

# **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Markéta Machová

---

Bakalářská práce  
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Markéta Machová**  
Osobní číslo: **M17806**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

### Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě literárních zdrojů zpracujte základní informace, které pojednávají o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu nákladů ve vybrané společnosti.
- Zhodnoťte výsledky provedených analýz a na jejich základě navrhněte doporučení pro vybranou společnost.

Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.  
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., komplet. aktual. vyd. Praha: Grada, 2017, 232 s. ISBN 978-80-271-0911-1.  
KOCMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.  
Taušl PROCHÁZKOVÁ, Petra, Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika, klíčové oblasti*. Vyd.1. Praha: Grada, 2018, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eliška Zapletalíková**  
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **6. ledna 2020**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2020**

L.S.

---

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

---

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

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

**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 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, považuji 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 soustřeďuje na problematiku analýzy nákladů ve vybrané společnosti. Obsah práce je rozdělen na dvě části. Pro vypracování teoretické části byly použity literární zdroje, které se soustřeďují na tematiku nákladů a jejich řízení. V praktické části je představena společnost a provedena analýza nákladů. Zahrnuje také bod zvratu a nákladové funkce. Závěr práce je zaměřen na zhodnocení provedených analýz a také na návrhy a doporučení pro společnost.

Klíčová slova: klasifikace nákladů, analýza nákladů, fixní a variabilní náklady, bod zvratu, nákladová funkce

## **ABSTRACT**

Bachelor's thesis is focused on the issue of cost analysis in the selected company. The content of the thesis is divided into two parts. Literary sources, which focus on the topics of costs and their management, were used to process the theoretical part. In the practical part, the company is introduced, and a cost analysis is performed. It also includes break-even point and cost functions. The conclusion of the thesis is focused on the evaluation of the performed analyses and also proposals and recommendations for the company.

Keywords: Cost Classification, Cost Analysis, Fixed and Variable Costs, Break-even Point, Cost Function

Na úvod bych ráda poděkovala Ing. Elišce Zapletalíkové především za ochotu a vynaložený čas při vedení mé bakalářské práce a dále také za vzácné rady a připomínky, které mi byly nápomocné při jejím vypracovávání.

Další poděkování bych chtěla věnovat společnosti, především jejímu vedení, za spolupráci a poskytnutí veškerých interních dokumentů, díky kterým jsem mohla práci zpracovat.

V neposlední řadě patří velké poděkování mé rodině a blízkým, kteří mi byli v těchto chvílích obrovskou oporou.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ</b> .....	<b>12</b>
1.1 NÁKLADY A VÝNOSY.....	12
1.2 VÝDAJE A PŘÍJMY.....	12
1.3 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	12
1.3.1 Zisk.....	13
1.4 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	13
<b>2 DEFINICE A POJETÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>14</b>
2.1 DEFINICE NÁKLADŮ.....	14
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2.1 Finanční pojetí nákladů.....	15
2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	15
2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	16
<b>3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>17</b>
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	18
3.2.2 Náklady režijní a jednicové.....	18
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY.....	18
3.3.1 Náklady fixní a variabilní.....	19
3.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	21
3.4.1 Náklady přímé a nepřímé.....	21
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ.....	21
3.5.1 Náklady relevantní a irelevantní.....	22
3.5.2 Náklady oportunitní.....	22
3.5.3 Náklady utopené.....	22
<b>4 ANALÝZA VZTAHU MEZI ZÁKLADNÍMI EKONOMICKÝMI VELIČINAMI</b> .....	<b>23</b>
4.1 DEFINICE BODU ZVRATU.....	23
4.2 BEZPEČNOSTNÍ PODNIKATELSKÁ REZERVA.....	24
4.3 KRITICKÉ VYUŽITÍ VÝROBNÍ KAPACITY.....	25
4.4 ANALÝZA STAVOVÝCH UKAZATELŮ.....	25
4.4.1 Horizontální analýza.....	26
4.4.2 Vertikální analýza.....	26

