

# **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Barbora Bendová

---

Bakalářská práce  
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Barbora Bendová**  
Osobní číslo: **M18081**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **Kombinovaná**  
Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

### Zásady pro vypracování

#### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Proveďte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte základní teoretické poznatky pojednávající o nákladech v organizaci a jejich řízení.

#### II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu jednotlivých nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte společnosti doporučení týkající se řízení nákladů.

#### Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.  
FIBÍROVÁ, Jana et al. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.  
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.  
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPANAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.  
TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. 1. vydání. Praha: Grada, 2018, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **15. ledna 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2021**

L.S.

---

**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

## **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

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zaměřuje na analýzu nákladů ve vybrané společnosti, jejich zhodnocení a následné doporučení změn v oblasti optimalizace nákladů této společnosti. Práce je rozdělena do teoretické a praktické části.

V teoretické části je zpracována literární rešerše vybraných literárních zdrojů vysvětlující základní pojmy a postupy k provedení analýzy nákladů jako je definice nákladů, klasifikace nákladů, modelování nákladů a kalkulace. Tyto vybrané pojmy jsou následně využity k provedení praktické části práce.

V praktické části je zpracována charakteristika vybrané společnosti a následná analýza nákladů vybrané společnosti za vybrané roky 2015-2020. Analýza nákladů je provedena dle druhového členění a členění v závislosti na objemu výroby včetně následného modelování nákladů, tj. stanovení bodu zvratu a provozní páky.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, bod zvratu, provozní páka

## **ABSTRACT**

The bachelor's thesis deals with analysis of costs of the selected company, their evaluation and subsequent recommendation of changes in the field of cost optimization of this company. The thesis is divided into theoretical and practical part.

The theoretical part deals with a literature search of selected literary sources explaining the basic concepts and procedures for performing cost analysis such as cost definition, cost classification, cost modelling and calculation. These selected terms are used to perform the practical part of the work.

The practical part deals with the characteristics of the selected company and the subsequent analysis of the costs of the selected company for the selected years 2015-2020. The cost analysis is performed according to the type breakdown and the breakdown depending on the production volume, including the subsequent cost modelling, i.e. the determination of the break-even point and the operating leverage

Keywords: costs, calculation, break-even point, operating leverage

Tímto bych ráda poděkovala paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph.D. za cenné rady a připomínky při tvorbě této práce a také za věnovaný čas.

Dále chci poděkovat vybrané společnosti, především pak jednateři společnosti za poskytnutí potřebných materiálů pro zpracování této bakalářské práce, za ochotu, věnovaný čas a především trpělivost.

Na závěr bych také ráda poděkovala své rodině, přátelům a kolegům z práce za podporu po celou dobu mého studia.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....</b>	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>	<b>12</b>
<b>1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....</b>	<b>13</b>
1.1 NÁKLADY A VÝNOSY.....	13
1.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	13
1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	14
1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	14
1.2 PŘÍJMY A VÝDAJE.....	14
1.3 VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT.....	14
<b>2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....</b>	<b>16</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	17
2.2.2 Náklady dělené podle vztahu k jednici prováděného výkonu.....	17
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY.....	19
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA ROZHODOVÁNÍ.....	20
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady.....	20
2.5.2 Utopené náklady.....	20
2.5.3 Imputované a vázané náklady.....	21
2.5.4 Oportunitní náklady.....	21
2.5.5 Explicitní a implicitní náklady.....	21
<b>3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ.....</b>	<b>22</b>
3.1 STANOVENÍ BODU ZVRATU.....	22
3.1.1 Provozní páka.....	23
3.2 STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	24
3.2.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	25
3.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	26
<b>4 KALKULACE.....</b>	<b>27</b>
4.1 ABSORPČNÍ KALKULACE.....	28
4.2 KALKULAČNÍ VZORCE.....	28
4.2.1 Typový kalkulační vzorec.....	28
4.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	29
4.2.3 Dynamická kalkulace.....	30
4.3 METODY KALKULACÍ.....	30
4.3.1 Prostá kalkulace dělením.....	31

4.3.2	Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly.....	31
4.3.3	Přirážková kalkulace .....	32
4.3.4	Kalkulace přímých a nepřímých nákladů v zakázkové výrobě.....	33
4.3.5	Kalkulace variabilních nákladů.....	33
4.3.6	Kalkulace podle aktivit .....	34
<b>5</b>	<b>SHRnutí TEORTICKÉ ČÁSTI .....</b>	<b>35</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>37</b>
<b>6</b>	<b>CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>38</b>
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI .....	38
6.2	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ .....	38
6.2.1	CZ - NACE .....	39
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	39
6.4	ZAMĚSTNANCI.....	39
6.5	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA .....	40
6.5.1	Majetková struktura podniku .....	40
6.5.2	Finanční struktura podniku .....	41
6.6	HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI.....	42
<b>7</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE SPOLEČNOSTI .....</b>	<b>44</b>
7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	44
7.1.1	Analýza dle druhového členění.....	44
7.1.2	Analýza nákladů v závislosti na objemu výroby.....	52
7.1.3	Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé.....	56
7.1.4	Kalkulace nákladů.....	58
7.2	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ .....	59
7.2.1	Stanovení bodu zvratu.....	59
7.2.2	Provozní páka.....	61
<b>8</b>	<b>VYHODNOCENÍ NÁKLADOVÉ ANALÝZY .....</b>	<b>64</b>
<b>9</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....</b>	<b>67</b>
9.1	VLASTNÍ VÝROBNÍ PROSTORY .....	67
9.2	ZMĚNA PŘÍSTUPU K ŘÍZENÍ ZÁSOB MATERIÁLU .....	68
9.3	ZMĚNA PŘÍSTUPU K TVORBĚ CEN ZAKÁZEK.....	68
9.4	ZJIŠTĚNÍ SKUTEČNÉ VÝROBNÍ KAPACITY .....	68
9.4.1	Využití výrobní kapacity za rok 2019 a 2020 .....	69
9.5	PRŮZKUM NOVÝCH TRŽNÍCH MOŽNOSTÍ.....	71
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>72</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>73</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>75</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>76</b>



<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>77</b>
---------------------------	-----------

## ÚVOD

Společnost, jako podnikatelský subjekt, bývá zpravidla založen svými vlastníky za účelem dosažení její maximální tržní hodnoty. Aby se však tržní hodnota společnosti mohla zvyšovat, je zapotřebí, aby společnost dosahovala zisku, který může dále investovat do svého rozvoje. Dosažení zisku se však u žádné ať už výrobní či nevýrobní společnosti neobejde bez počátečního vynaložení určitého množství finančních prostředků, které nazýváme náklady. Za zisk tedy považuje rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti. Pokud náklady převyšují výnosy, pak tento označujeme jev za ztrátu. Z krátkodobého pohledu není ztráta pro společnost nebezpečná, avšak z dlouhodobého pohledu může zapříčinit i zánik společnosti.

Výši zisku může společnost při zachování stejné produktivity ovlivnit dvěma způsoby a to buď zvýšením cen svých produktů, což ovlivní výši následně dosažených tržeb (výnosů) anebo snížením nákladů. Znalost svých nákladů je tedy pro společnost stěžejní informací pro fungování její podnikatelské činnosti.

V průběhu let se vyvinulo mnoho možností a systému členění a kalkulací nákladů od nejjednodušších jako je druhové členění nákladů, či kalkulace prostým dělením, až po ty složitější, které mohou kombinovat i více jednoduchých metod či různých přístupů k členění nákladů. Každá společnost přistupuje k řízení svých nákladů odlišným způsobem, vždy je však nutné, by společnost zvolila správný přístup, podle svých potřeb.

V první, teoretické části této práce budou představy základní pojmy z oblasti nákladů, jako je vymezení pojmu nákladů z finančního, ekonomického a hodnotového pojetí nákladů. Dále budou představeny různé přístupy k možnostem členění nákladů, postupy modelování nákladu, tj. stanovení bodu zvratu, provozní páky a nákladových funkcí. V poslední části teoretické části budou představeny základní pojmy z oblasti kalkulací, tj. základní kalkulační vzorce a nejběžnější metody kalkulací.

V druhé, praktické části této práce bude představena vybraná společnost, její zaměření a majetková a finanční struktura. Následně bude provedeno rozdělení nákladů dle druhového členění nákladů a jejich zhodnocení pomocí vertikální a horizontální analýzy. Dále bude provedeno rozdělení nákladů na variabilní a fixní náklady, tj. rozdělení v závislosti na objemu výroby. Na základě tohoto rozdělení bude stanoven bod zvratu a provozní páka. V závěru praktické části bude provedeno vyhodnocení současného stavu a poskytnuta doporučení k případným zlepšením v přístupu řízení nákladů ve společnosti.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů ve vybrané společnosti za vybrané roky 2015 – 2020.

Analýza bude zpracována na základě teoretických poznatků získaných pomocí literární rešerše vybraných literárních zdrojů a to především rozbořením vybraných finančních výkazů, zejména pak výkazů zisku a ztráty za uvedené období, interních účetních výkazů a dalších informací poskytnutých pracovníky firmy. Vztahy mezi jednotlivými nákladovými položkami budou stanoveny pomocí matematicko-statistických metod, jako je vertikální a horizontální analýza pro sledování rozložení a vývoje vybraných nákladů.

Díličními cíli analýzy nákladů v této práci pak bude rozdělení nákladů, na základě kterého bude provedena analýza bodu zvratu, provozní páky a modelování nákladů na základě změn objemu výroby. Získaná data budou zpracována v tabulkách, případně graficky znázorněna v grafech. V neposlední řadě bude provedena analýza kalkulační metody společnosti.

Vedlejším cílem této práce je taktéž provedení doporučení vybrané společnosti v oblasti řízení nákladů.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Na definici základních pojmů můžeme pohlížet ze dvou základních pohledů a to z pohledu finančního a manažerského účetnictví. Základním rozdílem mezi těmito pohledy jsou uživatelé a pravidla, podle kterých je vedeno finanční a manažerské účetnictví. Finanční účetnictví je vedeno v legislativně stanovených pravidlech, obsahuje přesně stanovené informace a jeho uživateli jsou především externí uživatelé, jako jsou úřady, banky a ostatní ekonomické subjekty, jimiž jsou například odběratelé a dodavatelé společnosti. Vedení manažerského účetnictví naopak není přesně stanoveno, obsahuje volitelné informace a jeho uživateli jsou především interní uživatelé, tj. manažeři a majitelé společnosti. (Drury, 2015, s. 5-6.). Přestože manažerské účetnictví nemá přesně stanovená pravidla, vychází ze stejných dat jako finanční účetnictví, tj. údajů vedených ve finančních výkazech. Manažerské účetnictví může zahrnovat i informace které nejsou nikde hlášeny a slouží pouze pro interní účely plánování, rozhodování a kontrolní činnosti (Kolitz, 2017, s. 21).

V této práci bud využít především pohled manažerského účetnictví.

### 1.1 Náklady a výnosy

Pojem náklady lze podle Taušl-Procházkové (2018, s. 18, s. 44) chápat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu výnosů, které taktéž představují peněžně vyjádřenou částku získanou podnikem ze všech svých činností za určité období. Jinými slovy lze tedy náklady chápat jako souhrn všeho co jsme museli do podniku vložit, abychom svou činností generovali zisk vyjádřený v penězích.

Pojem náklady je však možné chápat ve více rovinách a to ve finančním pojetí nákladů a manažerském pojetí nákladů, které se dále člení na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).

#### 1.1.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční neboli také daňové pojetí nákladů je využíváno ve finančním účetnictví. Náklady pak lze vysvětlit jako pohyb na stranách rozvahy a to buď úbytkem aktiv, nebo přírůstkem pasiv ve formě dluhů či závazků. Finanční pojetí nákladů je obvykle vyjádřeno v pořizovacích cenách a je využíváno převážně externími uživateli, jako jsou úřady, či banky (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).

### 1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů vychází s finančního pojetí nákladů a je také založeno na peněžně vyjádřených cenách daného nákladu. Na rozdíl od finančního pojetí se však nezakládá na pořizovacích cenách, ale cenách odpovídající hodnotě v čase spotřeby či zhodnocení těchto nákladů např. procesem výroby. Hodnotově pojatými náklady mohou být např. kalkulační odpisy a úroky (Král, 2018, s. 69).

### 1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů na rozdíl od finančního a hodnotového pojetí nákladů nebere na vědomí pouze reálně uskutečňované náklady, ale také náklady probíhající v procesu rozhodování, tj. náklady vznikající při vyhodnocování různých variant, takzvané oportunitní náklady (Král, 2018, s. 71-72). Oportunitní náklady, neboli také náklady obětované příležitosti, měří peněžně vyjádřenou hodnotu příležitosti, které byla ztracena či obětována kvůli volbě jednoho postupu, který vyžadoval vzdání se alternativního postupu (Drury, 2015, s. 37-38).

## 1.2 Příjmy a výdaje

Příjmy a výdaje na rozdíl od výnosů a nákladů zachycují skutečný pohyb peněžních prostředků, tj. peněžních toků. Tyto pohyby se zaznamenávají do výkazů cash flow. Mezi příjmy a výnosy a také výdaji a náklady mohou vznikat časové nesoulady, které zapříčiňují například, že vznik výnosu nemusí být zároveň příjmem (obdržení finančních prostředků) a vznik nákladu nemusí být zároveň výdajem (vynaložení finančních prostředků) (Knápková et al., 2017, s. 51-55).

## 1.3 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisku a ztrát je spolu s rozvahou, která podává přehled o majetku a zdrojích jeho krytí určité společnosti k určitému datu, jedním ze základních výkazů používaných v českém účetnictví. Výkaz zisku a ztrát rozvíjí položku rozvahy výsledek běžného hospodaření běžného účetního období a to souhrnem všech výnosů a nákladů společnosti k určitému datu bez ohledu zda vznikají skutečné příjmy a výdaje. Ve výkazu zisku a ztráty jsou písmeny označovány náklady a číslicemi označovány výnosy (Šteker, 2016, s. 240).

Veškeré náležitosti rozvahy a výkazů zisků a ztrát jsou stanoveny ve Vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění

pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Formulář výkazu zisků a ztrát ukazuje konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů, včetně výsledků hospodaření a to ve dvou sloupcích ukazujících hospodaření účetní jednotky za běžné (aktuální období) a minulé období (období předcházející aktuálnímu období) (ČESKO, 2009).

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Vzhledem ke skutečnosti, že lze náklady chápat ve více výše zmíněných rovinách, mohou být i samotné náklady členěny podle více možností dělení. Dělení nákladů dle odlišných způsobů je zapříčiněno taktéž rozdílnými požadavky uživatelů těchto informací (Fíbrová, 2019, s. 99).

Klasifikací nákladů tedy rozumíme rozdělení nákladů do různých skupin dle jejich společných znaků tak, aby bylo řídicímu subjektu umožněno tyto náklady správně řídit a ovlivňovat příčiny jejich vzniku (Popesko a Papadaki, 2016, s. 31).

Náklady můžeme dělit například podle druhu, účelu, závislosti na změnách objemu výroby, podle podnikových funkcí či v závislosti na rozhodování (Taušl-Procházková, 2018, s. 20).

### 2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří mezi nejčastější členění nákladů a zpravidla vychází z klasifikace nákladů dle finančního účetnictví, tak jak je vykazováno ve výkazech zisku a ztráty (Popesko a Papadaki, 2016, s. 31). Za jednu z největších výhod druhového členění nákladů lze považovat přímou vazbu vzniku těchto nákladů k účetním dokladům vztahujících se k vynaložení peněžních prostředků na tyto náklady, což vede k snadnější kontrolovatelnosti a průkaznosti pro kontroly prováděné finančními úřady nebo auditory (Fíbrová, 2019, s. 68).

Druhovým členěním nákladů dělíme ve své podstatě náklady podle spotřebovávaného vstupu, jako jsou materiál, energie, osobní náklady, služby a ostatní. (Taušl-Procházková, 2018, s. 20). Tyto vstupy můžeme podle Synka (2011, s. 82) rozdělit na:

- spotřebu surovin, energií a jiného výrobního či pomocného materiálu;
- odpisy výrobních strojů, budov či jiného investičního nehmotného majetku;
- mzdové náklady a ostatní obdobné náklady jako jsou mzdy nebo platy, platby sociálního a zdravotního pojištění;
- finanční náklady například daně, poplatky, úroky či pojistné;
- náklady na externí služby či práce, kterými mohou být nájemné, cestovné, či údržbářské práce.

Druhové členění nákladů nám tedy jednoznačně říká, jak velké máme jednotlivé výdaje, což může efektivně napomáhat řídit např. dodávky materiálu, energií, služeb, pracovních sil a jiných potřebných zdrojů, avšak z pohledu manažerského nelze podle tohoto členění



určovat hospodárnost a efektivnost využívání jednotlivých zdrojů, protože nám nevyjadřuje příčinu vzniku těchto nákladů (Král, 2018, s. 77).

## **2.2 Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů navazuje na již zmíněné druhové členění nákladů a podrobněji nám rozvíjí tyto náklady dle podstaty, či odůvodnění vynaložení těchto nákladů. Účelovým členěním nákladů tak následně třídíme jednotlivé druhy nákladů ke konkrétním činnostem při tvorbě výkonů, čímž můžeme následně sledovat i celkové výkony jednotlivých útvarů společnosti. Můžeme tak následně lépe hodnotit a řídit hospodárnost a efektivnost jednotlivých nákladů (Fíbrová, 2019, s. 68).

Na účelové členění nákladů můžeme pohlížet ze dvou základních pohledů a to:

- a) Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení;
- b) Náklady dělené podle vztahu k jednici prováděného výkonu

### **2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Pohled rozdělení nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení bývá v praxi méně využívaným a to převážně z důvodu, že ne vždy bývá zcela jednoznačné, kdy daný náklad souvisí s konkrétní technologií nebo už s řízením či obsluhou (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34-35). Technologickými náklady mohou být například spotřeba materiálu na výrobu daného výkonu, odpisy výrobního zařízení, spotřebovaná energie, či mzdy výrobních dělníků). Příkladem nákladů na obsluhu a řízení pak mohou být náklady na provoz výrobních hal, mzdy administrativních pracovníků a jiné náklady spojené s administrativou podniku (Fíbrová, 2019, s. 69).

### **2.2.2 Náklady dělené podle vztahu k jednici prováděného výkonu**

Náklady podle vztahu k jednici prováděného výkonu rozdělujeme na náklady jednicové a náklady režijní.

Náklady jednicové se stejně jako prvního pohledu opírají o náklady vztahující se k určité technologii, avšak tyto náklady se vztahují ke konkrétní jednotce daného výkonu, operaci či činnosti. Jednicové náklady bývají zpravidla stanovené normami pomocí kalkulace na jednotku výkonu (Král, 2018, s. 80).

Náklady režijní naopak nejdu spojit s jednotkou konkrétního výkonu. Režijní náklady tak zahrnují náklady napříč celým technologickým procesem jako je administrativa, odpisy strojů, či informační systém společnosti (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35-36).

Dle Lazara (2012, s. 12) lze také náklady jednicové označit jako přímé (přímo souvisí s konkrétním výrobkem) a režijní náklady jako náklady nepřímé (zahrnují ostatní náklady spojené provozem). Podrobné rozdělení nákladů na přímé a nepřímé je popsáno v následující části 2.3 Kalkulační členění nákladů.

### **2.3 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů nám taktéž jako účelové členění nákladů zdůvodňuje vynaložení konkrétního nákladu, což znamená, že konkrétní náklad lze spojit s konkrétními výrobky nebo službami a umožňuje následně provádět analýzu rentability neboli ziskovosti konkrétních výrobků nebo služeb. Znalost ziskovosti jednotlivých výrobků a služeb nám může z manažerského hlediska pomoci ulehčit rozhodování ve dvou možnostech a to vyrobit nebo koupit (Synek, 2011, s. 83).

Na rozdíl od účelového členění nákladů se kalkulační členění nákladů nevztahuje pouze k jedné jednotce výkonu, ale k určitému druhu výkonu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36).

V kalkulační členění nákladů se tedy dělí na přímé a nepřímé náklady. Za přímé náklady lze označit všechny náklady, které souvisí s konkrétním výkonem. Náklady přímo související s konkrétním výkonem však nemusí být pouze jednicové náklady výkonu, ale také náklady na výzkum a vývoj, pořízení licence, technická příprava výrobku nebo reklama a náklady na odbyt (Král, 2018, s. 85). Náklady nepřímé jsou naopak náklady, které souvisí s více druhy výkonů a to především jako zajištění administrativně-hospodářských činností. Aby mohly být tyto náklady správně přiřazeny, je nutné určit způsob jejich přiřazování do rozpočtu prostřednictvím propočtu (Fíbrová, 2019, s. 72). Příkladem nepřímých nákladů mohou být mzdy administrativních pracovníků a manažerů, pronájemy nebo odpisy výrobních hal a strojů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37).

Přiřazování přímých a nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům společnosti může být rozdílné. Pro konkrétní výrobek tak můžeme náklady na skladování ve vlastním skladu a platy zaměstnanců skladu považovat za nepřímé, avšak budeme-li část tohoto skladu pronajímat na skladování cizích výrobků, budeme tyto náklady považovat pro službu pronájmu za náklady přímé (Drury, 2020, s. 29).

## 2.4 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Členění nákladů v závislosti na objemu výroby patří mezi členění nákladů, díky kterému můžeme v manažerském účetnictví vyhodnocovat budoucí výši nákladů, tj. různých variant potřebných nákladů (Král, 2018, s. 85).

Členěním nákladů v závislosti na objemu výroby dokážeme následně odpovídat na otázky typu (Drury, 2020, s. 33):

- Jak se změní naše náklady a výnosy, pokud se zvýší / sníží naše aktivita?
- Jaký bude mít dopad na zisky, snížíme-li prodejní cenu a zvýšíme-li objem prodeje?
- Kolik musíme vydělat, abychom pokryli veškeré náklady?

