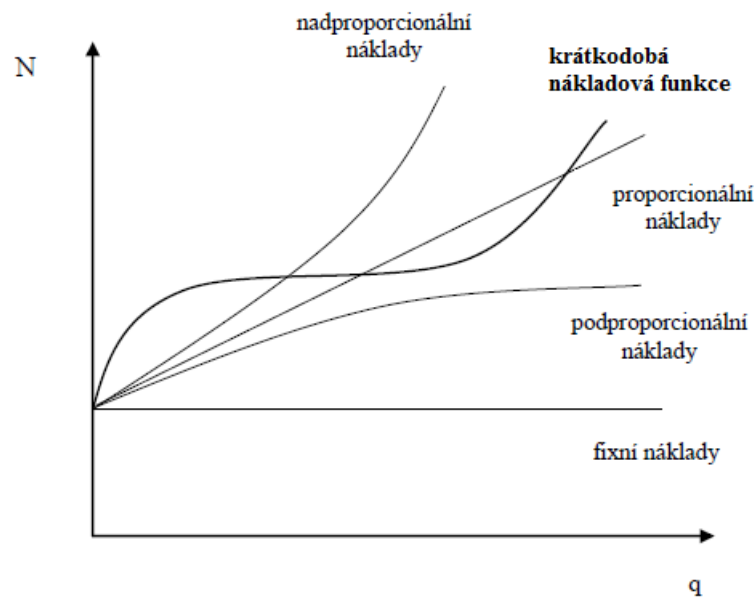
3.1 Nákladová funkce

Nákladová funkce využívá pro stanovení závislosti mezi náklady a objemem výkonů kapacitní členění nákladů. Tato funkce charakterizuje průběh celkových nákladů za určité časové období se závislostí na objemu produkce. Nákladovou funkci lze dělit na:

- Krátkodobá nákladová funkce
- Dlouhodobá nákladová funkce (Kocmanová, 2013, str. 121)

3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce

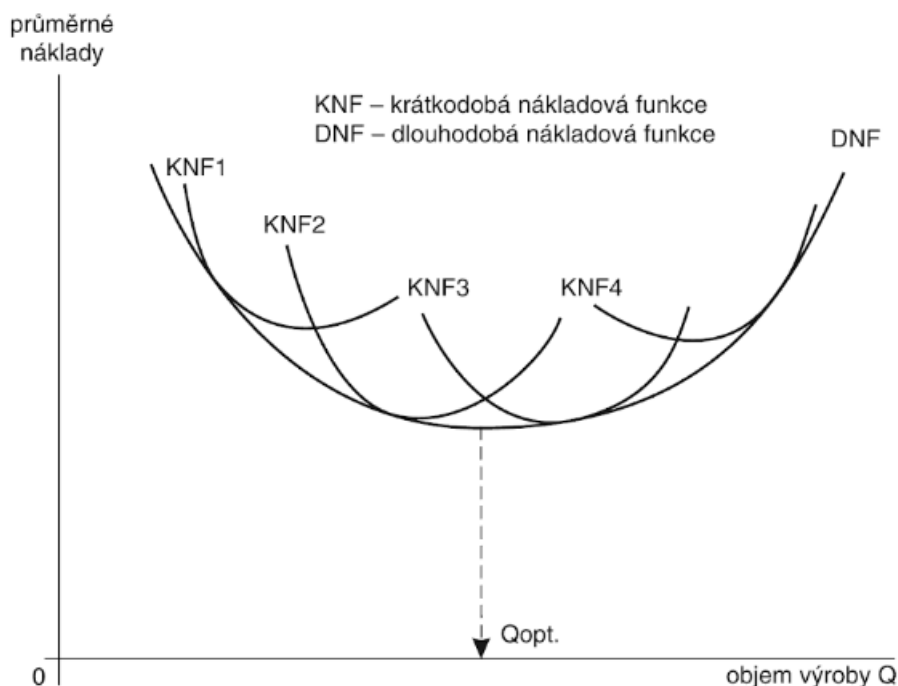
Popisuje průběh nákladů v krátkém období, tedy v takovém období, ve kterém lze měnit pouze takové výrobní činitele jako například množství vynaložené práce nebo spotřebu surovin. Ostatní výrobní činitele zde nelze měnit (stroje, zařízení, budovy). Objem výroby je proto omezen stávající výrobní kapacitou, kterou určují neměnné výrobní činitele. Výrobní činitele neměnného charakteru vyvolávají fixní náklady a naopak výrobní činitele proměnné vyvolávají variabilní náklady. Je jich využíváno při běžném řízení například pro analýzu bodu zvratu nebo při optimalizaci objemu výroby. (Synek, 2011, str. 91)



Obr. 6: Krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 35)

3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Popisuje průběh nákladů v delším období, tedy v takovém období, ve kterém lze měnit větší výrobní činitele. Dlouhodobá nákladová funkce pracuje pouze s průměrnými a mezními náklady, fixní náklady zde nejsou obsaženy. Dlouhodobou nákladovou funkci tvoří krátkodobé nákladové funkce, které charakterizují průběh nákladů pro určitý objem výroby. Tato funkce má z počátku klesající tendenci, kdy v jejím nejnižším bodě je dosaženo minimálních průměrných nákladů při nejvyšší efektivnosti výroby. V souvislosti s obtížnou koordinací řízení či nadměrného počtu pracovníků managementu začne funkce od tohoto bodu růst a společně s ní roste i neefektivnost výroby. Pro dlouhodobou nákladovou funkci je typický tzv. U-tvar, který je zobrazen na následujícím obrázku. (Synek, 2011, str. 91 - 92)



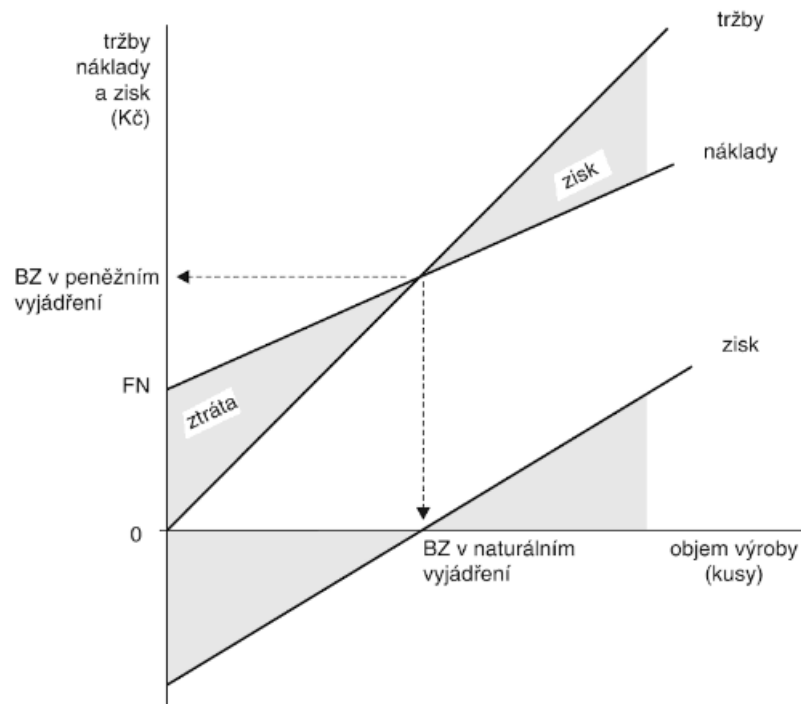
Obr. 7: Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, str. 92)

3.2 Bod zvratu

Pro vedení podniku má výpočet bodu zvratu velký význam, neboť je používán pro mnohá důležitá rozhodnutí. Podnik proto musí disponovat informacemi o tom, při jakém množství prodaných výkonů jsou pokryty variabilní a fixní náklady a kde má počátek zisková oblast. (Lang, 2005, str. 125)

Landa (2008, str. 92) definuje **bod zvratu** jako objem prodaných výkonů, kdy vynaložené náklady jsou uhrazeny dosaženými výnosy (podnik v tomto případě vykazuje nulový zisk). Takový objem prodaných výkonů představuje pro podnik dolní možnou hranici produkce.

Díky rozdílu mezi jednotkovou cenou výkonu a jednotkovými variabilními náklady získá podnik částku, která mu po prodeji výkonu zůstane. Tato částka však slouží nejprve k úhradě fixních částí nákladů a až poté, kdy bude počet výkonů dostatečný na pokrytí celé části fixních nákladů, začne zůstatek této částky napomáhat podniku k vytváření zisku. Tento rozdíl je v praxi označován jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 44)



Obr. 8: Bod zvratu (Synek, 2011, str. 136)

Bod zvratu je možné podle Synka (2011, str. 137) odvodit následovně:

$$T = N$$

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

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

Synek (2011, str. 138) dále uvádí, že cílem každého podniku je dosahovat zisku, proto je nutné, aby podnik neoperoval pouze na bodu zvratu, ale musí vyrobit a prodat takové množství výrobků, aby mu to přineslo i určitý zisk. Tento zisk může být určen například požadavky akcionářů na dividendy nebo různými potřebami podniku. V praxi je označován jako tzv. **minimální zisk** (Z_{min}). Poté výpočet bodu zvratu, který v sobě zahrnuje i tento zisk, lze zjistit jako:

$$BZ = \frac{F + Z_{min}}{p - b}$$

Předchozí výpočty bodu zvratu, jež se vztahovaly pro podniky s homogenní výrobou, mají odlišnou podobu v případě výroby heterogenních výrobků. V takovém případě je nutné po-

užít globální nákladovou funkci, ve které je místo jednotkových variabilních nákladů obsaženo tzv. haléřového ukazatele (h) variabilních nákladů, který představuje podíl variabilních nákladů na celkový objem produkce. Bod zvratu při výrobě heterogenních výrobků se vypočte takto:

$$BZ = \frac{F}{1-h} \quad \text{popř.} \quad BZ = \frac{F + Z_{min}}{1-h}$$

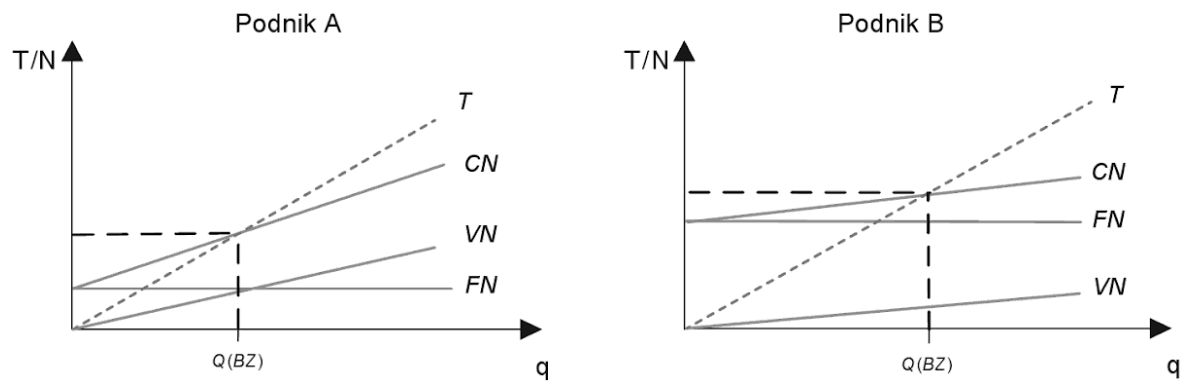
Předešlé tvrzení uvádí ve svých publikacích Synek (2011, str. 139 - 140) a Popesko s Papadaki (2016, str. 46).

