

Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané firmě

Vladimír Švub

Bakalářská práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Vladimír Švub**
Osobní číslo: **M13182**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši zaměřenou na analýzu nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte zkoumanou společnost.
- Proveďte analýzu řízení nákladů ve zvolené společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jiří Dokulil
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 21. července 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 28. srpna 2017

Ve Zlíně dne 21. července 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

L.S.

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 22.8.2014

Jméno a příjmení: VLADIMÍR ŠVUB.


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Předmětem této bakalářské práce je analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané firmě. Bakalářská práce je rozdělena do dvou celků. Teoretická část obsahuje rozbor literárních zdrojů zabývajících se náklady a jejich klasifikací, a také manažerským rozhodováním. V praktické části je zahrnuto představení společnosti, analýza nákladů, bodu zvratu a navržené varianty pro navýšení výroby. V závěru celé práce jsou uvedené návrhy a doporučení pro výběr optimální varianty.

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

ABSTRACT

The subject of this bachelor's thesis is the analysis of costs structure and cost management in the selected company. The bachelor's thesis is divided into two parts. The theoretical part contains an analysis of literature sources dealing with costs, their classification and the managerial decision making process. In the practical part is included an introduction of the company, cost analysis, break even analysis and options for the proposed increase in production. In the end of the thesis are given suggestions and recommendations for the selection of the optimal variant.

Keywords: Cost Analysis, Cost Management, Fixed and Variable Costs, Break-even Point, Costs Increase

Na úvod své bakalářské práce bych rád poděkoval svému vedoucímu panu Ing. Jiřímu Dokulilovi za trpělivost, přínosné a odborné rady, které vedly k vypracování této bakalářské práce.

Zároveň bych chtěl poděkovat zaměstnancům vybrané společnosti za poskytnutí podkladů pro vypracování této bakalářské práce.

Nakonec bych chtěl poděkovat své rodině za podporu během celého studia.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VZTAH MEZI NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ	12
1.1 NÁKLADY Z HLEDISKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	13
1.3 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
2.1 DRUHOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2 ÚČELOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	16
2.2.2 Přímé a nepřímé náklady.....	16
2.2.3 Náklady jednicové a režijní.....	16
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	17
2.3.1 Variabilní náklady	17
2.3.2 Fixní náklady.....	18
2.4 RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY	20
2.5 OPORTUNITNÍ NÁKLADY.....	20
2.6 VYUŽITÍ INFORMACÍ O FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADECH	20
3 MANAŽERSKÉ ROZHODOVÁNÍ	24
3.1 ROZHODOVACÍ PROCES A JEHO ETAPY	24
3.2 MANAŽERSKÉ ROZHODOVACÍ ÚLOHY	26
3.2.1 Rozhodnutí nevyžadující dodatečné vklady.....	26
3.2.2 Rozhodnutí vyžadující vklady.....	27
3.2.3 Cenová rozhodování.....	27
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	29
II PRAKTICKÁ ČÁST	30
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	31
5.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	31
5.2 SORTIMENT	32
6 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	33
6.1 ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE	33
6.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	34
6.3 JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ NÁKLADY	37
6.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	39
6.5 ANALÝZA BODU ZVRATU.....	45
7 ZMĚNY NÁKLADŮ PŘI NAVÝŠENÍ VÝROBY	47

7.1	NAVÝŠENÍ VÝROBY POMOCÍ PŘESČASŮ	47
7.2	NAVÝŠENÍ VÝROBY POMOCÍ ZAVEDENÍ VÍCESMĚNNÉHO PROVOZU.....	49
7.3	POROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT	52
8	ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	55
	ZÁVĚR	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	59
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	62
	SEZNAM TABULEK.....	63

ÚVOD

V současné době je důležité, aby každý podnik věnoval pozornost zejména svým nákladům a to především jejich analýze a vyhodnocování. Protože informace takto nabité jsou jedním z důležitých aspektů nezbytných pro další fungování podniku. Jednou z hlavních funkcí spojených s řízením nákladů je jejich samotné snižování a posílení celkové strategické pozice podniku.

Ve své bakalářské práci se budu zabývat analýzou nákladů a jejich řízením ve vybrané společnosti. Toto téma jsem si vybral také proto, že poslední dobou vzrostla potřeba řízení nákladů způsobená zejména nárůstem konkurence v každém ekonomickém odvětví. Podniky jsou v této situaci nuceny snižovat své náklady zároveň a hledat nové cesty k dosažení co největší efektivity svých ekonomických činností.

Cílem mé bakalářské práce je vytvořit obraz o současném stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti. Na základě objevených nedostatků se pokusím navrhnout opatření k jejich eliminaci a zvýšení efektivity podnikatelského procesu. Dále vytvořím plán nákladů při zvýšení výroby. Po porovnání jednotlivých variant, se pokusím společnosti navrhnout tu nejvýhodnější variantu.

Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí. V první teoretické části se budu zabývat rozborem odborných literárních děl, zaměřených na problematiku nákladů a jejich řízení a manažerské rozhodování. Na úvod praktické části představím společnost a její podnikatelské aktivity. Dále se budu zabývat analýzou nákladů a navržením možných variant navýšení výroby.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Základním cílem je analýza nákladů podniku a navrhnutí efektivního plánu na zvýšení objemu výroby ve vybrané společnosti.

Na úvod zpracování bakalářské práce byl vytyčen cíl, od kterého se odvíjeli další kroky, které vedly k uskutečnění stanoveného cíle.

Podmínkou pro pochopení dané problematiky je průzkum teoretických pramenů zabývajících se náklady, jejich rozdělením a způsobem jejich řízení. Základním předpokladem teoretické části je zpracování rešerše domácích a zahraničních odborných publikací. Získané poznatky budou následně uplatněny v praktické části.

V praktické části bude provedena analýza nákladů vycházejících z poskytnutých interních dat vybrané společnosti. Nabyté údaje budou zpracovány pomocí matematicko-statistických metod s využitím programu Excel. K detailnějšímu vyobrazení budou užity tabulky a grafy. Dalším krokem bude řešení úloh týkajících se navýšení výroby. Budou vypracovány rozličné alternativy řešení dané skutečnosti. Zhodnocením a porovnáním jednotlivých alternativ bude navržena optimální varianta zvýšení výroby.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VZTAH MEZI NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ

Výnosy, náklady a zejména pak výsledek hospodaření patří k nejdůležitějším charakteristikám fungování každého podniku.

V průběhu existence podniku a vlivem jeho činností dochází ke spotřebě či opotřebením majetku (nákup služeb od dodavatelů, vznik závazků vůči zaměstnancům z titulu zúčtování mezd apod.). Tohle vše představuje vstupy do hospodářského procesu resp. náklady podniku. Výstupem pak jsou výsledky hospodářského procesu – realizované výkony, které představují výnosy podniku. (Švarcová a kolektiv, 2015, s. 138)

Výnosy

Švarcová a kolektiv (2015, s. 139) vidí výnosy jako zvýšení ekonomického prospěchu způsobeného zvýšením aktiv nebo snížením, případně úplným zánikem dluhu. Wöhe a Kislingerová (2007, s. 674) vidí výnosy jako hodnotu všech poskytnutých výkonů v daném období, které představují pro podniky přírůstek zdrojů a tedy kladný tok. Vykazují se v momentě realizace výnosu, bez ohledu na to, zda došlo k inkasu plateb. Výnosy mají kladný vliv na hospodářský výsledek.

Náklady

Švarcová a kolektiv (2015, s. 139) definují náklady jako snížení ekonomického prospěchu, který má za následek snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Sedláček (2010, s. 27-29) charakterizuje náklady jako základní ukazatel kvality činností podniku. Všechna aktiva se průběhu životnosti podniku spotřebovávají za účelem vzniku nových aktiv. Lze tedy říci, že náklady jsou peněžní částky, které společnost využívá k obstarání aktiv a jejich následné přeměně na konečný produkt. Takto dochází k postupné přeměně aktiv na chtěnou formu peněz. Podstatou nákladů je, že snižují hospodářský výsledek.

Výsledek hospodaření

Sedláček (2010, s. 41) zdůrazňuje všeobecný cíl podnikání, jako zvyšování svých aktiv a snižování cizích zdrojů, jinak řečeno, dosažení vyšších výnosů než nákladů. Pokud se nám podaří tuto skutečnost během celého účetního období, pak se nám podaří dosáhnout kladného hospodářského výsledku.

Zisk

Dosahování zisku je hlavním cílem každého podniku a zároveň to je primární podnět k podnikání. Je hlavním ukazatelem úspěšnosti podnikání, tedy nakolik se od něj odvíjejí zdroje pro další rozvoj společnosti. (Zlámal, Bellová, Bohanesová, 2007, s. 94)

Zámečník, Tučková a Hromková (2007, s. 28) charakterizují několik funkcí, které zisk plní:

- **funkce kritiky** – při rozhodování ve všech otázkách týkajících se ekonomiky podniku,
- **rozvojová funkce** – zisk je hlavním zdrojem tvorby peněžních prostředků pro další rozvoj podniku,
- **rozdělovací funkce** – zisk je rozdělován mezi jednotlivé zájmové skupiny,
- **motivační funkce** – zisk tvoří základní stimul pro podnikání a také může představovat hmotnou zainteresovanost pro pracovníky.

1.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví

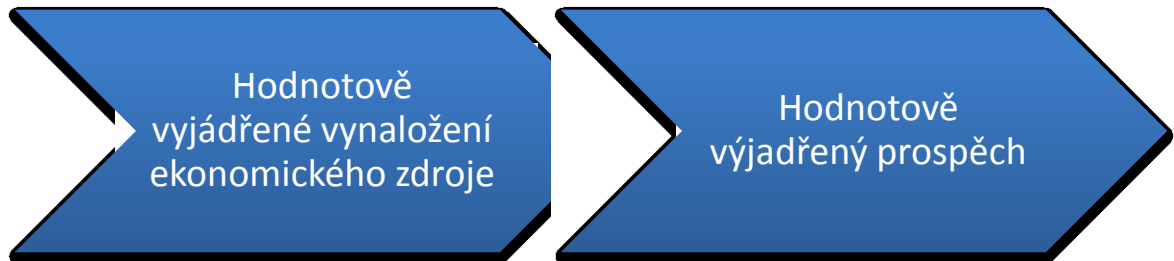
Král (2006, s. 44) definuje náklady z pohledu finančního účetnictví jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který vede v daném období ke snížení vlastního kapitálu (jinak, než výběrem kapitálu vlastníky). Tato definice, zjednodušeně vyjadřující náklad jako ekonomický zdroj obětovaný na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristická tím, že je společně s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření zisku finančního účetnictví.

Finanční účetnictví se zejména zabývá aktivy, pasivy, výnosy, náklady a výsledky hospodaření. Obsahem je podnik jako celek. Fyzickými podklady tohoto typu účetnictví jsou zejména rozvaha a výkaz zisku a ztrát. Tento druh účetnictví je zejména určen pro externí uživatele, mezi které se řadí např. investoři, akcionáři, finanční úřady, banky, dodavatelé, zaměstnanci a jiné. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 11-12)

1.2 Náklady z pohledu manažerského účetnictví

Král (2010, s. 47) definuje náklady v manažerském účetnictví jako hodnotové vyjádření účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností podniku.

- **účelnost** – nákladem je pouze takové vynaložení, které se dá charakterizovat jako racionální a přiměřené výsledku činnosti,
- **účelovost** – nákladem je pouze na peníze převoditelný užitečný výstup, což představuje ekonomický prospěch.



Obr. 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů

(Popesko, 2008)

1.3 Pojetí nákladů

Lze chápat tři základní typy nákladů:

- **Finanční pojetí nákladů** – je spojeno s finančním účetnictvím. Náklady jsou chápány jako vynaložené peníze na zajištění podnikových aktivit, které mají peníze navrátit. Přebytek představuje zisk. Náklady jsou vyčísleny v účetních cenách, nebo pořizovacích cenách. Kvantifikace nákladů se řídí pravidly finančního účetnictví.
- **Hodnotové pojetí nákladů** – se vyvinulo pro potřeby manažerského účetnictví. Smyslem je poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu aktuálních procesů v podniku. Hodnotové pojetí nákladů se vyznačuje vysokou reálností oceňování jejich výšky, neboť oceňuje spotřebovávané vstupy na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují nejen náklady shodné s finančním účetnictvím, ale také náklady, které jsou vykazovány v manažerském účetnictví. Jsou také označovány jako kalkulační náklady.
- **Ekonomické pojetí nákladů** – náklady představují nejefektivnější využití, nebo představují maximální ušlý efekt, jenž vznikl při použití zdrojů pro danou alternativu. Je zde počítáno i s oportunitními náklady. Jsou definicí pro maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití zdroje v dané alternativě.

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 19)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Obecně jsou náklady považovány za důležitý ukazatel všech podnikových činností. Úkolem každého managementu je jejich správné řízení, proto je nezbytné znát pravidla pro roztřídění nákladů.

2.1 Druhové třídění nákladů

Popesko, Jurčíková a Škodáková (2008, s. 21) uvádí, že náklady vstupující do transformačního procesu podniku lze podrobněji roztřídit v závislosti na jednotlivých druzích. Charakteristické pro toto třídění nákladů je sdružování do stejnorodých skupin, které jsou určeny spotřebou jednotlivých výrobních faktorů. Dle druhového třídění nákladů lze jednodušeji určit, co bylo ve skutečnosti spotřebováno.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba externích služeb a prací,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- finanční náklady.