V rámci tohoto členění rozlišujeme náklady na náklady variabilní, fixní, případně smíšené. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38).

**Variabilní náklady** jsou náklady závislé na změně objemu výroby a to tak, že s rostoucí aktivitou roste i výše variabilních nákladů. Pokud variabilní náklady rostou stejně rychle, jako objem výroby pak hovoříme o proporcionálních variabilních nákladech. V případě, že variabilní náklady rostou rychleji, než objem výroby pak se jedná o nadproporcionální neboli regresivní náklady, pokud rostou variabilní náklady pomaleji, než objem výroby jedná se o podproporcionální neboli degresivní náklady. Z manažerského pohledu považujeme nadproporcionální náklady za jev negativní a v rámci rozhodování musíme přijmout taková opatření, aby se růst variabilních nákladů zpomalil (Synek, 2011, s. 87). Jak již bylo řečeno, celkové variabilní náklady mají rostoucí charakter, avšak při jednotkovém pohledu na variabilní náklady, tj. na variabilní náklady na jeden výrobek či službu mají tyto variabilní náklady konstantní charakter (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

**Fixní náklady** se na rozdíl od variabilních nákladů se změnou objemu výroby nemění a souvisí především se zajištěním podnikatelského procesu, nesouvisí tedy s konkrétním výrobkem, ale spíše s časovým obdobím. Ve své podstatě je můžeme rozdělit do dvou kategorií a to fixních nákladů investičních rozhodnutí a vyhnutelných fixní náklady. Za fixní náklady investičních rozhodnutí můžeme považovat například nákup nové výrobní haly či stroje, čímž nastane jejich zvýšení, k jejich snížení pak můžeme opět docílit prodejem této haly či stroje. Za vyhnutelné fixní náklady naopak můžeme považovat náklady na energie potřebné pro provoz výrobní haly i strojů nebo náklady na administrativního pracovníka, zjednodušeně tedy náklady potřebné pro zajištění celkového provozu. (Král, 2018, s. 88-89). Celkové fixní náklady tedy mají ve své podstatě konstantní (neměnný) charakter při

zvyšujícím se objemu výroby, naopak při jednotkovém pohledu na variabilní náklady můžeme sledovat jejich klesající charakter (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39).

## 2.5 Členění nákladů v závislosti na rozhodování

Jako poslední zde bude představeno členění nákladů v závislosti na rozhodování. Toto členění je typické pro manažerské účetnictví. Členění nákladů v závislosti na rozhodování můžeme rozčlenit do více různých pohledů a relevantní a irelevantní náklady, utopené náklady, imputované a vázané náklady, oportunitní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47-50). Náklady můžeme taktéž rozdělit na implicitní a explicitní (Synek, 2011, s. 86).

### 2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní a irelevantní náklady nevychází ze skutečně vynaložených prostředků, ale naopak jsou spíše pohledem na výši budoucích nákladů, které nás čekají v rámci budoucího rozhodnutí, kdy zvažujeme více možných variant. Za **relevantní náklady** považujeme ty náklady, které se v rámci námi zvolených variant ve své výši liší. Příkladem relevantních nákladů tak může být cena dvou různých materiálů s obdobnými vlastními, které chceme použít pro svou výrobu. Za **irelevantní náklady** pak považujeme ty náklady, které se v rámci námi zvolených variant ve své výši neliší, jsou tedy pro naše rozhodnutí nedůležité. (Král, 2018, s. 94).

Jedním z druhů relevantních nákladů jsou takzvané rozdílové náklady. Tyto náklady nám ukazují rozdíl nákladů před a po přijetí našeho rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48).

### 2.5.2 Utopené náklady

Utopené náklady lze považovat za jinou verzi irelevantních. Tyto náklady byly vyloženy v minulosti, jejich výši nelze změnit žádným budoucím rozhodnutím a zároveň nám mohou negativně ovlivnit budoucí rozhodování. Jedinou možností jejich snížení je podle Popeska a Papadaki (2016, s. 49) provést opačně působící investiční rozhodnutí.

Za utopené náklady můžeme považovat například náklady dříve zakoupený materiál, který již není zapotřebí použít. Stejně tak můžeme za utopené náklady považovat odpisy, dříve zakoupeného a nevyužívaného majetku. (Drury, 2020, s. 36-37).

### 2.5.3 Imputované a vázané náklady

Imputované a vázané náklady jsou spjaty s přiřazením všech důsledků našeho rozhodnutí ke konkrétním nákladům. **Imputované náklady** ovlivňují na základě rozhodnutí podnik jako celek, tj. mohou ovlivnit zisk nebo ztrátu podniku, případně i nepeněžní faktory jako je dobré jméno společnosti. **Vázané náklady** vznikají v budoucnu, přestože jsou spjaty s rozhodnutím v současnosti (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50).

### 2.5.4 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady, neboli také alternativní náklady či náklady obětované příležitosti nám měří velikost nákladů příležitosti (alternativy), která byla ztracena či obětována při volbě jedné z více možných variant. Tyto náklady taktéž nejsou evidovány v daňovém účetnictví a jsou tedy záležitostí čistě manažerského účetnictví. V případě, že žádné alternativní využití našich zdrojů neexistuje, považujeme oportunitní náklady za nulové, nemusíme je tedy při našem rozhodnutí zohledňovat. Pokud však můžeme naše zdroje použít na jinou alternativu našeho rozhodnutí například, zda potřebou součástku vyrobit nebo koupit, pak náklady obětované příležitosti existují a musíme je zahrnout do našeho rozhodnutí (Drury, 2020, s. 37-38).

Za určitý typ nákladů obětovaných příležitosti lze podle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) považovat implicitní náklady, které jsou popsány níže.

### 2.5.5 Explicitní a implicitní náklady

Za **explicitní náklady** můžeme považovat ty náklady, které vynakládáme v peněžní formě, a to například na nákup materiálu, energie, nájemné či úroky. **Implicitní náklady** jsou naopak náklady, které nemají peněžní formu a nejsou taktéž evidovány ani ve finančním účetnictví. Za implicitní náklady můžeme považovat například podnikatelovu ušlou mzdu z jiného zaměstnání (Synek, 2011, s. 86).

### 3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Pod pojmem modelování nákladů rozumíme moderní metody řízení nákladů postavených na odhadech a předpokladech těchto budoucích nákladů, čímž nám usnadňují řízení našich nákladů a to formou vytváření různých variant budoucích nákladů společnosti. Tyto metody jsou založené převážně na klasifikaci nákladů v závislosti na objemu výroby. Díky modelování nákladů můžeme efektivněji sestavovat plány výroby, v rozpočtech kalkulovat výrobní režie. Za základní nástroj pro modelování nákladů dle klasifikace v závislosti na objemu výroby jsou považovány rozhodovací úlohy na existující kapacitě, z nichž za nezákladnější považujeme analýzu bodu zvratu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43).

#### 3.1 Stanovení bodu zvratu

Bod zvratu představuje podle Krále (2018, s. 91) objem prodaných výkonů, při kterém jsou získanými výnosy pokryty vynaložené náklady. U výrobního podniku lze pak toto tvrzení vyjádřit také jako kolik výrobků musí podnik vyrobit a prodat, aby pokryl veškeré náklady na jejich výrobu (Taušl-Procházková, 2018, s. 49).

Analýzu bodu zvratu můžeme provádět v případech kdy (Drury, 2020, s. 192):

1. všechny ostatní proměnné vyjma objemu výroby zůstávají konstantní;
2. prodáváme jeden produkt, případně produktovou kombinaci;
3. celkové náklady a výnosy mají lineární funkci;
4. zisky se počítají na základě variabilních nákladů;
5. náklady lze přesně rozdělit na fixní a variabilní;
6. analýza se vztahuje pouze k určitému rozsahu, nebo krátkodobému časovému úseku.

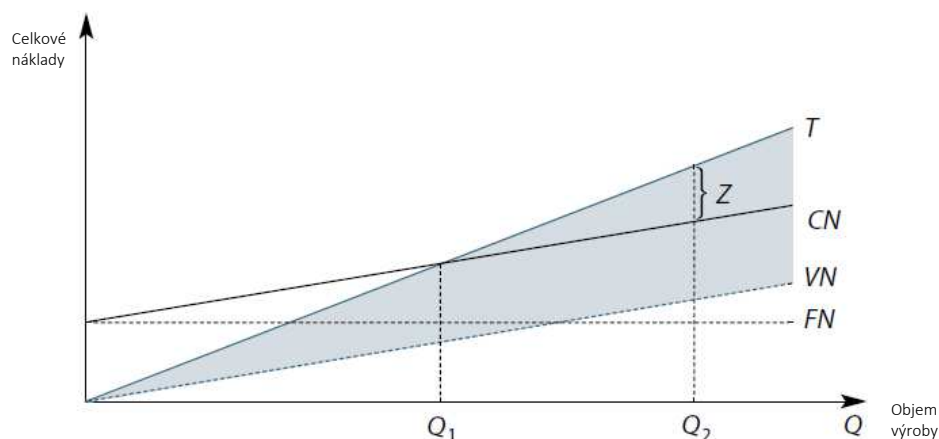
Pro stanovení vztahu pro výpočet bodu zvratu ( $q_{BZ}$ ) je nezbytné rozdělit náklady na variabilní a fixní část. Na základě tohoto rozdělení můžeme od ceny výkonu ( $p$ ) odečíst jednotkové variabilní náklady ( $b$ ), čímž zjistíme krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů ( $u$ ), neboli také příspěvek na tvorbu zisků. Výpočet celkového krycího příspěvku ( $U$ ) pak můžeme vyjádřit rozdíl mezi celkovými tržbami podniku ( $T$ ) a celkovými variabilními náklady ( $VN$ ).

$$u = p - b \quad U = T - VN$$

Vztah pro výpočet bodu zvratu ( $q_{BZ}$ ) tedy udává kolik krycích příspěvků ( $p-b$ ) musíme vynaložit na pokrytí fixních nákladů ( $FN$ ) společnosti (Popesko a Papadaki, 2016, s. 44):

$$q_{BZ} = \frac{FN}{p - b}$$

Stanovení bodu zvratu je pro řízení nákladů důležitým okamžikem, kdy podnik svou činností ukončil ztrátu a začal generovat zisk. Grafickým znázorněním můžeme tento vztah mezi tržbami (výnosy) a náklady jednodušeji vyjádřit. Grafické znázornění je pak manažery využíváno pro snadnější vyjádření např. o kolik se nám změní zisk, snížíme-li fixní náklady. V místě kde se střetne přímka nákladů a výnosu nastává bod zvratu. Plocha nalevo od bodu značí ztrátu a plocha napravo značí zisk. (Davis a Davis, 2020, s. 35).



Obrázek 1 - Grafické znázornění bodu zvratu (Král, 2018, s. 92)

Do vztahu pro výpočet bodu zvratu můžeme taktéž zahrnout požadovaný zisk ( $Z$ ) společnosti a to tak, že tento požadovaný zisk přičteme k fixním nákladům ( $FN$ ). Výsledný vztah nám pak udává kolik krycích příspěvků ( $p-b$ ) musíme vynaložit na pokrytí fixních nákladů ( $FN$ ) a požadovaného zisku ( $Z$ ) společnosti (Taušl-Procházková, 2018, s. 50):

$$q_{BZ+Z} = \frac{FN + Z}{p - b}$$

V zakázkové výrobě nebo ve výrobě různorodých produkcí využíváme pro vyjádření bodu zvratu tzv. globální nákladovou funkci. Variabilní náklady jsou pak vyjádřeny pomocí poměrového (haléřového) ukazatele variabilních nákladů. Haléřový ukazatel ( $h$ ) je pak možné vypočítat jako podíl variabilních nákladů a celkové produkce nebo celkových tržeb ( $Q$  nebo  $T$ ). Bod zvratu ( $BZ$ ) následně vypočítáme jako podíl fixních nákladů ( $FN$ ) hodnoty  $1 - h$  – haléřový ukazatel ( $h$ ) (Popesko a Papadaki, 2016, s. 46).

$$h = \frac{VN}{Q} \quad BZ = \frac{FN}{1 - h}$$

### 3.1.1 Provozní páka

Provozní páka je veličina odvozená od bodu zvratu, která nám udává poměr mezi fixními a variabilními náklady, tj. podíl fixních nákladů na celkových nákladech. Vysoký podíl

fixních nákladů společnosti nám zvyšuje provozní páku, což má za následek, že je bodu zvratu dosaženo při vyšší hodnotě, avšak následný růst zisku je mnohem rychlejší než u společnosti, která má vyšší podíl variabilních nákladů a dosáhne bodu zvratu při mnohem nižších hodnotách. Vyšší fixní náklady bývají zpravidla zapříčiněny náročnějšími technologiemi, jako jsou např. automatizované výrobní linky (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47).

Kromě samotné provozní páky můžeme také určit stupeň provozní páky. Stupeň provozní páky nám následně ukazuje, jak se změní zisk při zvýšení prodeje (tržeb) o jedno 1%. Vztah pro výpočet stupně provozní páky lze vyjádřit jako podíl procentní změny zisku ( $Z_1$ ,  $Z_0$ ) a procentní změny tržeb ( $T_1$ ,  $T_0$ ) (Taušl-Procházková, 2018, s. 58-60).

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}$$

### 3.2 Stanovení nákladových funkcí

Stanovení nákladových funkcí je taktéž jako stanovení bodu zvratu závislé a členění nákladů v závislosti na objemu výroby, tj. rozdělní na variabilní a fixní náklady. Nákladové funkce vyjadřují matematický vztah mezi objemem výroby tj. výstupy a náklad potřebnými na výrobu tohoto objemu. Z výše uvedeného vyplývá, že můžeme určit rychlost růstu nákladů ve vztahu k objemu výroby a díky nákladovým funkcím pak rozdělit variabilní náklady na proporcionální, nproporcionální a podproporciální (Synek, 2011, s. 90).

Nákladové funkce můžeme rozdělit podle způsobu jejich využití a časovému úseku, ke kterému se vztahují. Chování nákladů v krátkém a dlouhém období je odlišné. Krátké období manažeři využívají k operativnímu řízení, dlouhé období naopak manažeři využívají k strategickému řízení (Taušl-Procházková, 2018, s. 25). Mezi základní způsoby pro stanovení nákladových funkcí patří podle Taušl-Procházkové (2018, s. 28) klasifikační analýza, metoda dvou období, bodový diagram a regresní a korelační analýza.

Nejjednodušší vyjádření nákladové funkce je vyjádření proporcionálních nákladů, které má lineární nákladovou funkci. Celkové náklady pak můžeme vyjádřit pomocí vztahu:

$$N = FN + vn \times Q$$

kdy ( $FN$ ) jsou fixní náklady, ( $vn$ ) jsou jednotkové variabilní náklady a ( $Q$ ) je objem produkce (Taušl-Procházková, 2018, s. 25).



Podproporcionální a nadproporcionální náklady pak mohou mít kvadratický nebo exponenciální tvar nákladové funkce. Tyto náklady pak můžeme vyjádřit pomocí vztahů

Nadproporcionální růst nákladů:

$$N = FN + vn_1 \times Q + vn_2 \times Q^2$$

Podproporcionální růst nákladů:

$$N = FN + vn_1 \times Q - vn_2 \times Q^2$$

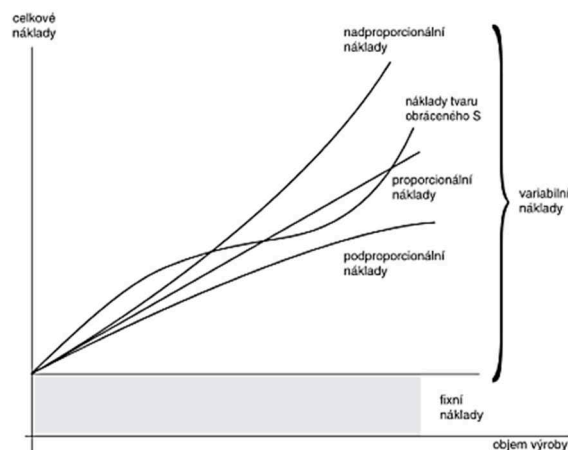
kdy ( $FN$ ) jsou fixní náklady, ( $vn_{1,2}$ ) jsou jednotkové variabilní náklady a ( $Q$ ) je objem produkce (Taušl-Procházková, 2018, s. 26).

Pro výpočet nákladové funkce v různorodé výrobě či poskytování různorodých služeb stanovujeme tzv. globální nákladovou funkci, při které nahrazujeme součin variabilních nákladů a vyrobeného množství haléřovým ukazatelem variabilních nákladů ( $h$ ) (Taušl-Procházková, 2018, s. 61).

$$N = FN + h \times T$$

### 3.2.1 Krátkodobá nákladová funkce

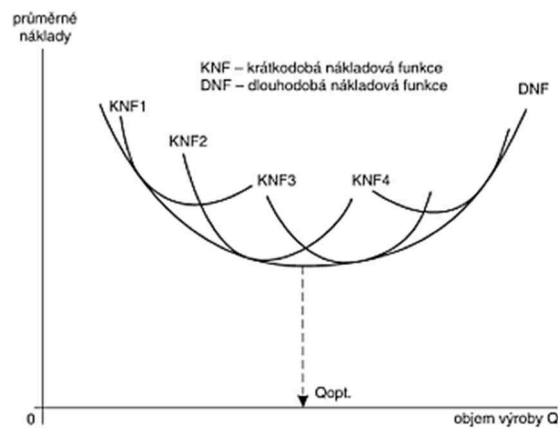
Jak již bylo řečeno, krátkodobá nákladová funkce se vztahuje ke krátkému období, což znamená, že se v tomto období mění pouze některé činitele ve formě variabilních nákladů. Fixní náklady v krátkém období zůstávají zpravidla stabilní a povětšinou je jejich výše taktéž omezena maximální výrobní kapacitou. Za měnící se činitele můžeme považovat například množství spotřebovaného materiálu, či práce, neměnými činiteli jsou pak například odpisy výrobních strojů a budov. Jak již bylo řečeno výše krátkodobé nákladové funkce využíváme zpravidla pro strategické řízení, jako je například optimalizace výroby (Synek, 2011, s. 91). Průběh krátkodobé nákladové funkce je zobrazen níže na Obrázku 2.



Obrázek 2 – Krátkodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 91)

### 3.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce je na rozdíl od krátkodobé nákladové funkce vztažena k dlouhému období. V dlouhém období se může na rozdíl od krátkého období měnit nejenom výše variabilních nákladů, ale také výše fixních nákladů. Změna výše fixních nákladů může být zapříčiněna například rozšířením výrobních kapacit, či změnou výrobních technologií. Dlouhodobá nákladová funkce tedy nepracuje s fixními náklady, ale průměrnými celkovými marginálními náklady (Synek, 2011, s. 91). Průběh dlouhodobé nákladové funkce je zobrazen níže na Obrázku 3.



Obrázek 3 – Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 92)

## 4 KALKULACE

Pojem kalkulace můžeme podle Taušl-Procházkové (2018, s. 81) vysvětlit jako písemný přehled nákladů roztríděných dle jednotlivých položek. Fíbrová (2019, s. 231) ve své knize zase uvádí, že kalkulací rozumíme zjištění či stanovení nákladů, marže, nebo jiné naturálně vyjádřené jednotkové či hodnotové veličiny.

Základním principem kalkulace je přiřazování neboli také alokace nákladů objektu kalkulace. Objektem kalkulace pak mohou být dílčí i finální výstupy společnosti. Náklady můžeme přiřazovat přímo nebo nepřímo. Přímé přiřazení nákladů znamená, že mezi výrobkem a nákladem existuje přímá vazba. U nepřímého přiřazení nákladů mezi nákladem a objektem přímá vazba neexistuje, obvykle z důvodu, že jsou tyto náklady spojené s více objekty (Popesko a Papadaki, 2016, s. 65).

Stanovení předmětu kalkulace je obvykle závislé na vymezení předmětu kalkulace, způsobu přiřazení nákladů a jejich struktuře. Přiřazování nákladů k předmětu kalkulace závisí obvykle na kalkulační jednici případně kalkulovaným množstvím, kdy za kalkulační jednici považujeme zpravidla jeden výkon vyjádřený konkrétní jednotkou (jeden kus, jeden m, jeden l atd.) Kalkulované množství je pak určitý počet těchto jednic obvykle přiřazené podle příslušného podílu fixních nákladů (Král, 2018, s. 135).

Kalkulace konkrétního výkonu by měla být vždy srozumitelná, přehledná a stručná (Fíbrová, 2019, s. 231).

Kalkulace může být zaměřena jak na kalkulaci nákladů, tak na kalkulaci ceny. Kalkulaci nákladů můžeme dále rozdělit na předběžnou kalkulaci a výslednou kalkulaci. Předběžnou kalkulaci můžeme dále rozdělit na propočtovou kalkulaci, plánovanou kalkulaci a operativní kalkulaci, kdy propočtovou kalkulaci můžeme ještě rozdělit na kalkulaci reálných nebo cílových nákladů. Výše uvedené členění nákladů považujeme za kalkulační systém společnosti (Popesko a Papadaki, 2016, s. 67).

Kalkulace můžeme také rozdělit podle doby sestavování a to na kalkulace předběžné a výsledné. Jedním z nejzákladnějších členění kalkulací je však členění z hlediska úplnosti nákladů a to na absorpční kalkulace, tj. kalkulace úplných nákladů a neabsorpční kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů. Kalkulace úplných nákladů obsahuje veškeré náklady společnosti spjaté s konkrétní kalkulační jednicí, naopak kalkulace neúplných nákladů pracuje pouze s přímými náklady (Taušl-Procházková, 2018, s. 85).