3.3 Provozní páka

Zámečnick (2007, str. 53) uvádí, že v případě, kdy podnik zavádí vyšší stupeň automatizace, mechanizace nebo robotizace, je s tím vždy spojeno i zvyšování podílu fixních nákladů na celkových nákladech. V takovém případě zvyšování fixních nákladů se jedná o tzv. **provozní páku**. Pokud v podniku tvoří fixní náklady vysoký podíl na celkových nákladech, dochází k tomu, že i nepatrná změna v tržbách způsobí značnou změnu provozního zisku. Tuto skutečnost lze označit jako stupeň provozní páky, který je definován jako procentní změna zisku, která je vyvolána jednoprocenní změnou tržeb. Výpočet stupně provozní páky vypadá následovně:

$$STP = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad [\%]$$

Příkladem můžou být dva podniky, podnik A a podnik B. Podnik A vyrábí své výrobky pomocí nízkého stupně automatizace, mechanizace a robotizace a tudíž jsou jeho fixní náklady nízké a variabilní náklady vysoké. Na druhé straně podnik B vyrábí stejné množství výrobků jako podnik A, ale rozhodl se, že zvýší stupeň automatizace, mechanizace a robotizace ve výrobě, díky čemuž mu podíl fixních nákladů narostl a variabilní náklady se snížily. Pro podnik A z toho plyne, že díky nízkému podílu fixních nákladů dosáhne bodu zvratu při relativně nízkém objemu prodeje. Naopak podnik B dosáhne bodu zvratu až při poměrně vyšším objemu prodeje, avšak po jeho dosažení bude jeho zisk růst daleko rychleji. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 47; Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007, str. 53)



Obr. 9: Provozní páka (Popesko, Papadaki, 2016, str. 47)

Ovšem je důležité mít na paměti, aby technologie, která je náročná z pohledu nárůstu fixních nákladů, dokázal generovat vyšší úroveň zisku, musí podnik dokázat dostatečně využít kapacitu této technologie. V opačném případě, může takové zvýšení fixních nákladů způsobit zápornou úroveň výsledku hospodaření. (Popesko, Papadaki, 2016, str. 47)

4 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace je možné chápat jako písemný přehled dílčích položek nákladů. Existence kalkulací je pro efektivní fungování podniku zásadní. Slouží jako podklad pro různá manažerská rozhodování o tom, které produkty nebo služby by podnik měl vyrábět a poskytovat, a za jakou cenu by tyto produkty nebo služby měl prodávat, aby byla zajištěna jejich maximální rentabilita.

Podstatou kalkulace je princip vyčíslení jednotlivých nákladových položek na kalkulační jednici. Pozornost při sestavování kalkulace by se měla zaměřit především na příčiny a místa vzniku nákladů a také na odpovědnost podnikových míst, která jsou schopny dané skupiny nákladů ovlivnit. (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, str. 81)

4.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být nejen finální výkony, které podnik prodává, ale i dílčí výkony, které jsou nezbytné pro vytvoření finálních výkonů nebo pro zajištění bezproblémového chodu podniku. Je vymezen **kalkulační jednicí** a **kalkulovaným množstvím**. (Fibírová, 2015, str. 213 - 214)

Kalkulační jednice představuje konkrétní jednotku výkonu vymezenou měrnou jednotkou, druhem, jakostí, časem či jiným způsobem, na kterou se zjišťují náklady, případně další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství tvoří konkrétní počet kalkulačních jednic, na které se zjišťují, respektive stanovují celkové náklady. Má význam především pro stanovení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Fixní náklady však příčinně nesouvisí s kalkulační jednicí, ale pro řešení některých rozhodovacích úloh je nezbytné je na tuto jednici přiřadit. (Strouhal, 2016, str. 90; Fibírová, 2015, str. 214)

4.2 Struktura nákladů kalkulace

Struktura nákladových položek v kalkulaci je vyjádřena kalkulačním vzorcem neboli jistou uspořádaností zjištěných či stanovených nákladů a dalších hodnotových veličin, jež jsou předmětem kalkulace. Každý podnik využívá jiný způsob řazení nákladových položek a dalších hodnotových veličin s ohledem na jeho vlastní potřeby, respektive rozhodovací úlohy. (Strouhal, 2016, str. 92)

Všeobecný (typový) kalkulační vzorec

Pro použití typového kalkulačního vzorce je nezbytné, aby podnik členil své náklady na přímé a nepřímé náklady. Důležitá je také klasifikace nepřímých nákladů do tří základních skupin (výrobní režie, správní režie, odbytové náklady). (Popesko, Papadaki, 2016, str. 71)

Při sestavování kalkulace nákladů je možné všeobecný (typový) kalkulační vzorec přizpůsobit dle vlastních potřeb. Základní podoba vzorce používaného v ČR vypadá následovně:

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé (jednicové) náklady
4. Výrobní režie
- = Vlastní náklady výroby (1. + 2. + 3. + 4.)
5. Správní režie
- = Vlastní náklady výkonu (1. + 2. + 3. + 4. + 5.)
6. Odbytové náklady
- = Úplné vlastní náklady výkonu (1. + 2. + 3. + 4. + 5. + 6.)
7. Zisk (ztráta)
- = **Prodejní cena bez DPH** (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, str. 82)

4.3 Metody kalkulace

Synek (2011, str. 104) uvádí, že metodou kalkulace lze chápat způsob stanovení dílčích položek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na tom, co se bude kalkulovat (předmětu kalkulace), na způsobu přičítání nákladů na kalkulační jednici, na požadavcích na jejich strukturu a podrobnosti nákladového členění.

Kalkulace je možné členit podle mnoha kritérií. Tím základním a nejčastějším druhem je kalkulace z hlediska **úplnosti nákladů**. Tato kalkulace se dále člení na dvě základní skupiny:

- Kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace)
- Kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace)

4.3.1 Kalkulace úplných nákladů

V této kalkulaci jsou zahrnuty veškeré relevantní náklady, které se vztahují k dané kalkulační jednici. Tato kalkulace může posloužit především pro účely dlouhodobého rozhodování nebo pro určitá cenová rozhodování.

K hlavním metodám úplné kalkulace patří:

1. Kalkulace dělením

- prostá kalkulace dělením
- stupňovitá kalkulace dělením
- kalkulace dělením s poměrovými čísly

2. Kalkulace přírážková

3. Kalkulace ve sdružené výrobě (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, str. 85)

Prostá kalkulace dělením

Tato kalkulace se nejčastěji využívá v hromadné výrobě (např. těžba uhlí, výroba dřeva apod.), kde je výstupem pouze jeden druh výrobku.

Stupňovitá kalkulace dělením

Uplatňuje se ve stupňovité (fázové) výrobě, kde výrobky procházejí několika výrobními stupni (fázemi). Kalkulace jsou sestavovány pro každý výrobní stupeň. Uplatňuje se nejčastěji v chemické výrobě.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Používá se ve výrobě, kde se výrobky liší pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností apod. (dřevařské výrobky), a u nichž je tak obtížné zjistit výši výrobních nákladů. Náklady na jednotku je možné zjistit vydělením celkových nákladů součtem ekvivalentních jednotek výkonu a následným dopočtem nákladů na jednotku výkonu pomocí ekvivalenčního čísla daného výkonu. Poměrová čísla se určí podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti apod. (Kocmanová, 2013, str. 132 -133)

Kalkulace přírážková

Využívá se ve výrobě s různorodou produkcí, zejména v sériové a hromadné výrobě. Náklady se zde rozdělí na náklady přímé a náklady režijní. Přímé náklady se přidělí přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se rozvrhnou za pomoci rozvrhové základny a zúčtovací přírážky nebo sazby jako přírážka k přímým nákladům. Přírážku zjistíme jako podíl režijních nákladů k přímým nákladům vynásobený 100 – stanovena v procentech. Sazbu zjistíme jako podíl režijních nákladů ke zvolené rozvrhové základně v naturálních jednotkách. (Kožená, 2007, str. 76)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené výrobě vzniká při jednom technologickém procesu hned několik druhů výrobků (např. plynárna – kromě plynu vzniká i koks, dehet nebo čpavek). V takovém případě je nutné, aby se společné náklady mezi tyto výrobky vhodně rozdělily. K tomu lze využít **zůstatkovou** nebo **rozčítací metodu kalkulace**.

Zůstatková metoda kalkulace se použije v případě, kdy je možné jeden výrobek považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů výroby se odečtou prodejní ceny vedlejších výrobků a zůstatek tvoří náklady hlavního výrobku.

Rozčítací metoda kalkulace se uplatňuje tehdy, pokud není možné sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší (např. výroba různých druhů mouky). Celkové náklady se tak rozčítají pomocí poměrových čísel. (Kožená, 2007, str. 76 - 77)

4.3.2 Kalkulace neúplných nákladů

Kromě využití různých metod kalkulací úplných nákladů lze využít také postupů kalkulace neúplných nákladů. Tato kalkulace pracuje s tím, že fixní náklady nevyvolává každý výrobek, a že ne každý výrobek přináší zisk.

Kalkulace neúplných nákladů používá dvě základní metody:

- Kalkulace variabilních nákladů
- Kalkulace přímých nákladů (kalkulace hrubého rozpětí) (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 73)

Kalkulace variabilních nákladů

Nejsou zde zjišťovány režijní náklady ani zisk. Tato kalkulace se snaží zjistit výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, jenž se vypočte jako rozdíl mezi cenou výrobku a variabilními náklady výrobku. Dává možnost odděleně posuzovat variabilní náklady na dílčí kalkulační jednice i za určité období a současně odděleně posuzovat příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na dílčí kalkulační jednici i za určité období. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 73; Martinovičová, 2006, str. 72)

Kalkulace přímých nákladů (kalkulace hrubého rozpětí)

Opět se zde nezjišťují režijní náklady ani zisk. Snahou je zjistit hrubé rozpětí, jenž se vypočte jako rozdíl mezi tržní cenou výrobku a přímými náklady výrobku. Dává možnost odděleně

posuzovat přímé náklady na dílčí kalkulační jednice i za určité období a současně odděleně posuzovat hrubé rozpětí na dílčí kalkulační jednici i za určité období.

Jak hrubé rozpětí na jeden kus, tak příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na jeden kus se se změnou objemu výroby nemění. Naproti tomu fixní náklady i zisk se se změnou objemu výroby mění.

Hrubé rozpětí i příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku určují, kolik každá jednotka produkce přispívá k uhrazení nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Čím větší je podíl hrubého rozpětí a příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na prodejní ceně, tím dříve jsou jimi uhrazeny nepřímé náklady a tím dříve se začíná vytvářet zisk. (Martinovičová, 2006, str. 72)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována na základě literárních zdrojů zabývajících se řešenou problematikou.