Dle Krále (2010, s. 66) jsou pro tyto nákladové druhy charakteristické tři vlastnosti:

- Druhově vynaložené náklady jsou zobrazovány ihned při vstupu do podniku. Lze je tedy označit jako **prvotní**.
- Vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb cizích subjektů, proto jsou **externí**.
- Z hlediska dalšího rozčlenění jsou tyto náklady **jednoduché**, nelze je tedy nijak podrobněji rozčlenit.

2.2 Účelové třídění nákladů

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78) uvádějí, že druhové třídění nákladů nezohledňuje hledisko účelu využití nákladů, proto nelze určit, zda byly náklady využity hospodárně. K tomu složí účelové třídění nákladů, kdy jsme schopni určit, co přesně bylo důvodem vzniku nákladů.

Dle Synka (2011, s. 74) je možné náklady podle jejich účelu roztřídit podle dvou hledisek:

- Náklady podle místa jejich vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových středisek
- Náklady podle výkonu, tím se zabývá kalkulační třídění nákladů

Landa ve své publikaci (2008, s. 264) rozděluje náklady do tří skupin:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady přímé a nepřímé,
- náklady jednicové a režijní.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Podle hlediska řízení hospodárnosti se náklady člení dle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě nebo operaci do dvou základních skupin:

- **Technologické náklady** – jedná se o náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti, aktivity nebo operace.
- **Náklady na obsluhu a řízení** – jsou náklady vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení průběhu dané aktivity.

(Král, 2006, s. 44; Synek 2007, s. 78)

2.2.2 Přímé a nepřímé náklady

Toto rozdělení předpokládá, že lze určit přímé vazby mezi náklady a výkony podniku.

- **Přímé náklady** – lze bezprostředně ztotožnit s jednotlivými výkony, se kterými vznik nákladů příčinně souvisí. (Landa, 2008, s. 264)
- **Nepřímé náklady** – jsou společně vynaloženy na více výkonů či objektů a proto mezi nimi neexistuje žádná vazba. (Drury, 2012, s. 25)

2.2.3 Náklady jednicové a režijní

Z hlediska rozhodovacích procesů je třeba vyjádřit náklady na konkrétní výkon nebo jednotku.

- **Jednicové náklady** – jsou řazeny do skupiny technologických nákladů. Přímě souvisí s určitým výkonem, jde tedy o náklady, které podnik vynaložil na jednotku výkonu (jednici).
- **Režijní náklady** – jsou tvořeny zbylou částí technologických nákladů a náklady na obsluhu a řízení. Jejich charakteristikou je, že souvisí s výrobou jako celkem, pro-

tože je není možné přiřadit k jednotce určitého výkonu. Kontrola těchto nákladů je obtížnější, než jednicových nákladů. Sledují se podle středisek a k jejich řízení se používají rozpočty režijních nákladů. (Synek, 2007, s. 75)

2.3 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů

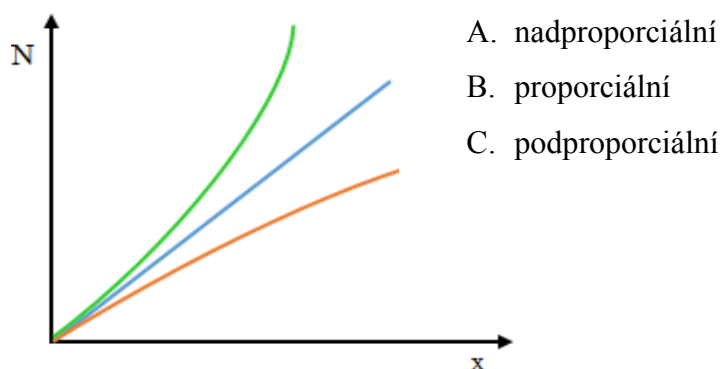
Král (2010, s. 78) říká, že znik nutnosti využívání členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů souvisí s potřebou managementu rozhodovat o alternativách budoucího vývoje společnosti a s tím spojeným požadavkem informovanosti o jednotlivých nákladových položkách významných při změnách objemu výroby.

2.3.1 Variabilní náklady

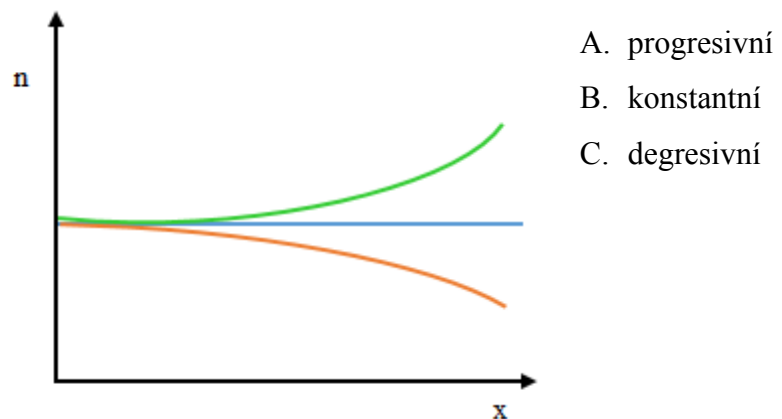
Za variabilní náklady lze označit takové náklady, které jsou závislé změně objemu výroby. Jejich změna nemusí být přímo úměrná změně v produkci výroby. Lze se proto v praxi setkat se třemi druhy variabilních nákladů.

- **Proporciální** – mění se přímo úměrně s objemem výkonu. Přírůstkové náklady jsou konstantní.
- **Podproporciální** – rostou pomaleji, než objem prováděných výkonů. Přírůstkové náklady postupně klesají.
- **Nadproporciální** – zvyšují se rychlejším tempem než objem prováděných výkonů. Přírůstkové náklady postupně rostou.

(Landa, 2008, s. 266; Popesko, 2009, s. 26)



Obr. 2: Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby - celkové náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)



Obr. 3: Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby - průměrné náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)

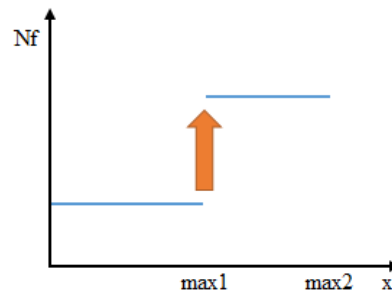
2.3.2 Fixní náklady

Do této skupiny nákladů, patří takové náklady, které se nemění v závislosti na změnách objemu produkce, tedy zůstávají konstantní. To znamená, že v určitém okamžiku využití výrobní kapacity zůstává výše fixních nákladů na stejné úrovni.

Lze rozlišit dvě skupiny fixních nákladů:

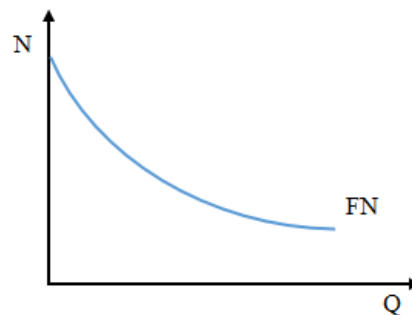
- **Umrtné** – tyto náklady jsou vynakládány před zahájením podnikatelského procesu, jsou výsledkem investičních rozhodnutí. Jejich výši již v průběhu podnikatelského procesu nelze změnit.
- **Vyhnutelné** – jsou spojeny se zajištěním podmínek podnikání. Jelikož nejsou spojeny s investičními rozhodnutími, ale s využitím kapacity lze je proto v průběhu podnikatelského procesu omezit.

Při realizaci zvyšování objemu výkonů přesahujících výrobní kapacitu, je potřeba jednorázově vložit nové výrobní faktory, jež navýší fixní náklady. Tento jev se nazývá skokové zvýšení fixních nákladů. (Král, 2006, str. 76-77)

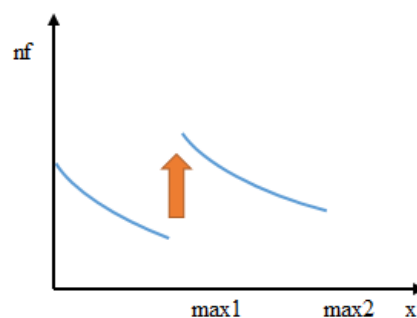


Obr. 4: *Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit*
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Při zvyšování objemu výroby průměrné fixní náklady na jednotku výkonu klesají. Tento jev se nazývá **degrese fixních nákladů**. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)



Obr. 5: *Degrese fixních nákladů*
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)



Obr. 6: *Celkové průměrné fixní náklady*
(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27)

Dle Druryho (2012, s. 30) členění nákladů na variabilní a fixní lze aplikovat pouze v krátkodobém hledisku, neboť z delšího časového hlediska, kdy se předpokládají změny výrobní kapacity, považujeme všechny náklady za variabilní.

2.4 Relevantní a irelevantní náklady

Pro toto členění nákladů je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, nikoliv z reálných nákladů. Podstatou je posouzení, které z nákladů budou ovlivněny přijatým rozhodnutím a které naopak zůstanou nezměněny.

- **Relevantní náklady** – jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění dané varianty rozhodnutí změny jejich výše.
- **Irelevantní náklady** – přijetí jakékoliv varianty rozhodnutí nemá vliv na výši těchto nákladů.

K tomuto typu nákladů bývají i přiřazeny **rozdílové náklady**, které vyjadřují rozdíl mezi náklady před a po uskutečnění změny. (Král, 2006, s. 82)

2.5 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady, též označovány jako ušlé výnosy, jsou založeny na obecné rovině, že určité vynaložení zdrojů za účelem zhodnocení dané podnikatelské aktivity znemožňuje jejich využití jiným způsobem. Oportunitní náklady se v podnikání zejména využívají při optimalizačních rozhodnutích. (Král, 2006, s. 85)

2.6 Využití informací o fixních a variabilních nákladech

Management podniku při řešení úloh a následném přijetí jednotlivých rozhodnutí téměř vždy podstupuje určité riziko. Pro eliminaci těchto rizik je potřebné, aby management správně chápal vztah mezi vznikem nákladů, výnosů a zisku. Právě správné informace o závislosti nákladů na změně objemu výkonů nám umožňují kvalitnější řízení podnikatelského procesu ve všech oblastech. (Král, 2010, s. 80)

Analýza bodu zvratu reflektuje vztah mezi změnami objemu produkce a od toho se odvíjejícími se změnami nákladů, výnosů a zisku. Na základě čehož lze odhadnout, jakým způsobem se budou vyvíjet finanční ukazatele při různých stupních produkce. Základní znalost těchto všeobecných principů umožňuje manažerům identifikovat kritickou hladinu objemu výroby, při které dosažené výnosy právě pokryjí vytvořené náklady. (Drury, 2012, s. 168)

Dle Landy (2008, s. 266) lze bod zvratu popsat jako spodní hranici objemu produkce, při které je dosahováno nulového výsledku hospodaření. Po odečtení jednotkových variabilních nákladů od ceny výrobku získáme částku, která slouží jako úhrada fixních nákladů. Po

dosažení této hranice, začne podnik generovat takové množství výkonů, které přispívají k tvorbě zisku.

Výpočet bodu zvratu

$$V = P \times Q$$

$$CN = FN + (Q \times VN)$$

$$VH = V - N$$

Z tohoto vztahu lze odvodit moment, kdy dochází k nulovému výsledku hospodaření:

$$V = N$$

$$p \times Q = FN + (Q \times VN)$$

Nyní již lze odvodit objem produkce, při kterém je dosahováno bodu zvratu:

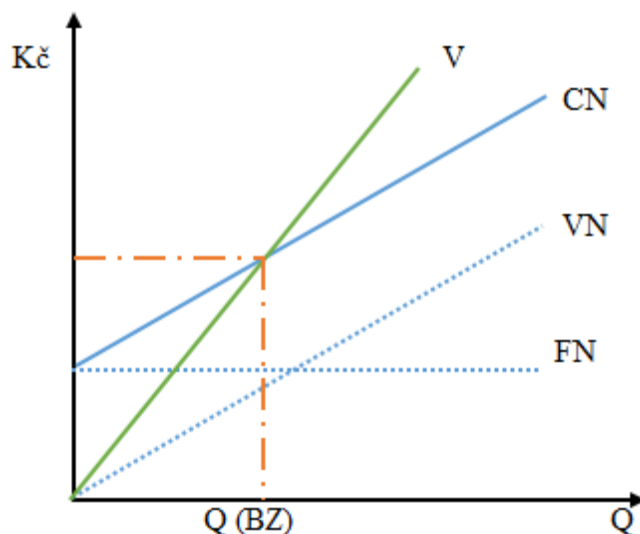
$$Q = \frac{FN}{p - b}$$

Výpočet bodu zvratu při různorodé produkci

Pro výpočet bodu zvratu při různorodé produkci lze využít globální nákladovou funkci. Kdy jsou variabilní náklady vyjádřené jako poměrový haléřový ukazatel, který vyjadřuje podíl variabilních nákladů na celkových tržbách. (Popesko, 2009, s.46)

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

Z grafického vyjádření bodu zvratu lze odvodit, kdy podnik produkuje menší množství výrobků, než je objem produkce v bodě zvratu, podnik tedy generuje větší celkové náklady, než jsou tržby a tím pádem dosahuje záporný výsledek hospodaření. Po dosažení bodu zvratu, v němž je výsledek hospodaření nulový, podnik začne dosahovat zisku. V případě lineárního vývoje celkových nákladů se růst zisku odvíjí přímo úměrně růstu objemu produkce. Limitní veličinou je zde výrobní kapacita. (Popesko, 2009, s. 44)



Obr. 7 Grafické znázornění bodu zvratu

(Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 32 - 33) uvádějí vztah mezi vznikem nákladů a produkcí tak, že variabilní náklady přímo souvisejí s prodanými výkony, proto jejich návratnost zabezpečíme za předpokladu, že prodejní cena výkonů bude vyšší jako úroveň těchto nákladů. Na rozdíl od fixních nákladů, které souvisí se zabezpečením výkonů podniku jako celku.