## 4.1 Absorpční kalkulace

Jak již bylo řečeno, absorpční kalkulace jsou kalkulace úplných nákladů, což znamená, že jsou do této kalkulace zahrnuty veškeré přímé i nepřímé náklady. Absorpční kalkulace jsou využívány při dlouhodobých analýzách výkonu, ale také pro cenové rozhodování (Popesko a Papadaki, 2016, s.78-79).

Absorpční kalkulace, neboli také kalkulace plných nákladů můžeme podle Krále (2018, s. 165-166) využívat také při stanovení a obhajobě cen individuálních zakázek, což je vhodné pro zakázkovou výrobu, ale také k vyjádření provázanosti nákladů a prodáváných výkonů, pro zjištění dlouhodobých přínosů jednotlivých výkonů na celkovém zisku, průběžné kontroly stavu zásob, a jiné reprodukční úlohy.

Kalkulace plných nákladů má i své nevýhody, z nichž za tu nejvýraznější jak ve své knize uvádí Fíbrová (2019, s. 238-239) můžeme považovat statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin. Toto statické zobrazení nám následně zapříčiňuje, že námi zjištěné (analyzované) výkony dostáváme s určitým zpožděním, či naopak s předstihem.

Absorpční kalkulace může nejjednodušeji rozčlenit na kalkulace dělením (prosté kalkulace dělením, stupňovité kalkulace dělením, a kalkulace dělením s poměrovými neboli ekvivalentními čísly), přírážkové kalkulace a kalkulace ve sdružené výrobě (Taušl-Procházková, 2018, s. 85).

## 4.2 Kalkulační vzorce

Základní kalkulační vzorce můžeme rozdělit na typový kalkulační vzorec, retrogradní kalkulační vzorec a dynamickou kalkulaci.

### 4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec, někdy také klasický kalkulační vzorec nebo všeobecný vzorec. Tento vzorec patří podle Synka (2011, s. 101-103) k nejpoužívanějšímu kalkulačnímu vzorci využívanými podniky v České republice. Při využití typového vzorce rozlišujeme náklady do tří skupin a to na 1) vlastní náklady výroby, které obsahují přímé jednicové náklady výkonu a výrobní neboli provozní režii, 2) vlastní náklady výkonu, obsahující správní režii a 3) úplné náklady výkonu, obsahující odbytové náklady.

Jak Král (2018, s. 151) tak Popesko a Papadaki (2016, s. 71) ale také Synek (2011, s. 101) ve svých knihách uvádí kalkulační vzorec následovně:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

---

- A. Vlastní náklady výroby (provozu): 1-4
5. Správní režie

---

- B. Vlastní náklady výkonu: 1-5
6. Odbytová režie

---

- C. Úplné vlastní náklady výkonu: 1-6
7. Zisk (ztráta)

---

- D. Cena výkonu základní: 1-7

Obrázek 4 – Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Nevýhodou typového kalkulačního vzorce je statické zobrazení nákladů ve vztahu ke kalkulační jednotici, kdy v rámci rozhodovacích úloh nejsou jednotlivé nákladové položky posuzovány z pohledu jejich relevance, ale naopak jsou náklady spojovány podle různých principů alokace (Král, 2018, s. 152).

#### 4.2.2 Retrográdní kalkulační vzorec

U typového kalkulačního vzorce jsme mohli pozorovat, že základní cena výkonu byla poslední posledním výstupem této kalkulace. Retrográdní kalkulační vzorec postupuje přesně naopak.

Nejprve je stanovena cena výkonu. Tato cena bývá obvykle stanovena jako tržní cena, tj. cena jakou je spotřebitel ochoten akceptovat. Od této ceny je následně odečítány náklady, které lze považovat za rozdíl mezi cenou a požadovaným ziskem. Náklady se tak musí přizpůsobit požadované ceně výkonu. Retrográdní kalkulační vzorec lze nazvat také jako rozdílový (Popesko a Papadaki, 2016, s. 73).

Tato kalkulace nákladů určuje hospodárnost a ziskovost daného výkonu, jedná se tedy o důvěrné informace nevhodné pro externí subjekty (Král, 2020, s. 153).

Jak Král (2020, s. 153) tak také Popesko a Papadaki (2016, s. 73) uvádí ve svých knihách následující retrográdní kalkulační vzorec.

<u>Základní cena výkonu:</u>
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
<u>Cena po úpravách:</u>
<u>- Náklady</u>
<b>Zisk</b>

Obrázek 5 – Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko a Papadaki, 2016, s. 73)

### 4.2.3 Dynamická kalkulace

U dynamické kalkulace využíváme rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé a zároveň tyto náklady členíme dle fáze reprodukčního procesu. Tato kalkulace se dle Krále (2012, s. 142) využívá převážně při oceňování vnitropodnikových výkonů předávaných napříč organizací.

<b>Přímé (jednicové) náklady</b>	
<b>Ostatní přímé náklady</b>	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
<b>Přímé náklady celkem</b>	
<b>Výrobní režie</b>	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
<b>Náklady výroby</b>	
<b>Prodejní režie</b>	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
<b>Náklady výkonu</b>	
<b>Správní režie</b>	
<hr/>	
<b>Plné náklady výkonu</b>	

Obrázek 6 – Dynamický kalkulační vzorec (Král, 2012, s. 142)

### 4.3 Metody kalkulací

Způsoby stanovení předpokládané výše nákladů daného výkonu označujeme jako kalkulační metody. Tyto metody, jak již bylo popsáno výše, závisí na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a struktuře nákladů (Král, 2012, s. 124).

V průběhu let se dle potřeb vyvinulo mnoho kalkulačních metod. Kalkulační metody můžeme rozdělit na dvě základní skupiny a to na kalkulace nákladů v hromadné výrobě a kalkulace nákladů v zakázkové výrobě. Mezi kalkulační metody v hromadné výrobě využíváme v případě, že společnost vyrábí homogenní produkt a patří například prostá

kalkulace dělením nebo kalkulace dělením s ekvivalentními čísly. Kalkulační metody v zakázkové výrobě pak využíváme v případech, kdy společnost vyrábí výsledné produkty s různou časovou i nákladovou náročností, patří sem například přírážková kalkulace a kalkulace přímých nepřímých nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 80).

*„Volba kalkulační metody, kterou bude podnik využívat v praxi musí vždy vycházet z podmínek a možností konkrétního podniku. Pro některý podnik zcela postačí ty nejjednodušší metody, pro některý je potřeba si metodu přizpůsobit a využít sofistikovanější model. Žádná z metod není lepší ani horší. Vždy záleží na konkrétní situaci.“* (Taušl-Procházková, 2018, s. 83).

#### **4.3.1 Prostá kalkulace dělením**

Prostá kalkulace dělením je nejjednodušším a nejzákladnějším typem kalkulace kdy se náklady za sledované období vydělí počtem kalkulačních jednic. Její využití se uplatňuje především hromadné výrobě produkující homogenní produkt, popřípadě službu (Taušl-Procházková, 2018, s. 86).

#### **4.3.2 Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly**

Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly vychází ze své podstaty z prosté kalkulace dělením. Vychází z předpokladu, že podnik vyrábí produkty, či provozuje služby, které jsou si podobné, avšak liší se pouze v jednom měřitelném parametru, například v délce, velikosti, hmotnosti, použitém materiálu atd. Tato kalkulace bývá často součástí složitějších kalkulačních metod (Popesko a Papadaki, 2016, s. 83-84).

Náklady jsou jednotlivým výstupům přiřazovány na základě předem vypočítaných ekvivalencí neboli také poměrových čísel, pomocí kterých zjistíme hodnotu tzv. přepočtených jednic (Fíbrová, 2019 s. 255).

Typickému představiteli výrobku (služby) je přiřazena hodnota 1, dalším výrobkům je následně přiřazena hodnota menší nebo větší 1 vyjadřující rozdílnou hodnotu měněného parametru (např. délka, velikost). Součtem těchto hodnot zjistíme hodnotu přepočtené jednice, neboli také ekvivalentu. Výsledné náklady na dané výstupy jsou následně vypočteny jako celkové náklady vydělené celkovým počtem výrobků a následně vynásobené ekvivalentem (Popesko a Papadaki, 2016, s. 83).

### 4.3.3 Přirážková kalkulace

Společnosti nemusí vždy produkovat stejnorodé produkty nebo poskytovat homogenní služby. Z tohoto důvodu jsou potřeba kalkulace, které se hodí pro podniky produkující různorodé produkty. Přirážková kalkulace je využívána především pro sériovou výrobu či hromadnou výrobu různorodých výkonů. Přímé náklady jsou přiřazovány přímo ke kalkulační jednotci, nepřímé (režijní) náklady jsou pak přiřazovány ve formě přirážky (režie) k přímým nákladům, neboli také rozvrhové základně (Synek, 2011, s. 108).

Režijní přirážku můžeme určit dvěma způsoby a to jako procentní přirážka k rozvrhové základně, nebo jako pevně stanovená sazba v Kč. Rozvrhová základna by měla být snadno zjistitelná, dostatečně velká a mít jasný vztah k dalším nákladům objektu kalkulace. Za příklad rozvrhové základny můžeme považovat např. přímé mzdy nebo přímý materiál (Taušl-Procházková, 2018, s. 91).

Procentní přirážku (*PP*) můžeme podle Popeska a Papadaki (2016, s. 100) vypočítat podle následujícího vztahu, kdy nepřímé režijní náklady (*NRN*) vydělíme rozvrhovou základnou v Kč (*RZ*):

$$PP = \frac{NRN}{RZ}$$

Pevně stanovenou sazbu v Kč (*RS*) je pak možné podle Popeska a Papadaki (2016, s. 100) vypočítat následujícím vztahem, ve kterém nepřímé režijní náklady (*NRN*) vydělíme rozvrhovou základnou v naturálních jednotkách (*RZ*). Naturální jednotky pak vyjadřujeme jako peněžní jednotku za jednotku naturální základny např. Kč/h:

$$RS = \frac{NRN}{RZ_{\text{naturální jednotky}}}$$

Přirážková kalkulace má však podle Synka (2011, s. 109) velkou nevýhodu v tom, že uživatelé této kalkulace často zapomínají přepočítávat přirážkovou režii při změnách objemu výroby.

Variantami přirážkové kalkulace je dále sumační a diferenciovaná přirážková kalkulace. Sumační přirážková kalkulace alokuje všechny režijní náklady do jedné takzvané podnikové režie. Diferenciovaná přirážková kalkulace zpřesňuje přirážkovou kalkulaci rozdělením nepřímých nákladů do skupin se samostatnými rozvrhovými základnami. Režijní náklady pak následně můžeme rozdělit na zásobovací režii, výrobní režii, odbytovou režii a správní režii (Popesko a Papadaki, 2016, s. 101-105).



#### 4.3.4 Kalkulace přímých a nepřímých nákladů v zakázkové výrobě

Kalkulace přímých a nepřímých nákladů v zakázkové výrobě vychází ze své podstaty z přírážkové kalkulace. Kalkulaci přímých nákladů můžeme rozdělit na přímé materiálové náklady a přímé mzdové náklady. **Přímé materiálové náklady** přiřazujeme na základě materiálových či tzv. zakázkových listů obsahující cenu jednotlivých položek přímého materiálu vyskladněného na realizaci konkrétní zakázky. **Přímé mzdové náklady** následně přiřazujeme zpravidla na základě časových výkazů, které obsahují jednotlivé úkoly zakázky (výkonu) a kterým je předem stanovena konkrétní mzdová sazba (Popesko a Papadaki, 2016, s. 96).

Nepřímé náklady následně přiřazujeme např. podle přírážkové kalkulace.

#### 4.3.5 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů patří mezi kalkulace neúplných nákladů. Podle Fíbrové (2019, s. 241) vychází tato kalkulace z předpokladu, že jsme nejprve rozlišili náklady podle příčin jejich vzniku, což znamená, že jsme odlišili náklady spjaté s konkrétním výkonem = variabilní náklady a náklady vyvolané časem = fixní náklady. Variabilní i fixní náklady pak zahrnují jak přímé tak nepřímé náklady.

Kalkulace variabilních nákladů využívá ukazatel krycí příspěvek, označovaný také jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Výpočet krycího příspěvku byl popsán výše v bodě 3.1. Tuto kalkulaci provádíme podle Popeska a Papadaki (2016, s. 116) zpravidla ve třech fázích, vždy je nutné odděleně sledovat variabilní na konkrétní výkon a fixní náklady:

1. Výpočet jednotlivých krycích příspěvků na jednotlivé výkony či služby jako rozdíl jednotkové ceny výkonu a jeho variabilních nákladů
2. Vyjádření celkového krycího příspěvku součtem jednotlivých krycích příspěvků
3. Odečtením fixních nákladů od krycího příspěvku následně získáme hospodářský výsledek

Kalkulaci variabilních nákladů můžeme taktéž rozdělit na jednostupňovou a víceúrovňovou kalkulaci. Rozdíl mezi těmito dvěma variantami spočívá v tom, že jednostupňová kalkulace vztahuje veškeré fixní náklady k celé společnosti, zatímco víceúrovňová rozlišuje fixní náklady do skupin podle stejného vztahu, např. výrobních středisek (Popesko a Papadaki, 2016, s 119-20).

Kalkulaci variabilních nákladů můžeme využívat např. při krátkodobých rozhodnutích, a to zda je daný komponent levnější vyrobit nebo koupit (Drury, 2020, s. 162).

#### 4.3.6 Kalkulace podle aktivit

Kalkulace podle aktivit neboli také Activity-Based Costing (ABC) je kalkulační systém snažící se napravovat nedostatky tradičních kalkulačních metod. Tradiční kalkulační systémy přiřazují náklady vždy ke konkrétnímu výkonu či konkrétnímu středisku. Systém ABC kalkulace přiřazuje náklady nikoli ke konkrétnímu výrobku, ale k aktivitám, tj. přiřazuje náklady k jednotlivým hlavním činnostem procesu výroby (Drury 2020, s. 267).

Kalkulace ABC je podle Druryho (2020, s. 273) zpravidla stanovena na základě následujících čtyř kroků:

1. Identifikace hlavních činností probíhajících ve společnosti
2. Přiřazení nákladů k nákladovým střediskům pro danou aktivitu
3. Stanovení nákladového faktoru pro každou hlavní činnost
4. Přiřazení nákladů na činnosti ke konkrétnímu výrobku

V rámci kalkulace ABC rozlišujeme náklady na **přímé** (přímo přiřaditelné ke konkrétnímu výrobku), **nealokovatelné náklady** (nepřiřaditelné ke konkrétnímu výkonu, jejich podíl bývá na celkových nákladech velmi nízký a zpravidla bývá pokryt marží) a náklady aplikovatelné pomocí aktivit (podobné tradičním režijním nákladům). Aktivity pak můžeme rozdělit z fyzického pohledu (např. smontování výrobku) nebo z logického pohledu (např. sledování kvality, či náklady na uskladnění) (Popesko a Papadaki, 2016, s. 139-141).

## 5 SHRUTÍ TEORTICKÉ ČÁSTI

V první kapitole byly vysvětleny pojmy náklady a výnosy, na které můžeme pohlížet buď z finančního pohledu, který je spjatý s finančním účetnictvím, ale také z pohledu hodnotového a ekonomického pohledu, který je naopak spjat s manažerským účetnictvím, které zahrnuje i náklady které nejsou vykazovány ve finančním účetnictví. Dále byl vysvětlen rozdíl mezi náklady a výnosy a příjmy a výdaji, kdy ne každý náklad musí být současně výdajem a ne každý výnos musí být současně příjmem. Taktéž byl podrobněji představen jeden ze základních finančních výkazů a to výkaz zisků a ztrát.

Ve druhé kapitole byly představeny různé možnosti členění nákladů, včetně případného využití daného členění. Z uvedených možností členění bylo představeno druhové členění nákladů, které je typické pro finanční účetnictví a jehož členění odpovídá údajům uvedených ve výkazu zisků a ztrát. Dále byly představeny typy členění nákladů využívané v manažerském účetnictví a to účelové členění nákladů, kdy jsou jednotlivé druhy nákladů rozděleny podle účelu, na který byly vynaloženy, kalkulační členění nákladů členění nákladů, které člení náklady na přímé a nepřímé náklady, členění v závislosti na objemu výroby, které rozděluje náklady na variabilní a fixní a členění v závislosti na rozhodování, které můžeme dále dělit na relevantní a irelevantní náklady, utopené náklady, imputované náklady, oportunitní náklady, a náklady explicitní a implicitní.

Ve třetí kapitole byly představeny způsoby modelování nákladů a to stanovení bodu zvratu s ním související stanovení provozní páky. Bod zvratu nám udává okamžik, ve kterém podnik pokryl veškeré své náklady, a začal generovat zisk. Provozní páka a především pak stupeň provozní páky nám udává rychlost růstu zisku. Nízká provozní páka značí nízký podíl fixních nákladů, je jí sice rychleji dosaženo, ale následný zisk roste pomaleji než při vysoké provozní páce, která pak naopak značí vysoký podíl fixních nákladů, je jí dosaženo později, ale následný zisk pak roste rychleji. Dále byly představeny druhy nákladových funkcí, tj. dlouhodobá a krátkodobá nákladová kdy krátkodobou nákladovou funkci můžeme ještě rozdělit podle rychlosti růstu nákladů na proporcionální náklady, nadproporcionální náklady a podproporcionální náklady.

V poslední kapitole pak byl představen pojem kalkulace nákladů, jeho princip a stanovení předmětu kalkulace. Představen byl také pojem absorpční kalkulace, což je kalkulace plných nákladů. Dále byly představeny 3 základní kalkulační vzorce, tj. typový kalkulační vzorec, retrográdní kalkulační vzorec a vzorec pro dynamickou kalkulaci. V závěru této kapitoly

byly představeny kalkulační metody od nejjednodušších po nejsložitější, a to kalkulace prostým dělením, kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly, přírážková kalkulace, kalkulace přímých a nepřímých nákladů v zakázkové výrobě, kalkulace variabilních náklad a kalkulace podle aktivit.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je společnost s ručením omezeným založená v roce 1993. Společnost vznikla z převzetí privatizovaného opravárenského provozu jehož historie sahá až do roku 1933, kdy byla založena první dílna.

Původním zaměřením podniku byla oprava koželužských strojů. Plynutím času a rozvojem trhu se však zaměření podniku postupně rozšířilo i na opravu strojů pro masný průmysl, potravinářský průmysl, chemický a pneumatikářský průmysl.

V současné době je činnost společnosti zaměřena převážně na stavbu nových strojů případně jejich částí a opravami strojů pro výše uvedený průmysl, případně kombinací obou těchto činností. Jedná se o zakázkovou výrobní činnost podle požadavků zákazníka, která je s každým zákazníkem vyřešena technicky, nakreslena, a po odsouhlasení ceny vyrobena.

### 6.1 Základní údaje o společnosti

Vznik společnosti:	1993
Právní forma:	společnost s ručením omezený
Předmět podnikání:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, v oborech činnosti: výroba strojů a zařízení, Velkoobchod a maloobchod, zastavárenská činnost a maloobchod s použitým zbožím, poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků Zámečnictví, nástrojářství. Obráběčství Opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů
Počet společníků:	do roku 2016 – 2 společníci (podíly 50 %) od roku 2016 – 1 společník
Základní kapitál:	417 000,- Kč

### 6.2 Předmět podnikání

Jak již bylo řečeno, základním předmětem podnikání vybrané společnosti je stavba nových strojů a generální opravy standardizovaných ale i nestandardizovaných strojů pro koželužský, masný, potravinářský a chemický či pneumatikářský průmysl.

### 6.2.1 CZ - NACE

Vybraná společnost se sama osobě nezařazuje do žádné z kategorií CZ-NACE, avšak lze ji zařadit do kategorie:

28 – Výroba strojů a zařízení j.n. (dále jen „NACE 28.9“)

28.93 - Výroba strojů na výrobu potravin, nápojů a zpracování tabáku

28.94 - Výroba strojů na výr. textilu, oděv. výrobků a výrobků z usní

28.96 - Výroba strojů na výrobu plastů a pryže

Odvětví CZ-NACE 28 dominují velké a střední podniky, které tvořili více než 75 % tržeb přidané hodnoty a zaměstnanců tohoto odvětví. České firmy dnes často patří do nadnárodních společností, které jim otevírají cestu na zahraniční trhy, což je pro mnoho firem velkým krokem pro zvýšení konkurenceschopnosti. Problémem odvětví jsou neustále rostoucí náklady průmyslové výroby, které ovlivňují konkurenceschopnost firem. Mnohé firmy tak inovují své výrobní procesy, investují do nových technologií, automatizují výrobu, popřípadě rozšiřují své výrobní kapacity a portfolia. Dalším problémem odvětví je ve většině firem nedostatek pracovníků, převážně pak těch dostatečně kvalifikovaných a vzdělaných. Tento problém lze však brát i jako příležitost k rozvoji automatizace výroby a zavádění nových technologií do výroby. (PANORAMA ZPRACOVATELSKÉHO PRŮMYSLU ČR 2018, 2018). V České republice je velká podpora tohoto odvětví ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu v rámci dotačních programů na podporu inovací a zavádění nových technologií do výroby, např. v rámci Operačního programu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost.

Vybraná společnost nepatří do žádné nadnárodní korporace.

### 6.3 Organizační struktura

Vybraná společnost má v současné době pouze jediného společníka, který je zároveň jediným jednatelem společnosti. Jednatel zastává funkci hlavního řídicího i kontrolního orgánu společnosti. Taktéž zastává funkci obchodního zástupce.

### 6.4 Zaměstnanci

Vybraná společnost se řadí mezi malé podniky. Průměrný počet zaměstnanců v letech 2015 – 2019 činil průměrný počet 15 zaměstnanců, z toho 5 zaměstnanců technickohospodářských a 10 zaměstnanců bylo zaměstnáno ve výrobě. V roce 2020 došlo

ke snížení počtu zaměstnanců a to na 13, z toho 3 zaměstnanci technickohospodářští a 10 zaměstnanců ve výrobě.