V první kapitole byly náklady rozděleny podle jednotlivých přístupů pojetí na finanční, hodnotové a ekonomické. Ve finančním pojetí jsou náklady chápány jako určitá návratná investice, v hodnotovém se jedná o investici, která kromě navrácení přinese sebou i další ekonomické zdroje a ekonomické pojetí lze spojit s oportunitními náklady.

Další kapitola se zabývá jednotlivými způsoby členění nákladů. Druhové členění soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin, účelové členění dělí náklady podle přímého vztahu nákladů k účelu, na který byly vynaloženy, kalkulační členění odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy, členění ve vztahu k objemu produkce dělí náklady na základě toho, zda se náklady při zvýšení nebo snížení objemu produkce zvýší nebo sníží či nikoliv. Závěrem je zde uvedeno členění nákladů z hlediska rozhodování, které je zaměřeno na budoucnost a odhaduje výši nákladů na zvažovanou variantu.

Obsahem třetí kapitoly je modelování nákladů sloužící pro odhad budoucího vývoje nákladů podniku. Prvním nástrojem je nákladová funkce, která je využívána při stanovení závislosti mezi náklady a objemem produkce. Podle délky období lze tuto funkci členit na krátkodobou nebo dlouhodobou. Dalším nástrojem nezbytným pro mnohá důležitá rozhodnutí je bod zvratu, který udává, jaký objem prodaných výkonů dosáhne právě takových výnosů, které budou schopny uhradit vynaložené náklady. K modelování nákladů také patří provozní páka, která v případě zavádění nových a náročných technologií sebou přináší i zvýšení podílu fixních nákladů na celkových nákladech.

Poslední kapitola je zaměřena na kalkulace nákladů. Je zde popsána samotná podstata kalkulace, předmět kalkulace vymezený kalkulační jednicí nebo kalkulačním množstvím. Součástí této kapitoly je také popis struktury nákladů v kalkulaci na základě kalkulačního vzorce a metody kalkulace.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

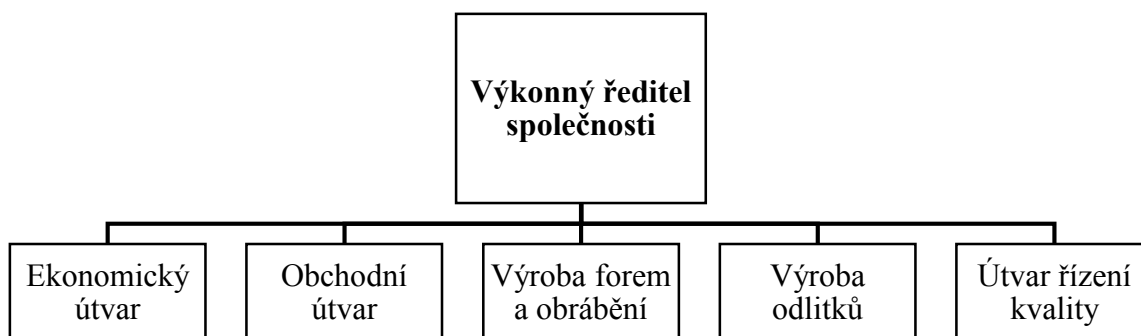
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost byla založena roku 1993 jako dceřiná akciová společnost. Svou činností navázala na své působení ve dvou oddělených provozech – nástrojárně a slévárně, jež byly dříve součástí mateřské společnosti. Společnost má dlouholeté zkušenosti v oblasti přesného odlévání a výroby forem.

6.1 Základní údaje

Obchodní firma:	XY, a. s.
Vznik:	1993
Sídlo:	Zlínský kraj, Česká republika
Právní forma:	Akciová společnost
Předmět podnikání:	Vývoj, výroba, opravy, úpravy a znehodnocování zbraní Slévárenství, modelářství Obráběčství Zámečnictví, nástrojářství Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Základní kapitál:	93 450 000,- Kč

6.2 Organizační struktura



Obr. 10: Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

Ekonomický útvar

Tento útvar má na starosti veškeré finance společnosti a hospodaření s nimi. Mezi jeho činnosti patří především vedení účetnictví, obstarávání finančních prostředků, tvorba a kontrola plnění rozpočtů a snaha zajistit finanční rovnováhu společnosti.

Obchodní útvar

Jeho úkolem je zabezpečit všechny činnosti spojené s prodejem výrobků. Jedná se například o stanovení vhodných odbytových cest, platebních podmínek, propagaci a reklamu svých výrobků. Dále se také stará o bezproblémové pořízení materiálu včetně dopravy, skladování a předání do výroby.

Výroba forem a obrábění

Prvním ze dvou útvarů výroby ve společnosti. Zajišťuje produkci výrobků v oblasti výroby forem a strojního obrábění. K jeho činnostem patří kromě samotné výroby také komplexní technická příprava výroby, zpracování cenového návrhu a konzultace se zákazníky.

Výroba odlitků

Druhým útvarem výroby ve společnosti. Zaměřuje se na výrobu odlitků a dalších nezbytných činností vedoucích k postoupení výrobků k prodeji. Taktéž zpracovává technickou přípravu výroby a cenové návrhy.

Útvar řízení kvality

Má na starosti kontrolu dodržování vysokých kvalitativních standardů společnosti. Dále se podílí na výzkumu a vývoji nových, případně inovovaných výrobků a technologií a na běžném zdokonalování výroby.

6.3 Provozy společnosti

Společnost člení své náklady a výnosy na pět následujících provozů. Analýza nákladů jednotlivých provozů bude provedena v následující kapitole.

Správa

Jedná se o provoz zahrnující veškeré řídicí činnosti společnosti. Patří zde útvar ředitele společnosti, obchod a nákup a ekonomický útvar.

Nástrojárna

Výrobní provoz, jež se zabývá výrobou forem. Jeho součástí je i technická kancelář, která má na starosti přípravu podkladů (konstrukce a programování).

Slévárna

Výrobní provoz, jež se zabývá výrobou odlitků a forem pro tyto odlitky. Součástí slévárny je i technická příprava výroby (konstrukce a technologie).

Obchodní zboží

Provoz zahrnuje nákup a prodej odlitků od jiných sléváren, které využívají odlišné technologie výroby než vybraná společnost. Zabezpečuje určitou formu servisu pro zákazníky.

Kontrola

Zajišťuje nezbytné činnosti pro bezproblémový chod slévárny. Provádí speciální kontrolní procesy – RTG, penetrační zkoušky, 3D měření apod.

6.4 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce je uveden průměrný počet zaměstnanců společnosti za poslední čtyři roky. Počet zaměstnanců se během let 2014 - 2016 neustále zvyšoval, což bylo způsobeno rozšiřováním výroby, snahou o zkvalitnění výrobků a zrychlení dodacích lhůt. V roce 2017 však počet zaměstnanců klesl, což může poukazovat na zvýšenou fluktuaci zaměstnanců v daném odvětví. Na řídicích pozicích společnosti pracuje šest osob a jejich počet je zatím neměnný.

Tab. 1: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)

Rok	2014	2015	2016	2017
Průměrný počet zaměstnanců	131	137,5	139	134
z toho řídicích pracovníků	6	6	6	6

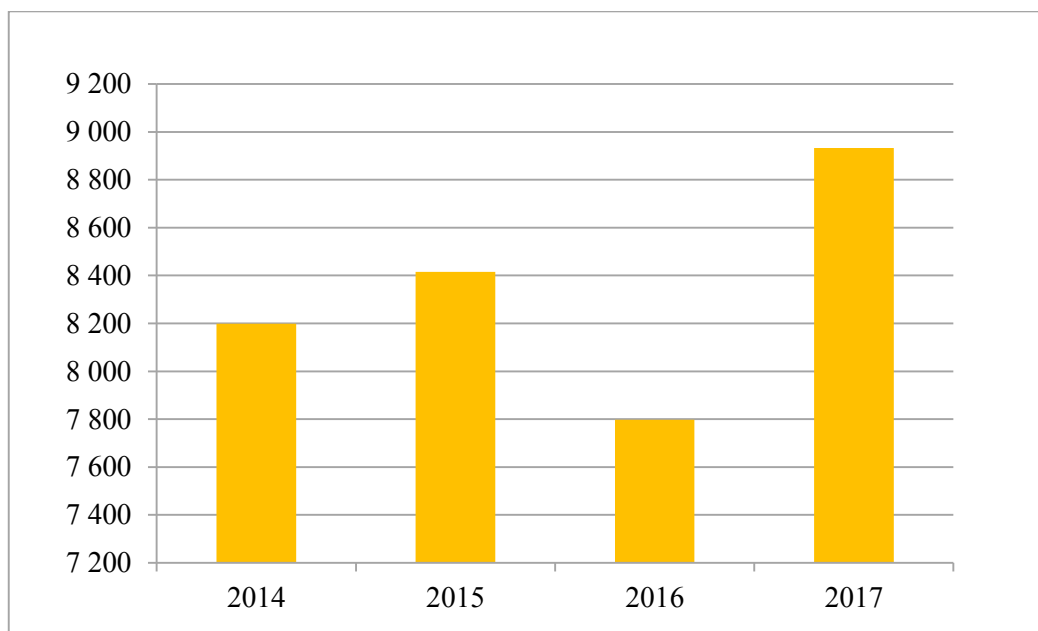
6.5 Hospodaření společnosti

Pro bližší seznámení se společností a jejími hospodářskými výsledky slouží následující tabulka, která zobrazuje vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku během posledních čtyř let.

Tab. 2: Hospodaření společnosti v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017
Výnosy celkem	148 303	150 149	148 745	162 222
Náklady celkem	140 104	141 734	140 948	153 289
Hospodářský výsledek před zdaněním	8 199	8 415	7 797	8 933

Z grafického znázornění vývoje hospodářského výsledku společnosti je patrná jeho rostoucí tendence. Avšak tento trend byl v roce 2016 přerušen z důvodu výrazného prodloužení schvalování forem v nástrojárně. V roce 2017 byl hospodářský výsledek opět rostoucí a dosahoval nejvyšší hodnoty za sledované období.



Obr. 11: Vývoj hospodářského výsledku před zdaněním v tis. Kč v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V této části bakalářské práce bude provedena analýza nákladů společnosti za období let 2014 – 2017 na základě poskytnutých interních dat společnosti.

Jak bylo již zmíněno v předchozí kapitole (5.3), náklady budou analyzovány za jednotlivé provozy společnosti. Bude u nich provedeno druhové členění nákladů, na které naváže horizontální a vertikální analýza. Dále bude následovat členění nákladů na variabilní a fixní s následnou analýzou bodu zvratu a členění na přímé a nepřímé náklady s doplněním kalkulace.

7.1 Druhové členění nákladů

V této části bude zpracováno druhové členění nákladů společnosti tak, jak je členěno ve výkazu zisku a ztráty a interních dokumentech společnosti. Na něj poté naváže zpracování horizontální a vertikální analýzy.