Dále uvádějí, že částku, kterou přispívají prodané výkony k úhradě fixních nákladů lze zjistit jako rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady. V praxi se tato skutečnost označuje jako **krycí příspěvek**.

Dalším využitím bodu zvratu, které umožňuje sledovat rozdíl mezi skutečně dosaženými výnosy v daném roce a výnosy na úrovni bodu zvratu. **Bezpečnostní podnikatelská rezerva** poskytuje informace o tom, do jaké míry se mohou snížit výnosy, než podnik dosáhne bodu zvratu a zároveň informuje, jak je podnik náchylný na změnu příjmů.

$$BPR = CV - CV_{BZ}$$

K procentuálnímu vyjádření bezpečnostní podnikatelské rezervy slouží **bezpečnostní podnikatelský koeficient**.

$$BPK (\%) = \frac{BPR}{CV} \times 100$$

Kritické využití výrobní kapacity

Analýza bodu zvratu sleduje zejména objem produkce, náklady a výnosy. Ale zároveň je dle Popeska (2009, s. 46) potřeba brát v potaz maximální výrobní kapacitu. V některých případech může dojít k situaci, že objem produkce bude v bodě zvratu převyšovat výrobní kapacitu a tím pádem je dosažení tohoto bodu zvratu prakticky nemožné. Pro vyjádření podílu využití výrobní kapacity a bodu zvratu slouží tento vztah:

$$KVK (\%) = \frac{Q (BZ) \times 100}{Q (\max)}$$

3 MANAŽERSKÉ ROZHODOVÁNÍ

Nejdůležitější úlohou manažerského účetnictví je podávat manažerům takové informace, které jsou z hlediska rozhodování relevantní a nápomocné při přijímání určité alternativy. Následnou úlohou managementu je přijmout taková rozhodnutí, která jsou ze všech nabízených alternativ pro podnik ta nejvýhodnější a jejich výsledky budou kladně ovlivňovat fungování podniku a jeho budoucí prosperitu. Špatná rozhodnutí jsou hlavní příčinou podnikového neúspěchu. (Fotr, Švecová a kolektiv, 2010, s. 17)

Dle Petříka (2009, s. 106) lze rozhodnutí z časového hlediska rozdělit jako:

- operativní (krátkodobá) rozhodnutí,
- taktická (střednědobá) rozhodnutí,
- strategická (dlouhodobá) rozhodnutí.

3.1 Rozhodovací proces a jeho etapy

Fotr, Švecová a kolektiv (2010, s. 20) popisují rozhodování jako proces porovnávání jednotlivých variant řešení problému a následný výběr neoptimálnější možnosti, která se bude realizovat. Rozhodovací proces závisí na mnoha rozdílných faktorech, mezi které například patří problém, který je předmětem rozhodování, podmínky, za kterých musí být rozhodnutí přijato, osobnost manažera, jeho styl a přístup k rozhodování a neposlední řadě jeho předešlé zkušenosti.

Činnosti, které jsou součástí rozhodovacího procesu lze podle Petříka (2009, s. 106) rozdělit do jednotlivých etap:

- (1) definice cílů,
- (2) vypracování různých alternativ rozhodnutí,
- (3) zhodnocení vybraných alternativ,
- (4) přijetí vhodné alternativy a její následné uskutečnění.

Definice cílů

Prvním krokem v procesu rozhodování je vyhodnocení stávající situace, které zejména znamená identifikování problému a následné stanovení cílů, kterých chceme dosáhnout a na základě kterých bude management hodnotit komplexní užitek jednotlivých alternativ rozhodnutí. Pro vymezení cílů je nejdůležitější, aby byly zcela jasně definované, měřitelné a navzájem se nevyklučovali. (Petřík, 2009, s. 106)

Fotr, Švecová a kolektiv (2010, s. 66) za důležité považují i cíle subjektivní povahy, které lze kvalifikovat složitěji resp. nelze je kvantifikovat a zdůrazňují jejich význam z hlediska určení si cílů v rozhodovacím procese. Na rozdíl Petřík (2009, s. 106) říká, že v ideálním případě by měly být cíle vymezené tak, aby byly schopné kvantifikace, pro jejich jednoduchou kontrolu při využití různých matematických a statistických modelů.

Vypracování různých alternativ rozhodnutí

Vytváření různých variant se považuje za jednu z nejdůležitějších etap rozhodovacího procesu, který vytváří východisko pro efektivní rozhodnutí. Kvalita celého rozhodnutí je pak ovlivněna kvalitou jednotlivých alternativ a naopak.

Úlohou managementu je výběr nejlepších alternativ z pokud možno co největšího množství možných řešení. V takovém případě existuje vyšší pravděpodobnost, že mezi všemi možnostmi je právě taková, která zajistí optimální řešení rozhodovacího problému. V praxi se nejčastěji vybírá z poměrně úzkého souboru variant. Proto se nedá s určitostí říct, že v takovém případě nám kvantita variant zaručí kvalitu rozhodnutí, která přijmeme. (Petřík, 2009, s. 107)

Existuje několik chyb, kterých se v této etapě rozhodovacího procesu lze dopustit. Zejména je to ukončení hledání dalších alternativ řešení problému v případě, že je nalezeno první optimální řešení. Neméně důležité je pak, že i po vybrání určité alternativy, je potřeba neustálého přezkoumávání odmítnuté varianty, které může v konečném důsledku efektivně použít v rámci našeho problému.

Zhodnocení vybraných alternativ

V souboru možných alternativ rozhodnutí se nachází varianty, které nám z hlediska určení kritérií vyhovují více, a naopak podle jiných aspektů je považujeme za méně vhodné. Za klíč k tvorbě různých kritérií rozhodování lze považovat cíl, který chceme řešením problému dosáhnout. V praxi se nejčastěji uplatňuje hodnocení variant z různých hledisek, přičemž snaha zejména spočívá v nalezení nejvýhodnější možnosti, která bude průnikem většiny kritérií. (Fotr, Švecová a kolektiv, 2010, s. 154 – 157)

Úlohou manažerského účetnictví je v této etapě rozhodování zejména poskytování významných informací, které snižují míru nejistoty a rizika, které manažeři v rozhodovacím procesu podstupují, a na základě kterých dokážou popsat a zhodnotit aktuální stav, ale hlavně přijmout vhodné rozhodnutí. (Petřík, 2009, s. 107)

Přijetí vhodné alternativy a její následné uskutečnění

Klíčovou úlohu v poslední fázi rozhodovacího procesu zastává přijetí vhodné alternativy řešení problému a její následné uskutečnění. K dosažení takového výsledku nám pomůže uspořádání variant podle funkčního hlediska, kdy může být realizováno i několik alternativ z předních příček žebříčku, které splňují zadaná kritéria. Ale zároveň musí být zvolené možnosti variantami přípustnými. Ze souboru hodnocených alternativ jsou vyloučeny ty, které nesplňují některé z cílů řešení problému a zároveň ty, které překračují určité omezující podmínky. (Fotr, Švecová a kolektiv, 2010, s. 155)

3.2 Manažerské rozhodovací úlohy

Rozhodovacích úloh, kterých základnu tvoří právě informace z manažerského účetnictví, existuje nespočetně mnoho. Jednotlivé úlohy se navzájem prolínají a úzce mezi sebou souvisí. I přes složitost vazeb je dokážeme podle vybraných charakteristických znaků rozdělit do jednotlivých skupin. Z hlediska vkladů lze rozhodovací úlohy rozdělit na:

- ty, která nevyžadují dodatečné vklady,
- ty, která vyžadují dodatečné vklady,
- cenová rozhodnutí.

(Čechová, 2011, s. 42)

3.2.1 Rozhodnutí nevyžadující dodatečné vklady

Při těchto rozhodnutích vycházíme z výrobní kapacity, která je dána a není plně využívána. Její lepší využití povede ke zvyšování nákladů společně se zvyšováním výnosů z realizovaných výkonů. Kritériem rozhodování je maximalizace zisku respektive tržní hodnoty podniku.

Všechny tyto rozhodovací úlohy se opírají o analýzu bodu zvratu. Tedy při již existující kapacitě pracuje s parametry, jako jsou objem výroby, náklady a zisk a jak změny v objemu výkonů a sortimentu ovlivní výši nákladů, výnosů a zisku. (Čechová, 2011, s. 46)

Dle Krále (2006, s. 454) lze úlohy z hlediska věcného charakteru rozvrhnout na:

- **optimalizační úlohy**, jejichž cílem je nalezení nejpříznivější skladby vyráběných a prodávaných výkonů, které budou přispívat ke zvýšení hodnoty společnosti,

- **úlohy ke stanovení dolní hranice ceny** zejména doplňkových výkonů anebo výkonů obchodovatelných na sekundárním trhu,
- **úlohy typu bud' – anebo**, jejichž cílem je zhodnocení všech aspektů výroby, zhodnocení různých alternativ realizování výkonů a stanovení neoptimálnější varianty.

3.2.2 Rozhodnutí vyžadující vklady

Tato rozhodnutí lze také označit jako investiční rozhodnutí nebo také rozhodnutí o budoucí kapacitě. Při řešení tohoto typu úloh se vychází z předpokladu, že dosavadní kapacita se dostává do bodu nevyužitelnosti, což může znamenat bud', že není dostačující anebo je příliš obsáhlá.

Vklady prostředků slouží na rozšíření, obnovu nebo restrukturalizaci původní kapacity. Zároveň se od této investice očekává, že bude uspokojovat požadavky věřitelů na odměnu, která je spojená s poskytnutím prostředků.

Investiční rozhodnutí mohou vycházet ze dvou situací. Může se jednat o rozhodnutí, při kterých je stanoven konkrétní cíl. V tomto případě je úlohou managementu vybrat ta neoptimálnější řešení ze všech dostupných alternativ s přihlédnutím na jednotlivé kapitálové omezení. Dále se může jednat o situace, kdy má management přesně stanovenou výši kapitálu, která je potřebná k nalezení nejefektivnějšího řešení bez ohledu na cíle, kterých má být v rámci investice dosaženo. (Král, 2006, s. 484)

Čechová (2011, s. 42) ve své publikaci rozděluje investiční rozhodnutí podle efektu, který přináší vklad finančních prostředků na jednorázový a dlouhodobý. Jednorázový efekt z investice lze charakterizovat jako momentální řešení situace, jejímž výsledkem je okamžitý zisk, který se nebude znovu v budoucnosti opakovat. Investice, z nichž plyne dlouhodobý efekt, jsou spojeny s investováním do dlouhodobého majetku. U tohoto typu investic je nevyhnutelné, aby management měl představu o celkových výdajích a příjmech plynoucích z investice během celé doby životnosti a tím zvažil její prospěch.

3.2.3 Cenová rozhodování

Cenová politika je jednou z nejdůležitějších oblastí řízení podniku, odvíjí se od ní celková úspěšnost podniku, ale také jeho přežití v konkurenčním prostředí.

Král (2006, s. 525) uvádí, že tržní cena představuje maximální cenovou hranici, kterou jsou spotřebitelé za daný produkt zaplatit. Cena poptávky musí respektovat náklady vynaložené na daný výkon a zároveň by je měla pokrývat v plné výši. Minimální hranice ceny produktu je určena náklady spojenými s jeho realizací.

Při cenových rozhodnutích lze za nejdůležitější považovat cíl, který má být pomocí realizace dané alternativy dosažen a který výrazně ovlivňuje samotný výběr varianty. Pokud chce podnik dosáhnout dlouhodobého efektu, prorazit popř. upevnit si pozici na trhu, budou cenová rozhodnutí méně agresivní s nejvyšším ohledem na spotřebitele. Naopak pokud chce podnik dosáhnout okamžitého zisku, stanoví maximální možnou cenu, která je přijatelná z hlediska aktuálních tržních podmínek. (Čechová, 2011, s. 53)

Správnou cenu lze chápat jako soulad mezi prodaným množstvím výkonů a stupněm využití zavedené výrobní kapacity. V takovém případě lze tržní prodejní cenu považovat za cenu rovnovážnou, při níž mají odběratelé zájem o nabízené výkony, a zároveň dodavatelům pokrývá náklady a realizuje zisk. Typickými příklady nerovnovážné ceny jsou relativně vysoká nebo relativně nízká cena. Relativně vysoká cena umožňuje realizovat vyšší zisky nebo pokrýt větší objem nákladů. Nedostatkem jsou omezení z hlediska poptávky. Výsledkem takovéto cenové politiky může být přebytek na trhu, ze kterého může následně plynout tlak na snížení ceny. Na druhé straně relativně nízká cena stimuluje poptávku, avšak nemusí být dostačující pro pokrytí vynaložených nákladů, případně pro tvorbu očekávaného zisku. Cenu je proto nutno chápat jako informaci o situaci na trhu, kterou je potřeba respektovat a přizpůsobit se jí. (Král, 2006, s. 525)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část této bakalářské práce je zaměřena na náklady a manažerský rozhodovací proces. Vypracování teoretické části mé bakalářské práce se skládalo z několika kroků. Prvním z nich bylo nalezení co nejvíce možných odborných publikací týkajících se dané problematiky. Dalším bylo zpracování teoretické části, což byl základní předpoklad pro vypracování praktické části.