## **6.5 Majetková a finanční struktura**

Majetková a finanční struktura podniku je zpracována na základě Rozvah z let 2015-2020.

### **6.5.1 Majetková struktura podniku**

Majetkovou strukturu vybrané společnosti tvoří soubor veškerého majetku vybrané společnosti, tj. celkových Aktiv společnosti dle Rozvahy, jako je dlouhodobý majetek, oběžná aktiva ve formě zásob, krátkodobých a dlouhodobých pohledávek a peněžních prostředků.

Při prvním pohledu do kterékoliv Rozvahy z let 2015-2020 je na první pohled patrné, že vybraná společnost má většinové množství svého majetku v oběžných aktivech a jen velmi malé množství v dlouhodobém majetku.

Společnost nemá ve svém majetku žádné nemovitosti a dlouhodobě podniká v pronajatých výrobních halách.

Z odpisů dlouhodobého majetku lze soudit, že firma má ve svém vlastnictví převážně starší a téměř odepsaný majetek, toto tvrzení lze vyvodit při pohledu do analyzovaných rozvah z let 2015-2020 kdy výjimkou roku 2015 brutto hodnota dlouhodobého hmotného majetku neklesla pod 5 500 tis. Kč, ani nevzrostla na 6 000 tis. Kč, zatímco zůstatková netto hodnota se v průběhu let pohybovala s výjimkou roku 2019 pouze v hodnotách mezi 600 – 710 tis. Kč, což znamená, že téměř veškerý dlouhodobý majetek firmy byl již odepsán. Společnost sice jistým způsobem navyšovala hodnotu svého dosavadního majetku, nejednalo se však o žádné závratné investování do rozvoje své výrobní činnosti, či obnově svého strojového zařízení. Nejvyšší zaznamenaná investice proběhla mezi roky 2015/2016 a v navýšení hodnoty majetku o cca 370 tis. Kč. Další zásadnější investice pak byla uskutečněna mezi roky 2018/2019. V roce 2016 byl taktéž inovován software pro účetnictví a realizaci zakázek ve společnosti v hodnotě 89 tis. Kč.

Jak již bylo řečeno, největší podíl na majetkové struktuře podniku tvoří oběžná aktiva. Kromě roku 2020 pak u společnosti převažují peněžní prostředky v pokladně, nikoli peněžní prostředky na bankovních účtech.



Tabulka 1 – vybrané ukazatele majetkové struktury v letech 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>15 310</b>	<b>9 910</b>	<b>17 568</b>	<b>17 521</b>	<b>16 422</b>	<b>17 035</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>930</b>	<b>692</b>	<b>700</b>	<b>750</b>	<b>962</b>	<b>608</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	69	40	10	0
Dlouhodobý hmotný majetek	930	692	631	710	952	608
Brutto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku*	5 161	5 539	5 868	5 782	5 934	5 744
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0	0
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>14 380</b>	<b>9 218</b>	<b>16 848</b>	<b>16 761</b>	<b>15 448</b>	<b>16 415</b>
Zásoby	3 514	6 472	6 578	3 917	4 330	4 333
- Materiál	409	861	858	930	1 144	161
- Nedokončená výroba	1504	4 015	4 124	1 582	1 103	2 128
- Výrobky a zboží	1601	1 596	1 596	1 405	2 083	2 044
Pohledávky	4 663	3 626	9 823	11 287	10 102	8 633
- Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0
- Krátkodobé pohledávky	4 664	3 626	9 823	11 287	10 102	8 366
Peněžní prostředky	6 202	- 880	447	1 557	1 016	3 716
- Peněžní prostředky v pokladně	132	244	439	1 529	994	842
- Peněžní prostředky na účtech	6070	- 1 124	8	28	22	2 874
<b>Časové rozlišení</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>10</b>	<b>12</b>	<b>12</b>

\*tento řádek tabulky je pouze informativní, a není započítáván do celkových hodnot aktiv

### 6.5.2 Finanční struktura podniku

Finanční strukturu vybrané společnosti tvoří soubor veškerých zdrojů financování majetku společnosti, tj. celkových Pasiv společnosti dle Rozvahy, jako je vlastní kapitál tvořený základním kapitálem, výsledkem hospodaření z minulých let a běžného období, a cizí zdroje tvořené rezervami, dlouhodobými a krátkodobými závazky. Společnost zastává konzervativní způsob financování své podnikatelské činnosti, jak lze vidět při porovnání poměrně nízkým nízkých hodnot cizích zdrojů s výrazně vyššími oběžnými aktivy. Konzervativní způsob financování je pro společnost bezpečný, avšak drahý, a připravuje společnost o výhodu tzv. daňového štítu. Tento konzervativní způsob však společnosti umožňuje lépe zvládat finanční krizi, která přišla v roce 2020, kdy na rozdíl od svých konkurentů sice vykazuje ztrátu, z důvodu vysokých pohledávek po době splatnosti, avšak dosud nemusela přistoupit k ukončení své činnosti či většímu propouštění svých zaměstnanců.

Při pohledu do Rozvah z let 2015-2020 je na první pohled patrné, že vybraná společnost má od roku 2017 poměrně rovnoměrně rozložené finance mezi vlastním kapitálem a cizími zdroji. Do roku 2016 výrazně převažoval vlastní kapitál nad cizími zdroji. Nejvíce vlastního kapitálu má vybraná společnost uloženo ve výsledku hospodaření z minulých let. Společnost

ke svému financování nepoužívá od roku 2016 dlouhodobé závazky (úvěry), pouze krátkodobé závazky k úvěrovým institucím a závazky z obchodních vztahů. V případě nedostatku vlastních financí na účtu využívá společnost kontokorentu do výše 5 mil. Kč.

Tabulka 2 – Vybrané ukazatele finanční struktury v letech 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>15 310</b>	<b>9 910</b>	<b>17 568</b>	<b>17 521</b>	<b>16 422</b>	<b>17 035</b>
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>8 146</b>	<b>8 775</b>	<b>8 073</b>	<b>9 010</b>	<b>9 863</b>	<b>7 227</b>
Základní kapitál	417	417	417	417	417	417
Ážio a kapitálové fondy	1	1	1	1	1	1
Fondy ze zisku	50	50	50	50	50	50
VH z minulých let	10 869	7 678	7 501	7 605	8 543	9 395
VH z běžného období	- 3 191	629	104	937	852	- 2 636
<b>Cizí zdroje</b>	<b>7 072</b>	<b>1 087</b>	<b>9 289</b>	<b>8 451</b>	<b>6 523</b>	<b>9 758</b>
Rezervy	0	- 16	- 16	- 16	- 16	-16
Dlouhodobé závazky	9	10	0	0	0	0
Krátkodobé závazky	7 063	1 093	9 305	8 467	6 539	9 774
- Závazky k úvěrovým institucím		0	17	3 438	3 433	4 994
- Krátkodobé přijaté zálohy		0	1 291	0	0	2 000
- Závazky z obchodních vztahů		416	6 727	3 819	1 488	2 287
- Ostatní Závazky		677	1 270	1 210	1 618	493
<b>Časové rozlišení</b>	<b>92</b>	<b>48</b>	<b>206</b>	<b>60</b>	<b>36</b>	<b>50</b>

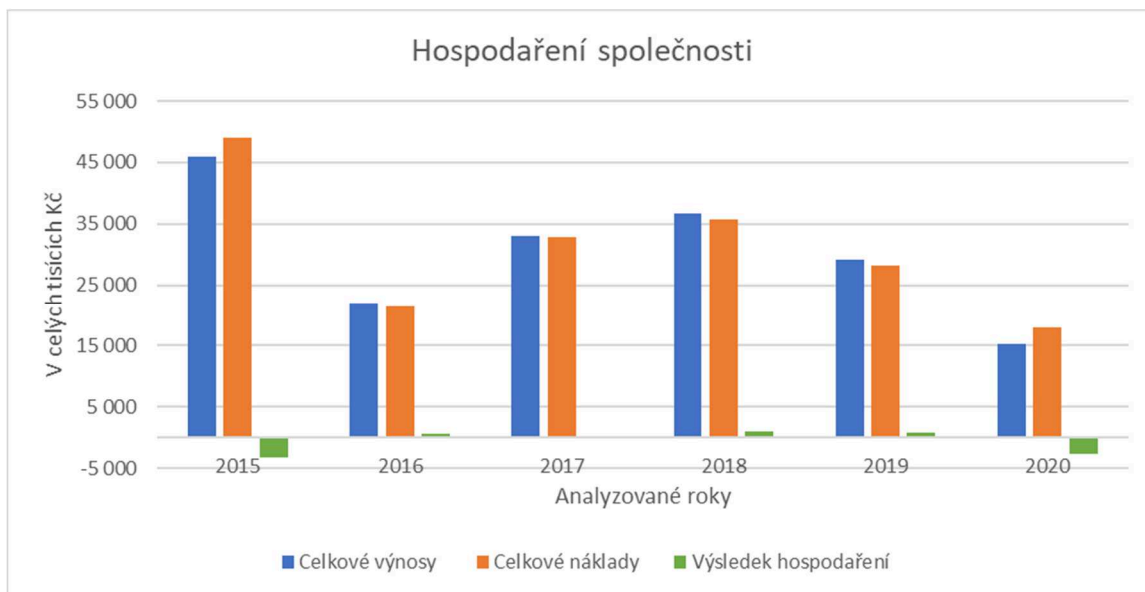
## 6.6 Hospodaření společnosti

V letech 2015 a 2020 zaznamenala společnost ztrátu ve výši 3 191 tis. Kč a 2 636 tis. Kč. V ostatních analyzovaných letech 2016 – 2019 dosahovala společnost zisku. Nejnižší zisk pak byl zaznamenán v roce 2017 a to zisk pouze ve výši 104 tis. Kč. Naopak nejvyšší zisk pak byl zaznamenán v roce 2018 a to ve výši 937 tis. Kč.

Tabulka 3 – Hospodaření společnosti v letech 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Celkové výnosy	45 918	22 019	33 016	36 632	29 080	15 336
Celkové náklady	49 109	21 390	32 912	35 695	28 228	17 972
<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>-3 191</b>	<b>629</b>	<b>104</b>	<b>937</b>	<b>852</b>	<b>-2 636</b>

Pro lepší přehlednost je vývoj hospodaření společnosti zobrazen níže na obrázku č. 7.



Obrázek 7 – Graf hospodaření společnosti (vlastní zpracování)

## 7 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE SPOLEČNOSTI

V následující kapitole bude popsána analýza nákladů současné situace společnosti. Nejprve bude stanovena analýza dle druhového členění, následně bude provedena analýza nákladů v závislosti na objemu výroby, tj. rozčlenění nákladů na variabilní a fixní náklady. Dále bude popsán kalkulační systém nákladů společnosti.

Po rozdělení bude provedeno modelování nákladů a to stanovením bodu zvratu, provozní páky stanovení nákladové funkce pro rok 2020.

### 7.1 Analýza nákladů

Jak bylo popsáno v teoretické části této bakalářské práce, náklady můžeme rozdělit podle různých způsobů do různých skupin podle jejich charakteristických společných vlastností. V této kapitole bude nejprve provedeno rozdělení nákladů podle druhového členění, následně bude provedeno členění podle objemu výroby tj. členění na variabilní a fixní náklady a jako poslední bude provedeno členění na přímé a nepřímé náklady.

#### 7.1.1 Analýza dle druhového členění

Druhové členění nákladů vychází z členění nákladů především podle finančního účetnictví. Toto členění odpovídá členění, které je uvedeno ve výkazu zisků a ztrát, který je jedním ze základních výkazů účetnictví. V následující tabulce jsou uvedeny vybrané položky nákladů z výkazu zisků a ztrát.

Tabulka 4 – Vybrané náklady z výkazu zisku a ztráty 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>36 496</b>	<b>14 518</b>	<b>24 200</b>	<b>23 718</b>	<b>17 116</b>	<b>9 609</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	271	13	0	122	93	109
Spotřeba materiálu	6 724	5 908	12 944	9 521	2 675	2 190
Služby	29 501	8 597	11 256	14 075	14 348	7 310
<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	<b>1 053</b>	<b>-3 009</b>	<b>-109</b>	<b>2 611</b>	<b>-289</b>	<b>-1 094</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>6 233</b>	<b>6 520</b>	<b>7 207</b>	<b>8 586</b>	<b>7 539</b>	<b>5 521</b>
Mzdové náklady	4 734	4 938	5 425	6 337	5 553	4 272
Náklady na soc. zabezpečení, zdrav. pojištění a ostatní náklady	1 499	1 582	1 782	2 249	1 986	1 249
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>623</b>	<b>616</b>	<b>410</b>	<b>305</b>	<b>383</b>	<b>326</b>
- Úpravy hodnot DNM a DHM*	623	616	410	305	383	326
- Úpravy hodnot zásob	0	0	0	0	0	0
-Úpravy hodnot pohledávek	0	0	0	0	0	0
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>4 462</b>	<b>2 514</b>	<b>210</b>	<b>67</b>	<b>3 088</b>	<b>3 137</b>

- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	0	0	0	83
- Zůstatková cena prodaného materiálu	4 380	2 367	3	0	2 972	2 636
- Daně a poplatky	78	81	63	15	21	20
- Rezervy	0	0	0	0	0	0
- Jiné provozní náklady	4	66	144	52	95	398
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>11</b>	<b>18</b>	<b>57</b>	<b>126</b>	<b>223</b>	<b>246</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>231</b>	<b>213</b>	<b>937</b>	<b>282</b>	<b>168</b>	<b>227</b>
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>49 109</b>	<b>21 390</b>	<b>32 912</b>	<b>35 695</b>	<b>28 228</b>	<b>17 972</b>

\*Úpravy hodnot DNM a DHM = úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku = odpisy

### Vertikální analýza nákladů

Vertikální analýza spočívá v procentním vyjádření podílu konkrétního zvoleného nákladu na celkových nákladech společnosti. Výkonová spotřeba má ve všech analyzovaných letech nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti. V následující Tabulce č. 5 je uvedena celková vertikální analýza vybraných nákladů dle Tabulky č. 4.

Tabulka 5 – Vertikální analýza vybraných nákladů dle druhového členění v letech 2015-2020 (vlastní zpracování)

V %	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>74,3%</b>	<b>67,9%</b>	<b>73,5%</b>	<b>66,4%</b>	<b>60,6%</b>	<b>53,5%</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,6%	0,1%	0,0%	0,3%	0,3%	0,6%
Spotřeba materiálu	13,7%	27,6%	39,3%	26,7%	9,5%	12,2%
Služby	60,1%	40,2%	34,2%	39,4%	50,8%	40,7%
<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	<b>2,1%</b>	<b>-14,1%</b>	<b>-0,3%</b>	<b>7,3%</b>	<b>-1,0%</b>	<b>-6,1%</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>12,7%</b>	<b>30,5%</b>	<b>21,9%</b>	<b>24,1%</b>	<b>26,7%</b>	<b>30,7%</b>
Mzdové náklady	9,6%	23,1%	16,5%	17,8%	19,7%	23,8%
Náklady na soc. zabezpečení, zdrav. pojištění a ostatní náklady	3,1%	7,4%	5,4%	6,3%	7,0%	6,9%
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>1,3%</b>	<b>2,9%</b>	<b>1,2%</b>	<b>0,9%</b>	<b>1,4%</b>	<b>1,8%</b>
- Úpravy hodnot DNM a DHM*	1,3%	2,9%	1,2%	0,9%	1,4%	1,8%
- Úpravy hodnot zásob	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
- Úpravy hodnot pohledávek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>9,1%</b>	<b>11,8%</b>	<b>0,6%</b>	<b>0,2%</b>	<b>10,9%</b>	<b>17,5%</b>
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%
- Zůstatková cena prodaného materiálu	8,9%	11,1%	0,0%	0,0%	10,5%	14,7%
- Daně a poplatky	0,2%	0,4%	0,2%	0,0%	0,1%	0,1%
- Rezervy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
- Jiné provozní náklady	0,0%	0,3%	0,4%	0,1%	0,3%	2,2%

<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,2%</b>	<b>0,4%</b>	<b>0,8%</b>	<b>1,4%</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>0,5%</b>	<b>1,0%</b>	<b>2,8%</b>	<b>0,8%</b>	<b>0,6%</b>	<b>1,3%</b>
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

\*Úpravy hodnot DNM a DHM = úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku = odpisy

### Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba má ve všech analyzovaných letech 2015-2020 majoritní podíl na celkových nákladech společnosti. V letech 2015 a 2017 činila výkonová spotřeba dokonce více než 70%. Od roku 2018 má podíl výkonové spotřeby klesající trend, kdy nejnižší analyzovaná hodnota byla zaznamenána v roce 2020 a to 53,5%. Tento klesající trend odpovídá i celkovému poklesu výše nákladů výkonové spotřeby. Vysoký podíl výkonové spotřeby, zvláště pak spotřeby materiálu a služeb je charakteristický pro výrobní podniky.

Výkonovou spotřebu rozlišujeme na náklady vynaložené na prodané zboží, spotřebu materiálu a služby. Náklady vynaložené na prodané zboží činní ve všech analyzovaných letech méně než 1% celkových nákladů výkonové spotřeby. Náklady vynaložené na služby činní kromě roku 2017 majoritní položku výkonové spotřeby. Náklady na spotřebu materiálu se pak každoročně výrazně liší.

Do nákladů na služby zahrnuje společnost cestovní náklady, nájemné, náklady na telekomunikační služby, dopravné, poštovní služby a ostatní služby. Společnost každoročně vynakládala za nájemné postupně se zvyšující částky 1,5 – 2 mil. Kč. V roce 2020 činili náklady za nájemné 2 043 tis. Kč.

Do nákladů spotřeba materiálu zahrnuje společnost spotřebu materiálu – výroba a režie, dále spotřeba pohonných hmot, nákup dohodového krátkodobého hmotného majetku, ale také spotřebu elektřiny, plynu vody a tepelné energie. Nejvyšší položku pak zastupuje spotřeba materiálu – režie.

### Osobní náklady

Osobní náklady tvoří po výkonové spotřebě druhou nejvyšší položku nákladů. Osobní náklady se z převážné části skládají ze mzdových nákladů zaměstnanců a s nimi souvisejících nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. V roce 2015 činili osobní náklady pouze 12,7% z celkových nákladů. V roce 2016 pak došlo k výraznému zvýšení na 30,5% a v roce 2017 pak došlo zase snížení na 21,5% podílů osobních nákladů na celkových nákladech společnosti. Od roku 2018 má pak podíl osobních

nákladů na celkových nákladech společnosti rostoucí trend. Tento trend však není způsoben rostoucími osobními náklady, protože částka osobních nákladů od roku 2018 klesá, ale spíše klesajícím podílem výkonové spotřeby a globálnímu poklesu celkových nákladů.

#### Úpravy hodnot v provozní oblasti

Odpisy dlouhodobého majetku tvoří ve všech analyzovaných letech pouze 1 - 3% z celkových nákladů společnosti.

#### Ostatní provozní náklady

Hodnota podílu ostatních provozních nákladů se v jednotlivých analyzovaných letech liší a to v rozmezí od 9 - 17,5%. Většinu podílu Ostatních provozních nákladů pak tvoří zůstatková cena prodaného materiálu. V letech 2017 a 2018 kdy podíl ostatních provozních nákladů činil podíl 0%, činili i ostatní provozní náklady hodnotu nižší než 1 %.

#### Nákladové úroky a podobné náklady a ostatní finanční náklady

Podíl nákladových úroků a ostatních finančních nákladů tvoří u vybrané společnosti ve všech analyzovaných letech méně než 3%, což je typické pro výrobní podniky. V těchto nákladech jsou společností zahrnuty úroky, kurzové ztráty, bankovní poplatky dary, smluvní pokuty a ostatní finanční náklady.

### **Horizontální analýza nákladů**

Horizontální analýza nákladů nám ukazuje změny nákladů mezi jednotlivými analyzovanými roky. Tyto změny jsou vyjádřeny v %. Kladné hodnoty značí zvýšení nákladové položky, záporné hodnoty pak značí snížení nákladové položky.