Správa

Tab. 3: Druhové členění nákladů – Správa (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016	2017
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	17 200 278,01	18 160 619,99	18 839 419,55	19 531 371,42
- spotřeba materiálu a energie	752 414,28	734 991,85	502 051,84	488 883,44
- služby	16 447 863,73	17 425 628,14	18 337 367,71	19 042 487,98
Osobní náklady	5 642 747,39	5 853 280,77	5 827 239,63	5 904 007,35
Daně a poplatky	35 517,19	32 927,59	41 179,20	37 460,07
Odpisy DNM a DHM	529 756,24	480 378,40	396 085,00	471 997,00
Ostatní provozní náklady	128 013,99	91 403,53	351 703,66	197 180,85
Ostatní finanční náklady	543 206,25	1 142 443,03	375 352,84	3 440 023,43
Daň z příjmu	0,00	0,00	206 330,00	201 250,00
Celkové náklady	24 079 519,07	25 761 053,31	26 037 309,88	29 783 290,12

Náklady na prodané zboží

Provoz Správa nevykazuje tyto náklady, neboť nevykonává tuto činnost.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie – co se týče materiálu, patří zde zejména spotřeba kancelářského materiálu, spotřeba pohonných hmot, náklady na tiskoviny a spotřeba drobného majetku. Spotřeba energie zahrnuje náklady na elektřinu, vodu a vytápění v administrativní budově společnosti.

Služby – spotřebovanými službami v tomto provozu jsou například opravy a údržba budov, opravy a údržba aut, cestovné, náklady na propagaci nebo nájemné.

Osobní náklady

Zahrnují mzdové náklady, náklady sociálního a zdravotního pojištění. Mzdové náklady zahrnují především mzdy THP pracovníků.

Daně a poplatky

Patří sem zejména silniční daň, daň z elektřiny a ostatní poplatky.

Odpisy DNM a DHM

Provoz účtuje jak odpisy dlouhodobého nehmotného majetku, tak odpisy dlouhodobého hmotného majetku. K odpisům nehmotného majetku patří především software, k odpisům hmotného majetku dopravní prostředky, přístroje a technika. K dlouhodobému drobnému majetku odpisy počítačů.

Ostatní provozní náklady

Tyto náklady tvoří pojištění, dary a případně pokuty a penále.

Ostatní finanční náklady

Podstatnou část těchto nákladů představují kurzové ztráty vzniklé z obchodního styku mezi zahraničními firmami. Patří sem také poplatky a jiná peněžní plnění.

Nástrojárna

Tab. 4: Druhové členění nákladů – Nástrojárna (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016	2017
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	19 016 526,02	18 430 589,25	21 420 474,26	20 799 537,49
- spotřeba materiálu a energie	13 640 940,68	13 313 859,83	15 892 148,15	13 239 071,38

- služby	5 375 585,34	5 116 729,42	5 528 326,11	7 560 466,11
Osobní náklady	16 898 264,29	16 265 430,72	16 984 991,20	15 814 202,32
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	1 447 120,47	2 817 892,60	5 000 004,75	4 739 621,57
Ostatní provozní náklady	1 314 104,91	116 157,10	213 824,31	172 990,12
Ostatní finanční náklady	0,52	0,00	0,40	- 0,48
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	38 676 016,21	37 630 069,67	43 619 294,92	41 526 351,02

Náklady na prodané zboží

Provoz Nástrojárna nevykazuje tyto náklady, neboť nevykonává tuto činnost.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie – spotřeba materiálu zahrnuje spotřebovaný hlavní materiál, který je nezbytný pro výrobu, také pomocný materiál, spotřebu ochranných pomůcek, pohonných hmot, náhradní díly, spotřebu drobného majetku a kancelářských potřeb. Spotřeba energie je tvořena náklady na elektřinu, vodu, stlačený vzduch a vytápění ve výrobním provozu a připojené technické kanceláři.

Služby – spotřebované služby zahrnují především opravy strojů a zařízení, poskytnutí služeb v rámci kooperace, nájemné, náklady na úklid, náklady na přepravu nebo cestovné.

Osobní náklady

Jsou tvořeny mzdovými náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění. Mzdové náklady tvoří ze dvou třetin mzdy dělníků a třetinu mzdy THP pracovníků.

Daně a poplatky

Provoz Nástrojárna nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Odpisy DNM a DHM

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku zahrnují především odpisy softwaru. Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku tvoří odpisy pracovních strojů, přístrojů a techniky. Odpisy dlouhodobého drobného majetku obsahují odpisy forem, počítačů a nábytku. Do odpisů hmotného investičního majetku spadají odpisy budov, energetických a hnacích stanic, případně pracovních strojů.

Ostatní provozní náklady

Tvoří je náklady na pojistné, smluvní pokuty a penále z prodlení nebo vyúčtované zákonné pojištění či vícepráce k reklamacím.

Ostatní finanční náklady

Provoz Nástrojárna nevykazuje téměř žádné finanční náklady. Tento druh nákladů spadá pod provoz Správa.

Slévárna

Tab. 5: Druhové členění nákladů – Slévárna (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016	2017
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	37 740 586,64	38 609 555,45	33 976 649,26	34 933 858,52
- spotřeba materiálu a energie	27 601 265,65	29 045 392,57	24 740 698,78	25 604 581,65
- služby	10 139 320,99	9 564 162,88	9 235 950,48	9 329 276,87
Osobní náklady	22 301 849,17	23 704 006,77	23 793 504,89	25 162 604,34
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	5 026 064,42	5 892 024,08	6 492 723,22	6 259 461,82
Ostatní provozní náklady	816 523,93	446 552,03	304 574,88	505 875,89
Ostatní finanční náklady	- 0,06	- 1,90	0,39	3,10
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	65 885 024,10	68 652 136,43	64 567 452,64	66 861 803,67

Náklady na prodané zboží

Provoz Slévárna nevykazuje tyto náklady, neboť nevykonává tuto činnost.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie – spotřeba materiálu zahrnuje spotřebu hlavního materiálu, pomocného materiálu, ochranných pomůcek, náhradních dílů nebo kancelářského materiálu. Spotřeba energie je tvořena spotřebou elektrické energie, vody, stlačeným vzduchem a vytápěním ve výrobním provozu a připojené technické kanceláři.

Služby – do spotřebovaných služeb spadají náklady na opravy strojů a zařízení, pravidelnou údržbu a servis, poskytnutí služeb v rámci kooperace, náklady na přepravu nebo nájemné.

Osobní náklady

Jsou tvořeny mzdovými náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění. Mzdové náklady jsou zastoupeny z větší části náklady na mzdy dělníků a tvoří přibližně dvě třetiny celkového objemu mzdových nákladů, zbytek tvoří náklady na mzdy THP pracovníků.

Daně a poplatky

Provoz Slévárna nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Odpisy DNM a DHM

Jako dlouhodobý nehmotný majetek je odpisován software, jako dlouhodobý hmotný majetek se odepisují pracovní stroje a přístroje a technika. Odpisy dlouhodobého drobného majetku tvoří odpisy forem, počítačů a nábytku. Do odpisů hmotného investičního majetku spadají odpisy budov, energetických a hnacích stanic a pracovních strojů.

Ostatní provozní náklady

Patří zde například náklady na pojištění, prodaný materiál, vyúčtované zákonné pojištění, odpisy pohledávek nebo vícepráce k reklamacím.

Ostatní finanční náklady

Provoz Slévárna nevykazuje téměř žádné finanční náklady. Tento druh nákladů spadá pod provoz Správa.

Obchodní zboží

Tab. 6: Druhové členění nákladů - Obchodní zboží (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016	2017
Náklady na prodané zboží	5 267 388,65	4 049 532,15	4 637 722,56	3 796 272,87
Výkonová spotřeba	2 422 889,19	1 783 972,93	3 713 648,09	4 578 123,80
- spotřeba materiálu a energie	2 156 053,52	1 563 636,48	3 290 358,53	4 051 360,97
- služby	266 835,67	220 336,45	423 289,56	526 762,83
Osobní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	8 132,00	15 012,00	15 012,00	2 466,00

Ostatní provozní náklady	218 658,22	126 096,07	9 558,48	7 992,81
Ostatní finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	7 917 068,06	5 974 613,15	8 375 941,13	8 384 855,48

Náklady na prodané zboží

Představují náklady související s pořízením zboží, dopravou, uskladněním a náklady související s prodejem tohoto zboží. Jedná se o nákup zboží s úmyslem jeho dalšího prodeje.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie – spotřeba materiálu zahrnuje spotřebu hlavního materiálu, vedlejšího materiálu nebo náklady na tiskoviny. Spotřeba energie zde není zahrnuta, neboť obchodní činnost je prováděna z administrativních prostorů provozu Správa.

Služby – spotřebovanými službami jsou například služby poskytnuté v rámci kooperace nebo náklady na přepravu.

Osobní náklady

Provoz Obchodní zboží nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Daně a poplatky

Provoz Obchodní zboží nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Odpisy DNM a DHM

Jsou zde vykazovány pouze odpisy dlouhodobého hmotného majetku a hmotného investičního majetku, kam spadají odpisy pracovních strojů.

Ostatní provozní náklady

Patří sem především náklady spojené s reklamací zboží, odpisy pohledávek nebo pojistným.

Ostatní finanční náklady

Provoz Obchodní zboží nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Kontrola*Tab. 7: Druhové členění nákladů – Kontrola (vlastní zpracování)*

v Kč	2014	2015	2016	2017
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	1 270 420,94	775 673,74	957 453,50	1 192 924,28
- spotřeba materiálu a energie	566 836,59	228 214,57	422 096,98	416 548,77
- služby	703 584,35	547 459,17	535 356,52	776 375,51
Osobní náklady	1 969 493,68	2 623 847,47	2 606 554,05	2 517 251,69
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	288 672,00	296 996,00	306 110,00	318 611,00
Ostatní provozní náklady	18 223,68	20 778,52	20 646,00	19 985,42
Ostatní finanční náklady	0,50	0,00	0,00	- 0,34
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	3 546 810,80	3 717 295,73	3 890 763,55	4 048 772,05

Náklady na prodané zboží

Provoz Kontrola nevykazuje tyto náklady, neboť nevykonává tuto činnost.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie – spotřeba materiálu je tvořena náklady na hlavní materiál, vedlejší materiál, spotřebou kancelářského materiálu, ochranných pomůcek nebo náklady na tiskoviny. Spotřebovaná energie zahrnuje spotřebu elektrické energie, vody a náklady na vytápění.

Služby – spotřebovanými službami jsou například opravy strojů a zařízení, náklady na školení, jakost, kalibraci, náklady na úklid a likvidaci odpadů.

Osobní náklady

Tvoří je mzdové náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění. Mzdové náklady představují pouze mzdy THP pracovníků.

Daně a poplatky

Provoz Kontrola nevykazuje tyto náklady, neboť tyto náklady spadají pod provoz Správa.

Odpisy DNM a DHM

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou odpisy přístrojů a techniky. Odpisuje se také dlouhodobý drobný majetek jako formy, stroje a zařízení nebo počítače.

Ostatní provozní náklady

Patří zde náklady na pojištění a vyúčtované zákonné pojištění.

Ostatní finanční náklady

Provoz Kontrola nevykazuje téměř žádné finanční náklady. Tento druh nákladů spadá pod provoz Správa.