Teoretická část je rozdělena do několika provázaných částí.

Na úvod byly vymezeny jednotlivé ekonomické pojmy – výnosy, náklady, hospodářský výsledek, zisk a jeho funkce.

V další kapitole byla klasifikace nákladů pomocí různých hledisek. Náklady lze členit podle druhu, účelu jejich vzniku a závislosti na změnách objemu výroby. Pro druhové členění nákladů je charakteristické sdružování do stejnorodých skupin. U účelového členění nákladů lze určit, co přesně bylo důvodem vzniku a zda byly vynaloženy hospodárně. Další skupinou byly náklady členěné dle závislosti na objemu prováděných výkonů na variabilní a fixní náklady. Na problematiku fixních a variabilních nákladů navazovala analýza dobu zvratu, bezpečnostní podnikatelská rezerva a kritické využití výrobní kapacity.

Poslední kapitola se věnovala procesu manažerského rozhodování, včetně všech jeho etap. Dále byly představeny manažerské rozhodovací úlohy, které lze rozdělit podle toho, zda vyžadují nebo nevyžadují dodatečné vklady a cenová rozhodování.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

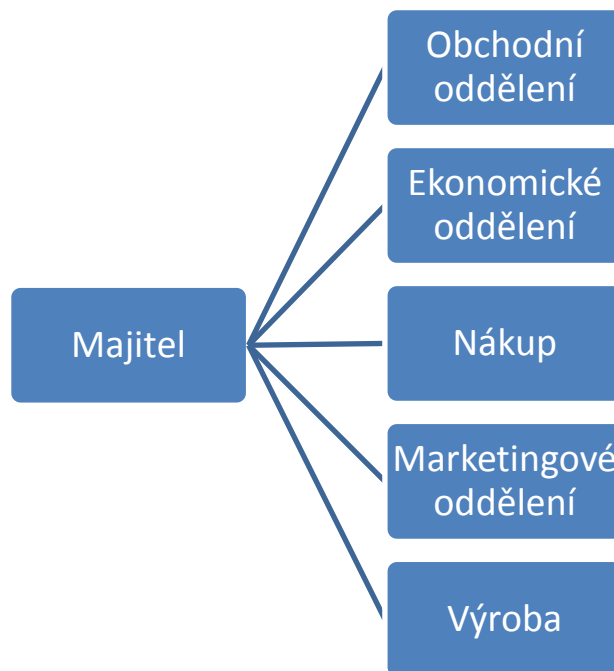
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

5.1 Představení společnosti

Společnost, již jsem si vybral pro účely své bakalářské práce, byla založena v roce 2004. Právní formou této firmy je společnost s ručením omezených a disponuje základním kapitálem 200 000 Kč. Sídlo firmy se nachází na severní Moravě.

Od počátků svého života se firma specializuje na vývoj, výrobu a prodej výživových doplňků. Mezi její odběratele patří zejména lékárny, fitness centra a prodejny se sportovním vybavením.

V sídle firmy se nachází jak řídicí páteř, tak i výrobní prostory. Firma v současné době zaměstnává 32 zaměstnanců.



Obr. 8 Organizační struktura (vlastní zpracování)

Organizační struktura společnosti se vyznačuje liniovým uspořádáním, v němž jednotlivá oddělení spadají přímo pod majitele společnosti. V čele každého oddělení stojí vedoucí pracovník, kterému jsou podřízeni další pracovníci. Jednotlivá oddělení jsou vytvořena na základě příbuzných činností, jsou si rovnocennými a svojí činností přispívají k tvorbě a realizaci politiky podniku.

5.2 Sortiment

V současné době se v portfoliu společnosti nachází více než 70 druhů různorodých výrobků v oblasti zdravé výživy. Toto číslo není však konečné, neboť společnost každoročně rozšiřuje své portfolio o nové výrobky, ale zároveň zlepšuje a inovuje stávající výrobky. V portfoliu nejsou výrobky jen sportovce, či aktivně žijící lidi, ale také pro běžné lidi, kteří se chtějí zdravěji žít.

Primární aktivitou společnosti je výroba a prodej výživových doplňků pro sportovce, mezi které se zejména řadí výrobky podporující růst svalové hmoty, rýsování svalů, regenerace svalů a formování postavy. Do této kategorie jsou zařazeny i regenerační gely, masážní oleje či balzámy na vnější ošetření kloubů a vazů.

Další kategorií výrobků jsou ty, které lze zařadit do kategorie zdravé výživy a životního stylu. Mezi tyto výrobky zejména patří takové výrobky, které napomáhají redukci tělesné hmotnosti a částečně slouží jako náhrada stravy.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V této části mé bakalářské práce se zaměřím na náklady vybrané společnosti, které vznikly mezi lety 2014 a 2016. Nejprve se budu věnovat základním ekonomickým ukazatelům, které ve sledovaném období firmě vznikly. V další části se zaměřím na náklady, které rozčlením dle druhového členění. Na toto členění nákladů navážu účelovým členěním nákladů. Dále pak zobrazím náklady podle závislosti na změnách objemu produkce. V závěrečné části se budu věnovat analýze bodu zvratu.

6.1 Základní ekonomické ukazatele

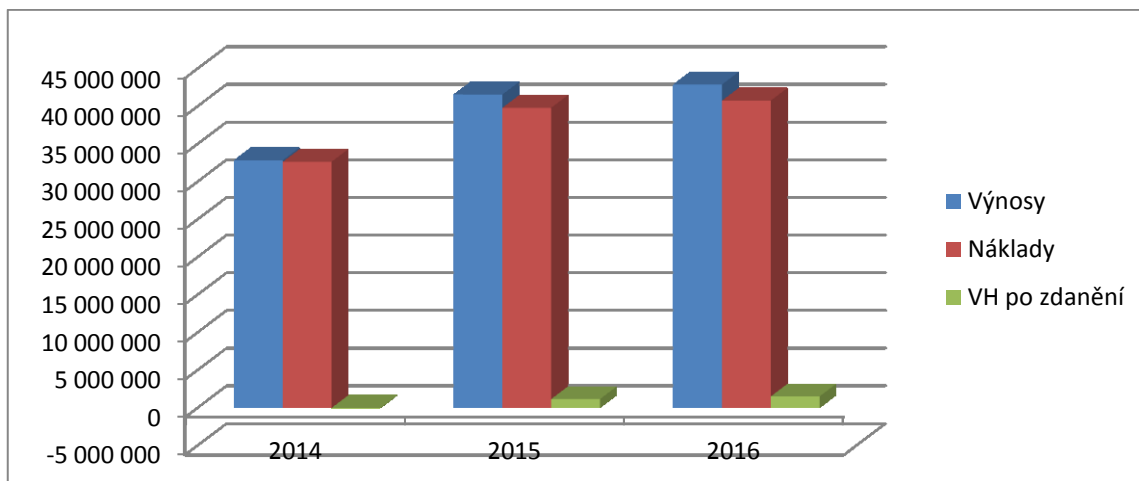
Nyní se budu zabírat základními ekonomickými ukazateli ve sledovaných letech 2014 až 2016. V níže uvedené tabulce jsou údaje o celkových výnosech, nákladech a dosaženém zisku respektive ztrátě. Následuje graf, který zobrazuje způsob, jakým podnik hospodaří a zda se mu daří splňovat jeden ze základních ekonomických cílů, čímž je dosahování zisku.

Tab. 1 *Hospodářské výsledky v letech 2014 – 2016*

(vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016
Výnosy	32 855 504	41 578 819	42 900 222
Náklady	32 651 708	39 815 692	40 773 756
VH před zdaněním	203 796	1 763 127	2 126 466
Daň	252 639	591 786	601 155
VH po zdanění	-48 843	1 171 341	1 525 311

Z tabulky lze odvodit, že společnost ve sledovaném roce 2014 dosáhla ztráty. Tato ztráta byla zejména způsobena nižšími tržbami z prodeje vlastních výrobků a služeb. Přesto se však společnost v tomto roce rozhodla pro masivnější investici finančních prostředků do inovace tehdejšího portfolia výrobků. Že tato strategie byla správným krokem, se ukázalo v následujícím roce, kdy vzrostly výnosy o 26%. S tímto faktem je však spojen i nárůst celkových nákladů, a to především nákladů na zabezpečení výroby. I v roce 2016 společnost pokračovala v zavedené strategii a zaznamenala nárůst výnosů.



Obr. 9 Graf základních ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování)

6.2 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů se v jednotlivých podnicích využívá zejména pro potřeby sestavování výkazu zisku a ztráty. Jednotlivé náklady jsou rozděleny do skupin, podle spotřebovaných výrobních faktorů. Ve výkazu zisku a ztráty je specifikováno několik druhů nákladů, přesto si však podniky mohou interně evidovat náklady v detailnějším členění, což vede k jejich účinnějšímu řízení.

Jednotlivé druhy nákladů jsou uvedeny níže v tabulce. Náklady budou následně analyzovat pomocí vertikální a horizontální analýzy nákladů.

Tab. 2 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016
Náklady vynaložené na prodané zboží	385 200	1 693 692	852 417
Výkonová spotřeba	24 684 623	29 510 503	29 738 382
Spotřeba materiálu a energie	20 645 898	23 389 479	22 878 492
Služby	4 038 725	6 121 024	6 859 890
Osobní náklady	5 108 597	6 276 970	8 060 610
Mzdové náklady	3 650 832	4 454 060	5 654 100
Náklady na sociální pojištění	1 161 625	1 512 810	2 074 761
Sociální náklady	296 140	310 100	331 749
Daně a poplatky	128 525	131 248	113 670
Odpisy	1 143 090	1 523 718	1 564 800
Opravné položky k pohledávkám	17 442	40 638	-234 575
Ostatní provozní náklady	595 950	80 886	295 218
Nákladové úroky	256 360	194 454	163 175
Kurzové ztráty	42 957	35 425	105 768
Ostatní finanční náklady	288 964	328 158	114 291
Celkové náklady	32 651 708	39 815 692	40 773 756

Do kategorie *náklady vynaložené na prodané zboží* jsou zahrnuty náklady spojené s prodejem vlastních výrobků.

Výkonová spotřeba v sobě zahrnuje položky *spotřeba materiálu a energie a služby*. Obě tyto podskupiny především zabezpečují plynulý průběh výroby. Do *spotřeby materiálu* je zejména zahrnuta spotřeba surovin, potřebných pro výrobní proces a další pomocné materiály vstupující do výrobního procesu. Patří sem spotřeba pohonných hmot, spotřeba kancelářských potřeb a zbylých režijních materiálů. Hlavními položkami *spotřeby energie* jsou spotřeba elektřiny, vody a plynu.

Druhou podskupinou *výkonové spotřeby* jsou náklady na *služby*. Do této kategorie jsou zahrnuty především náklady vynaložené na opravu výrobních zařízení, ale také cestovné, náklady spojené s využíváním telekomunikačních sítí, poštovné, náklady na marketing a náklady spojené se vzděláváním zaměstnanců.

Do složky *osobní náklady* jsou zařazeny hrubé mzdy a odměny výrobních a administrativních pracovníků. Dále jsou zde zahrnuty finanční náklady vynaložené na sociální a zdravotní pojištění.

Daně a poplatky zahrnují položky, jako jsou daň z nemovitosti a silniční daň.

Do *odpisů* spadají odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Mezi *ostatní provozní náklady* patří takové náklady, které se týkají hospodářské činnosti, ale nelze je zahrnout do žádné kategorie nákladů. U zkoumané společnosti jsou do této položky zahrnuty manka a škody vzniklé na zásobách a náklady spojené s tvorbou opravných položek k pohledávkám.

Do kategorie *ostatní finanční náklady* jsou zařazeny úroky z poskytnutého úvěru, všechny bankovní poplatky a různá pojištění (pojištění majetku, pojištění automobilů a odpovědnosti).

Další položkou jsou *kurzové ztráty* plynoucí z vývozu výrobků do zahraničí, především Polska a Slovenska.