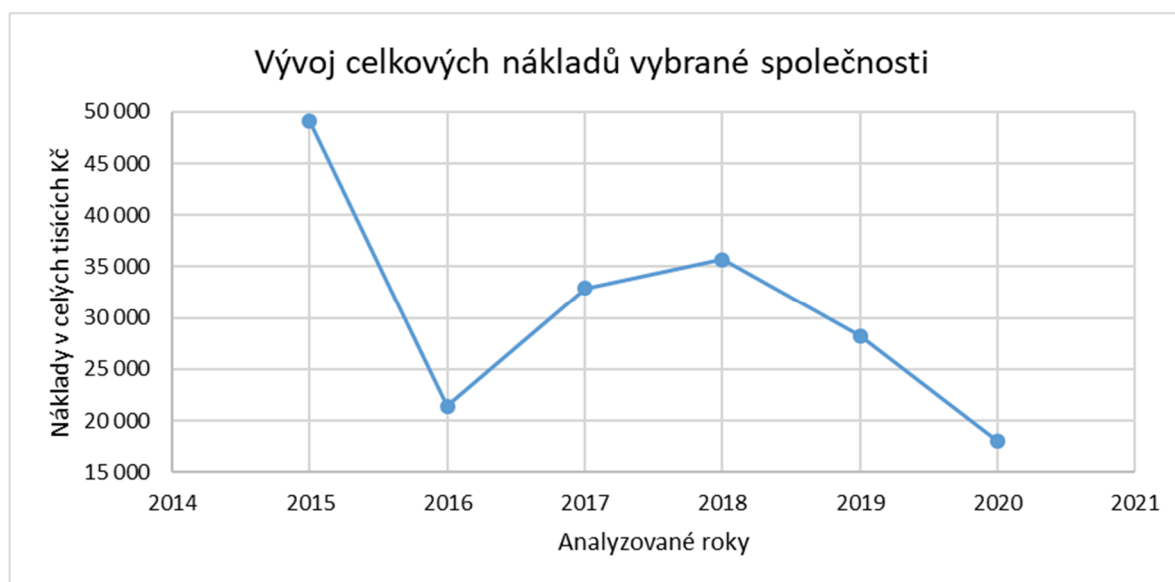
Tabulka 6 – Horizontální analýza vybraných nákladů dle druhového členění v letech 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015/ 2016	2016/ 2017	2017/ 2018	2018/ 2019	2019/ 2020
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>-60,2%</b>	<b>66,7%</b>	<b>-2,0%</b>	<b>-27,8%</b>	<b>-43,9%</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	-95,2%	-100,0%	100,0%	-23,8%	17,2%
Spotřeba materiálu	-12,1%	119,1%	-26,4%	-71,9%	-18,1%
Služby	-70,9%	30,9%	25,0%	1,9%	-49,1%
<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	<b>-385,8%</b>	<b>-96,4%</b>	<b>-2495,4%</b>	<b>-111,1%</b>	<b>278,5%</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>4,6%</b>	<b>10,5%</b>	<b>19,1%</b>	<b>-12,2%</b>	<b>-26,8%</b>
Mzdové náklady	4,3%	9,9%	16,8%	-12,4%	-23,1%
Náklady na soc. zabezpečení, zdrav. pojištění a ostatní náklady	5,5%	12,6%	26,2%	-11,7%	-37,1%

<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>-1,1%</b>	<b>-33,4%</b>	<b>-25,6%</b>	<b>25,6%</b>	<b>-14,9%</b>
- Úpravy hodnot DNM a DHM*	-1,1%	-33,4%	-25,6%	25,6%	-14,9%
- Úpravy hodnot zásob	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
- Úpravy hodnot pohledávek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>-43,7%</b>	<b>-91,6%</b>	<b>-68,1%</b>	<b>4509,0%</b>	<b>1,6%</b>
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
- Zůstatková cena prodaného materiálu	-46,0%	-99,9%	-100,0%	100,0%	-11,3%
- Daně a poplatky	3,8%	-22,2%	-76,2%	40,0%	-4,8%
- Rezervy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
- Jiné provozní náklady	1550,0%	118,2%	-63,9%	82,7%	318,9%
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>63,6%</b>	<b>216,7%</b>	<b>121,1%</b>	<b>77,0%</b>	<b>10,3%</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>-7,8%</b>	<b>339,9%</b>	<b>-69,9%</b>	<b>-40,4%</b>	<b>35,1%</b>
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>-56,4%</b>	<b>53,9%</b>	<b>8,5%</b>	<b>-20,9%</b>	<b>-36,3%</b>

\*Úpravy hodnot DNM a DHM = úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku = odpisy

V roce 2015 měla vybraná společnost nejvyšší zaznamenané náklady. Mezi roky 2015/2016 došlo ke snížení celkových nákladů o více než 50%. Mezi roky 2016/2017 pak došlo ke zvýšení nákladů o 53,9%. Mírně rostoucí trend nákladů pokračoval až do roku 2018. Mezi roky 2018/2019 a 2019/2020 pak u vybrané společnosti docházelo k poklesu nákladů o 20,9% a 36,3%. Grafické znázornění vývoje celkových nákladů je zobrazeno níže uvedeném grafu na Obrázku č. 8.



Obrázek 8 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

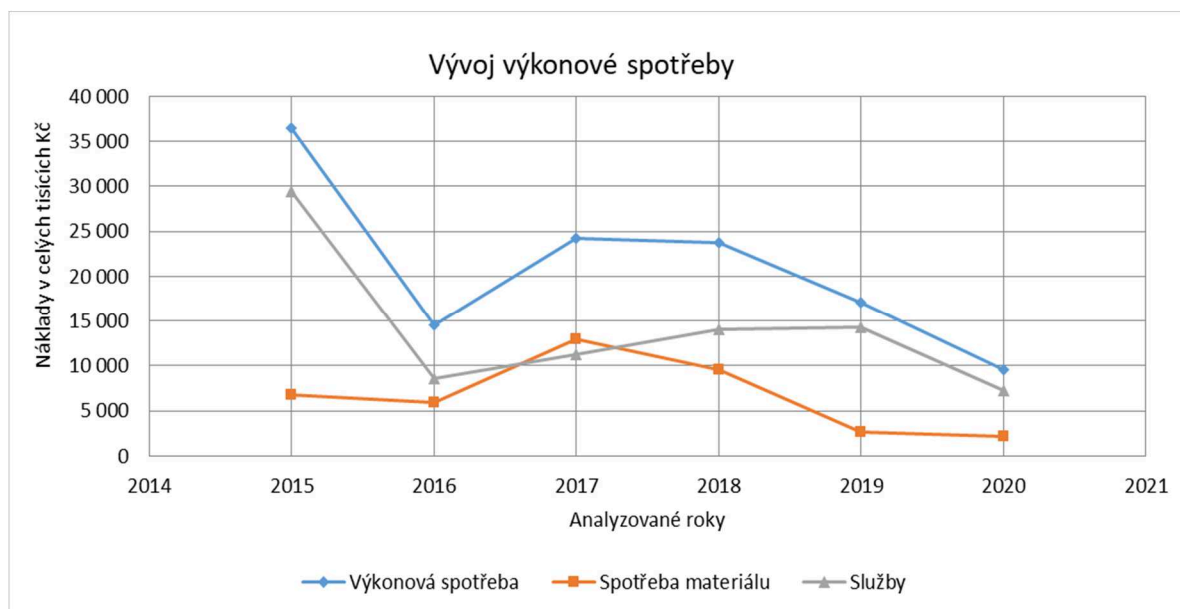


### Výkonová spotřeba

Jak již bylo řečeno ve vyhodnocení vertikální analýzy nákladů dle druhového členění, nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti má výkonová spotřeba. V roce 2015 bylo dosaženo nejvyšších nákladů výkonové spotřeby a to 36 496 tis. Kč.

Mezi roky 2015/2016 došlo k snížení celkových nákladů o 60%, z toho došlo k poklesu nákladů na spotřebu materiálu o 12% a nákladů na služby o 70%. V přelomu let 2016/2017 pak došlo ke zvýšení nákladů na výkonovou spotřebu 66,7%, z toho se navýšili náklady na spotřebu materiálu o 119% a náklady na služby o 31%. Od roku 2017 dochází k postupnému snižování nákladů výkonové spotřeby. Celkové náklady mezi roky 2017/2018 klesly o 2%, z toho spotřeba materiálu klesla o 26% a náklady na služby vzrostli o 25%. Mezi roky 2018/2019 pak došlo k celkovému poklesu výkonové spotřeby o 27,8% z toho spotřeba materiálu klesla o 71% a náklady na služby již vzrostly pouze o 1,9%. Mezi posledními analyzovanými roky 2019/2020 pak došlo k druhému největšímu poklesu nákladů výkonové spotřeby a to 43,9% z toho o 18,1% klesla spotřeba materiálu a o 49,1% klesly náklady vynaložené na služby.

Vývoj výkonové spotřeby je zobrazen v grafu na Obrázku č. 9.



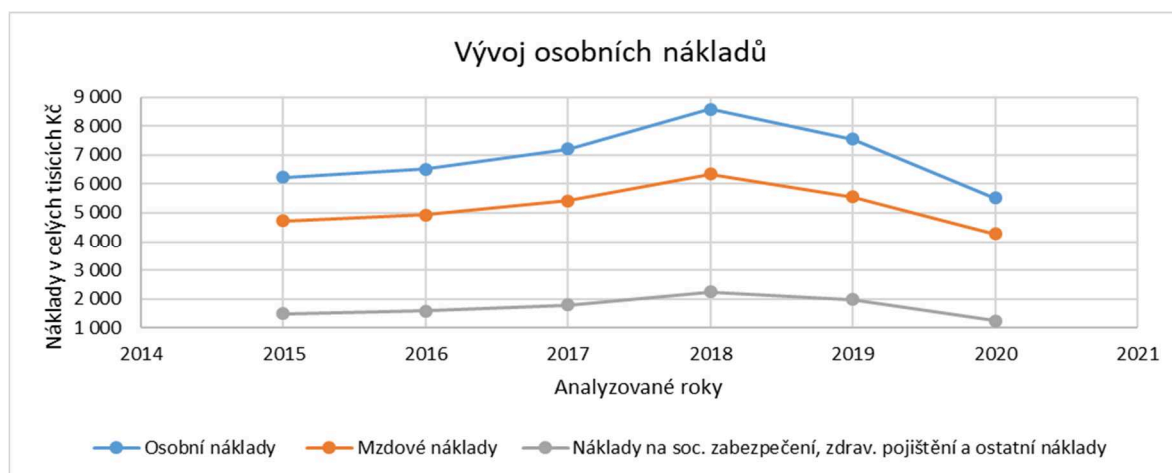
Obrázek 9 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

### Osobní náklady

Osobní náklady jejichž hlavní součástí jsou mzdové náklady měli do roku 2018 rostoucí trend a to meziročně 2015/2016 o 4,6%, mezi roky 2016/2017 o 10,5% a mezi roky 2017/2018 o 19,1%. Vzhledem ke skutečnosti, že do roku 2019 si společnost udržovala

průměrný počet 15 zaměstnanců, je toto navyšování zapříčiněno spíše růstem mezd než nabíráním nových zaměstnanců. Mezi roky 2018/2019 pak došlo ke snížení osobních nákladů o 12,2% a mezi roky 2019/2020 pak došlo ke snížení o 26,8%. Poslední snížení nákladů mezi roky 2019/2020 lze odůvodnit snížením průměrného počtu zaměstnanců z 15 na 13.

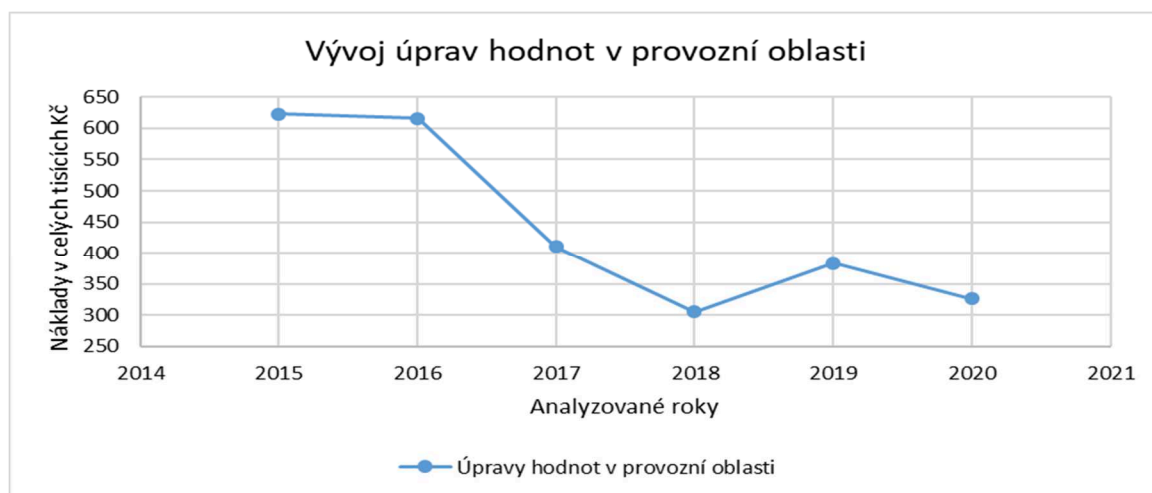
Pro lepší přehlednost je vývoj osobních nákladů zobrazen graficky níže na Obrázku č. 10.



Obrázek 10 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)  
Úpravy hodnot v provozní oblasti

Jak již bylo řečeno, odpisy mají na celkových nákladech společnosti pouze velmi nízký podíl a s výjimkou přelomu let 2018/2019 mají klesající charakter, což je pro odpisy charakteristické v případě že nejsou uskutečňovány nové investice.

V níže uvedeném grafu na obrázku č. 11 je zobrazen vývoj úpravu hodnot v provozní oblasti.

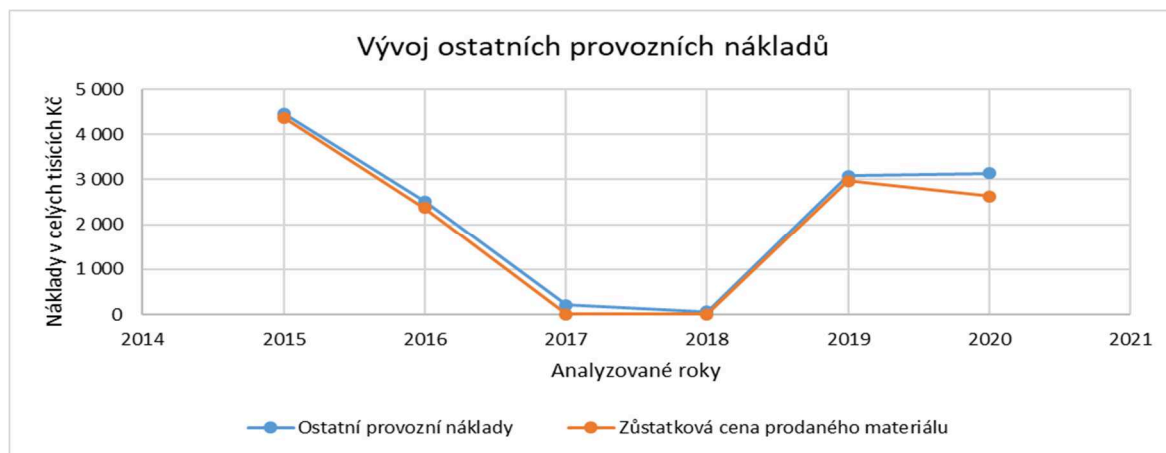


Obrázek 11 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

Ostatní provozní náklady

Růst i pokles ostatních provozních nákladů se v převážné míře odvíjí od zůstatkové ceny prodaného materiálu, který má dle vertikální analýzy hlavní podíl na těchto nákladech. Tyto náklady však mají na růst či pokles celkových nákladů pouze minimální vliv z důvodu jejich nízkého podílu na celkových nákladech.

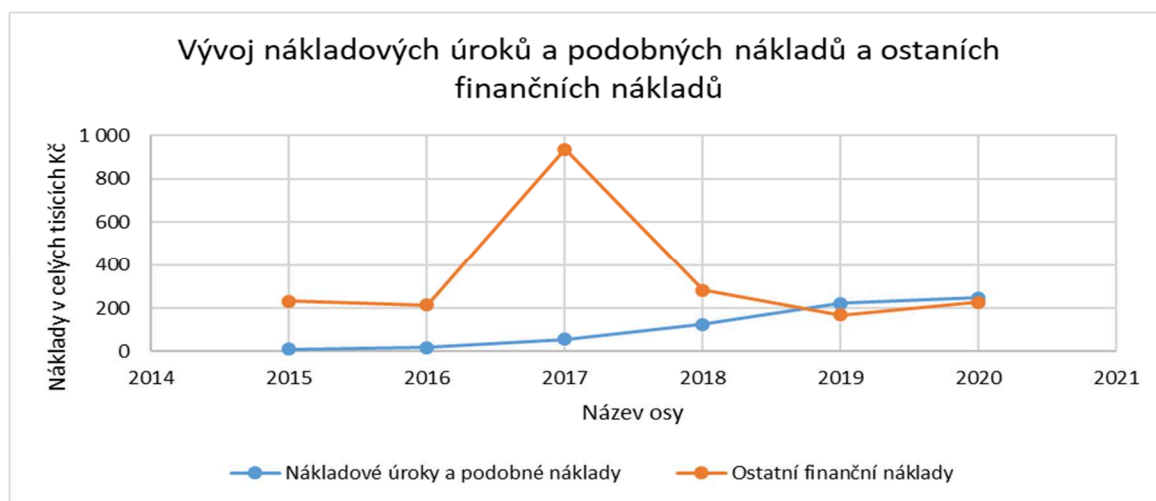
V níže uvedeném grafu na Obrázku č. 12 je uveden vývoj ostatních provozních nákladů.



Obrázek 12 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

Nákladové úroky a podobné náklady a ostatní finanční náklady

Vzhledem k vyšší podílu nákladových úroků a podobných nákladů a ostatních finančních nákladů mají výrazné výkyvy v nárůstech a poklesech mezi jednotlivými roky zanedbatelný vliv na celkové náklady společnosti. Zatímco nákladové úroky a podobné náklady mají mírně rostoucí směr, v ostatních finančních nákladech lze pozorovat výrazné výkyvy jak v nárůstech tak poklesech



Obrázek 13 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)

## 7.1.2 Analýza nákladů v závislosti na objemu výroby

Analýza nákladů v závislosti na objemu výroby zahrnuje rozdělení nákladů na variabilní a fixní část. Rozdělení nákladů na variabilní a fixní v jednotlivých analyzovaných letech je uvedeno v Tabulce č. 7. Toto rozdělení vycházelo převážně z jednotlivých nákladových druhů z výkazu zisku a ztráty, kdy na základě informací poskytnutých vedením společnosti byly vytvořeny jednotlivé poměry položek, které jsou částečně variabilní a částečně fixní.

Tabulka 7 – Variabilní a fixní náklady 2015-2020 (vlastní zpracování)

Náklady v celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Podíl v %						
<b>Variabilní náklady</b>	<b>12 822</b>	<b>4 064</b>	<b>13 853</b>	<b>14 064</b>	<b>5 033</b>	<b>2 773</b>
	<b>26%</b>	<b>19%</b>	<b>42%</b>	<b>39%</b>	<b>18%</b>	<b>15%</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	271	13	0	122	93	109
	2,11%	0,32%	0,00%	0,87%	1,85%	3,93%
Spotřeba materiálu variabilní část (90%) upravená změnu stavu zásob z vlastní činnosti (+/-)	6 052	5 317	11 649	8 569	2 408	1 971
	1 053	-3 009	-109	2 611	-289	-1 094
	<b>7 105</b>	<b>2 308</b>	<b>11 540</b>	<b>11 180</b>	<b>2 119</b>	<b>877</b>
	<b>55%</b>	<b>57%</b>	<b>83%</b>	<b>79%</b>	<b>42%</b>	<b>32%</b>
Spotřeba energie variabilní část (plyn)	7	6	13	10	3	2
	0,05%	0,15%	0,09%	0,07%	0,06%	0,09%
Služby, variabilní část (18%)	5 310	1 547	2 026	2 534	2 583	1 316
	41,41%	38,06%	14,63%	18,01%	51,31%	47,45%
Mzdové náklady variabilní část (2%)	95	99	109	127	111	85
	0,74%	2,44%	0,78%	0,90%	2,21%	3,08%
Náklady na soc. zabezpečení, zdrav. Pojištění a ostatní náklady variabilní část (2%)	30	32	36	45	40	25
	0,23%	0,79%	0,26%	0,32%	0,79%	0,90%
Jiné provozní náklady variabilní část (90%)	4	59	129	47	86	358
	0,03%	1,46%	0,93%	0,33%	1,70%	12,92%
<b>Fixní náklady</b>	<b>36 287</b>	<b>17 326</b>	<b>19 059</b>	<b>21 632</b>	<b>23 195</b>	<b>15 199</b>
	<b>74%</b>	<b>81%</b>	<b>58%</b>	<b>61%</b>	<b>82%</b>	<b>85%</b>
Spotřeba materiálu fixní část (10%)	40	35	78	57	16	13
	0,11%	0,20%	0,41%	0,26%	0,07%	0,09%
Spotřeba energie fixní část (elektřina, voda, teplo)	625	549	1204	885	249	204
	1,72%	3,17%	6,32%	4,09%	1,07%	1,34%
Služby, fixní část (82%)	24 191	7 050	9 230	11 542	11 765	5 994
	66,67%	40,69%	48,43%	53,35%	50,72%	39,44%
Mzdové náklady fixní část (98%)	4 639	4 839	5 317	6 210	5 442	4 187
	12,78%	27,93%	27,90%	28,71%	23,46%	27,54%
Náklady na soc. Zabezpečení, zdrav. Pojištění a ostatní náklady variabilní část (98%)	1 469	1 550	1 746	2 204	1 946	1 224
	4,05%	8,95%	9,16%	10,19%	8,39%	8,05%
Úpravy hodnot DNM a DHM*	623	616	410	305	383	326
	1,72%	3,56%	2,15%	1,41%	1,65%	2,14%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	0	0	0	83
	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,55%
Zůstatková cena prodaného materiálu	4 380	2 367	3	0	2 972	2 636
	12,07%	13,66%	0,02%	0,00%	12,81%	17,34%

Daně a poplatky	78	81	63	15	21	20
	0,21%	0,47%	0,33%	0,07%	0,09%	0,13%
Jiné provozní náklady fixní část (10%)	0	7	14	5	10	40
	0,00%	0,04%	0,08%	0,02%	0,04%	0,26%
Nákladové úroky a podobné náklady	11	18	57	126	223	246
	0,03%	0,10%	0,30%	0,58%	0,96%	1,62%
Ostatní Finanční náklady	231	213	937	282	168	227
	0,64%	1,23%	4,92%	1,30%	0,72%	1,49%
<b>Náklady celkem</b>	<b>49 109</b>	<b>21 390</b>	<b>32 912</b>	<b>35 695</b>	<b>28 228</b>	<b>17 972</b>
	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

\*Úpravy hodnot DNM a DHM = úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku = odpisy

### Variabilní náklady

Variabilní náklady představují v jednotlivých letech méně než 50% celkových nákladů. Nejvyšší podíl variabilních nákladů je zaznamenán v letech 2017-2018, tj. 42% a 39%. V ostatních letech činí variabilní náklady, pouze 26%, 19%, 18% a 15%. Hodnota variabilních nákladů, je v letech 2016, 2017, 2019 a 2020 snížena o záporné hodnoty položek nákladů změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-). Variabilní náklady se skládají:

- Náklady vynaložené na prodané zboží, v jednotlivých analyzovaných letech činili 0 - 4% celkových variabilních nákladů.
- Variabilní část spotřeby materiálu tvoří 90% celkových nákladů spotřeby materiálu dle druhového členění. Variabilní část spotřeby materiálu tvoří spotřebovaný materiál a spotřeba pohonných hmot. Variabilní výše spotřeby materiálu se v jednotlivých analyzovaných letech liší a to od 32% do 83% celkových variabilních nákladů. Mezi roky 2015-2017 je znatelný nárůst podílu spotřeby materiálu na celkových nákladech, kdy v roce 2017 bylo dosaženo nejvyšší hodnoty 83%. V následujících letech se tento podíl snižoval až na nejnižší hodnotu dosaženou v roce 2020, tj. 32% z celkových variabilních nákladů společnosti, což souvisí i s poklesem celkové výše těchto nákladů.
- Variabilní část spotřeby energií tvoří náklady na spotřebovaný plyn, který je přímo využíván při svařování, které je součástí některých výrobních procesů. V jednotlivých letech činí tyto náklady méně než 1% celkových variabilních nákladů společnosti.
- Variabilní část nákladů na služby tvoří 18% celkových nákladů na služby. Variabilní část nákladů na služby se skládá cestovního, které se skládá 100% zahraniční náklady na cestovné a z 50% tuzemských nákladů na cestovné, z důvodu kompletnosti zařízení zaměstnanci společnosti u odběratelů (50% tuzemských nákladů na cestovné je považováno za fixní náklad a to jako náklady na cestové jednatelé

a technickohospodářských pracovníků). Dále se tyto náklady skládají dopravného a služeb kooperace, pod kterými jsou skryty např. náklady na práci elektrikáře, který byl najat na konkrétní práce u konkrétní zakázky. Nejvyšší podíl pak mají náklady na služby kooperace a náklady na cestovné. Náklady na služby se v jednotlivých analyzovaných letech liší a to od 14% do 51% celkových variabilních nákladů. Mezi roky 2015-2017 je znatelný pokles podílu nákladů na služby na celkových variabilních nákladech, kdy v roce 2017 bylo dosaženo nejnižší hodnoty 14,63%. V následujících letech se tento podíl zvyšoval až na nejvyšší hodnotu v roce 2019 51,31%. V roce 2020 je opět evidován pokles podílu nákladů na služby na celkových variabilních nákladech společnosti.