7.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Na základě druhového členění nákladů bude provedena horizontální a vertikální analýza druhových položek nákladů ve sledovaném období.

Horizontální analýza představuje procentuální změnu nákladů, ke které došlo mezi jednotlivými lety. Vertikální analýza znázorňuje procentuální podíl jednotlivých položek nákladů k celkovým nákladům.

Vertikální analýza je provedena v prvních čtyřech sloupcích tabulky, horizontální analýza v posledních třech sloupcích.

Správa

Tab. 8: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Správa (vlastní zpracování)

v %	2014	2015	2016	2017	15/14	16/15	17/16
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	71,43	70,50	72,36	65,58	5,58	3,74	3,67
- spotřeba materiálu a energie	3,12	2,85	1,93	1,64	-2,32	-31,69	-2,62
- služby	68,31	67,64	70,43	63,94	5,95	5,23	3,85
Osobní náklady	23,43	22,72	22,38	19,82	3,73	-0,45	1,32
Daně a poplatky	0,15	0,13	0,16	0,13	-7,29	25,06	-9,03
Odpisy DNM a DHM	2,20	1,87	1,52	1,59	-9,32	-17,55	19,17
Ostatní provozní náklady	0,53	0,36	1,35	0,66	-28,60	284,78	-43,94
Ostatní finanční náklady	2,26	4,44	1,44	11,55	110,32	-67,15	816,48

Daň z příjmu	0,00	0,00	0,79	0,68	0,00	0,00	-2,46
Celkové náklady	100,00	100,00	100,00	100,00	6,98	1,07	14,39

Nejvyšší podíl na nákladech provozu tvoří výkonová spotřeba, která se pohybuje na úrovni cca 65-72 %, z převážné části je tvořena náklady na spotřebované služby s cca 64-71 %, což je pro administrativní provoz typické. Podíl spotřebovaného materiálu je zanedbatelný. Druhou významnou položkou nákladů jsou osobní náklady pohybující se v průměru kolem 22 %. Tyto náklady jsou během sledovaného období téměř neměnné. Zanedbatelné nejsou ani ostatní finanční náklady, u kterých je zaznamenán nejvyšší nárůst v posledním sledovaném roce, kdy dosáhly hodnoty 11,55 % a meziročně stouply až o 816 %, což bylo způsobeno značným nárůstem kurzových ztrát. Další položkou je podíl odpisů, který dosahuje hodnoty cca 2 %. Odpisy se v průběhu let spíše snižují a k jejich nárůstu došlo opět až v roce 2017. Celkové náklady vykazují rostoucí trend, který byl výrazný především pro rok 2017, což bylo způsobeno právě vysokým nárůstem kurzových ztrát.

Nástrojárna

Tab. 9: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Nástrojárna (vlastní zpracování)

v %	2014	2015	2016	2017	15/14	16/15	17/16
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	49,17	48,98	49,11	50,09	-3,08	16,22	-2,90
- spotřeba materiálu a energie	35,27	35,38	36,43	31,88	-2,40	19,37	-16,69
- služby	13,90	13,60	12,67	18,21	-4,82	8,04	36,76
Osobní náklady	43,69	43,22	38,94	38,08	-3,75	4,42	-6,89
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	3,74	7,49	11,46	11,41	94,72	77,44	-5,21
Ostatní provozní náklady	3,40	0,31	0,49	0,42	-91,16	84,08	-19,10
Ostatní finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	-100,00	0,00	-220,00
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	100,00	100,00	100,00	100,00	-2,70	15,92	-4,80

Výkonová spotřeba má zde nevyšší zastoupení na celkových nákladech, pohybuje se kolem 48-50 %. Z velké části je tvořena spotřebou materiálu a energie (31-36 %), doplněna spotřebovanými službami v úhrnu přibližně jedné třetiny. Není tedy těžké rozpoznat, že se jedná o výrobní provoz. Druhou významnou položkou jsou osobní náklady, které tvoří cca 38-43 % celkových nákladů. Lze u nich spatřit pouze nepatrné změny v průběhu let. Další položkou jsou odpisy, které se pohybují mezi 3-11 %. Ve sledovaném období vykazují růst a to převážně v letech 2015 a 2016, kdy se téměř zdvojnásobily. Co se týče celkových nákladů, k jejich výraznějšímu nárůstu došlo pouze v roce 2016 a poté se opět začaly snižovat.

Slévárna

Tab. 10: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Slévárna (vlastní zpracování)

v %	2014	2015	2016	2017	15/14	16/15	17/16
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	57,28	56,24	52,62	52,25	2,30	-12,00	2,82
- spotřeba materiálu a energie	41,89	42,31	38,32	38,30	5,23	-14,82	3,49
- služby	15,39	13,93	14,30	13,95	-5,67	-3,43	1,01
Osobní náklady	33,85	34,53	36,85	37,63	6,29	0,38	5,75
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	7,63	8,58	10,06	9,36	17,23	10,20	-3,59
Ostatní provozní náklady	1,24	0,65	0,47	0,76	-45,31	-31,79	66,09
Ostatní finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	3066,67	-120,53	694,87
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	100,00	100,00	100,00	100,00	4,20	-5,95	3,55

Podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech provozu dosahuje 52-57 %, spotřeba materiálu a energie je pak na úrovni 38-42 % a služby dosahují podílu 13-15 %. Jedná se taktéž o výrobní provoz, což znázorňují jednotlivé podíly. Výrazně se na celkových nákladech podílí i osobní náklady pohybující se kolem 33-37 %. Opět je možné zaznamenat nezanedbatelné podíly u položek odpisů, které v průměru činí 9 %. K mírnému navýšení došlo v letech 2015 a 2016. U položky ostatní finanční náklady si lze všimnout vysoké míry změny v po-

rovnávaných letech, nicméně se jedná o tak minimální náklady, že netvoří ani setinu procenta z celkových nákladů provozu. Celkové náklady postupem času rostou, pouze v roce 2016 došlo ke slabému poklesu.

Obchodní zboží

Tab. 11: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Obchodní zboží (vlastní zpracování)

v %	2014	2015	2016	2017	15/14	16/15	17/16
Náklady na prodané zboží	66,53	67,78	55,37	45,28	-23,12	14,53	-18,14
Výkonová spotřeba	30,60	29,86	44,34	54,60	-26,37	108,17	23,28
- spotřeba materiálu a energie	27,23	26,17	39,28	48,32	-27,48	110,43	23,13
- služby	3,37	3,69	5,05	6,28	-17,43	92,11	24,45
Osobní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	0,10	0,25	0,18	0,03	84,60	0,00	-83,57
Ostatní provozní náklady	2,76	2,11	0,11	0,10	-42,33	-92,42	-16,38
Ostatní finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	100,00	100,00	100,00	100,00	-24,54	40,19	0,11

Nejvyšší zastoupení na celkových nákladech představují náklady na prodané zboží (cca 45-66 %), což je pro provoz zabývající se obchodní činností charakteristické. Výkonová spotřeba se pohybuje na úrovni cca 29-54 % a v letech 2016 zaznamenala více než stoprocentní nárůst. Od roku 2015 tak postupem času roste. Nejvýrazněji se na výkonové spotřebě podílí spotřeba materiálu a energie v úhrnu cca 26-48 % na celkových nákladech. Spotřebované služby nejsou s ohledem na celkové náklady příliš výraznou položkou, avšak stejně jako u spotřebovaného materiálu a energie je zde zaznamenán vysoký nárůst v roce 2016. Položka ostatní provozní náklady má výrazně klesající tendenci a její podíl na celkových nákladech se v letech 2014–2015 pohyboval kolem 2 % a v letech 2016-2017 tato hodnota byla menší než 1 %. Celkové náklady zaznamenaly výraznější pokles pouze v roce 2015, jinak lze o nich říci, že postupem času rostou.

Kontrola

Tab. 12: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Kontrola (vlastní zpracování)

v %	2014	2015	2016	2017	15/14	16/15	17/16
Náklady na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Výkonová spotřeba	35,82	20,87	24,61	29,46	-38,94	23,44	24,59
- Spotřeba materiálu a energie	15,98	6,14	10,85	10,29	-59,74	84,96	-1,31
- Služby	19,84	14,73	13,76	19,18	-22,19	-2,21	45,02
Osobní náklady	55,53	70,59	66,99	62,17	33,22	-0,66	-3,43
Daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Odpisy DNM a DHM	8,14	7,99	7,87	7,87	2,88	3,07	4,08
Ostatní provozní náklady	0,51	0,56	0,53	0,49	14,02	-0,64	-3,20
Ostatní finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	-100,00	0,00	0,00
Daň z příjmu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkové náklady	100,00	100,00	100,00	100,00	4,81	4,67	4,06

Nejvyšší zastoupení představují osobní náklady, které tvoří cca 55-70 % celkových nákladů a v roce 2015 došlo k jejich navýšení až o jednu třetinu. Druhou významnou položkou je výkonová spotřeba v rozmezí cca 20-35 %. V roce 2015 byl u ní zaznamenán pokles o více než třetinu, ale v následujících letech došlo opět k nárůstu o cca 23-24 % v každém roce. Spotřeba materiálu a energie je zastoupena na výkonové spotřebě přibližně polovinou stejně jako spotřebované služby. Nezanedbatelné nejsou ani odpisy, které tvoří cca 7-8 % celkových nákladů. Během sledovaného období dochází k jejich postupnému zvyšování. Celkové náklady provozu vykazují rostoucí trend a každoročně dochází k navýšení o cca 4 %.

7.3 Variabilní a fixní náklady

Dalším členěním nákladů bude členění na základě vztahu k objemu produkce, tedy na variabilní a fixní část podle toho, zda jsou náklady objemem produkce ovlivněny či nikoliv. Jako podklad pro toto členění poslouží interní materiály společnosti. Na základě tohoto členění bude proveden výpočet bodu zvratu.

Správa

Tab. 13: Variabilní a fixní náklady - Správa (vlastní zpracování)

	2014		2015		2016		2017	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	92	0,38	146	0,57	48	0,18	51	0,17
Náklady na prod. zb.	0		0		0		0	
Spotřeba materiálu	81		137		39		45	
Spotřeba energie	0		0,00		0,00		0	
Služby	11		9		9		6	
Fixní náklady	23 967	99,53	25 618	99,44	25 549	98,13	29 430	98,82
Spotřeba materiálu	437		370		308		276	
Spotřeba energie	234		229		156		168	
Služby	16 437		17 417		18 328		19 036	
Osobní náklady	5 643		5 853		5 827		5 904	
Daně a poplatky	36		33		41		38	
Odpisy DNM a DHM	530		483		396		472	
Ostatní prov. náklady	107		91		117		96	
Ostatní fin. náklady	543		1 142		375		3 440	
Nerozlišené náklady	21	0,09	-3	-0,01	441	1,69	302	1,01
Celkové náklady	24 080	100,00	25 761	100,00	26 037	100,00	29 783	100,00

Variabilní náklady zde představují zanedbatelný podíl na celkových nákladech. Jejich hodnota během sledovaných let dosahovala pouze několik desetin procenta. Jak bylo již zmíněno, jedná se o administrativní provoz, který se vyznačuje právě nízkou úrovní variabilních nákladů a vysokou úrovní nákladů fixních.