Tab. 3 Horizontální a vertikální analýza druhového členění nákladů
(vlastní zpracování)

v procentech	Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2014	2015	2016	14/15	15/16
Náklady vynaložené na prodané zboží	1,18%	4,25%	2,09%	339,69%	-49,67%
Výkonová spotřeba	75,60%	74,12%	72,94%	19,55%	0,77%
Spotřeba materiálu a energie	63,23%	58,74%	56,11%	13,29%	-2,18%
Služby	12,37%	15,37%	16,82%	51,56%	12,07%
Osobní náklady	15,65%	15,77%	19,77%	22,87%	28,42%
Mzdové náklady	11,18%	11,19%	13,87%	22,00%	26,94%
Náklady na sociální pojištění	3,56%	3,80%	5,09%	30,23%	37,15%
Sociální náklady	0,91%	0,78%	0,81%	4,71%	6,98%
Daně a poplatky	0,39%	0,33%	0,28%	2,12%	-13,39%
Odpisy	3,50%	3,83%	3,84%	33,30%	2,70%
Opravné položky k pohledávkám	0,05%	0,10%	-0,58%	132,99%	-677,23%
Ostatní provozní náklady	1,83%	0,20%	0,72%	-86,43%	264,98%
Nákladové úroky	0,79%	0,49%	0,40%	-24,15%	-16,09%
Kurzové ztráty	0,13%	0,09%	0,26%	-17,53%	198,57%
Ostatní finanční náklady	0,88%	0,82%	0,28%	13,56%	-65,17%
Celkové náklady	100,00%	100,00%	100,00%	21,94%	2,41%

Předmětem činnosti zkoumané společnosti je výroba a prodej výrobků, čemuž odpovídá i vysoká výkonová spotřeba ve všech sledovaných obdobích. Tyto hodnoty se v každém sledovaném roce pohybovaly nad 72%. Samozřejmě největší podíl v tomto druhu nákladů zaujímají náklady spojené se spotřebou materiálu a energií vstupujících do výrobního procesu a režie. Z tabulky je patrné, že společnost v hojné míře využívá externích služeb, a to zejména pro podporu prodeje. Další nemalou položkou jsou osobní náklady, které se v posledním sledovaném roce přiblížily téměř k 20%. Zbylé nákladové položky jsou zastoupeny v menší míře, proto jejich podíl na celkových nákladech není nijak významný.

Díky provedené horizontální analýze nákladů, lze vyzorovat významný nárůst u nákladů na prodané zboží. Navíc ve sledovaném období rostla i výkonová spotřeba, což vypovídá o tom, že společnost začala více orientovat na výrobu vlastních produktů. Tuto skutečnost reflektuje zejména změna v posledním roce, kdy došlo k nárůstu výkonové spotřeby a značnému poklesu nákladů na prodané zboží. Nárůst u odpisů byl zapříčiněn zejména nutností investic do výrobních zařízení. Další neméně významnou položku tvoří osobní náklady, neboť ve sledovaném období vždy došlo k navýšení o 23% resp. 28%. Tato skutečnost byla zapříčiněna přijetím nových pracovníků. O splacení většiny firemních úvěrů vypo-

vidá pokles u nákladových úroků. V posledním období došlo k významnému nárůstu u kurzových ztrát, což reflektuje zvýšení aktivity na zahraničních trzích a s tím spojenou fluktuací kurzu.

6.3 Jednicové a režijní náklady

Pro zjištění účelu vynaložení nákladů slouží účelové členění nákladů, které také ukazuje, zda byly náklady vynaložené v přiměřené výšce. Pro tento účel budou náklady rozděleny do dvou širších okruhů – jednicové a režijní náklady.

Tab. 4 Jednicové a režijní náklady (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016
Jednicové náklady	17 242 805	20 786 255	20 160 549
Spotřeba surovin ve výrobě	14 450 098	17 782 513	15 947 853
Spotřeba materiálu	137 997	195 106	247 754
Spotřeba pomocných přípravků	1 194 986	1 126 125	2 208 646
Vzorková analýza	1 459 724	1 682 511	1 756 296
Režijní náklady	15 408 903	19 029 437	20 613 207
Náklady na prodané zboží	385 200	1 693 692	852 417
Režijní materiál	353 376	244 660	297 476
Kancelářské potřeby	104 064	119 470	87 724
Čistící prostředky	55 512	40 180	60 995
Spotřeba vody	44 683	32 318	38 624
Spotřeba elektřiny	133 978	134 456	148 959
Spotřeba plynu	196 965	150 808	199 168
Pohonné hmoty	158 193	152 544	118 372
Opravy	390 450	576 512	664 333
Cestovné	107 100	175 777	220 012
Školení a kurzy	157 092	258 328	242 387
Propagační materiály	3 816 046	3 411 299	3 522 921
Náklady na reprezentaci	135 547	296 433	328 578
Náklady na marketing	845 624	1 574 926	1 856 148
Nájemné	43 758	287 976	546 052
Doprava	342 216	454 545	515 079
Telefonní služby	202 550	181 692	187 054
Poštovné	354 664	632 324	543 951
Osobní náklady	5 108 597	6 276 970	8 060 610
Daně a poplatky	128 525	131 248	113 670
Odpisy	1 143 090	1 523 718	1 564 800
Ostatní provozní náklady	613 392	121 524	60 643
Finanční náklady	588 281	558 037	383 234
Celkové náklady	32 651 708	39 815 692	40 773 756

V tabulce je zobrazen základní přehled o jednicových a režijních nákladech společnosti.

Tab. 5 Vertikální a horizontální analýza jednicových a režijních nákladů
(vlastní zpracování)

v procentech	Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2014	2015	2016	14/15	15/16
Jednicové náklady	52,81%	52,21%	49,44%	20,55%	-3,01%
Spotřeba surovin ve výrobě	44,26%	44,66%	39,11%	23,06%	-10,32%
Spotřeba materiálu	0,42%	0,49%	0,61%	41,38%	26,98%
Spotřeba pomocných přípravků	3,66%	2,83%	5,42%	-5,76%	96,13%
Vzorková analýza	4,47%	4,23%	4,31%	15,26%	4,39%
Režijní náklady	47,19%	47,79%	50,56%	23,50%	8,32%
Náklady na prodané zboží	1,18%	4,25%	2,09%	339,69%	-49,67%
Režijní materiál	1,08%	0,61%	0,73%	-30,76%	21,59%
Kancelářské potřeby	0,32%	0,30%	0,22%	14,80%	-26,57%
Čistící prostředky	0,17%	0,10%	0,15%	-27,62%	51,80%
Spotřeba vody	0,14%	0,08%	0,09%	-27,67%	19,51%
Spotřeba elektřiny	0,41%	0,34%	0,37%	0,36%	10,79%
Spotřeba plynu	0,60%	0,38%	0,49%	-23,43%	32,07%
Pohonné hmoty	0,48%	0,38%	0,29%	-3,57%	-22,40%
Opravy	1,20%	1,45%	1,63%	47,65%	15,23%
Cestovné	0,33%	0,44%	0,54%	64,12%	25,17%
Školení a kurzy	0,48%	0,65%	0,59%	64,44%	-6,17%
Propagační materiály	11,69%	8,57%	8,64%	-10,61%	3,27%
Náklady na reprezentaci	0,42%	0,74%	0,81%	118,69%	10,84%
Náklady na marketing	2,59%	3,96%	4,55%	86,24%	17,86%
Nájemné	0,13%	0,72%	1,34%	558,11%	89,62%
Doprava	1,05%	1,14%	1,26%	32,82%	13,32%
Telefonní služby	0,62%	0,46%	0,46%	-10,30%	2,95%
Poštovné	1,09%	1,59%	1,33%	78,29%	-13,98%
Osobní náklady	15,65%	15,77%	19,77%	22,87%	28,42%
Daně a poplatky	0,39%	0,33%	0,28%	2,12%	-13,39%
Odpisy	3,50%	3,83%	3,84%	33,30%	2,70%
Ostatní provozní náklady	1,88%	0,31%	0,15%	-80,19%	-50,10%
Finanční náklady	1,80%	1,40%	0,94%	-5,14%	-31,32%
Celkové náklady	100,00%	100,00%	100,00%	21,94%	2,41%

Poté, co si podnik rozdělí náklady jednicové a režijní náklady, dostane věrný obraz o příčinách vzniku jednotlivých nákladů. Jednicové náklady přímo souvisí s výrobou a jejich výška se dá jednodušeji ovlivňovat. Na rozdíl od režijních nákladů, které jsou vykazovány

komplexněji, proto je jejich řízení složitější. Podnik by se měl snažit o to, aby jeho režijní náklady byly pokud možná, co nejvíce hospodárně vynakládány.

Poměr jednicových a režijních nákladů na celkových nákladech společnosti je poměrně vyvážený. Tento stav není pro společnost nikterak příznivý, neboť čím je podíl režijních nákladů na celkových nákladech vyšší, tím je to společnost více rizikové, protože se tím stává podnik více náchylný na změnu poptávky. Kdyby došlo k výraznějšímu poklesu na straně poptávky, mohlo by to pro společnost vést k tomu, že nebude schopna z výnosů pokrýt všechny režijní náklady, což by mohlo znamenat ztrátu.

Největší podíl na režijních nákladech mají osobní náklady. Tento fakt je způsoben tím, že úplně všichni, tedy i výrobní pracovníci, jsou odměňováni časovou mzdou. Jejich mzda tedy nijak nezohledňuje jejich skutečný výkon. Zde je velký prostor pro snížení těchto režijních nákladů, neboť by mohlo dojít ke změně časové mzdy za úkolovou.

6.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů

V této části rozčleněním jednotlivé náklady na fixní a variabilní náklady. U tohoto rozdělení nákladů jsem vycházel z interních účetních dokumentů, v nichž společnost podrobně člení náklady pomocí analytických účtů v účetní osnově.

U většiny nákladů bylo možné jednoznačně určit jejich charakter, ale u některých toto možné nebylo. Po konzultaci s kvalifikovaným pracovníkem jsem byl schopen tyto náklady rozdělit v poměru, v jakém jsou opravdu spotřebovávány při výrobě i režii.

Tab. 6 Celkové fixní náklady (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016
Náklady na prodané zboží	385 200	1 693 692	852 417
Spotřeba materiálu a energie	4 690 154	4 135 101	4 287 970
Režijní materiál	353 376	244 660	297 476
Kancelářské potřeby	104 064	119 470	87 724
Čistící prostředky (15%)	8 327	6 027	9 149
Spotřeba vody (80%)	35 746	25 854	30 899
Spotřeba elektřiny (35%)	46 982	47 060	52 136
Spotřeba plynu (85%)	167 420	128 187	169 293
Pohonné hmoty	158 193	152 544	118 372
Propagační materiály	3 816 046	3 411 299	3 522 921
Služby	2 215 391	3 820 142	4 529 548
Opravy (75%)	292 838	432 384	498 250
Cestovné	107 100	175 777	220 012

Školení a kurzy	157 092	258 328	242 387
Náklady na reprezentaci	135 547	296 433	328 578
Náklady na marketing	845 624	1 574 926	1 856 148
Nájemné	43 758	287 976	546 052
Doprava	342 216	454 545	515 079
Telefonní služby	202 550	181 692	187 054
Poštovné (25%)	88 666	158 081	135 988
Osobní náklady	4 597 738	5 649 273	7 254 549
Mzdové náklady (90%)	3 285 749	4 008 654	5 088 690
Sociální pojištění (90%)	1 045 463	1 361 529	1 867 285
Ostatní mzdové náklady (90%)	266 526	279 090	298 574
Daně a poplatky	128 525	131 248	113 670
Odpisy	1 143 090	1 523 718	1 564 800
Ostatní provozní náklady	613 392	121 524	60 643
Finanční náklady	588 281	558 037	383 234
Celkové fixní náklady	14 361 771	17 632 735	19 046 831

Z tabulky je zřejmé, že většina nákladů není nikterak závislá na změnách objemu produkce. Zbylé náklady v této tabulce mají semivariabilní charakter. Podíl fixní složky v těchto typech nákladů je vyjádřen procenty.

Mezi fixní náklady jsou zařazeny *náklady na prodané zboží*. Je tomu tak, protože se tyto výrobky nakupují za účelem prodeje a nikterak tedy nevstupují do výrobního procesu.

Spotřeba energií má semivariabilní charakter, přičemž větší podíl připadá fixní složce těchto nákladů. Mezi tyto náklady patří *spotřeba vody*, kdy 80% nákladů připadá na hygienické potřeby zaměstnanců a zbylých 20% je využíváno ve výrobě. Dalším nákladem je *spotřeba plynu*, který je využíván zejména pro vytápění administrativních prostor. U *spotřeby elektrické energie* má 35% nákladů fixní charakter, jelikož se zejména využívá pro osvětlení a elektrotechniku administrativních pracovníků. 15%-ti spotřeby *čisticích prostředků* připadá na úklid administrativních prostor a doplňování hygienických prostředků na toalety. Zbylé typy nákladů mají čistě fixní charakter.

Většina nákladů z oblasti služeb má čistě fixní charakter a nikterak je neovlivňují změny objemu výroby. Ale i zde se vyskytují náklady semivariabilního charakteru, mezi ně patří *náklady na opravy a provoz zařízení*. 85% těchto nákladů je fixních a zbylých 15% variabilní, jelikož se dá předpokládat rychlejší opotřebování výrobních zařízení a tím i zvýšení těchto nákladů v návaznosti na zvýšení objemu výroby. *Poštovné* má převážně variabilní

charakter, přičemž jeho výška se odvíjí od množství vyrobených a následně prodaných výrobků.

85% připadá fixní složce *osobních nákladů*. Patří sem *mzdy* a *odvody* jak výrobních, tak i administrativních pracovníků. Obě tyto skupiny zaměstnanců jsou odměňovány časovou mzdou. 15% těchto nákladů má variabilní charakter a slouží jako odměny za přesčasy.

Zbylé náklady jsou irelevantní změnám objemu výroby a jejich výše se tedy nemění.