- Variabilní část mzdových nákladů tvoří 2% z celkových mzdových nákladů. Společnost považuje mzdové náklady za fixní, protože společnost účtuje všechny mzdy jako časové mzdy a to jak ve výrobě, tak mzdy technickohospodářských pracovníků (v případě, že by byly náklady rozděleny na přímé a nepřímé náklady výroby, pak by náklady pro výrobu přímě tvořili cca 70% a nepřímé náklady cca 30% celkových mzdových nákladů). Variabilní mzdové náklady činí pouze náklady na zaměstnance zaměstnané na dohodu o provedení práce, jejichž mzda je úkolová. Variabilní část mzdových nákladů tvoří v jednotlivých letech okolo 1 - 3% celkových variabilních nákladů. Stejný vývoj odpovídá i variabilní části nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní mzdové náklady, které ve všech letech tvoří méně než 1% celkových variabilních nákladů.
- Variabilní část jiných provozních nákladů tvoří zhruba 90% celkových provozních nákladů. V letech 2015 - 2019 tvoří jiné provozní náklady méně než 0,03 - 1,7% celkových variabilních nákladů. V roce 2020 pak tento podíl vzrostl na 12,92%.

### **Fixní náklady**

Fixní náklady představují v jednotlivých letech více než 50% celkových nákladů. Fixní náklady se skládají:

- Fixní část spotřeby materiálu je rozdělena na 10% fixní spotřeby materiálu. Fixní část spotřeby materiálu zahrnuje nákup krátkodobého hmotného majetku do limitu pro dlouhodobý majetek. Veškerá spotřeba materiálu je společností považována za variabilní náklad. Fixní část spotřeby materiálu tvoří v jednotlivých analyzovaných letech méně než 1% celkových fixních nákladů.

- Fixní část spotřeby energie tvoří spotřeba elektřiny, vody a tepelné energie. Společnost nerozlišuje spotřebu těchto energií ve výrobě a administrativě a kromě přímé spotřeby plynu, považuje spotřebu energií za fixní náklad. Spotřeba energií má mezi roky 2015-2017 rostoucí trend od 1,72 - 6,32% následně podíl spotřeby energií na celkových fixních nákladech klesá a v letech 2019 a 2020 se pohybuje okolo 1% celkových fixních nákladů.
- Fixní část nákladů na služby tvoří 82% celkových nákladů na služby. Náklady na služby tvořily ve všech analyzovaných letech 40 - 66% celkových fixních nákladů. Nejvyšší podíl činili služby v roce 2015 tj. 66,67% nejnižší pak v roce 2020 tj. 39,44. Fixní náklady na služby se skládají převážně z nájemného výrobních hal, které tvoří v analyzovaných letech okolo 2-2,5 mil. Kč. Dále jsou tyto náklady tvořeny telekomunikačními a poštovními službami a náklady na praní. Nejvyšší podíl pak mají na fixní části celkových fixních nákladů ostatní služby, které tvoří převážně náklady na licence, monitoring, odstraňování odpadů, servis, střežení objektu, překlady a opravy aut.
- Fixní část mzdových nákladů tvoří 98% z celkových mzdových nákladů. Jak již bylo řečeno, společnost považuje mzdové náklady za fixní, protože veškeré mzdy kromě zaměstnanců na dohody jsou časové mzdy a to jak pracovníků ve výrobě tak i technickohospodářských pracovníků. Fixní část mzdových nákladů tvoří v jednotlivých letech s výjimkou roku 2015, kdy fixní část mzdových nákladů tvořila okolo 12,78%, v průměru mezi 23,46 – 28,71% celkových fixních nákladů. Podíl fixních nákladů nemá v průběhu analyzovaných let rostoucí ani klesající charakter. Stejný vývoj odpovídá i fixní části nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady. S výjimkou roku 2015, kdy fixní část mzdových nákladů tvořila okolo 4,05%, v průměru mezi 8,8-10,19% celkových fixních nákladů.
- Odpisy neboli úpravy hodnot DNM a DHM jsou fixní nákladem společnosti. Průměrná hodnota se odpisů se pohybuje mezi 1,41 - 3,56% podílu na celkových fixních nákladech. Nejvyšší hodnota podílu je zaznamenána v roce 2016 a nejnižší v roce 2018. Od roku 2018 má pak podíl odpisů na celkových nákladech rostoucí trend, což je zapříčiněno především poklesem celkových fixních nákladů.
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku je evidována pouze roce 2020 a činí méně než 1% celkových fixních nákladů.

- Zůstatková cena prodaného materiálu se v jednotlivých analyzovaných letech liší a to v rozmezí od 0% do 17,34%. Vývoj podílu zůstatkové ceny prodaného materiálu má od roku 2018 rostoucí charakter.
- Daně a poplatky tvoří v jednotlivých letech méně než 0,5% celkových fixních nákladů. Převážnou část těchto nákladů pak tvoří daň silniční.
- Fixní část jiných provozních nákladů tvoří zhruba 10% celkových provozních nákladů. V letech 2015-2019 tvoří jiné provozní náklady méně než 0,26% celkových fixních nákladů. Mezi tyto náklady jsou společností zařazovány náklady na dary a pojištění.
- Nákladové úroky a podobné náklady jsou společností považovány za fixní náklady. V průběhu let lze pozorovat vzrůstající podíl těchto fixních nákladů na celkových fixních nákladech a to od 0 do 0,26% celkových fixních nákladů.
- Podíl ostatních finančních nákladů se ve všech analyzovaných letech různí. Nejnižší hodnota je zaznamenaná roce 2015 tj. 0,64% nejvyšší pak v roce 2017 tj. 4,92%. Společnost řadí k těmto nákladům náklady na kurzovní ztráty, bankovní poplatky a ostatní finanční náklady.

### 7.1.3 Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé

V rámci analýzy bylo provedeno rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady, které je v obdobném podrobnějším rozlišení využíváno v rámci kalkulací zakázek.

Přímé náklady tvoří v jednotlivých letech 34 - 56% celkových nákladů společnosti. Od roku 2016 do roku 2018 mají přímé náklady rostoucí trend, který mezi roky 2018/2019 klesl o více než polovinu a do roku 2020 dále klesá. Nejvyšší podíl je pak zaznamenán v letech 2017-2018. Přímé náklady tvoří přímé náklady na vynaložené na prodané zboží, přímá spotřeba materiálu, přímá spotřeba energií ve formě plynu pro svářeče. Přímé mzdové náklady jsou tvořeny mzdovými náklady dělníků ve výrobě, kteří mají časovou mzdu, a dělníků dohodářů, kteří mají úkolovou mzdu. Tyto náklady tvoří ve všech letech cca 70% veškerých mzdových nákladů. Přímé služby pak tvoří kooperace, při které je využíváno např. služeb elektrikáře (OSVČ) na práci na konkrétní zakázce, přímé náklady na dopravu zařízení k zákazníkovi s následnou instalací a přímé náklady na cestovné zaměstnanců, provádějících instalace zařízení u zákazníků.

Nepřímé náklady tvoří v jednotlivých letech 44 - 65% celkových nákladů společnosti. Nejvyšší podíl je pak zaznamenán v roce 2020. Přestože podíl nepřímých nákladů od roku



2018 roste, celková výše těchto nákladů rostla pouze v období let 2016-2019, kdy v roce 2020 došlo opět k poklesu celkové výše nepřímých nákladů. Nepřímé náklady tvoří náklady na pořízení drobného krátkodobého hmotného majetku, spotřeba energií (elektřina, voda, teplo), které společnost nerozlišuje na náklady spotřebované ve výrobě a administrativní budově, kdy společnost nerozlišuje ani spotřebu elektřiny na jednotlivé stroje. Nepřímé mzdové náklady pak tvoří náklady na technickohospodářské pracovníky a příjmy společníka, kteří mají časovou mzdu a jejichž náklady tvořili v jednotlivých analyzovaných letech cca 30% celkových mzdových nákladů. Nepřímé služby tvoří licence, monitoring, odstraňování odpadů, servis, střežení objektu, překlady a opravy aut. Mezi další nepřímé náklady pak spadají odpisy, zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a prodaného materiálu, ostatní provozní náklady, daně a poplatky, další finanční náklady.

Tabulka 8 – Přímé a nepřímé náklady 2015-2020 (vlastní zpracování)

<b>Náklady v celých tisících Kč</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
<b>Podíl v %</b>						
<b>Přímé náklady</b>	<b>17 041</b>	<b>8 456</b>	<b>18 549</b>	<b>19 824</b>	<b>9 791</b>	<b>6 060</b>
	<b>35%</b>	<b>40%</b>	<b>56%</b>	<b>56%</b>	<b>35%</b>	<b>34%</b>
Přímé náklady vynaložené na prodané zboží	271	13	0	122	93	109
Přímá spotřeba materiálu	7 105	2 308	11 541	11 180	2 119	877
Přímá spotřeba energie (plyn)	7	6	13	10	3	2
Přímé mzdové náklady (zaměstnanci ve výrobě + pohodáři)	4 349	4 582	4 969	5 979	4 994	3 756
Přímé služby (kooperace, doprava)	5 310	1 547	2 026	2 534	2 583	1 316
<b>Nepřímé náklady</b>	<b>32 068</b>	<b>12 933</b>	<b>14 364</b>	<b>15 871</b>	<b>18 437</b>	<b>11 912</b>
	<b>65%</b>	<b>60%</b>	<b>44%</b>	<b>44%</b>	<b>65%</b>	<b>66%</b>
Drobný krátkodobý hmotný majetek	40	35	78	57	16	13
Spotřeba energie (elektřina, voda, teplo)	625	549	1204	885	249	204
Nepřímé mzdové náklady (THP + Společník)	1884	1938	2238	2607	2545	1765
Nepřímé služby	24 191	7 050	9 230	11 542	11 765	5 994
Odpisy DNM a DHM	623	616	410	305	383	326
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	0	0	0	83
Zůstatková cena prodaného materiálu	4 380	2 367	3	0	2 972	2 636
Ostatní provozní náklady	4	66	144	52	95	398
Daně a poplatky	78	81	63	15	21	20
Nákladové úroky a podobné náklady	11	18	57	126	223	246
Ostatní finanční náklady	231	213	937	282	168	227
<b>Celkové náklady</b>	<b>49 109</b>	<b>21 390</b>	<b>32 912</b>	<b>35 695</b>	<b>28 228</b>	<b>17 972</b>

\*Odpisy DNM a DHM = Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku

#### 7.1.4 Kalkulace nákladů

Kalkulační systém nákladů společnosti nelze jednoznačně specifikovat, protože kalkulace každé zakázky probíhá individuálně a přizpůsobuje nárokům a požadavkům dané zakázky. Společnost se zaměřuje na zakázkovou kusovou výrobu a to i přes to, že některé výrobky jsou vyrobeny např. v počtu 20 ks.

Základními typy poptávek na zakázky jsou u vybrané společnosti:

1. Oprava stroje
2. Výroba nového stroje nebo jeho části
3. Výroba nebo oprava dílů

Celková cena zakázky a s ní následně související potřebné náklady u oprav strojů rozlišovány podle stáří a typizace stroje. U opravy starého netypizovaného stroje je dodržováno pravidlo a to dohoda se zákazníkem, kdy je cena pro zákazníka (a kalkulované náklady pro společnost) stanovena až po rozdělení stroje a vyhodnocení opotřebení dílů. U oprav známých a typizovaných strojů je cena pro zákazníka (a kalkulované náklady pro společnost, bez přihlídnutí k chybovosti a selhání lidského či materiálového faktoru) stanovena dopředu a to s poměrně přesným odhadem ceny opravy. Rozpočet zakázky na výrobu nového stroje či jeho části, tj. ceny a potřebných nákladů je počítán pomocí kalkulace. Cena a náklady na výrobu nebo opravu dílu je stanovena kategorií (tabulkově).

**Za základ kalkulace se dá považovat přírážková kalkulace s využitím retrográdního kalkulačního vzorce.** Veškeré kalkulace a řízení výrobních operací je řízeno pomocí software HELIOS Orange s využitím čárových kódů se monitorují časové délky jednotlivých výrobních operací a spotřebovaný materiál. Přiřazením čísla zakázky je zpracována objednávka v požadovaném množství. S pomocí čárových kódů se následně značí jednotlivé operace jako je zahájení výroby, spotřeba materiálu, předávací operace z pracovníka na pracovníka, ukončení výroby atd. Tento systém následně vypočítává výslednou spotřebu normohodin. Dle sdělení jednatele společnosti byl výpočet ceny práce stanoven dávno v minulosti a každoročně je přepočítáván pouze dle vlivů inflace. Výsledná cena jednotlivých zakázek však není vypočítána pouze programem, konečná cena zakázky se vždy mění z hlediska rozhodování ve společnosti a vždy se odvíjí od ceny obvyklé pro region, ve které společnost podniká.

Nejprve je pomocí programu vypočítán součet předpokládaných nákladů, který je následně vydělen odhadnutým počtem prodaných hodin. Tato hodnota je považována ve své podstatě

za průměr, se kterým se dále pracuje a to přizpůsobováním se konkurenci a dle normových tabulek za práce obvyklé. Zpravidla největším problémem při stanovování ceny bývá prostor mezi vypočteným průměrem, kdy normové tabulky za práce obvyklé umožňují navýšení ceny, avšak konkurence tlačí tuto cenu výrazněji dolů. Přizpůsobování se krajové cenové hladině probíhá převážně u koovoobrábění, montérů, svářečů. U montérů je výpočet nejjednodušší a to přímou hodnotou ceny práce. U svářečů se do ceny připočítávají náklady na energie a odpisy za svařovací agregáty (svařovací dráty a další variabilní náklady). U koovoobrábění je pak výpočet základní sazby navýšen o odpis CNC strojů, který se ještě upravuje po porovnání s konkurencí. Všechny stroje pak mají stanovenou cenu za hodinu práce, podle jejich stáří a délky pracovního procesu dané operace na konkrétním stroji.

Materiál je do cen zakázek kalkulován převážně v tržních cenách, což má obvykle za následek zisk, a to z důvodu množstevních slev od stálých dodavatelů. V případě, že by tržní cena materiálu byla ztrátová, je za cenu materiálu považována nákupní cena.

Veškeré kalkulované náklady jsou vždy počítány s určitou rezervou a to z důvodu možných závad zakoupeného materiálu, ale i možností selhání lidského faktoru. Pokud nastane v rámci zakázky závada, která zapříčiní vyšší cenu nákladů, než kolik byla stanovena dohodnutá cena zakázky, je prodej uskutečněn za dojednanou cenu i přesto, že je ve výsledku ztrátová.

Kvůli neustálému se přizpůsobování ceny zakázek ke vztahu ke konkurenci a různým cenovým hladinám nemá společnost stanovenou žádnou pevnou ziskovou přírážku. Výsledný zisk na jednotlivé zakázky pak může činit 0%, 40% i 100%.

## **7.2 Modelování nákladů**

Modelování nákladů je jedním ze základních cílů této bakalářské práce. V rámci modelování nákladů bude stanoven bod zvratu a provozní páka. Určení těchto informací může být pro firmu rozhodující při budoucích rozhodování o své činnosti.

### **7.2.1 Stanovení bodu zvratu**

U společností poskytující homogenní služby či se zabývá hromadnou výrobou lze bod zvratu stanovit jako fixní náklady vydělené krycím příspěvkem na jeden výrobek či jednu službu. Vybraná společnost se však zabývá zakázkovou výrobou, což znamená, že se jednotlivé krycí příspěvky na vytvořené produkty liší. Bod zvratu je tedy nutné stanovit pomocí

haléřového ukazatele. Haléřový ukazatel nám udává podíl celkových variabilních nákladů na celkových tržbách.

Pro vzorový výpočet hodnoty bodu zvratu byl spočítán bod zvratu pro rok 2020. Nejprve byla vyjádřena hodnota haléřového ukazatele ( $h$ ) pro rok 2020, kdy namísto množství ( $Q$ ) byly použity celkové tržby ( $T$ ) společnosti:

$$h = \frac{VN}{T} = \frac{2\,773 \text{ tis.}}{15\,336 \text{ tis.}} = 0,1808$$

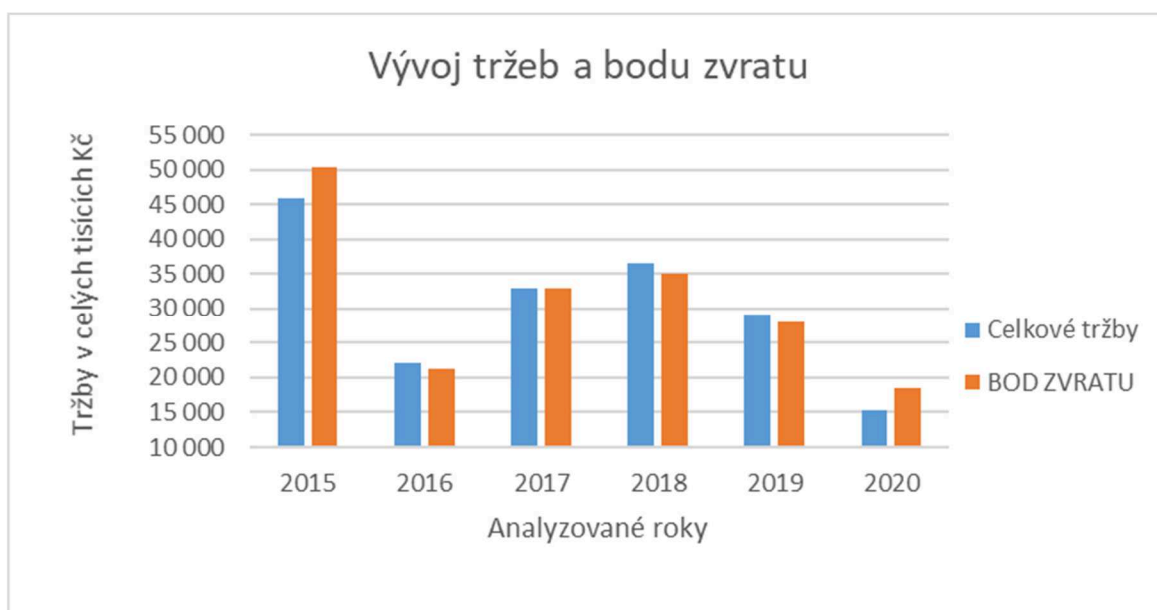
Následně byla tato hodnota dosazena do vztahu pro výpočet bodu zvratu:

$$BZ = \frac{FN}{1 - h} = \frac{15\,199 \text{ tis.}}{1 - 0,1808} = 18\,554 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka 9 – Výpočet bodu zvratu 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Fixní náklady ( $FN$ )	36 287	17 326	19 059	21 632	23 195	15 199
Variabilní náklady ( $VN$ )	12 822	4 064	13 853	14 064	5 033	2 773
Celkové tržby ( $T$ )	45 918	22 019	33 016	36 632	29 080	15 336
Haléřový ukazatel ( $h$ )	0,2792	0,1846	0,4196	0,3839	0,1731	0,1808
<b>BOD ZVRATU (<math>BZ</math>)</b>	<b>50 346</b>	<b>21 248</b>	<b>32 837</b>	<b>35 112</b>	<b>28 050</b>	<b>18 554</b>

Pro lepší přehlednost vývoje dosahování bodu zvratu v analyzovaných letech, byly hodnoty dosažených tržeb a hodnoty bodu zvratu zobrazeny v grafu na obrázku č. 14.