<b>5</b>	<b>NÁKLADOVÁ FUNKCE</b> .....	<b>27</b>
5.1	KRÁTKODOBÁ NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	28
5.2	DLOUHODOBÁ NÁKLADOVÁ FUNKCE .....	28
5.3	METODY STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	29
<b>6</b>	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>31</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>32</b>
<b>7</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>33</b>
7.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	33
7.2	VÝROBA.....	33
7.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	34
7.4	SWOT ANALÝZA .....	35
7.5	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA .....	37
<b>8</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>39</b>
8.1	ANALÝZA VÝSLEDKŮ HOSPODAŘENÍ.....	39
8.2	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ .....	40
8.2.1	Horizontální analýza .....	42
8.2.2	Vertikální analýza .....	43
8.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY.....	45
8.3.1	Fixní náklady.....	47
8.3.2	Variabilní náklady.....	49
<b>9</b>	<b>MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>51</b>
9.1	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	51
9.2	BEZPEČNOSTNÍ PODNIKATELSKÁ REZERVA .....	52
9.3	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	53
<b>10</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ</b> .....	<b>54</b>
	<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>56</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b> .....	<b>57</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK</b> .....	<b>59</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ</b> .....	<b>60</b>
	<b>SEZNAM TABULEK</b> .....	<b>61</b>



## ÚVOD

Z hlediska správného fungování a řízení společnosti je potřeba se zaměřit na několik hlavních ukazatelů, mezi něž patří výnosy, náklady a samotný výsledek hospodaření. Kladný a zároveň i vysoký výsledek hospodaření si společnost udržuje v případě, kdy výnosy převažují nad náklady. Ale aby toho bylo dosaženo, nestačí zvyšovat prodávané výrobky a zboží či nabízené služby, ale je zapotřebí umět správně řídit a analyzovat dané náklady a postupně je tak i snižovat a zvyšovat tím svůj zisk.

Cílem mé bakalářské práce je zaměření na analýzu nákladů vybrané společnosti v rozmezí let 2016 až 2018. Účelem analýzy je odhalení případných nedostatků či možných hrozeb souvisejících s řízením nákladů. Obsah mé práce je rozdělen na dvě hlavní části, a to teoretickou a praktickou část.

Teoretická část je pomocí vybraných literárních zdrojů zaměřena na základní problematiku vybraného tématu. Její obsah je tvořen vymezením základních pojmů, definicí a pojetím nákladů a dále také rozdělením nákladů, analýzou vztahů mezi základními ekonomickými veličinami a v neposlední řadě popisem nákladových funkcí.

Praktická část vychází ze získaných informací v teoretické části. První část je věnována základním poznatkům o vybrané společnosti a je zde zpracována i SWOT analýza. Další část je soustředěna na analýzu nákladů společnosti, ve které je zahrnut například vývoj výsledku hospodaření ve sledovaném období a dále také horizontální a vertikální analýza. Třetí částí je potom modelování nákladů společnosti, ve kterém je provedena analýza bodu zvratu, výpočet bezpečnostní koeficient a vytvoření nákladové funkce.

Závěr práce je věnován zhodnocení uskutečněných analýz a navržení možných doporučení, které mohou sloužit pro zlepšení či odstranění nedostatků.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza nákladů ve vybrané společnosti, která bude provedena v závislosti na datech za časové období 2016–2018. Tato data poskytují přehled nejen o rozvaze a výkazu zisku a ztrát, ale jsou doplněna o podrobné interní informace společnosti. Kromě analýzy nákladů je mimo jiné cílem této práce sledovat vývoj nákladů v průběhu stanovených let, a také vliv nákladů na jednotlivých výsledcích hospodaření společnosti.

Dílním cílem je zároveň první část práce, díky které je možné obohatit teoretické znalosti týkající se dané problematiky. První část je zaměřena na poznatky související s náklady a jejich řízením. K vypracování těchto informací budou použity vybrané literární zdroje.

Prostřednictvím získaných informací z teoretické části a dat poskytnutých společností bude zpracována praktická část. Pomocí syntézy budou prozkoumány vztahy mezi položkami výsledku hospodaření a jejich působení na výši již zmiňovaného hospodářského výsledku. Následně bude provedena analýza, díky které budou zhodnocena data účetních výkazů a jejich vývoj v průběhu zvolených let. Dále bude použita metoda pro výpočet bodu zvratu, pomocí níž se dozvíme objem produkce, ve kterém společnosti nevzniká ani zisk ani ztráta. Výsledek bodu zvratu bude dále sloužit pro výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy, která bude následně převedena na bezpečnostní koeficient, který vyjádří o kolik procent by společnost mohla snížit své výnosy, než by se dostala na úroveň bodu zvratu. V závěru praktické části budou prostřednictvím klasifikační metody sestaveny nákladové funkce za všechna sledovaná období.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

## 1.1 Náklady a výnosy

Podle Kocmanové (2013, s. 50-51) jsou náklady definovány jako spotřeba výrobních činitelů, která je účelově vynaložena. Náklady se mohou vyskytovat ve formě buď to snížení aktiv, samotném vzniku nebo zvýšení závazků, anebo snížením peněžních prostředků firmy. Z pohledu finančního účetnictví můžeme rozlišit náklady i výnosy na provozní a finanční.