Tab. 7 Vertikální a horizontální analýza fixních nákladů

(vlastní zpracování)

v procentech	Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2014	2015	2016	14/15	15/16
Náklady na prodané zboží	2,68%	9,61%	4,48%	339,69%	-49,67%
Spotřeba materiálu a energie	32,66%	23,45%	22,51%	-11,83%	3,70%
Režijní materiál	2,46%	1,39%	1,56%	-30,76%	21,59%
Kancelářské potřeby	0,72%	0,68%	0,46%	14,80%	-26,57%
Čistící prostředky (15%)	0,06%	0,03%	0,05%	-27,62%	51,80%
Spotřeba vody (80%)	0,25%	0,15%	0,16%	-27,67%	19,51%
Spotřeba elektřiny (35%)	0,33%	0,27%	0,27%	0,17%	10,79%
Spotřeba plynu (85%)	1,17%	0,73%	0,89%	-23,43%	32,07%
Pohonné hmoty	1,10%	0,87%	0,62%	-3,57%	-22,40%
Propagační materiály	26,57%	19,35%	18,50%	-10,61%	3,27%
Služby	15,43%	21,67%	23,78%	72,44%	18,57%
Opravy (75%)	2,04%	2,45%	2,62%	47,65%	15,23%
Cestovné	0,75%	1,00%	1,16%	64,12%	25,17%
Školení a kurzy	1,09%	1,47%	1,27%	64,44%	-6,17%
Náklady na reprezentaci	0,94%	1,68%	1,73%	118,69%	10,84%
Náklady na marketing	5,89%	8,93%	9,75%	86,24%	17,86%
Nájemné	0,30%	1,63%	2,87%	558,11%	89,62%
Doprava	2,38%	2,58%	2,70%	32,82%	13,32%
Telefonní služby	1,41%	1,03%	0,98%	-10,30%	2,95%
Poštovné (25%)	0,62%	0,90%	0,71%	78,29%	-13,98%
Osobní náklady	32,01%	32,04%	38,09%	22,87%	28,42%
Mzdové náklady (90%)	22,88%	22,73%	26,72%	22,00%	26,94%
Sociální pojištění (90%)	7,28%	7,72%	9,80%	30,23%	37,15%
Ostatní mzdové náklady (90%)	1,86%	1,58%	1,57%	4,71%	6,98%
Daně a poplatky	0,89%	0,74%	0,60%	2,12%	-13,39%
Odpisy	7,96%	8,64%	8,22%	33,30%	2,70%
Ostatní provozní náklady	4,27%	0,69%	0,32%	-80,19%	-50,10%
Finanční náklady	4,10%	3,16%	2,01%	-5,14%	-31,32%
Celkové fixní náklady	100,00%	100,00%	100,00%	22,78%	8,02%

V posledním ze sledovaných let, ale v letech předešlých, nejvyšší podíl na celkových fixních nákladech zastupují osobní náklady (32% - 38%). Toto je zapříčiněno typem vyplácející mzdy pracovníkům. Ke snížení této sumy peněz by mohlo dojít v okamžiku, kdyby se změnil současný systém, časová mzda, na úkolovou mzdu u výrobních pracovníků.

Po pohledu do tabulky lze vypožorovat, že společnost ve všech sledovaných obdobích vykázala nárůst celkových fixních nákladů. V posledním sledovaném roce došlo k významnému poklesu nákladů na prodané zboží, což reflektuje to, že se firma snaží více orientovat na výrobu a prodej vlastních výrobků. Konstantní nárůst lze zaznamenat i u osobních nákladů. Toto bylo zapříčiněno především příjmem nových pracovníků, ale také navýšením mezd pracovníků.

Následuje přehled nákladů podniku, které přímo souvisí se změnami objemu produkce.

Tab. 8 Celkové variabilní náklady (vlastní zpracování)

v Kč	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu a energie	15 955 744	19 254 378	18 590 522
Spotřeba surovin ve výrobě	14 450 098	17 782 513	15 947 853
Spotřeba materiálu	137 997	195 106	247 754
Spotřeba pomocných přípravků	1 194 986	1 126 125	2 208 646
Čistící prostředky (85%)	47 185	34 153	51 846
Spotřeba vody (20%)	8 937	6 464	7 725
Spotřeba elektřiny (65%)	86 996	87 396	96 823
Spotřeba plynu (15%)	29 545	22 621	29 875
Služby	1 823 334	2 300 882	2 330 342
Vzorková analýza	1 459 724	1 682 511	1 756 296
Opravy (25%)	97 612	144 128	166 083
Poštovné (75%)	265 998	474 243	407 963
Osobní náklady	510 859	627 697	805 791
Mzdové náklady (10%)	365 083	445 406	565 140
Sociální pojištění (10%)	116 162	151 281	207 476
Ostatní mzdové náklady (10%)	29 614	31 010	33 175
Celkové variabilní náklady	18 289 937	22 182 957	21 726 925

V posledním sledovaném roce společnost vykázala variabilní náklady ve výši 21 726 925 Kč. Největší část těchto nákladů připadla *spotřebě materiálu a energií*, jejíž výška se přímo úměrně odvíjí objemu výroby. Největší podíl připadá *surovinám*, konkrétně

73%. Další významnou část tvoří *spotřeba pomocných přípravků*, mezi které patří zejména spotřeba obalů pro výrobky.

Služby ve všech sledovaných letech zatupovali přibližně 10% celkových variabilních nákladů. Jejich nejvyšší část připadala na náklady na vzorkovou analýzu, kvůli dosažení nezávadnosti a co nejvyšší kvality výrobků.

Vývoj variabilních nákladů reflektuje změny v množství vyráběných produktů. V posledním roce došlo k nepatrnému poklesu celkových variabilních nákladů.

Tab. 9 *Vertikální a horizontální analýza variabilních nákladů*
(vlastní zpracování)

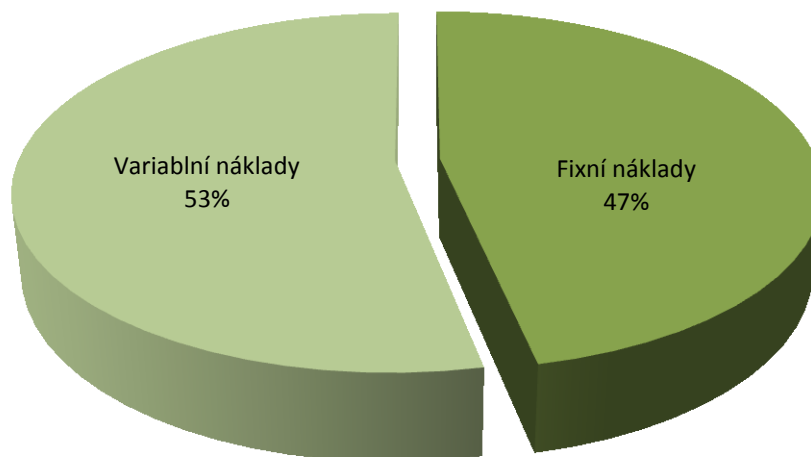
v procentech	Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2014	2015	2016	14/15	15/16
Spotřeba materiálu a energie	87,24%	86,80%	85,57%	20,67%	-3,45%
Spotřeba surovin ve výrobě	79,01%	80,16%	73,40%	23,06%	-10,32%
Spotřeba materiálu	0,75%	0,88%	1,14%	41,38%	26,98%
Spotřeba pomocných přípravků	6,53%	5,08%	10,17%	-5,76%	96,13%
Čistící prostředky (85%)	0,26%	0,15%	0,24%	-27,62%	51,81%
Spotřeba vody (20%)	0,05%	0,03%	0,04%	-27,67%	19,51%
Spotřeba elektřiny (65%)	0,48%	0,39%	0,45%	0,46%	10,79%
Spotřeba plynu (15%)	0,16%	0,10%	0,14%	-23,44%	32,07%
Služby	9,97%	10,37%	10,73%	26,19%	1,28%
Vzorková analýza	7,98%	7,58%	8,08%	15,26%	4,39%
Opravy (25%)	0,53%	0,65%	0,76%	47,65%	15,23%
Poštovné (75%)	1,45%	2,14%	1,88%	78,29%	-13,98%
Osobní náklady	2,79%	2,83%	3,71%	22,87%	28,37%
Mzdové náklady (10%)	2,00%	2,01%	2,60%	22,00%	26,88%
Sociální pojištění (10%)	0,64%	0,68%	0,95%	30,23%	37,15%
Ostatní mzdové náklady (10%)	0,16%	0,14%	0,15%	4,71%	6,98%
Celkové variabilní náklady	100,00%	100,00%	100,00%	21,29%	-2,06%

Přehled o rozložení celkových nákladů za rok 2016 na fixní a variabilní prezentuje následující tabulka a graf.

Tab. 10 *Celkové fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)*

Druh nákladů	Kč	%-tní podíl
Fixní náklady	19 046 831	46,71%
Variabilní náklady	21 726 925	53,29%
Celkové náklady	40 773 756	100,00%

Fixní a variabilní náklady



Obr. 10 *Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)*

Jak lze vyčíst z grafu, tak poměr mezi fixními a variabilními náklady je vyrovnány. Toto je zapříčiněno především formou odměňování výrobních pracovníků. Takto vysoký poměr fixních nákladů je pro společnost poměrně rizikový, protože tyto náklady zůstanou neměnné i při poklesu objemu výroby, což by mohlo vést i k zápornému hospodářskému výsledku.

Společnost by se měla pokusit zvýšit poměr variabilních nákladů, neboť ty snadněji ovlivňovat. Lze toho i docílit změnou způsobu odměňování výrobních pracovníků na úkolovou mzdu, která by lépe reflektovala skutečné výkony zaměstnanců.

6.5 Analýza bodu zvratu

Tato kapitola plynule navazuje na předchozí podkapitolu. Protože společnost vyrábí několik druhů výrobků, není možné, pro účely mé práce, využít výpočtu bodu zvratu pomocí prodejní ceny výrobku a jednotkových variabilních nákladů.

Pro výpočty použiji vzorec s užitím haléřového ukazatele variabilních nákladů, který udává, kolik korun variabilních nákladů musí být využito, k dosažení 1 koruny tržeb.

Pro výpočty konkrétních výsledků budu využívat dosažená data z roku 2016.

$$N = FN + h * Q$$

$$h = \frac{VN}{\text{objem produkce v penězích}}$$

Po dosazení konkrétních čísel:

$$h = \frac{21\,726\,925}{42\,900\,222} = 0,51$$

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{1 - h}$$

$$Q_{BZ} = \frac{19\,046\,831}{1 - 0,51} = \mathbf{38\,871\,083,67\,Kč}$$

Společnost tedy dosáhne bodu zvratu při objemu produkce v peněžním vyjádření 38 871 083,67 Kč. To znamená, že společnost musí vyprodukovat takové množství výrobků, jejichž prodej pokryje tuto částku. Dále to pro společnost znamená hranici, od které začne produkovat zisk.

Dále můžeme pomocí bezpečnostní podnikatelské rezervy určit, o kolik se mohou snížit celkové výnosy, než podnik dosáhne bodu zvratu:

$$BPR = CV - V_{BZ}$$

$$BPR = 42\,900\,222 - 38\,871\,083,67 = \mathbf{4\,029\,138,33\,Kč}$$

Nyní můžeme tuto částku vyjádřit procentuálně pomocí bezpečnostního podnikatelského koeficientu:

$$BPD = \frac{BPR}{CV} * 100$$
$$BPD = \frac{4\,029\,138,33}{42\,900\,222} * 100 = \mathbf{9,39\%}$$

Bezpečnostní podnikatelská rezerva v roce 2016 představovala 4 029 139,33 Kč, což znamená, že se o tuto částku mohou snížit výnosy, než bude dosaženo bodu zvratu. Tuto částku lze vyjádřit i procentuálně, konkrétně 9,94%. Tuto hodnotu nám udává bezpečnostní podnikatelský koeficient. Jak již bylo několikrát zmiňováno, tak společnost má poměrně vysoký poměr fixních nákladů na celkových nákladech, i proto dosáhne bodu zvratu při vyšším objemu produkce.

V rámci analýzy bodu zvratu lze i vyjádřit, jak společnost využívá instalovanou výrobní kapacitu. Peněžně vyjádřená výrobní kapacita této společnosti je 45 200 000 Kč. Tuto skutečnost lze vypočítat pomocí kritického využití výrobní kapacity.

$$VK_{krit} = \frac{Q_{BZ} * 100}{VK}$$
$$VK_{krit} = \frac{38\,871\,083,67 * 100}{45\,200\,000} = \mathbf{85,99\%}$$

Lze i dopočítat skutečné využívání výrobní kapacity:

$$VK_{skut} = \frac{42\,900\,222 * 100}{44\,200\,000} = \mathbf{94,91\%}$$

Pro každou společnost je důležité, aby svoji výrobní kapacitu využívala pokud možná, v co největší míře, ale alespoň minimálně na úrovni kritického využití výrobní kapacity. V jiném případě se výroba stává ztrátovou. Kritické využití výrobní kapacity u zkoumané společnosti je na úrovni 85,99% a společnost ve skutečnosti využívá svoji výrobní kapacitu na 94,91%.