Naproti tomu fixní náklady tvoří téměř 100 % z celkových nákladů. Nejvyšší zastoupení zde mají spotřebované služby, kde jsou zahrnuty například opravy a údržba aut, cestovné, náklady na propagaci, nájemné nebo ostatní služby nemateriálové povahy. Jejich výše postupem času roste a v roce 2017 dosáhla hodnoty 19 mil. Kč. Důležitou položkou jsou také osobní náklady v úhrnu přibližně 6 mil. Kč ročně.

Nástrojárna

Tab. 14: Variabilní a fixní náklady – Nástrojárna (vlastní zpracování)

	2014		2015		2016		2017	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	14 425	37,30	13 621	36,20	17 157	39,34	15 427	37,15
Náklady na prod. zb.	0		0		0		0,00	
Spotřeba materiálu	11 554		11 166		13 683		11 002	
Spotřeba energie	272		115		331		257	
Služby	2 599		2 340		3 143		4 168	
Fixní náklady	25 488	65,90	24 009	63,80	25 802	59,15	25 528	61,47
Spotřeba materiálu	376		359		290		505	
Spotřeba energie	1 439		1 674		1 588		1 474	
Služby	2 777		2 777		2 385		3 393	
Osobní náklady	16 898		16 265		16 985		15 814	
Daně a poplatky	0		0		0		0	
Odpisy DNM a DHM	2 760		2 818		4 382		4 169	
Ostatní prov. náklady	1 238		116		172		173	
Ostatní fin. náklady	0		0		0		0	
Nerozlišené náklady	-1 237	-3,20	0	0,00	660	1,51	571	1,38
Celkové náklady	38 676	100,00	37 630	100,00	43 619	100,00	41 526	100,00

Ačkoliv se jedná o výrobní provoz, variabilní náklady tvoří průměrně jen cca 37 %. Nejvyšší zastoupení má spotřeba materiálu a to především přímý materiál pro výrobu a režijní materiál. V úhrnu dosahují cca 11 mil. Kč za rok. Významnou položkou jsou i spotřebované služby zahrnující poskytnutí služeb v rámci kooperace nebo náklady na přepravu. Variabilní náklady vykazují nízký podíl nákladů také proto, že mzdové náklady jsou počítány na základě odpracovaného času, nikoliv počtu jednotek vykonané práce. Takové náklady poté nelze zahrnout jinam než do fixních nákladů.

Fixní náklady představují cca 59-65 % celkových nákladů. Jak již bylo zmíněno, podstatnou část tvoří osobní náklady ve výši necelých 16,5 mil. Kč ročně. Spotřebované služby, spotřeba

energie a odpisy pak tuto hodnotu navyšují a fixní náklady provozu činí v průměru 25 mil. Kč.

Slévárna

Tab. 15: Variabilní a fixní náklady – Slévárna (vlastní zpracování)

	2014		2015		2016		2017	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	22 628	34,34	23 556	34,31	18 588	28,79	20 065	30,01
Náklady na prod. zb.	0		0		0		0	
Spotřeba materiálu	17 004		18 255		14 419		15 449	
Spotřeba energie	913		1 010		1 154		1 065	
Služby	4 711		4 291		3 015		3 551	
Fixní náklady	42 710	64,83	45 023	65,58	45 822	70,97	46 396	69,39
Spotřeba materiálu	919		786		909		825	
Spotřeba energie	8 765		8 994		8 258		8 266	
Služby	5 428		5 274		6 221		5 779	
Osobní náklady	22 302		23 704		23 794		25 162	
Daně a poplatky	0		0		0		0	
Odpisy DNM a DHM	4 820		5 881		6 339		6 070	
Ostatní prov. náklady	476		384		301		294	
Ostatní fin. náklady	0		0		0		0	
Nerozlišené náklady	547	0,83	73	0,11	157	0,24	401	0,60
Celkové náklady	65 885	100,00	68 652	100,00	64 567	100,00	66 862	100,00

Druhý výrobní provoz vykazuje téměř stejné poměry variabilních a fixních nákladů jako Slévárna. Variabilní náklady se pohybují kolem 28-34 %. Nejvýrazněji se na variabilních nákladech podílí spotřeba materiálu (14-18 mil. Kč). Spotřebované služby v úhrnu 3-4 mil. Kč zahrnují náklady na poskytnuté služby v rámci kooperace, náklady na přepravu a náklady na provize.

Fixní náklady opět tvoří cca dvě třetiny celkových nákladů. Osobní náklady s cca 22-25 mil. Kč jsou nejvýznamnější položkou. Dále spotřeba energie, zahrnující spotřebu elektřiny,

vody a náklady na vytápění, se nachází na hodnotě cca 8 mil. Kč. Jak spotřebované služby, tak odpisy tvoří přibližně 6 mil. Kč ročně. U fixních nákladů lze zpozorovat rostoucí trend způsobený převážně narůstajícími osobními náklady.

Obchodní zboží

Tab. 16: Variabilní a fixní náklady - Obchodní zboží (vlastní zpracování)

	2014		2015		2016		2017	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	7 684	97,06	5 766	96,50	8 326	99,40	8 362	99,73
Náklady na prod. zb.	5 267		4 049		4 638		3 796	
Spotřeba materiálu	2 156		1 556		3 290		4 051	
Spotřeba energie	0		0		0		0	
Služby	261		161		398		515	
Fixní náklady	197	2,49	198	3,32	50	0,60	23	0,27
Spotřeba materiálu	0		8		0		1	
Spotřeba energie	0		0		0		0	
Služby	5		59		25		12	
Osobní náklady	0		0		0		0	
Daně a poplatky	0		0		0		0	
Odpisy DNM a DHM	13		15		15		2	
Ostatní prov. náklady	179		116		10		8	
Ostatní fin. náklady	0		0		0		0	
Nerozlišené náklady	36	0,45	11	0,18	0	0,00	0	0,00
Celkové náklady	7 917	100,00	5 975	100,00	8 376	100,00	8 385	100,00

Opačným případem je provoz Obchodní zboží, zde jsou v naprosté většině zastoupeny variabilní náklady (cca 96-99 %). Jsou tvořeny z převážné části náklady na prodané zboží ve výši cca 3-5 mil. Kč, zbytek pak doplňují náklady na přímý materiál (2-4 mil. Kč.). K jejich znatelnému navýšení došlo v roce 2016, kdy dosáhly úrovně 8,3 mil. Kč a na této úrovni setrvaly i v roce následujícím.

Podíl fixních nákladů je nepatrný (cca 0,6-3 %). V naprosté výši sestávají z ostatních provozních nákladů, které tvoří zejména náklady na reklamaci ke zboží. Fixní náklady dle svého podílu na celkových nákladech postupem času klesají a v roce 2017 nabyly hodnoty pouze 23 tis. Kč.

Kontrola

Tab. 17: Variabilní a fixní náklady – Kontrola (vlastní zpracování)

	2014		2015		2016		2017	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	455	12,83	62	1,67	137	3,52	187	4,62
Náklady na prod. zb.	0		0		0		0	
Spotřeba materiálu	327		62		137		187	
Spotřeba energie	128		0		0		0	
Služby	0		0		0		0	
Fixní náklady	3 092	87,17	3 655	98,33	3 754	96,48	3 862	95,38
Spotřeba materiálu	112		49		81		36	
Spotřeba energie	0		117		204		194	
Služby	703		547		535		776	
Osobní náklady	1 970		2 624		2 607		2 517	
Daně a poplatky	0		0		0		0	
Odpisy DNM a DHM	289		297		306		319	
Ostatní prov. náklady	18		21		21		20	
Ostatní fin. náklady	0		0		0		0	
Nerozlišené náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Celkové náklady	3 547	100,00	3 717	100,00	3 891	100,00	4 049	100,00

Variabilní náklady provozu dosáhly výraznějšího podílu pouze v roce 2014, kdy se pohybovaly na hodnotě 12,83 % při 455 tisících Kč. V následujících letech došlo k výraznému poklesu na cca 1-4 % a položka variabilních nákladů se stala méně významnou.

Fixní náklady při podílu cca 87-98 % tvoří z převážné části osobní náklady (cca 2 mil. Kč ročně). Významnou položkou jsou i spotřebované služby (cca 0,5-0,7 mil. Kč) a tvoří je

zejména nájemné, náklady na kalibraci, na školení, na přepravu nebo náklady na opravu a udržování strojů a zařízení. Položka odpisů zahrnuje například odpisy přístrojů a techniky, forem a počítačů. Během let se postupně zvyšují a v roce 2017 dosáhly 319 tis. Kč.

7.3.1 Analýza bodu zvratu

Na základě členění nákladů na variabilní a fixní část může být v následující podkapitole provedena analýza bodu zvratu.

Výpočet bodu zvratu bude proveden samostatně pro oba výrobní provozy – nástrojárnu a slévárnu a poté pro celou společnost.

Jak celá společnost, tak samotné provozy neposkytují pouze jeden druh výkonů, ale celou řadu výrobků, služeb a zboží. Z tohoto důvodu není možné jednoznačně určit jednotkové variabilní náklady, a proto musí být použita k výpočtu bodu zvratu globální nákladová funkce, která pro výpočet využívá tzv. haléřový ukazatel.

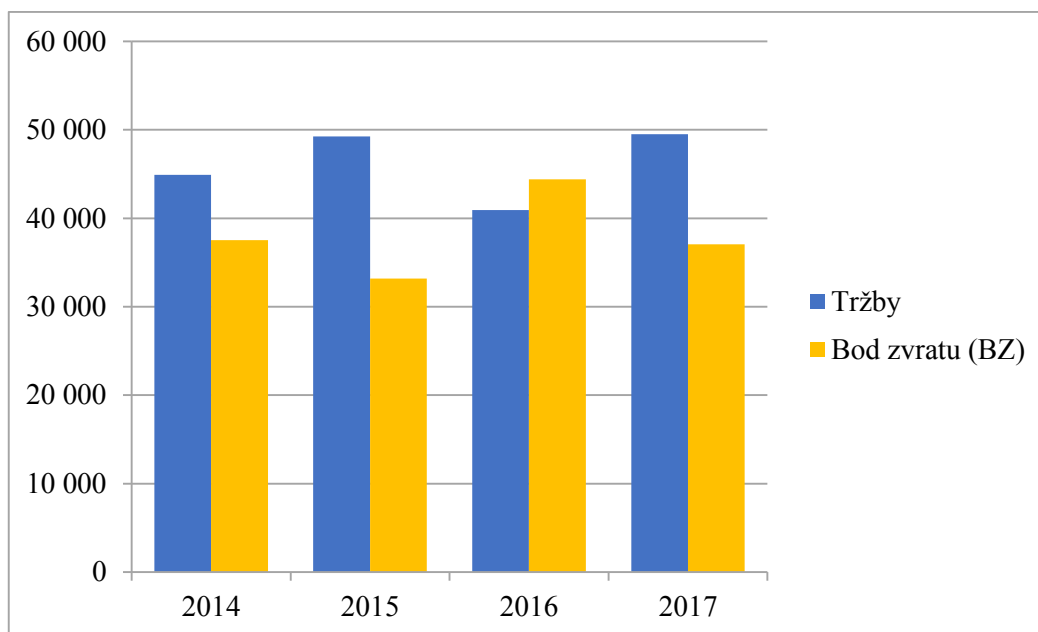
Nástrojárna

Následující tabulka obsahuje výsledné hodnoty bodu zvratu a další položky nezbytné pro výpočet ve sledovaném období. Provoz v letech 2014, 2015 a 2017 dokázal přesáhnout bod zvratu a být ziskový. V roce 2016 však zůstaly tržby pod bodem zvratu a nebylo možné jimi pokrýt všechny náklady.