Výnosy rozumíme zvýšení ekonomického prospěchu za určité období. Všeobecně vzato jsou výnosy spojeny s přírůstkem peněz, zvýšením aktiv a v některých případech mohou být spojeny i se snížením či zánikem závazků. (Dvořáková, 2017, s. 35)

Scholleová (2017, s. 18) definuje náklady jako peněžní vyjádření podnikové spotřeby bez závislosti na uskutečnění peněžní transakce a výnosy znázorňuje jako peněžní vyjádření hospodářského výsledku podniku bez ohledu na to, zda skutečně proběhl převod peněz.

## 1.2 Výdaje a příjmy

Výdaje a příjmy se někdy mohou zaměňovat s náklady a výnosy. Hlavní rozdíl je však v tom, že na rozdíl od nákladů a výnosů, jsou výdaje a příjmy reálnými penězi. Výdaje a příjmy tak vyjadřují skutečně zaplacené či přijaté částky za dané období. Všeobecně se tedy jedná o snížení či zvýšení objemu finančních prostředků podniku. (Zámečník a kol., 2007, s. 9-12)

## 1.3 Výsledek hospodaření

Základní definicí výsledku hospodaření je rozdíl mezi náklady a výnosy. Výsledek hospodaření nám podává přehled o situaci, ve které se daný podnik nachází. Z tohoto výsledku potom můžeme říci, zda podnik dosahuje zisku či se naopak nachází ve ztrátě. (Dvořáková, 2017, s. 35)

Stejně jako tomu je u nákladů a výnosů, i výsledek hospodaření před zdaněním zkoumáme ve třech základních oblastech a zjišťujeme tak provozní a finanční výsledek hospodaření. (Kocmanová, 2013, s. 53)

V praxi se setkáváme s několika druhy výsledků hospodaření:

Provozní VH – vyjadřuje rozdíl pouze mezi provozními výnosy a provozními náklady.

Finanční VH – vyjadřuje rozdíl pouze mezi finančními výnosy a finančními náklady.

VH za účetní období – jedná se o součet výsledků hospodaření z provozní a finanční oblasti a následném odečtení daně z příjmu a převodu podílu vlastníkům podniku.

VH před zdaněním – znázorňuje takový VH, od kterého nebyla odečtena daň z příjmu; vychází se z něj při zjišťování základu daně.

Nerozdělený zisk – jedná se o část zisku po zdanění zvyšující podíl vlastníků.

Ekonomický zisk – vyjadřuje rozdíl mezi provozními výnosy a ekonomickými náklady (explicitní a implicitní náklady). (Martinovičová a kol., 2019, s. 52)

### 1.3.1 Zisk

Zisk je jednoduše definovaný jako přebytek výnosů nad náklady. Je jedním z hlavních cílů podniku a pro to, aby byl podnik úspěšný, je zisk nezbytný. Jedná se o jeden z vlastních interních finančních zdrojů, který zároveň vyjadřuje efektivnost podnikové činnosti. Mezi jeho základní funkce patří:

- Kriteriaální funkce – zodpovídá základní ekonomické otázky, jako například kolik se toho vyrobí, nebo otázky související se zavedením nových výrobků a podobně.
- Rozvojová funkce – slouží k tvorbě finančních zdrojů, které slouží pro následný rozvoj podniku.
- Rozdělovací funkce – napomáhá k rozdělování finančních prostředků mezi vlastníky, investory a stát.
- Motivační funkce – základním motivem podnikání je zisk.