7 ZMĚNY NÁKLADŮ PŘI NAVÝŠENÍ VÝROBY

V této části se budu věnovat změnám nákladů vyvolaných zvýšením objemu výroby, neboť plánuje navýšit objem produkce v návaznosti na zvyšující se poptávku.

Ve společnosti je zaveden jednosměnný provoz, přičemž navýšení objemu výroby může být dosaženo ve dvou případech. Jedním z nich mohou být přesčasy výrobních pracovníků a druhým může být přijmutí nových výrobních pracovníků a s tím spojené zavedení dvojsměnného provozu.

7.1 Navýšení výroby pomocí přesčasů

Zvýšení objemu vyráběných produktů pomocí přesčasů se týká pouze výrobních pracovníků společnosti.

Přesčasová práce je především omezena zákoníkem práce, který určuje, že práce přesčas nesmí činit v průměru více jak 8 hodin týdně, celkově nemůže tato hodnota překročit 150 přesčasových hodin v kalendářním roce. Dále je s tímto spojena povinnost pro zaměstnavatele uhradit zaměstnanci průměrný výdělek navýšený o příplatek přesčas ve výši minimálně 25% průměrného výdělku. Dále se k práci přesčas váží další omezení a to neochota zaměstnanců a výrobní kapacita.

Společnost je omezena maximálním využitím výrobní kapacity v peněžním vyjádření 47 250 000 Kč.

Pokud by došlo k jakémukoliv překročení této výrobní kapacity, znamenalo by to pro společnost investovat dodatečné finanční prostředky, čím by došlo i ke zvýšení fixních nákladů. Jelikož nelze očekávat, že by došlo k takovému to navýšení objemu výroby, budu vycházet z dat za rok 2016.

Výrobní pracovníci jsou odměňováni formou časové mzdy, proto jejich hodnota nebude změněna. Avšak variabilní složka, kterou tvoří odpracované přesčasové hodiny, se bude měnit v závislosti na skutečně odpracovaných hodinách nad rámec standardní pracovní doby.

Předpokládejme, že společnost bude využívat výrobní kapacitu v maximální míře. Variabilní část nákladů se bude měnit přímo úměrně zvýšení objemu výroby, fixní náklady se nebudou nijak měnit.

Tab. 11 Změna variabilních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při využití přesčasů (vlastní zpracování)

v Kč	původní náklady	změněné náklady	rozdílové náklady
Spotřeba materiálu a energie	18 590 522	20302709	1 712 187
Spotřeba surovin ve výrobě	15 947 853	17416650	1 468 797
Spotřeba materiálu	247 754	270572,1	22 818
Spotřeba pomocných přípravků	2 208 646	2412062	203 416
Čistící prostředky (85%)	51 846	56621,02	4 775
Spotřeba vody (20%)	7 725	8436,473	711
Spotřeba elektřiny (65%)	96 823	105740,4	8 917
Spotřeba plynu (15%)	29 875	32626,49	2 751
Služby	2 330 342	2544966	214 624
Vzorková analýza	1 756 296	1918051	161 755
Opravy (25%)	166 083	181379,2	15 296
Poštovné (75%)	407 963	445536,4	37 573
Osobní náklady	805 791	880004,4	74 213
Mzdové náklady (10%)	565 140	617189,4	52 049
Sociální pojištění (10%)	207 476	226584,5	19 109
Ostatní mzdové náklady (10%)	33 175	36230,42	3 055
Celkové variabilní náklady	21 726 925	23727975	2 001 050

Tab. 12 Změna nákladů při využití přesčasů (vlastní zpracování)

v Kč	původní náklady	změněné náklady
Celkové variabilní náklady	21 726 925	23 727 975
Celkové fixní náklady	19 046 831	19 046 831
Celkové náklady	40 773 756	42 774 806

Pro společnost je důležité, jakým způsobem se změna objemu výroby promítne do tržeb a zisku. Nyní vypočítám zisk, jehož společnost dosáhne při plném využití výrobní kapacity. Pro tento výpočet využiji vzorce pro bod zvratu s požadovaným ziskem. Za Q_{BZ} bude považována maximální výrobní kapacita.

$$Q = \frac{FN + Z}{1 - h}$$

$$Z = 47\,250\,000 * (1 - 0,51) - 19\,046\,831$$

$$\mathbf{Z = 4\,105\,669\,Kč}$$

Při plném využití výrobní kapacity a práce nad rámec standardní pracovní doby by společnost dosáhla zisku 4 105 669 Kč.

7.2 Navýšení výroby pomocí zavedení vícesměnného provozu

U této varianty by společnost dosáhla navýšení objemu výroby za pomoci zavedení druhé směny. Výrobní pracovníci by pracovali ve dvousměnném provozu, při střídání ranní a odpolední směny v týdenních intervalech. U této varianty nelze navyšovat objem výroby za pomoci přesčasů, neboť dochází ke střídání jednotlivých pracovníků ihned po skončení jejich směny.

I při této variantě je společnost omezena výrobní kapacitou, jež při peněžním vyjádření má hodnotu 73 541 241 Kč.

Vývoj nákladů při této variantě je podobný jako u varianty s přesčasy. Variabilní náklady se změní přímo úměrně změně objemu výroby, zároveň dojde ke změně i položek semivariabilního charakteru.

K fixním nákladům ovlivněných změnou objemu výroby patří náklady spojené s opravami a provozem výrobních zařízení, protože lze předpokládat zvýšení zatížení jednotlivých výrobních strojů a tím bude docházet i k jejich rychlejšímu opotřebení. Dále bude obdobně ovlivněna položka poštovního.

Zároveň dojde ke zvýšení spotřeb jednotlivých energií. Neboť budou-li se využívat výrobní prostory v dvojnásobné míře, je nezbytné, aby bylo těchto zdrojů využito k zabezpečení plynulého chodu výrobního procesu.

Další položka, která bude ovlivněna zvýšením objemu produkce, budou osobní náklady, konkrétněji mzdové náklady, odvody sociálního pojištění a ostatní mzdové náklady. U těchto typů nákladů dojde ke zvýšení, jak variabilní složky, tak také té fixní. Pro bezproblémové fungování druhé směny, je potřebné přijetí nových zaměstnanců, kteří budou také odměňováni časovou mzdou. Zároveň se do variabilní složky osobních nákladů promítnou mzdová zvýhodnění za přesčasovou práci administrativních a technických pracovníků, kteří zabezpečují plynulý chod výroby a odbytu výrobků.

Tab. 13 Změna fixních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při zavedení druhé směny (vlastní zpracování)

	původní náklady	změněné náklady	rozdílové náklady
<i>v Kč</i>			
Náklady na prodané zboží	852 417	852 417	-
Spotřeba materiálu a energie	4 287 970	4 387 330	99 360
Režijní materiál	297 476	297 476	-
Kancelářské potřeby	87 724	87 724	-
Čistící prostředky (15%)	9 149	12 625	3 476
Spotřeba vody (80%)	30 899	42 640	11 741
Spotřeba elektřiny (35%)	52 136	71 948	19 812
Spotřeba plynu (85%)	169 293	233 624	64 331
Pohonné hmoty	118 372	118 372	-
Propagační materiály	3 522 921	3 522 921	-
Služby	4 529 548	4 770 558	241 010
Opravy (75%)	498 250	687 585	189 335
Cestovné	220 012	220 012	-
Školení a kurzy	242 387	242 387	-
Náklady na reprezentaci	328 578	328 578	-
Náklady na marketing	1 856 148	1 856 148	-
Nájemné	546 052	546 052	-
Doprava	515 079	515 079	-
Telefonní služby	187 054	187 054	-
Poštovné(25%)	135 988	187 663	51 675
Osobní náklady	7 254 549	10 011 277	2 756 728
Mzdové náklady (90%)	5 088 690	7 022 392	1 933 702
Sociální pojištění (90%)	1 867 285	2 576 853	709 568
Ostatní mzdové náklady (90%)	298 574	412 032	113 458
Daně a poplatky	113 670	113 670	-
Odpisy	1 564 800	1 564 800	-
Ostatní provozní náklady	60 643	60 643	-
Finanční náklady	383 234	383 234	-
Celkové fixní náklady	19 046 831	22 143 929	3 097 098

Tab. 14 Změna variabilních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při zavedení druhé směny (vlastní zpracování)

v Kč	původní náklady	změněné náklady	rozdílové náklady
Spotřeba materiálu a energie	18 590 522	31 868 606	13 278 084
Spotřeba surovin ve výrobě	15 947 853	27 338 439	11 390 586
Spotřeba materiálu	247 754	424 710	176 956
Spotřeba pomocných přípravků	2 208 646	3 786 148	1 577 502
Čistící prostředky (85%)	51 846	88 876	37 030
Spotřeba vody (20%)	7 725	13 242	5 517
Spotřeba elektřiny (65%)	96 823	165 978	69 155
Spotřeba plynu (15%)	29 875	51 213	21 338
Služby	2 330 342	3 994 764	1 664 422
Vzorková analýza	1 756 296	3 010 712	1 254 416
Opravy (25%)	166 083	284 706	118 623
Poštovné (75%)	407 963	699 346	291 383
Osobní náklady	805 791	1 381 319	575 528
Mzdové náklady (10%)	565 140	968 785	403 645
Sociální pojištění (10%)	207 476	355 664	148 188
Ostatní mzdové náklady (10%)	33 175	56 870	23 695
Celkové variabilní náklady	21 726 925	37 244 689	15 517 764

Tab. 15 Změna nákladů při využití druhé směny (vlastní zpracování)

v Kč	původní náklady	změněné náklady
Celkové variabilní náklady	21 726 925	37 244 689
Celkové fixní náklady	19 046 831	22 143 929
Celkové náklady	40 773 756	59 388 618

V této fázi lze spočítat Q_{BZ} pro určení, kdy se začne výroba stávat efektivní.

$$Q_{bz} = \frac{FN}{1 - h} = \frac{FN}{1 - \frac{VN}{\text{objem produkce}}}$$

$$Q_{BZ} = \frac{22\,143\,929}{1 - \frac{37\,244\,689}{73\,541\,241}} = 44\,866\,301 \text{ Kč}$$

Po zavedení vícesměnného provozu dosáhne společnost bodu zvratu při produkci 44 866 301 Kč, od tohoto okamžiku je pak schopna uhradit všechny své náklady a začít produkovat zisk.

Nyní lze propočítat, jaké množství výrobků (peněžně vyjádřených) bude muset společnost vyprodukovat, aby bylo zavedení druhé směny výhodné a zisk této varianty byl vyšší, jako u varianty s přesčasy.

$$Q = \frac{FN + Z}{1 - h}$$
$$Q = \frac{22\,143\,929 + 4\,105\,669}{1 - 0,51}$$
$$Q = 53\,570\,608 \text{ Kč}$$

Z tohoto výpočtu lze odvodit, že zvýšení objemu produkce pomocí zavedení vícesměnného provozu se začne vyplácet okamžikem, kdy celková produkce přesáhne 53 570 608 Kč.

7.3 Porovnání jednotlivých variant

Pro zhodnocení přínosů jednotlivých variant je potřeba provést jejich porovnání a určit, která z nich je pro podnik tou výhodnější. Lze toho dosáhnout pomocí vyčíslení jednotlivých hospodářských výsledků.

Hodnota bodu zvratu po zavedení druhé směny je rovna 44 866 301 Kč.

Pokud se má společnosti vyplatit zavedení výroby druhou směnou, musí její produkce přesáhnout hodnotu 53 570 608 Kč. V tomto případě bude zisk:

$$Z = \frac{FN + Z}{1 - h}$$
$$Z = Q * (1 - h) - FN = 53\,570\,608 * (1 - 0,51) - 22\,143\,929$$
$$Z = 4\,105\,669 \text{ Kč}$$

Pokud společnost zavede výrobu pomocí druhé směny a její výkon se bude rovnat alespoň hranici efektivnosti této varianty, bude její předpokládaný zisk 4 105 669 Kč.

Nyní lze zvolit alternativu, kdy se objem výroby bude nacházet nad hranicí efektivnosti zavedení druhé směny a zároveň ještě existuje prostor pro navyšování objemu produkce. Za tuto hranici lze považovat hodnotu produkce 62 500 000 Kč.

$$Z = 62\,500\,000 * (1 - 0,51) - 22\,143\,929$$

$$Z = 8\,481\,071 \text{ Kč}$$

Při tomto zvoleném objemu produkce, by společnost dosáhla zisku 8 481 071 Kč.

Pokud by po zavedení druhé směny došlo k plnému využití kapacity, zisk společnosti by byl:

$$Z = 73\,541\,241 * (1 - 0,51) - 22\,143\,929$$

$$Z = 13\,891\,279 \text{ Kč}$$

Při maximálním využití výrobní kapacity bude zisk této varianty roven 13 891 279 Kč.

Na základě jednotlivých výpočtů zisku, lze nyní zhodnotit, která z alternativ je pro podnik z ekonomického hlediska tou nejvýhodnější.

Tab. 16 Srovnání jednotlivých variant (vlastní zpracování)

v Kč	Současný stav	Přesčas	Vícesměnný provoz		
Objem výroby	42 900 222	47 250 000	53 570 608	62 500 000	73 541 241
Zisk	2 126 466	4 105 669	4 105 669	8 481 071	13 891 279

Na základě informací vyplývajících z výše uvedené tabulky, lze vyvodit závěry o výhodnosti jednotlivých alternativ. První alternativa zobrazuje současný stav ve společnosti. Při objemu výroby, který činí 42 900 222 Kč společnost, dosáhla zisku 2 126 466 Kč.