Tab. 18: Analýza bodu zvratu – Nástrojárna (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	2015	2016	2017
Tržby	44 908	49 249	40 938	49 523
Variabilní náklady	14 425	13 621	17 157	15 427
Fixní náklady	25 488	24 009	25 802	25 528
Haléřový ukazatel	0,3212	0,2766	0,4191	0,3115
Bod zvratu (BZ)	37 549	33 189	44 417	37 078

V grafu je možné spatřit rozdíly mezi položkami tržeb a bodu zvratu v jednotlivých letech. Lze konstatovat, že největší rezerva byla zaznamenána v roce 2015 a naopak negativního rozdílu bylo dosaženo v roce 2016, kdy tržby nepřesáhly hranici bodu zvratu.



Obr. 12: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč - Nástrojárna (vlastní zpracování)

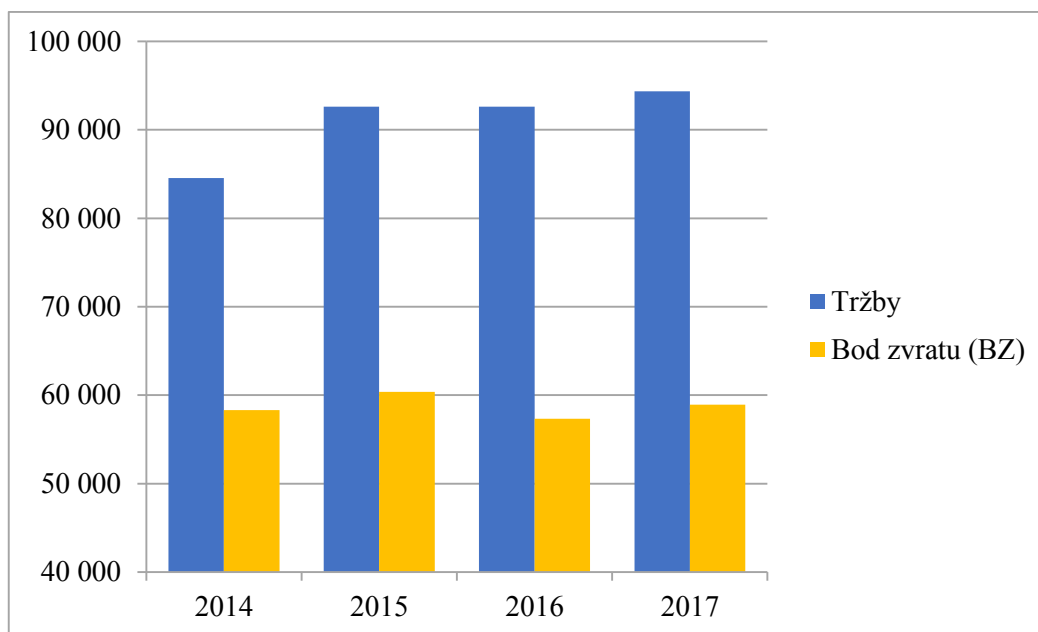
Slévárna

Hodnoty bodu zvratu jsou zde hluboko pod úrovní tržeb. Provozu se tedy podařilo bez problému dosáhnout a překročit bod zvratu a být ziskový ve všech čtyřech letech.

Tab. 19: Analýza bodu zvratu – Slévárna (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	2015	2016	2017
Tržby	84 557	92 626	92 622	94 346
Variabilní náklady	22 628	23 556	18 588	20 065
Fixní náklady	42 710	45 023	45 822	46 396
Haléřový ukazatel	0,2676	0,2543	0,2007	0,2127
Bod zvratu (BZ)	58 315	60 377	57 328	58 931

Z grafu je patrná značná rezerva mezi tržbami a bodem zvratu v každém roce. Největší rezerva bylo dosaženo v roce 2017.



Obr. 13: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč – Slévárna (vlastní zpracování)

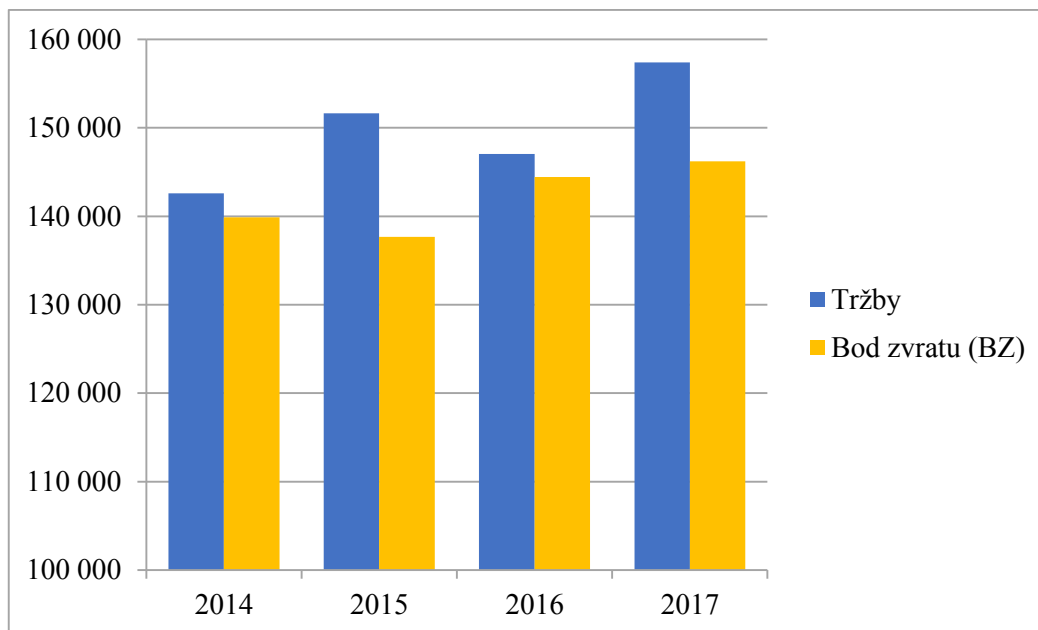
Celkový

Následující položky zahrnují tržby, náklady, haléřový ukazatel a výsledný bod zvratu pro celou společnost. Ve všech sledovaných letech dokázala společnost dosáhnout bodu zvratu a poté vytvářet zisk.

Tab. 20: Analýza bodu zvratu – Celkový (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	2015	2016	2017
Tržby	142 600	151 663	147 063	157 383
Variabilní náklady	45 284	43 151	44 256	44 092
Fixní náklady	95 454	98 503	100 977	105 239
Haléřový ukazatel	0,3176	0,2845	0,3009	0,2802
Bod zvratu (BZ)	139 880	137 670	144 439	146 206

Na základě grafu lze zjistit, že největších rezerv bylo dosaženo v letech 2015 a 2017, přesto i v letech 2014 a 2016 se podařilo přesáhnout bod zvratu a být ziskový. Také je možné si všimnout, že bod zvratu od roku 2015 se začal postupně zvyšovat.



Obr. 14: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč – Celkový (vlastní zpracování)

7.4 Přímé a nepřímé náklady

V následující části bude provedeno členění z hlediska kalkulačního, tedy na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady představují náklady, které lze přímo přiřadit k nákladovému objektu, kdežto náklady nepřímé nelze. Takové členění je nutné pro bezchybné vytvoření kalkulace nákladů.

Členění bude zpracováno pouze pro výrobní provozy – nástrojárnu a slévárnu, neboť společnost provádí kalkulace pouze v těchto provozech.

Přímé náklady tvoří přímý materiál, přímé mzdy, náklady na přepravu a služby kooperace. Tyto náklady je možné přiřadit přímo na jednotku výkonu.

Nepřímé náklady zahrnují nepřímý materiál, nepřímou energii a nepřímé mzdy. Dále sem patří odpisy a ostatní nepřímé náklady zahrnující například náklady na opravy a udržování, nájemné a pojištění. Je nezbytné k jejich dělení použít vhodnou alokační metodu.

Tab. 21: Přímé a nepřímé náklady – Nástrojárna (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	2015	2016	2017
Přímé náklady	15 514	14 817	17 852	15 712

Přímý materiál	9 621	9 403	11 821	9 010
Přímé mzdy	3 308	3 104	2 898	2 550
Ostatní přímé náklady	2 585	2 310	3 133	4 152
- náklady na přepravu	263	346	583	674
- kooperace	2 322	1 964	2 550	3 478
Nepřímé náklady	23 162	22 813	25 767	25 814
Nepřímý materiál	2 309	2 121	2 152	2 498
Nepřímá energie	1 711	1 789	1 919	1 731
Nepřímé mzdy	9 247	8 985	9 709	9 181
Odpisy	2 760	2 818	4 381	4 169
Ostatní nepřímé náklady	7 135	7 100	7 606	8 235
Celkové náklady	38 676	37 630	43 619	41 526

Stejnou strukturu členění nákladů vykazuje i provoz Slévárna.

Tab. 22: Přímé a nepřímé náklady – Slévárna (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2014	2015	2016	2017
Přímé náklady	17 030	16 731	12 632	13 630
Přímý materiál	7 973	7 616	5 640	6 313
Přímé mzdy	5 152	5 486	4 798	5 031
Ostatní přímé náklady	3 905	3 629	2 194	2 286
- náklady na přepravu	0	11	0	0
- kooperace	3 905	3 618	2 194	2 286
Nepřímé náklady	48 855	51 921	51 935	53 232
Nepřímý materiál	9 950	11 425	9 689	9 961
Nepřímá energie	9 678	10 005	9 412	9 331
Nepřímé mzdy	11 412	12 126	12 867	13 676
Odpisy	4 820	5 881	6 338	6 070
Ostatní nepřímé náklady	12 995	12 484	13 629	14 194
Celkové náklady	65 885	68 652	64 567	66 862

7.5 Kalkulace

Na základě kalkulačního členění nákladů společnost vytváří kalkulace nákladů. Členění v předchozí kapitole je však provedeno pro celkovou produkci, ale k tvorbě kalkulací je nutné znát skutečné množství výkonů, aby bylo možné tyto náklady stanovit na jednotku produkce. Tyto informace jsou však v rukou jednotlivých pracovišť obou provozů, kdy se kalkulace vytváří samostatně pro každé pracoviště. Existuje však kalkulační vzorec, podle kterého se každé pracoviště jednotlivých provozů při výpočtu kalkulace řídí.

Kalkulační vzorec pro provoz nástrojárna:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Přímé kooperace
4. Výrobní režie (výrobní režijní náklady na strojní hodinu – dle pracovišť)
5. Správní režie

Kalkulační vzorec pro provoz slévárna:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Přímé kooperace
4. Výrobní režie (výrobní režijní náklady na normohodinu – dle pracovišť)
5. Správní režie

8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Na základě provedené analýzy nákladů budou v této kapitole zhodnoceny dosažené výsledky a navrženo několik doporučení.