Obrázek 14 – Graf vývoje tržeb a bodu zvratu (vlastní zpracování)

Bodu zvratu nebylo ve všech analyzovaných letech dosaženo pouze v letech 2015 a 2020. V roce 2020 nebylo bodu zvratu dosaženo z důvodu hospodářské krize způsobené pandemií COVID, která zapříčinila, že odběratelé společnosti nebyli schopni uhradit své závazky vůči společnosti.

Mezi roky 2015-2016 došlo k výraznému snížení hodnoty bodu zvratu a stejně tak došlo ke snížení celkových tržeb.

Od roku 2016 do roku 2018 se hodnota potřebná na dosažení bodu zvratu zvyšovala, stejně tak se zvyšovala i hodnota dosažených tržeb. Od roku 2018 má vývoj bodu zvratu klesající trend, stejně jako vývoj celkových tržeb.

V letech kdy bylo dosaženo bodu zvratu, tj. v letech 2016 - 2019 se rezerva mezi tržbami a bodem zvratu pohybovala v rozmezí od 179 tis. Kč až 1 520 tis. Kč. Nejnižší hodnoty přitom bylo dosaženo v roce 2017 a nejvyšší v roce 2018.

### 7.2.2 Provozní páka

Provozní páka nám udává podíl fixních nákladů na celkových nákladech společnosti. V níže uvedené Tabulce č. 9 jsou uvedeny vypočítané hodnoty podílu fixních nákladů na celkových nákladech společnosti. Dále jsou zde uvedeny vypočítané hodnoty stupně provozní páky. Pro přehlednější zhodnocení jsou v Tabulce č. 8 uvedeny také hodnoty bodu zvratu, které byly vypočítány v Kapitole 7.2.1.

Pro vzorový výpočet hodnoty provozní páky byla spočítána provozní páka pro rok 2020.

$$\text{Provozní páka} = \frac{\text{fixní náklady}}{\text{celkové náklady}} = \frac{15\,199 \text{ tis. Kč}}{17\,972 \text{ tis. Kč}} = 0,853 \times 100 = \mathbf{85\%}$$

Pro vzorový výpočet hodnoty stupně provozní páky byl spočítán stupeň provozní páky pro přelom let 2017/2018 a to především z důvodu, že v přelomu let 2018/2019 a 2019/2020 došlo ke snížení hospodářského výsledku, který v roce 2020 přešel dokonce do ztráty.

$$\text{Stupeň provozní páky} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} = \frac{\frac{937 \text{ tis.} - 104 \text{ tis.}}{104 \text{ tis.}}}{\frac{36\,632 \text{ tis.} - 33\,016 \text{ tis.}}{33\,016 \text{ tis.}}} = 73,132$$

Tabulka 10 – Provozní páka a stupeň provozní páky 2015-2020 (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Bod zvratu	50 346	21 248	32 837	35 112	28 050	18 554
Fixní náklady	36 287	17 326	19 059	21 632	23 195	15 199
Celkové náklady	49 109	21 390	32 912	35 695	28 228	17 972
<b>Provozní páka</b>	<b>74%</b>	<b>81%</b>	<b>58%</b>	<b>61%</b>	<b>82%</b>	<b>85%</b>
Výsledek hospodaření	-3 191	629	104	937	852	-2 636
Celkové tržby	45 918	22 019	33 016	36 632	29 080	15 336
<b>Stupeň provozní páky</b>	<b>---</b>	<b>2,300</b>	<b>-1,671</b>	<b>73,132</b>	<b>0,440</b>	<b>8,662</b>

Společnost dosahuje ve všech analyzovaných letech vysoké provozní páky, kdy v žádném z analyzovaných let neklesla tato hodnota pod 50%, což znamená, že podíl fixních nákladů tvoří ve všech analyzovaných letech více než 50%. Při vysokém stupni provozní páky, sice zisk společnosti po dosažení bodu zvratu roste rychleji, však pro společnost znamená vysoké (fixní) náklady, které musí pokrýt i v případě, že nemá žádné zakázky, čímž nerealizuje žádnou výrobu.

V roce 2015 můžeme pozorovat poměrně vysokou hodnotu provozní páky 74%, což znamená, že v tomto roce převládaly fixní náklady společnosti. Bodu zvratu mělo být dosaženo pomaleji než při vyšší míře variabilních nákladů, v konečném výsledku však bodu zvratu dosaženo nebylo, a to z důvodu záporného výsledku hospodaření, tedy ztráty zapříčiněné nízkými tržbami. Stupeň provozní páky pro rok 2015 není stanoven, protože hodnoty roku 2014 nejsou předmětem analýzy.

V roce 2016 můžeme pozorovat ještě vyšší hodnotu provozní páky 81%, bodu zvratu bylo dosaženo při 21 248 tis. Kč a výsledný hospodářský výsledek dosahoval výše 629 tis. Kč. Stupeň provozní páky dosáhl hodnoty 2,3, což znamená, že při zvýšení tržeb o 1% se nám zisk zvýšil 2,3 krát.

V roce 2017 klesla hodnota provozní páky na 58%, bodu zvratu bylo dosaženo při vyšší hodnotě než v roce 2016 a to při částce 32 837 tis. Kč. Výsledný hospodářský výsledek se snížil o více než 500 tis. Kč na hodnotu 104 tis. Kč. Dosaženou hodnotu stupně provozní páky nelze interpretovat z důvodu dosažení záporného výsledku - 1,671.

V roce 2018 vzrostla hodnota provozní páky na 61%, bodu zvratu bylo dosaženo opět při vyšší hodnotě než v roce 2017 a to při částce 35 112 tis. Kč. Při srovnání roku 2017 a 2018 došlo k výraznému zvýšení výsledku hospodaření a to ze 104 tis. Kč na 937 tis. Kč. Stupeň

provozní páky dosáhl hodnoty 73,132, což znamená, že při zvýšení tržeb o 1% se nám zisk zvýšil 73 krát.

V roce 2019 došlo k výraznému zvýšení provozní páky na hodnotu 82%, bodu zvratu však bylo dosaženo při nižší hodnotě než v roce 2018 a to při 28 050 tis. Kč a celkový hospodářský výsledek se snížil na 852 tis. Kč. Stupeň provozní páky dosáhl hodnoty 0,4, což znamená, že při zvýšení tržeb o 1% se nám zisk zvýšil 0,4 krát. Hodnota nižší než 1 nám jednoznačně ukazuje snížení zisku.

V roce 2020 se do hospodaření společnosti promítla hospodářská krize. Hodnota provozní páky činila 85%, a společností nebylo dosaženo bodu zvratu a společnost zaznamenala po letech kladných hospodářských výsledků ztrátu ve výši 2 636 tis. Kč. Přestože stupeň provozní páky byl vypočten s hodnotou 8,662, jedná se v tomto případě o zvýšení ztráty, nikoliv zisku a to 8,6 krát.

## 8 VYHODNOCENÍ NÁKLADOVÉ ANALÝZY

V následující kapitole bude provedeno souhrnné vyhodnocení analýzy nákladů ve vybrané společnosti za roky 2015 – 2020. Analýza byla zpracována na základě Rozvah, Výkazů zisku a ztráty, informací od vedení společnosti a informací z interních výkazů společnosti.

V první kapitole praktické části této bakalářské práce byla představena vybraná společnost, která se zabývá zakázkovou výrobou a opravami strojních zařízení a strojních součástí. Analýzou majetkové a finanční struktury společnosti bylo zjištěno, že společnost má jen malé množství financí uloženo v dlouhodobém majetku. Tento majetek tvoří převážně starší výrobní strojní zařízení z důvodu velmi nízké zůstatkové hodnoty majetku. Starší výrobní zařízení pak mohou mít vyšší spotřebu energií, než modernější zařízení stejného typu. Společnost nemá ve vlastnictví žádné výrobní haly a je v dlouhodobém pronájmu, který v roce 2020 činil okolo 2,1 mil. Kč. Většinu majetku společnosti pak ve všech analyzovaných letech tvořil oběžný majetek v podobě nedokončené výroby, zásob materiálu a pohledávek za odběrateli. Do roku 2019 měli převahu peněžní prostředky v pokladně, v roce 2020 však začali převládat peněžní prostředky na bankovním účtu společnosti.

Společnost je zastáncem konzervativního přístupu k financování své činnosti, tudíž nevyužívá dlouhodobé úvěry ani jiné dlouhodobé závazky. Činnost společnosti je tedy financována převážně z obratu zakázek, tj. zisku z minulých let a krátkodobých závazků k odběratelům. V případě nedostatku hotovosti je využit kontokorent.

Ve druhé kapitole praktické části této bakalářské práce pak byla provedena analýza nákladů vybrané společnosti, tj. provedení rozdělení nákladů dle druhového členění včetně jejich vertikální a horizontální analýzy, následně bylo provedeno členění nákladů v závislosti na objemu výroby, tj. na variabilní a fixní náklady a členění nákladů na přímé a nepřímé náklady. Po rozdělení nákladů na variabilní a fixní část byl proveden výpočet bodu zvratu a provozní páky v jednotlivých letech.

Provedenou vertikální analýzou nákladů dle druhového členění bylo zjištěno, že ve všech analyzovaných letech činila výkonová spotřeba více než 50 % celkových nákladů společnosti, převážně pak spotřeba materiálu a služeb, a jejíž podíl v průběhu let klesal. Druhou největší položkou nákladů pak byly náklady na osobní náklady, jejichž podíl v průběhu let vzrůstal až na 30% celkových nákladů. Poslední významnou položkou nákladů pak činily ostatní provozní náklady, jejichž podíl se sice v průběhu let značně lišil avšak



největším podílem na růstu či poklesu těchto nákladů měla zůstatková cena prodaného materiálu.

Provedenou horizontální analýzou nákladů dle druhového členění bylo zjištěno, že od roku 2018 dochází k poklesu celkových nákladů společnosti. Pokles nákladů je evidován téměř u všech podílově významných položek nákladů, jako je výkonová spotřeba či osobní náklady. Nárůst nákladů je pak evidován pouze u nákladů, které se dle vertikální analýzy podílí na celkových nákladech pouze v hodnotách 0-3% .

Rozdělením nákladů na variabilní a fixní náklady, tj. rozdělení v závislosti na objemu výroby bylo zjištěno, že ve všech analyzovaných letech či variabilní náklady méně než 50% celkových nákladů společnosti a jejichž podíl postupně od roku 2017 klesá. Největší podíl pak mají na variabilních nákladech spotřeba materiálu (cca 90% z celkové spotřeby materiálu), které se v průběhu let pohybují mezi 32-83%. Významný podíl na variabilních nákladech má variabilní část služeb (cca 18% z celkových služeb), které se v průběhu let pohybují mezi 14-51%. Fixní náklady společnost tvoří v jednotlivých letech majoritní podíl celkových nákladů společnosti, což znamená i vysokou hodnotu provozní páky, která byla pro jednotlivé roky vypočítána následně v kapitole 7.2.2. Nejvyšší podíl na fixních nákladech pak mají služby, které v jednotlivých analyzovaných letech činí cca 82% celkových služeb a v průběhu analyzovaných let činí 40 - 66% a jejichž celkový výše i podíl od roku 2018 postupně klesá. Druhou nevyšší položkou fixních nákladů jsou pak v jednotlivých analyzovaných letech náklady na fixní část mzdových nákladů (cca 98%) a to z důvodu, že společnost používá u všech zaměstnanců ve hlavním pracovním poměru časovou mzdu a úkolovou mzdu využívá pouze u zaměstnanců zaměstnaných na dohodu o provedení práce. Celková výše mzdových nákladů pak od roku 2018 klesá. V analyzovaných letech 2015, 2016, 2019 a 2020 pak měli významný vliv i podíl fixní náklady na zůstatkovou cenu prodaného materiálu a to 13-28%.

Rozdělením nákladů na přímé a nepřímé náklady bylo zjištěno, že přímé náklady tvoří v jednotlivých letech 34 - 56% celkových nákladů společnosti. Od roku 2016 do roku 2018 mají přímé náklady rostoucí trend, který mezi roky 2018/2019 klesl o více než polovinu a do roku 2020 dále klesá. Nejvyšší podíl je pak zaznamenán v letech 2017-2018. Nepřímé náklady pak tvoří v jednotlivých letech 44 - 65% celkových nákladů společnosti. Nejvyšší podíl je pak zaznamenán v roce 2020, ve kterém je však zároveň zaznamenána i nejnižší částka celkových nepřímých nákladů.

Po rozdělení nákladů na variabilní a fixní část byl proveden výpočet bodu zvratu. Společnost nedosáhla bodu zvratu v analyzovaných letech 2015 a 2020. V těchto letech převyšovaly celkové náklady tržby společnosti, což znamená, že společnost byla ve ztrátě v roce 2015 cca 3,1 mil. Kč a v roce 2020 cca 2,6 mil. Kč. V ostatních letech bylo sice dosaženo zisku, avšak tento zisk nijak zvláště nepřesahoval dosaženou hodnotu bodu zvratu. A ve vztahu k celkovému obratu jej lze považovat za minimální. Hodnota bodu zvratu má navíc od roku 2018 klesající charakter. Ve všech analyzovaných letech je pak společností dosahováno vysoké hodnoty provozní páky.

Provedenou analýzou bylo dále zjištěno, že společnost provádí poměrně složité propočty nákladů jednotlivých zakázek, kdy se počáteční kalkulace zakázky přizpůsobuje ceně obvyklé na trhu. Přijaté a následně realizované zakázky tak ve výsledku mohou ale i nemusí vykazovat zisk, který je potřebný, aby se společnost mohla dále rozvíjet a obnovovat. Společnost používá ke své činnosti komplexní informační systém pro řízení zakázek i účetnictví, přepočítávání veškerých zakázek dle cen regionálně obvyklých však snižuje jeho potenciál využití při kalkulování zisku.

## 9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Na základě zhodnocení analyzovaných ukazatelů lze říci, že společnost se do roku 2020 nacházela v příznivé finanční situaci, kdy byla po 4 letech zisků dosažena ztráta přes 2,5 mil. Kč.

Přestože celkové náklady společnosti mají od roku 2018 klesající charakter, stejný vývoj je zaznamenán i u vývoje celkových tržeb. Pro zlepšení situace společnosti tak není podstatné pouze zaměření se na snižování celkových nákladů společnosti, ale také pokusit zaměřit na skutečnosti ovlivňující výši tržeb, tj. zaměřit se celkově na získávání vyššího množství zakázek, a především pak zakázek s vyšším podílem zisku na celkové ceně.

### 9.1 Vlastní výrobní prostory

Jak již bylo řečeno, společnost nemá žádné vlastní výrobní ani administrativní prostory. Veškeré své výrobní prostory má v dlouhodobém pronájmu, který v posledních letech činí cca 2 - 2,5 mil. Kč. Získáním vlastních výrobních prostorů by se společnosti snížily náklady o náklady potřebné k úhradě nájemného a náklady spojené s jeho administrací.

Zisk vlastních výrobních prostor je však spojen s počátečním výdajem na pořízení výrobních prostor, který je následně vkládán do nákladů společnosti v podobě odpisů nemovitosti. Z krátkodobého hlediska se tento výdaj může zdát z počátku vysoký, avšak při rozložení do horizontu budoucích let může být tento náklad ve výsledku nižší, než kolik činí náklady na nájemné, které mají rostoucí trend. Pořízení vlastních výrobních prostor by bylo nevýhodné pouze v případě, že by roční odpisy výrobní haly převyšovaly částku k úhradě nájemného. Což znamená, že v současné době kdy nemovitosti spadají do 5 odpisové skupiny při rovnoměrné odpisu s dobou odepisování 50 let, by hodnota nemovitosti musela přesahovat minimálně 125 mil. Kč.

Současná situace společnosti, kdy je většina finančních prostředků společnosti uložena v zásobách a pohledávkách a odběrateli společnosti není pro společnost možné použít k financování vlastní nemovitosti vlastní prostředků, bylo by však možné využít dlouhodobého úvěru. Vzhledem k dosavadnímu nižšímu krátkodobému zadlužení společnosti a neexistenci dlouhodobých závazků k úvěrovým institucím by měl být tento způsob pro společnost dostupnou možností financování obzvláště pak, pokud se jí podaří v následujících letech dosahovat kladných hospodářských výsledků.

## 9.2 Změna přístupu k řízení zásob materiálu

Společnost vykazovala v letech 2015, 2016, 2019, 2020 poměrně vysoké náklady ze zůstatkové ceny prodaného materiálu. V letech 2017, 2018 byly tyto náklady naopak minimální. Společnost by se měla zaměřit na zjištění vzniku příčin těchto výkyvů a především pak na zanalyzování svého přístupu k řízení zásob. Společnost nakupuje materiál především od stejných vybraných dodavatelů, kdy má od většiny svých dodavatelů předem zjednané zákaznické či množstevní slevy.

Pro společnost zaměřující se na zakázkovou výrobu byla vhodná redukce potřebných zásob na minimum potřebné pouze k právě prováděným zakázkám. Společnosti se tak sníží náklady z prodeje nadbytečného, časově znehodnoceného materiálu. Ne vždy totiž musí být přebytečný materiál zakoupený s množstevní slevou prodán v ceně, jež by tuto cenu časem neztratila. Pokles ceny nemusí být způsoben jen časem, ale také poklesem ceny daného materiálu. Změnou přístupu k způsobu řízení zásob, však budou ovlivněny již zavedené dlouhodobé dohody s dodavateli

## 9.3 Změna přístupu k tvorbě cen zakázek

Společnost se při tvorbě cen svých zakázek vždy řídí cenou obvyklou za obdobná zařízení a práce dle své konkurence. Tímto způsobem se však zisk na jednotlivé zakázky různí a v konečném důsledku může být u určitých zakázek jen minimální. Vyšší procentní podíl zisku lze pozorovat spíše u menších „kusových“ zakázek kdy se podíl zisku pohybuje od 100-400%, u větších zakázek však společnost žádný minimální procentní podíl zisku nekalkuluje. Ceny velkých zakázek jsou stanoveny podle systémem vypočítaných nákladů a porovnání s cenou obvyklou. Pokud by společnost připočítávala k nákladům i např. pevnou procentní přírážku zisku, měla by pak při porovnávání ceny s cenou obvyklou větší šanci neuskutečnit danou případnou zakázku se ztrátou.

## 9.4 Zjištění skutečné výrobní kapacity

Aby mohla společnost realizovat více zakázek, čímž by se zvýšily celkové výnosy společnosti, měla by společnost zjistit své skutečné výrobní kapacity a hodnotu jejich současného využití. Hodnotu využití výrobní kapacity můžeme zjistit například zjištěním, kolik hodin jsou vlastněné stroje v průběhu roku skutečně využívány. Pokud nejsou některé stroje dostatečně využívány, pak je na zvážení společnosti zda si tyto stroje ponechá a najme další pracovníky, kteří je mohou obsluhovat, což však souvisí s vyšším množstvím

získaných a provedených zakázek. Další možností pak je, že společnost tyto nadbytečná zařízení prodá anebo je pronajme např. jiné firmě, či živnostníkovi.

#### 9.4.1 Využití výrobní kapacity za rok 2019 a 2020

Společnost má jednosměnný provoz 5 dní v týdnu se 7,5 hodinovou pracovní směnou, což znamená, že stroje mohou být v provozu celkem 1 882,5 hodin za rok 2019 i 2020. Společnost má celkem 8 velkých výrobních strojů, tj. 3 soustruhy, frézu, vrtací CNC, horizontální vyvrtávačku, hoblovku, a obráběčku. Všechny stroje pak mohou dohromady pracovat 15 060 hodin za rok. Dle zjištění však společnost zaměstnává pouze 4 soustružníky, kteří na těchto strojích mohou pracovat. Každý pracovník může pracovat při odečtení 20 dnů dovolené pracovat 1 732,5 hodin a to bez započítání případných dnů pracovní neschopnosti. Povaha zakázkové výroby společnosti taktéž způsobuje, že zpravidla jsou v provozu pouze 4 právě obsluhované stroje.

Využití provozní kapacity strojů bylo stanoveno jako maximální možné využití v hodinách tj. 1 882,5 hodiny (252 dnů) pro každý jednotlivý stroj a jeho skutečné využití v rámci roků 2019 a 2020. Porovnání pro rok 2019 bylo zvoleno z důvodu, že tento rok nebyl zasažen krizí způsobenou pandemií COVID, rok 2020 byl následně zvolen jako poslední ukončené hospodářské období. V níže uvedené tabulce je uvedeno procentní využití výrobních kapacit strojů za rok 2019 a 2020.

Tabulka 11 – Výpočet časového využití výrobních strojů společnosti (vlastní zpracování)

Název stroje	2019			2020		
Soustruh SU 63	1 735,48 hod	231 dní	92%	1 567,17 hod	209 dní	83%
Soustruh SUI 40	1 783,57 hod	238 dní	95%	1 332,52 hod	178 dní	71%
Soustruh SRM 125	142,64 hod	19 dní	8%	217,42 hod	29 dní	12%
Fréza FA 5 AV	1 143,79 hod	153 dní	61%	303,02 hod	40 dní	16%
Vrtací CNC VR5	645,26 hod	86 dní	34%	531,89 hod	71 dní	28%
Horizontální vyvrtávačka WHN 13A	1 444,49 hod	193 dní	77%	376,13 hod	50 dní	20%
Hoblovka HD 16	1 173,27 hod	156 dní	62%	573,04 hod	76 dní	30%
Obráběčka SM40	200,23 hod	27 dní	11%	153,49 hod	20 dní	8%
<b>Celková kapacita (15 060 hodin)</b>	<b>8 268,73 hod</b>	<b>---</b>	<b>55%</b>	<b>5 054,68 hod</b>	<b>---</b>	<b>34%</b>

Při pohledu na využití celkové časové kapacity všech zařízení může dle výše uvedené tabulky vidět, že v roce 2019 činilo využití výrobních kapacit společnosti z pohledu času pouze 55% z celkové možné kapacity všech výrobních zařízení. V roce 2020 pak došlo, především z důvodů nastalé hospodářské krize, k poklesu využití celkové možné výrobní

kapacity všech výrobních strojů na 34%. Nedostatečné využívání výrobních kapacit nemusí pro společnost hned znamenat, že musí prodat všechny nedostatečně využívaná zařízení, avšak měla by se pokusit získávat více zakázek, při kterých budou tato zařízení využívána, což souvisí i se zvýšením počtu kvalifikovaných zaměstnanců, kteří mohou tyto stroje obsluhovat. Pokud společnost nezvýší počty zakázek, pak není vhodné udržovat zařízení, která jsou nevyužívána, a další kvalifikovaná pracovní síla by pouze zvyšovala další náklady.