(Martinovičová a kol., 2019, s. 51)

## 1.4 Výkaz zisku a ztráty

Sleduje položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, které se vztahují vždy k určitému období, kde je důležitým faktorem znát začátek a konec toho období ke kterému se výkaz sestavuje. Základní vykazování zisku a ztráty je z provozní a finanční činnosti. V provozní činnosti jsou zastoupeny náklady a výnosy, které se týkají hlavní činnosti podniku. Ve finanční činnosti potom jsou zohledněny náklady a výnosy, které jsou svým vznikem vázány na podnikový kapitál. (Scholleová, 2017, s. 19)

## 2 DEFINICE A POJETÍ NÁKLADŮ

### 2.1 Definice nákladů

Náklady jsou základní ekonomický pojem skrývající různé pohledy na ekonomiku v rámci určitého časového období. Náklady znázorňují peněžní vyjádření vstupů, které podnik vynaloží ve výrobním procesu při výrobě výrobků. Mezi základní vstupy se řadí:

- materiálové zdroje (materiál, suroviny, energie),
- kapacitní zdroje (přístroje, budovy),
- zaměstnanci,
- finanční zdroje. (Papula a Papulová, 2013, s. 91)

Martinovičová a kol. (2019, s. 50) uvádí, že v souvislosti se sledováním nákladů mohou nastat dvě situace, které pojednávají o tom, jak si daný podnik stojí. Jestliže za určité období dochází k růstu absolutní výše celkových nákladů, tato situace poté svědčí o nehospodárnosti podniku. Naopak v druhém případě, jestliže podnik správně hospodaří, náklady, které jsou za dané období vynaloženy, se ve výsledku hospodaření objeví ve formě výnosů.

Synek a Kislingerová (2015, s. 43) dodává, že náklady podniku bezprostředně souvisí s výnosy. Tento vztah je zajištěn pomocí časového rozlišení nákladů a výnosů. V souvislosti s náklady je potřeba zmínit dvě časová rozlišení, a to náklady příštích období a výdaje příštích období.

S náklady také souvisí ukazatel nákladovosti. Jedná se o ukazatele, který vyjadřuje náklady na jednotku peněžního vyjádření daného výstupu. Nákladovost můžeme vyjádřit pro podnik jako celek, pro část podniku, anebo také jen pro jeden výrobek, skupinu výrobků a další. (Martinovičová a kol., 2019, s. 50-51)

### 2.2 Pojetí nákladů

Známe dvě základní vymezení pojmu nákladů. Mezi ně patří vymezení z hlediska finančního účetnictví a manažerského účetnictví.

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 18) uvádí, že ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako celek a jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu. Jedná se tedy o primární zdroj informací sloužící pro řízení podniku. Tyto informace jsou k dispozici jak externím, tak i interním uživatelům a jsou dohledatelné v účetních závěrkách.

V manažerském účetnictví slouží náklady k efektivnímu řízení podniku a jsou sledovány pro potřeby interního účetnictví. Manažerské účetnictví používá rozpočty, kalkulace a další statistické metody sloužící pro efektivnější řízení podniku. Je vedeno samostatně a není řízeno žádnými předpisy. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 18)

Základní rozdělení pojetí nákladů je děleno na:

- finanční (pagatorní) pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,
- ekonomické pojetí nákladů. (Král, 2010, s. 60)

### **2.2.1 Finanční pojetí nákladů**

Finanční pojetí, nazýváno také jako pagatorní pojetí, vychází z informací finančního účetnictví, které chápe náklady jako peněžní prostředky, které jsou investované do výkonů a tyto výkony potom mají zajistit náhradu vynaložených peněz. Může docházet k časovým nesrovnalostem mezi náklady a výdaji. (Král, 2018, s. 68)

Popesko a Papadaki (2016, s. 27) uvádějí, že toto pojetí vnímá náklady také jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje buď to přírůstkem závazků nebo úbytkem aktiv. Jedná se tedy o takové náklady, které jsou ve finančním účetnictví znázorněny spotřebou externích vstupů, které jsou uváděny v účetním systému.