▪ Významné položky nákladů

U obou výrobních provozů – nástrojárny a slévárny jsou náklady tvořeny z převážné části dvěma hlavními položkami, výkonovou spotřebou a osobními náklady. Co se týče výkonové spotřeby, ta je z velké části tvořena spotřebou materiálu a energie a doplněna spotřebovanými službami. U provozu Nástrojárna představuje spotřeba materiálu především nákup ocelových polotovarů pro tvorbu forem, u provozu Slévárna se jedná o spotřebu kusového hliníku a mědi pro výrobu odlitků. Společnosti se proto doporučuje, aby zanalyzovala všechny možné alternativy dodávek materiálu, které se na trhu vyskytují a snažila se vybrat tu nejvýhodnější. Ovšem v tomhle ohledu musí být dbáno na to, aby nebylo zvoleno příliš nízké ceny na úkor kvality materiálu. Spotřeba energie zahrnující převážně elektrickou energii by mohla být také předmětem snahy o zajištění výhodnějšího dodavatele, který by poskytl lepší cenu pro velkoodběratele. Rovněž položka osobních nákladů a její řízení je velmi důležité. S tím souvisí také doporučení, aby se společnost zajímala více o svou propagaci například ve formě účasti na různých průmyslových veletrzích v České republice ale i v zahraničí, kde se bude snažit oslovit potenciální zájemce. Tím by mohla dosáhnout zvýšeného zájmu o její produkty a následně navýšit výrobu až do jejího maxima. To by bylo spojeno s efektivním zapojením zaměstnanců do výrobního procesu, případně náborem nových zaměstnanců.

▪ Členění nákladů na variabilní a fixní

Ačkoliv společnost člení své náklady na variabilní a fixní část a poté následně provádí analýzu bodu zvratu pro oba výrobní provozy a celkově pro společnost, byl zde shledán jistý nedostatek. U obou výrobních provozů je celková spotřeba energie dělena na variabilní a fixní část pouze tím způsobem, že do variabilní části je zahrnuta jen spotřeba stlačeného vzduchu a do fixních částí spadá celková spotřeba elektřiny, vody a náklady na vytápění. Právě u elektrické energie by bylo možné spotřebu členit i na část variabilní, neboť s objemem výroby tato část energie připadající na výkon strojů bude stoupat, protože stroj zatížený operací vykazuje vyšší spotřebu energie, než ten který zatížen není. Proto by bylo vhodné, se snažit tuto spotřebu analyzovat a rozčlenit na variabilní a fixní část. Díky tomu bude dosaženo přesnějších výsledků při výpočtu bodu zvratu a při dalším řízení nákladů.

- **Členění provozů**

Společnost člení své náklady a výnosy do pěti oddělených provozů. U výrobních provozů – nástrojárny a slévárny na základě kalkulačního členění nákladů provádí nákladové kalkulace. Tyto kalkulace však v sobě nesou pouze náklady daného provozu a nejsou zde zohledněny náklady ostatních nevýrobních provozů. Z toho důvodu se společnosti doporučuje, aby své náklady členila pouze na dva výrobní provozy, čímž by k slévárně přibyl provoz Kontrola, který provádí kontrolní činnosti právě pro tento provoz. Provoz Správa a provoz Obchodní zboží by se poměrově rozdělil mezi Nástrojárnu a Slévárnu. Poté by bylo možné dosáhnout reálnějších výsledků v kalkulacích. Takového modelu by mohlo být využito pro řízení celé společnosti nebo jen pro účely výpočtu kalkulací.

- **Tvorba kalkulace**

Společnost provádí kalkulace na základě členění nákladů na přímé a nepřímé, avšak je možné upozorovat u obou výrobních provozů, že jsou zde režijní náklady zastoupeny z převážné části. Společnost by se proto měla snažit použít jiných kalkulačních metod, které by jí pomohly tyto náklady alokovat přesněji. Možnou variantou je použití tzv. ABC metody, neboli Activity Based Costing. Tato metoda alokuje náklady na základě dílčích činností neboli aktivit. Základem je rozlišení aktivit podle stanovení příčiny vzniku nákladu.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo zpracování analýzy nákladů ve vybrané společnosti s následným vyhodnocením a stanovením návrhů a doporučení pro zlepšení současné nákladové situace.

Práce byla rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické. V teoretické části byla provedena literární rešerše, na základě které byly náklady vymezeny z pohledu jejich pojetí, způsobů členění, nákladových nástrojů a tvorby kalkulace a kalkulačních metod.

V praktické části byla v úvodu představena vybraná společnost, její základní údaje, prostředí společnosti a nastínění vývoje hospodářských ukazatelů za sledované období 2014 - 2017. Poté byla provedena hlavní část práce a to zpracování analýzy nákladů, kde byly náklady společnosti analyzovány jednotlivě pro pět samostatných provozů. Na základě druhového členění byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, následovalo členění nákladů ve vztahu k objemu produkce, tedy na variabilní a fixní část. Na základě tohoto členění byla zpracována analýza bodu zvratu pro dva výrobní provozy a celkově pro společnost. Součástí analýzy bylo také provedení kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé obou výrobních provozů, na které navázala nákladová kalkulace. Ovšem kalkulace nákladů nebyla provedena, neboť k její tvorbě bylo zapotřebí bližších informací, kterými disponují pouze jednotlivá pracoviště obou výrobních provozů. Byl však vyhotoven kalkulační vzorec, na základě kterého tyto provozy své náklady kalkulují.

V kapitole návrhy a doporučení byly navrženy možné způsoby efektivnějšího řízení nákladů ve společnosti. Byla zde navržena analýza významných položek nákladů, doporučení pro efektivnější členění variabilních a fixních nákladů, vhodnější členění provozů a návrh na tvorbu přesnější kalkulace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana. *Základy ekonomiky podniku*. Praha: Alfa, 2006, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. 3. aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2016, 186 s. ISBN 978-80-87985-07-6.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada, 2018, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.
- ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Jednotkové variabilní náklady
BZ	Bod zvratu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FN	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
max 1	Maximální kapacita při původních fixních nákladech
max 2	Maximální kapacita při vložení dalších fixních nákladů
N	Celkové náklady
N _j	Náklady na jednotku
p	Cena
q	Množství
Q _{opt.}	Optimální objem výroby
RTG	Rentgen
T	Tržby
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VN	Variabilní náklady
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1: Přístupy pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, str. 28)</i>	<i>11</i>
<i>Obr. 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 23)</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 3: Průběh jednotkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 23)</i>	<i>18</i>
<i>Obr. 4: Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 24).....</i>	<i>19</i>
<i>Obr. 5: Degrese nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 26).....</i>	<i>19</i>
<i>Obr. 6: Krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 35).....</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 7: Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, str. 92)</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 8: Bod zvratu (Synek, 2011, str. 136)</i>	<i>25</i>
<i>Obr. 9: Provozní páka (Popesko, Papadaki, 2016, str. 47)</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 10: Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 11: Vývoj hospodářského výsledku před zadaněním v tis. Kč v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)</i>	<i>38</i>
<i>Obr. 12: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč - Nástrojárna (vlastní zpracování).....</i>	<i>57</i>
<i>Obr. 13: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Obr. 14: Vývoj tržeb a bodu zvratu v tis. Kč – Celkový (vlastní zpracování).....</i>	<i>59</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tab. 2: Hospodaření společnosti v letech 2014 – 2017 (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tab. 3: Druhé členění nákladů – Správa (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tab. 4: Druhé členění nákladů – Nástrojárna (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tab. 5: Druhé členění nákladů – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tab. 6: Druhé členění nákladů - Obchodní zboží (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 7: Druhé členění nákladů – Kontrola (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tab. 8: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Správa (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 9: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Nástrojárna (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 10: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 11: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Obchodní zboží (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tab. 12: Horizontální a vertikální analýza nákladů – Kontrola (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 13: Variabilní a fixní náklady - Správa (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tab. 14: Variabilní a fixní náklady – Nástrojárna (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 15: Variabilní a fixní náklady – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 16: Variabilní a fixní náklady - Obchodní zboží (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 17: Variabilní a fixní náklady – Kontrola (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tab. 18: Analýza bodu zvratu – Nástrojárna (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tab. 19: Analýza bodu zvratu – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tab. 20: Analýza bodu zvratu – Celkový (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 21: Přímé a nepřímé náklady – Nástrojárna (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tab. 22: Přímé a nepřímé náklady – Slévárna (vlastní zpracování)</i>	60

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztráty 2015

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty 2017

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2015

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění v plném rozsahu

ke dni 31.12.2015

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	6 616	8 344
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4 050	5 267
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	2 566	3 077
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	141 174	135 699
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	145 046	134 256
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-3 945	1 241
3.	Aktivace	07	73	202
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	77 760	77 651
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	44 886	44 718
2.	Služby	10	32 874	32 933
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	65 980	61 125
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	48 446	46 813
C. 1.	Mzdové náklady	13	35 980	34 771
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 102	11 680
4.	Sociální náklady	16	364	362
D.	Daně a poplatky	17	33	35
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	9 494	8 411
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (III.1. + III.2.)	19	520	571
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	20	0
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	500	571
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	7	272
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	2	0
2.	Prodaný materiál	24	5	272
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	8	-1 112
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	567	2 471
H.	Ostatní provozní náklady	27	794	2 224
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	8 285	7 524

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	85	162
N.	Nákladové úroky	43	0	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 187	1 056
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 142	543
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	130	675
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50	0	0
2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	8 415	8 199
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	8 415	8 199
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	8 415	8 199

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2017

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2017

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČO

Sestaveno dne: 13.3.2018

Právní forma účetní jednotky: Akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: Odlévání kovů (slévárenství)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	151 662	140 056
II.	Tržby za prodej zboží	02	5 720	7 007
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03	84 831	83 545
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	3 796	4 638
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	43 800	44 847
3.	Služby	06	37 235	34 060
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	3 025	-5 156
C.	Aktivace (-)	08	-138	-180
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09	49 397	49 212
D. 1.	Mzdové náklady	10	36 677	36 521
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	12 720	12 691
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	12 295	12 286
2.2.	Ostatní náklady	13	425	405
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	11 792	12 210
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	11 032	11 437
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	11 032	11 437
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		0
2.	Úpravy hodnot zásob	18	760	773
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		0
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	1 693	1 260
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	297	176
2.	Tržby z prodaného materiálu	22	502	374
3.	Jiné provozní výnosy	23	894	710
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	942	942
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		235
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26		13
3.	Daně a poplatky	27	38	41
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		0
5.	Jiné provozní náklady	29	904	653
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	9 226	7 750

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31		0
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		0
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35		0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36		0
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	40	40
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		0
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	40	40
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43		0
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		0
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45		0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	3 107	382
K.	Ostatní finanční náklady	47	3 440	375
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-293	47
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	8 933	7 797
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	201	206
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	201	206
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	8 732	7 591
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	8 732	7 591
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	162 222	148 745