Nejvíce využívanými stroji jsou v letech 2019 i 2020 soustruhy SU 63 a SUI 40. Tyto soustruhy byly v roce 2019 nezasaženého krizí využívány s více než 90 % a i v roce 2020 nekleslo toto využití pod 70% jejich celkového využití v rámci uvedené časové kapacity, tyto stroje jsou tedy využívány více než dostatečně.

Dalším výrazně využívaným zařízením byla v roce 2019 horizontální vyvrtávačka WHN 13A jejíž využití činilo v roce 2019 77% celkové časové kapacity zařízení. V roce 2020 však toto využití kleslo na 20% celkové časové kapacity zařízení. Tento pokles lze přisuzovat nastalému poklesu zakázek z důvodu hospodářské krize. Při tomto meziroční poklesu, není nutné zařízení ihned prodávat, avšak pro společnost by bylo vhodné sledovat využití tohoto stroje a hledání zakázek, při kterých může být tento stroj využit. Pokud by bylo jeho využití i nadále nízké, měla by společnost zvažovat, zda společnosti nevznikají jeho udržováním zbytečné náklady, a zda by pro společnost nebyly externě provedené operace levnější.

Využití Frézy FA 5 AV a Hoblovky HD 16 činilo v roce 2019 61% a 62 % celkové časové kapacity zařízení. V roce 2020 však opět došlo k poklesu využívání těchto strojů na 16% a 30% celkový časových kapacit zařízení. Tento pokles můžeme opět jako přechodího stroje odůvodnit poklesem zakázek z důvodu krize. V roce nezasaženém krizí však bylo využití vyšší než 50%. Z tohoto důvodu je pro společnost opět vhodné sledovat časové využití těchto zařízení.

Vrtací CNC VR5 bylo dle provedených výpočtu v roce 2019 využíváno z 34 % celkové časové kapacity zařízení. V roce 2020 došlo pouze k mírnému poklesu jeho využívání na 28%. Toto zařízení není ani v jednom z analyzovaných let využíváno z více než 50 %. Za příčinu lze považovat nedostatek kvalifikovaných pracovníků pro toto zařízení, ale také nedostatek zakázek, při kterých by mohlo být využíváno. Využití tohoto zařízení nelze považovat za minimální, avšak společnost by měla zvažovat, zda je schopná získat více zakázek čímž by mohla pokrýt náklady na dalšího kvalifikovaného pracovníka a případně

tím zvýšit využití tohoto stroje, či zda by nebylo vhodnější využívat externích dodavatelů výrobních operací prováděných strojem a zařízení prodat.

Využití soustruhu SRM 125 a obráběčky SM40 činí jak v roce 2019 tak v roce 2020 méně než 12 % jejich celkového možného využití, což činí jejich využití výrobní kapacity stojí opravu minimální. Soustruh SRM 125 je třetím soustruhem společnosti, společnost by tedy měla zauvažovat nad tím, zda tento stroj pro není nadbytečný, avšak při pohledu na využití přechozích dvou soustruhů, jejichž využití činí více 90% jejich celkové pracovní kapacity, je pak diskutabilní zda při zvýšení počtu zakázek společnosti by se po jeho odstranění stala časová výrobní kapacita všech soustruhů nedostatečná. Využití obráběčky SM40 je taktéž minimální a tento stroj pro ni vychází podle výše uvedených výpočtu nadbytečný, společnost by se měla zauvažovat nad tím, zda si toto zařízení ponechá, tj. zda sežene zakázky, při kterých by došlo k využití tohoto stroje nebo by externě provedené výrobní operace pro společnost výhodnější. V úvahu může přijít i pronájem obou uvedených nevyužívaných strojů, což by společnosti generovalo příjmy, bez nutnosti tyto stroje prodat.

## 9.5 Průzkum nových tržních možností

V rámci zvýšení případných tržeb, by se společnost mohla zaměřit na aktivní vyhledávání zákazníků a to i mimo svou regionální oblast, čímž by docílila pohybu ve vyšších cenách obvyklých. Tímto způsobem by však molo dojít ke zvýšení nákladů na dopravu. Záleželo by tedy vždy na konkrétní zakázce a dopravní vzdálenosti. Celkovým aktivnějším přístupem k vyhledávání zakázek, tj. získáním více zakázek, by taktéž mohlo dojít ke zvýšení využití výše popsaných výrobních kapacit společnosti.

Společnost by se taktéž mohla pokusit zaměřit na získávání zakázek vypsanych v rámci dotačních výběrových řízení. Vyhledávání takovýchto zakázek je spjato s aktivním získáváním zákazníků a při dotačních výběrových řízení je taktéž spjato s vyšší administrativní zátěží. Tyto zakázky se však obvykle pohybují ve vyšších cenách obvyklých, což by pro společnost zvyklou na nízké ceny obvyklé mohlo být ku prospěchu.

## ZÁVĚR

V teoretické části této práce byl proveden rozbor vybraných literárních zdrojů. Představeny byly pojmy náklady a výnosy, základní účetní výkazy, druhy dělení nákladů dle různých způsobů podle jejich společných znaků, způsoby modelace nákladů pomocí bodu zvratu, provozní páky a nákladových funkcí. Taktéž byl představen pojem kalkulace, druhy kalkulačních vzorců a metody kalkulací. Tyto poznatky byly následně využity v praktické části této práce.

Nejprve byla představena vybraná společnost. Analýze bylo podrobena podnikatelské prostředí společnosti a majetková a finanční struktura společnosti. K této analýze byly využity Rozvahy společnosti za analyzované roky 2015-2020 a informace poskytnuté společností. Stěžejní částí práce pak bylo rozdělení nákladů dle druhového členění, dle členění v závislosti na objemu výroby, tj. na variabilní a fixní náklady a rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady. Dále následoval popis kalkulačního systému cen zakázek společnosti. V neposlední řadě byl stanoven bod zvratu, a provozní páka společnosti, kdy bylo zjištěno, že společnost dosahuje v jednotlivých analyzovaných letech vysokých hodnot provozní páky a také, že bodu zvratu nebylo dosaženo pouze v letech 2015 a 2020.

Společnosti bylo na základě provedené analýzy doporučeno pořízení vlastních výrobních prostor, změna přístupu k systému řízení zásob, změna přístupu tvorbě cen s využitím pevné procentní přírážky zisku. Dále byl proveden průzkum využívaných provozních kapacit strojů za roky 2019 a 2020, kdy bylo zjištěno, že nejméně 2 stroje jsou pro společnost nadbytečné a dostatečně nevyužívané, společnost by se tak měla zamyslet nad tím, zda najde pro stroje využití získáním více zakázek, ke kterým budou potřebné, nebo zda tato zařízení prodá. V souvislosti se získáváním nových zakázek a především dosahování vyšších zisků, byl společnost doporučen průzkum nových tržních možností získávání zakázek.

Předmětem této práce bylo provedenou analýzou zhodnocení současného stavu společnosti a na základě poskytnutých doporučení dát společnosti nový pohled na dosavadní řízení nákladů.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČESKO. § 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. 2009 In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2021 [cit. 16. 5. 2021]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410#p5>

DAVIS, Charles E. a Elizabeth DAVIS, 2019. *Managerial Accounting*. 4th edition. United states of America: Wiley, 688 s. ISBN 978-1119577669.

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. 9th edition. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.

DRURY, Colin., 2020. *Management and cost accounting*. 11th edition. Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4737-7361-5.

EJustice. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. Copyright © 2012-2015 Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2021-03-29]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

FIBÍROVÁ, Jana et al., 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.

KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 232 s. ISBN isbn978-80-271-0563-2.

KOLITZ, David, 2017. *Financial Accounting: A concepts-based introduction*. . 1. vydání. Abingdon, UK: Routledge, 622 s. ISBN 978-1-315-72844-5.

KRÁL, Bohumil. 2012. *Manažerské účetnictví*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

PANORAMA ZPRACOVATELSKÉHO PRŮMYSLU ČR 2018, 2018. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 198 s.. ISBN 978-80-906942-6-2. Dostupné také z:

[https://www.mpo.cz/assets/cz/prumysl/zpracovatelsky-rumysl/panoramazpracovatelskeho-prumyslu/2019/10/panorama\\_cz\\_web.pdf](https://www.mpo.cz/assets/cz/prumysl/zpracovatelsky-rumysl/panoramazpracovatelskeho-prumyslu/2019/10/panorama_cz_web.pdf)

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. 1. vydání. Praha: Grada, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 - Grafické znázornění bodu zvratu (Král, 2018, s. 92).....	23
Obrázek 2 – Krátkodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 91) .....	25
Obrázek 3 – Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 92).....	26
Obrázek 4 – Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování) .....	29
Obrázek 5 – Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko a Papadaki, 2016, s. 73) .....	30
Obrázek 6 – Dynamický kalkulační vzorec (Král, 2012, s. 142).....	30
Obrázek 7 – Graf hospodaření společnosti (vlastní zpracování) .....	43
Obrázek 8 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování).....	48
Obrázek 9 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování).....	49
Obrázek 10 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)...	50
Obrázek 11 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)...	50
Obrázek 12 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)...	51
Obrázek 13 – Graf vývoje celkových nákladů vybrané společnosti (vlastní zpracování)...	51
Obrázek 14 – Graf vývoje tržeb a bodu zvratu (vlastní zpracování) .....	60

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 – vybrané ukazatele majetkové struktury v letech 2015-2020 (vlastní zpracování) .....	41
Tabulka 2 – Vybrané ukazatele finanční struktury v letech 2015-2020 (vlastní zpracování) .....	42
Tabulka 3 – Hospodaření společnosti v letech 2015-2020 (vlastní zpracování) .....	42
Tabulka 4 – Vybrané náklady z výkazu zisku a ztráty 2015-2020 (vlastní zpracování) .....	44
Tabulka 5 – Vertikální analýza vybraných nákladů dle druhového členění v letech 2015-2020 (vlastní zpracování).....	45
Tabulka 6 – Horizontální analýza vybraných nákladů dle druhového členění v letech 2015-2020 (vlastní zpracování).....	47
Tabulka 7 – Variabilní a fixní náklady 2015-2020 (vlastní zpracování).....	52
Tabulka 8 – Přímé a nepřímé náklady 2015-2020 (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 9 – Výpočet bodu zvratu 2015-2020 (vlastní zpracování).....	60
Tabulka 10 – Provozní páka a stupeň provozní páky 2015-2020 (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 11 – Výpočet časového využití výrobních strojů společnosti (vlastní zpracování) .....	69

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha P I: Rozvahy za roky 2015-2020

Příloha P II: Výkazy zisku a ztráty za roky 2015-2020

# PŘÍLOHA P I: ROZVAHY ZA ROKY 2015-2020

Označení	Text	Číslo řádku	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	<b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)</b>	<b>1</b>	<b>15 310</b>	<b>9 911</b>	<b>17 568</b>	<b>17 521</b>	<b>16 422</b>	<b>17 035</b>
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	3	930	692	700	750	962	608
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	4	0	0	69	40	10	0
B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	5	0	0	0	0	0	0
B.I.2.	Ocenitelná práva	6	0	0	69	40	10	0
B.I.2.1.	Software	7	0	0	69	40	10	0
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	8	0	0	0	0	0	0
B.I.3.	Goodwill	9	0	0	0	0	0	0
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0	0	0
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0	0	0
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0	0	0
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13	0	0	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	14	930	692	631	710	952	608
B.II.1.	Pozemky a stavby	15	0	0	0	0	0	0
B.II.1.1.	Pozemky	16	0	0	0	0	0	0
B.II.1.2.	Stavby	17	0	0	0	0	0	0
B.II.2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	18	930	692	631	710	952	608
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19	0	0	0	0	0	0
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20	0	0	0	0	0	0
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	21	0	0	0	0	0	0
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22	0	0	0	0	0	0
B.II.4.3.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	23	0	0	0	0	0	0
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24	0	0	0	0	0	0
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25	0	0	0	0	0	0
B.II.5.2.	B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	0	0	0	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	27	0	0	0	0	0	0
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	28	0	0	0	0	0	0
B.III.2.	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	29	0	0	0	0	0	0
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	30	0	0	0	0	0	0
B.III.4.	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	31	0	0	0	0	0	0
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32	0	0	0	0	0	0
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	33	0	0	0	0	0	0
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34	0	0	0	0	0	0
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35	0	0	0	0	0	0
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36	0	0	0	0	0	0
C.	<b>Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)</b>	<b>37</b>	<b>14 380</b>	<b>9 219</b>	<b>16 848</b>	<b>16 761</b>	<b>15 448</b>	<b>16 415</b>
C.I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	38	3 514	6 472	6 578	3 917	4 330	4 333
C.I.1.	Materiál	39	409	861	858	930	1 144	161
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	40	1 504	4 015	4 124	1 582	1 103	2 128
C.I.3.	Výrobky a zboží	41	1 601	1 596	1 596	1 405	2 083	2 044
C.I.3.1.	Výrobky	42	69	69	69	0	714	783
C.I.3.2.	Zboží	43	1 532	1 527	1 527	1 405	1 369	1 261
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44	0	0	0	0	0	0
C.I.4.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45	0	0	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	46	4 664	3 627	9 823	11 287	10 102	8 366
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	47	0	0	0	0	0	0
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48	0	0	0	0	0	0
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	49	0	0	0	0	0	0
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	50	0	0	0	0	0	0
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	51	0	0	0	0	0	0
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	52	0	0	0	0	0	0
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky	53	0	0	0	0	0	0
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54	0	0	0	0	0	0
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	55	0	0	0	0	0	0
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	56	0	0	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	57	4 664	3 627	9 823	11 287	10 102	8 366
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	4 403	3 366	9 507	8 558	6 643	5 322
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	59	0	0	0	0	0	0
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	60	0	0	0	0	0	0
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	61	261	261	316	2 729	3 459	3 044
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	62	0	0	0	2 167	3 431	2 972
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63	0	0	0	0	0	0
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	64	261	261	304	523	31	82
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65	0	0	12	53	2	2
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	66	0	0	0	0	0	0
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	67	0	0	0	-14	-5	-12
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	68	0	0	0	0	0	0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	69	0	0	0	0	0	0
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	70	0	0	0	0	0	0
C.IV.	<b>Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)</b>	<b>71</b>	<b>6 202</b>	<b>-880</b>	<b>447</b>	<b>1 557</b>	<b>1 016</b>	<b>3 716</b>
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	72	132	244	439	1 529	994	842
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	73	6 070	-1 124	8	28	22	2 874

D.I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	74	0	0	20	10	12	12
D.I.1.	Náklady příštích období	75	0	0	20	10	12	12
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období	76	0	0	0	0	0	0
D.I.3.	Příjmy příštích období	77	0	0	0	0	0	0
	<b>PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)</b>	<b>78</b>	<b>15310</b>	<b>9911</b>	<b>17568</b>	<b>17 521</b>	<b>16422</b>	<b>17035</b>
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	79	8146	8785	8073	9 010	9863	7227
A.I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	80	417	417	417	417	417	417
A.I.1.	Základní kapitál	81	417	417	417	417	417	417
A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	82	0	0	0	0	0	0
A.I.3.	Změny základního kapitálu	83	0	0	0	0	0	0
A.II.	Ážio (ř. 85 až 86)	84	1	1	1	1	1	1
A.II.1.	Ážio	85	0	0	0	0	0	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	86	1	1	1	1	1	1
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	87	1	1	1	1	1	1
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	88	0	0	0	0	0	0
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	89	0	0	0	0	0	0
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	90	0	0	0	0	0	0
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	91	0	0	0	0	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	92	50	50	50	50	50	50
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	93	50	50	50	50	50	50
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	94	0	0	0	0	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	95	10869	7678	7501	7605	8543	9395
A.IV.3.	Nerozdělený zisk minulých let	96	10869	7678	7501	7605	8543	9395
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let	97	0	0	0	0	0	0
A.IV.1.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	98	0	0	0	0	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	99	-3 191	639	104	937	852	-2 636
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100	0	0	0	0	0	0
B+C	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	7072	1078	9289	8451	6523	9758
B.I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102	0	-16	-16	-16	-16	-16
B.I.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0	0	0	0	0	0
B.I.2.	Rezerva na daň z příjmů	104	0	0	0	0	0	0
B.I.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	0	0	0	0	0	0
B.I.4.	Ostatní rezervy	106	0	-16	-16	-16	-16	-16
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	7072	1094	9305	8467	6539	9774
C.I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 + 115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	9	0	0	0	0	0
C.I.1.	Vydané dluhopisy	109	0	0	0	0	0	0
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0	0	0	0	0
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy	111	0	0	0	0	0	0
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	0	0	0	0	0	0
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0	0	0	0	0	0
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů	114	9	0	0	0	0	0
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0	0	0	0	0
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0	0	0	0	0	0
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv	117	0	0	0	0	0	0
C.I.8.	Odložený daňový závazek	118	0	0	0	0	0	0
C.I.9.	Závazky - ostatní	119	0	0	0	0	0	0
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	120	0	0	0	0	0	0
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	121	0	0	0	0	0	0
C.I.9.3.	Jiné závazky	122	0	0	0	0	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123	7063	1094	9305	8467	6539	9774
C.II.1.	Vydané dluhopisy	124	0	0	0	0	0	0
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	125	0	0	0	0	0	0
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	126	0	0	0	0	0	0
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	0	0	17	3438	3433	4994
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	0	0	1291	0	0	2000
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	129	6431	416	6727	3819	1488	2287
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130	0	0	0	0	0	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	0	0	0	0	0	0
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	132	0	0	0	0	0	0
C.II.8.	Závazky ostatní	133	632	678	1270	1210	1618	493
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	134	31	30	29	30	29	29
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135	0	0	0	637	0	100
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	136	252	227	285	287	244	193
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	161	150	586	188	163	131
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	138	188	271	370	44	1172	34
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	139	0	0	0	0	0	0
C.II.8.7.	Jiné závazky	140	0	0	0	24	10	6
D.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141	92	48	206	60	36	50
D.I.1.	Výdaje příštích období	142	92	48	206	60	36	50
D.I.2.	Výnosy příštích období	143	0	0	0	0	0	0

## PŘÍLOHA P II: VÝKAZY ZISKU A ZTRÁTY ZA ROKY 2015-2020

Označení	Text	Číslo řádku	2015	2016	2017	2018	2019	2020
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	39 752	19 015	32 473	35 997	28 238	13 978,00
II.	Tržby z prodeje zboží	2	5 821	510	355	0	482	684,00
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	3	36 496	14 518	24 200	23 718	17 116	9 609,00
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	271	13	0	122	93	109,00
A.2.	Spotřeba materiálu	5	6 724	5 908	12 944	9 521	2 675	2 190,00
A.3.	Služby	6	29 501	8 597	11 256	14 075	14 348	7 310,00
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	1 053	-3 009	-109	2 611	-289	-1 094,00
C.	Aktivace (-)	8	0	0	0	0	0	0,00
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	9	6 233	6 520	7 207	8 586	7 539	5 521,00
D.1.	Mzdové náklady	10	4 734	4 938	5 425	6 337	5 553	4 272,00
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 499	1 582	1 782	2 249	1 986	1 249,00
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	12	1 499	1 582	1 782	2 113	1 836	1 147,00
D.2.2.	Ostatní náklady	13	0	0	0	136	150	102,00
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	623	616	410	305	383	326,00
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	623	616	410	305	383	326,00
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	623	616	410	305	383	326,00
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0	0	0	0	0,00
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0	0	0	0	0,00
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	0	0	0	0	0	0,00
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	327	2 483	164	212	356	479,00
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	0	10	0	0	13	250,00
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	217	2 363	57	151	67	81,00
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	110	110	107	61	276	148,00
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	4 462	2 514	210	67	3 088	3 137,00
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0	0	0	0	83,00
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	4 380	2 367	3	0	2 972	2 636,00
F.3.	Daně a poplatky	27	78	81	63	15	21	20,00
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0	0	0	0	0,00
F.5.	Jiné provozní náklady	29	4	66	144	52	95	398,00
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	-2 967	849	1 074	922	1 239	-2 358,00
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	31	0	0	0	0	0	0,00
IV.1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0	0	0	0	0,00
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0	0	0	0	0,00
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0	0	0	0	0,00
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35	0	0	0	0	0	0,00
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0	0	0	0	0,00
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0	0	0	0	0,00
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0	0	0	0	0,00
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	0	0	0	0	0	0,00
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	0	0	0	0	0	0,00
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0	0	0	0	0,00
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0	0	0	0	0,00
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	11	18	57	126	223	246,00
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0	0	0	0	0,00
J.2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	11	18	57	126	223	246,00
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	18	11	24	423	4	195,00
K.	Ostatní finanční náklady	47	231	213	937	282	168	227,00
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-224	-220	-970	15	-387	-278,00
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	-3 191	629	104	937	852	-2 636,00
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	0	0	0	0	0	0,00
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	0	0	0	0	0	0
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	0	0	0	0	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	-3 191	629	104	937	852	-2 636,00
M.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54				0	0	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	-3 191	629	104	937	852	-2 636,00
	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	45 918	22 019	33 016	36 632	29 080	15 336,00