Pokud by podnik využil alternativu navýšení objemu výroby pomocí přesčasů výrobních pracovníků, zisk by se téměř zdvojnásobil oproti současnému stavu. Kladem této varianty je to, že podnik je schopen efektivněji reagovat na požadavky trhu. Při zvýšení poptávky, budou pracovníci pracovat nad rámec standardní pracovní doby a v okamžiku, kdy dojde k poklesu poptávky, zaměstnanci přestanou pracovat přesčas. Další nespornou výhodou této alternativy je ušetření finančních prostředků, které by byly spojeny s přijmutím nových pracovníků.

Navýšení objemu produkce pomocí zavedení druhé směny a s tím spojeným příjmem nových zaměstnanců začne být výhodné v okamžiku, kdy objem produkce přesáhne 53 570 608 Kč. Při této variantě bude dosaženo zisku 4 105 669 Kč, jež je stejný, jako při maximálním využití výrobní kapacity u varianty s využitím přesčasů, přičemž u varianty s přesčasem stačí vyrobit přibližně o 6 250 000 Kč nižší hodnotu celkové produkce.

Zavedení přesčasové výroby povede k takovému zisku, který bude několikanásobně vyšší, jako u současné varianty. Tuto skutečnost způsobuje deprese fixních nákladů. Jelikož společnost eviduje relativně vysoký podíl fixních nákladů, jednotkové fixní náklady s rostoucím objemem výroby klesají a výnos z realizované produkce přináší vyšší zisk.

8 ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Zkoumaná společnost upevňuje svoji pozici na trhu, o čemž svědčí její výsledky hospodaření, kterých ve sledovaných letech dosahovala. Při zpracovávání údajů bylo možné vypočítat, že zisk společnosti konstantně roste.

Na základě provedené analýzy nákladů, mohu konstatovat, že společnost své náklady řídí poměrně efektivně.

Z hlediska druhového členění nákladů, lze konstatovat, že největší část celkových nákladů reprezentuje výkonová spotřeba, což reflektuje to, že předmětem podnikání společnosti je výroba výživových doplňků. Další významnou složkou jsou osobní náklady. To svědčí o skutečnosti, že zaměstnanci tvoří kostru společnosti a významně přispívají k vytváření produkce. Zbylé položky nejsou nikterak výrazněji zastoupeny.

Druhové členění nákladů předkládá společnosti přehled o tom, jaké jednotlivé druhy nákladů podnik vynakládá. Věrnější obraz však předkládá sledování účelu vzniku a hospodárnosti vynakládání jednotlivých nákladů. Přestože si podnik vede podrobnou evidenci členění nákladů, nijak se nezabývá příčinou jejich vzniku. Zde vidím určité rezervy a doporučil bych společnosti více sledovat účel vzniku nákladů a tím by došlo i k jejich efektivnějšímu řízení.

Pomocí účelového členění nákladů jsem rozčlenil jednotlivé náklady do dvou skupin - jednicové a režijní náklady. Ve všech sledovaných letech bych poměr obou druhů nákladů poměrně vyrovnaný. Jednicové náklady se přímo odvíjejí od výkonů a jejich výška se mění úměrně se změnou objemu výroby. Naopak režijní náklady jsou vykazovány komplexněji a z toho důvodu je velmi obtížné jejich výšku ovlivňovat. Nejvýznamnější položkou režijních nákladů jsou osobní náklady. Tento fakt je způsoben typem mzdy výrobních pracovníků, neboť jsou odměňováni časovou mzdou. Zde si myslím, že tento způsob odměňování není zcela vhodným, protože nereflektuje skutečné výkony. Proto bych společnosti doporučil provést změnu tohoto odměňování a zavést úkolovou mzdu, která by odrážela skutečně odvedenou práci a snížila by se i hodnota celkových režijních nákladů. Další významnou položkou režijních nákladů jsou náklady spojené s marketingem a propagačními materiály. Tento fakt je způsoben tím, že společnost využívá služeb externích marketingových agentur. Díky tomuto zjištění bych společnosti navrhl, aby se zamyslela, zda by pro ni nebylo výhodnější přijmout vlastního marketingového specialistu. I tohle by vedlo k úspoře režijních nákladů.

Vyšší podíl režijních nákladů na celkových nákladech shledávám pro společnost značně rizikovým, neboť je velmi citlivý na změny poptávky. Tyto náklady jsou především hrazeny z výnosů za prodané výrobky a vznikají i při nulové produkci. Příliš vysoký podíl režijních nákladů znamená pro společnost riziko, že nebude schopna pokrýt tyto náklady a dostane se do ztráty.

Osobně přikládám největší význam členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výroby. I při tomto členění nákladů jsou fixní i variabilní náklady poměrně vyrovnané. Nejvýznamnější položky fixních nákladů jsou stejné jako u režijních nákladů.

Od rozdělení nákladů na fixní a variabilní se odvíjí problematika bodu zvratu. V uplynulém roce dosáhl podnik bodu zvratu při produkci odpovídající 38 871 083 Kč. Celkový výkon společnosti se v tomto roce pohyboval mírně nad úrovní bodu zvratu a procentuálně vyjádřená podnikatelská rezerva činila 9%. Vysoký podíl fixních nákladů způsobuje, že společnost bodu zvratu dosahuje při poměrně velkém objemu výkonů.

Proto bych společnosti doporučil detailnější sledování jednotlivých nákladů, zejména pak určení jejich vzniku a jejich hospodárnosti. Dále bych navrhoval, aby společnost přijala opatření k redukci některých nákladů, což by se pozitivně odrazilo na hospodářském výsledku.

Společnost ve sledovaném roce využívala dostupnou výrobní kapacitu téměř z 95%. V návaznosti na zvyšující se poptávku se vedení společnosti rozhodlo pro následující rok zvýšit objem výroby. Tohoto lze dosáhnout dvěma možnostmi a to buď využitím stávajících zaměstnanců pomocí práce přesčas anebo zavedením druhé směny a s tím spojeným přijetím nových zaměstnanců.

Pokud by podnik využil alternativu navýšení objemu výroby pomocí přesčasů výrobních pracovníků, zisk by dosáhl 4 105 669 Kč a téměř by se zdvojnásobil oproti současnému stavu. Kladem této varianty je to, že podnik je schopen efektivněji reagovat na požadavky trhu. Při zvýšení poptávky, budou pracovníci pracovat nad rámec standardní pracovní doby a v okamžiku, kdy dojde k poklesu poptávky, zaměstnanci přestanou pracovat přesčas. Další nespornou výhodou této alternativy je ušetření finančních prostředků, které by byly spojeny s přijetím nových pracovníků.

Navýšení objemu produkce pomocí zavedení druhé směny a s tím spojeným příjmem nových zaměstnanců začne být výhodné v okamžiku, kdy objem produkce přesáhne 53 570 608 Kč. Při této variantě bude dosaženo stejného zisku, jako při maximálním využití

tí výrobní kapacity u varianty s využitím přesčasů, přičemž u varianty s přesčasy stačí vy-
robit přibližně o 6 250 000 Kč nižší hodnotu celkové produkce.

Při hodnocení ziskovosti jednotlivých alternativ jsem zvolil jednu s hodnotou produkce
62 500 000 Kč, kdy se objem výroby bude nacházet nad hranicí efektivnosti zavedení dru-
hé směny a zároveň ještě existuje prostor pro navyšování objemu produkce. Zisk by u této
varianty činil 8 481 071 Kč.

Pokud chce společnost využít vložených prostředků do varianty druhé směny co nejefek-
tivněji, měla by se snažit o co největší přiblížení se maximální výrobní kapacitě, jelikož by
z toho plynul zisk ve výši 13 891 279 Kč. Tato varianta je ze všech nabízených, tou nejvý-
nosnější, ale vyvstává tu úskalí dokonalé znalosti trhu. Správným průzkumem trhu, získá
společnost přehled o tom, zda je poptávka po jejích výrobcích dostačující a nevznikne tak
převis nabídky. Ale i tuto skutečnost by bylo možno eliminovat pomocí větší expanze do
zahraničí na neobsazené trhy.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo vyhotovit analýzu nákladů vybrané společnosti a vyhodnocení současného systému řízení nákladů. Dalším záměrem bylo navrhnouti možných variant navýšení výroby, provedení porovnání jednotlivých variant a následné doporučení optimálního řešení.

Teoretickou částí jsem se zaměřil na rozbor odborných literárních pramenů, týkajících se zejména řízení nákladů a jejich klasifikací z různých hledisek, dále jsem se věnoval manažerskému rozhodovacímu procesu.

V úvodu praktické části jsem se zaměřil na představení společnosti prostřednictvím základních charakteristik a prezentováním vybraných podnikatelských aktivit. Dále jsem provedl analýzu základních ekonomických ukazatelů ve sledovaném období. Na to jsem navázal klasifikací nákladů dle druhového a účelového členění, dále jsem rozčlenil náklady dle závislosti na změnách objemu výroby. U všech rozdělení nákladů jsem provedl vertikální a horizontální analýzy. Dále jsem pokračoval analýzou bodu zvratu. Na základě zjištěných nedostatků jsem se pokusil navrhnout možná opatření, která by vedla ke snížení nákladů a jejich efektivnějšímu řízení. V poslední části jsem se zaměřil na vyobrazení nákladů při navýšení objemu výroby. Navrhl jsem dvě možné varianty, u kterých jsem provedl jejich srovnání, čímž jsem společnosti umožnil náhled, jaký efekt s sebou obě varianty přinesou.

Tato práce pro mne byla velkým přínosem, neboť jsem si prohloubil teoretické znalosti a mohl je následně aplikovat do praktické části. Díky spolupráci se zaměstnanci společnosti jsem si vytvořil reálný obraz o tom, jak v reálné firmě funguje řízení nákladů a jak je lze ovlivnit.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2

FOTR, Jiří a Lenka ŠVECOVÁ. *Manažerské rozhodování: postupy, metody a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Ekopress, 2010, 474 s. ISBN 978-80-86929-59-0.

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

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

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

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

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Cash flow*. 2., aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2010, 191 s. Praxe manažera. ISBN 978-80-251-3130-5.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. Expert. ISBN 978-80-247-1992-4.

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

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

ŠVARCOVÁ, Jena. *Ekonomie: stručný přehled : teorie a praxe aktuálně a v souvislostech : učebnice*. Zlín: CEED, 2015, 303 s. ISBN 978-80-87301-20-3.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Přeložil Zuzana MAŇASOVÁ. V Praze: C.H. Beck, 2007, 928 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

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

ZLÁMAL, Jaroslav, Jana BELLOVÁ a Eva BOHANESOVÁ. *Podniková ekonomie a management*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007, 238 s. Skripta. ISBN 978-80-244-1724-0.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady na jeden výrobek
BZ	Bod zvratu
BPK	Bezpečnostní podnikatelský koeficient
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva
c	Cena jednoho výrobku
CN	Celkové náklady
CV	Celkové výnosy
FN	Fixní náklady
h	Halířový ukazatel
KVK	Kritické využití výrobní kapacity
Q	Objem výroby
P	Cena
VH	Hospodářský výsledek
VK	Výrobní kapacita
VK _{krit}	Kritické využití výrobní kapacity
VK _{skut}	Skutečné využití výrobní kapacity
VN	Variabilní náklady
Z	zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů.....	14
Obr. 2: Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby - celkové	17
Obr. 3: Závislost variabilních nákladů na změnách ojemu výroby - průměrné náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)	18
Obr. 4: Fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit.....	19
Obr. 5: Degrese fixních nákladů	19
Obr. 6: Celkové průměrné fixní náklady	19
Obr. 7 Grafické znázornění bodu zvratu.....	22
Obr. 8 Organizační struktura (vlastní zpracování)	31
Obr. 9 Graf základních ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování)	34
Obr. 10 Poměr fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)	44

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 <i>Hospodářské výsledky v letech 2014 – 2016</i>	33
Tab. 2 <i>Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	34
Tab. 3 <i>Horizontální a vertikální analýza druhového členění nákladů</i>	36
Tab. 4 <i>Jednicové a režijní náklady (vlastní zpracování)</i>	37
Tab. 5 <i>Vertikální a horizontální analýza jednicových a režijních nákladů</i>	38
Tab. 6 <i>Celkové fixní náklady (vlastní zpracování)</i>	39
Tab. 7 <i>Vertikální a horizontální analýza fixních nákladů</i>	41
Tab. 8 <i>Celkové variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	42
Tab. 9 <i>Vertikální a horizontální analýza variabilních nákladů</i>	43
Tab. 10 <i>Celkové fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	44
Tab. 11 <i>Změna variabilních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při využití přesčasů (vlastní zpracování)</i>	48
Tab. 12 <i>Změna nákladů při využití přesčasů (vlastní zpracování)</i>	48
Tab. 13 <i>Změna fixních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při zavedení druhé směny (vlastní zpracování)</i>	50
Tab. 14 <i>Změna variabilních nákladů v návaznosti na zvýšení výroby při zavedení druhé směny (vlastní zpracování)</i>	51
Tab. 15 <i>Změna nákladů při využití druhé směny</i>	51
Tab. 16 <i>Srovnání jednotlivých variant (vlastní zpracování)</i>	53