### **2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů**

Toto pojetí vychází z nákladového účetnictví, které se snaží podávat informace potřebné pro běžné řízení a kontrolu prováděných procesů. V tomto pojetí nesledujeme náklady chápané jen jako peněžně zajištěné zdroje, ale také náklady, které ovlivňují ekonomickou schopnost dané aktivity. Mohou nastat jak časové, tak věcné nesrovnalosti mezi náklady a výdaji. (Král, 2010, s. 61)

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 28) hodnotové pojetí oceňuje ekonomické vstupy na úrovni takových cen, které odpovídají jejich reálné současné hodnotě. Součástí pojetí jsou náklady vykazované jak ve finančním, tak i manažerském účetnictví, avšak s tím rozdílem, že v manažerském účetnictví mohou být náklady vykazovány v jiné výši anebo naopak nemusí být vykazovány vůbec.

### 2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí vychází z účetnictví pro rozhodování. Snaží se spojit požadavky pro řízení probíhajících procesů a potřeby rozhodování s cílem výběru optimální varianty. U tohoto pojetí dochází k časovým i věcným nesrovnalostem mezi náklady a výdaji. Zobrazuje i náklady nedoprovázející výdaje v podnikatelském cyklu. (Král, 2018, s. 71-72)

Synek a Kislingerová (2015, s. 43) uvádí, že ekonomické pojetí charakterizuje takové náklady, které byly skutečně obětovány, což souvisí s předešlým zmiňovaným výběrem optimální varianty. Nespádají sem pouze ty částky, které byly reálně zaplacené, ale i ty, které byly obětované. Mezi ekonomické náklady patří například úroky z vlastního kapitálu, ušlé mzdy podnikatelů a další.



### 3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Je všeobecně známo, že pro dobré řízení nákladů je potřeba náklady rozdělit do takových skupin, aby si náklady byly podobné, a tak řízení nákladů napomáhalo ke zvýšení hospodárnosti. Za základní skupiny členění nákladů považujeme rozdělení na druhové členění nákladů, účelové členění nákladů (podle útvarů nebo výkonů), členění nákladů ve vztahu k objemu výroby a další jako například kalkulační členění nákladů, členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování a členění nákladů podle místa vzniku (Synek a Kislingerová, 2015, s. 43)

#### 3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů rozděluje náklady, které do podniku sice přicházejí z vnějšího okolí, avšak z hlediska zobrazení se jedná o náklady prvotní. Toto členění nákladů napomáhá v zodpovídání základních otázek typu od koho, kdy, kde a jak by měl podnik sehnat a zajistit potřebné zdroje. Mezi základní nákladové druhy se řadí spotřeba materiálu, energie a externích služeb, osobní náklady, odpisy a další. (Král, 2010, s. 69-70)

Král (2018, s. 77) dále uvádí, že v závislosti na manažerském řízení se druhové členění nákladů musí kombinovat spolu s dalším rozčleněním, které nám určuje vztah mezi účely nákladů a podnikovými výkony.

#### 3.2 Účelové členění nákladů

Všeobecně vzato můžeme říci, že účelové pojetí nákladů souvisí s rozhodovacími úlohami podniku. Toto členění sleduje náklady v závislosti společně na vnitřních vztazích podniku, a to například vztah nákladů k určitým útvarům i výkonům a činnostem. Toto členění dokáže jednotlivé náklady rozdělit do dalších podskupin. (Fibířová a kol., 2007, s. 102)

Synek a Kislingerová (2015, s. 44) rozdělují účelové členění nákladů do dvou skupin, a to podle útvarů a podle výkonů. Pod pojmem vnitropodnikový útvar rozumíme střediska, která jsou typická pro větší podniky. Díky tomuto třídění je podnik schopný určit, která část podniku je odpovědná za vznik nákladů. V menších firmách se poté používá třídění podle výkonů, které napomáhá k určení nákladů vztahujících se k jednotlivým výrobkům.

### 3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Král (2010, s. 72) dělí první podskupina účelového členění nákladů podle vztahu k činnosti, aktivitě nebo operaci na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou vyvolané přímo určitou technologií dané činnosti či aktivity. Náklady na obsluhu a řízení je skupina nákladů, které se vytvářejí za hlavním účelem vytvoření či zajištění stanovených podmínek průběhu dané činnosti. (Král, 2010, s. 72)

Podle Fibírové a kol. (2007, s. 103) hlavním rozdílem mezi těmito náklady je to, že technologické náklady se přetvářejí na konkrétní výkony a náklady na obsluhu a řízení pouze zajišťují rámcové podmínky pro daný výkon.

### 3.2.2 Náklady režijní a jednicové

Další skupina nákladů navazující na předchozí členění je jejich více podrobným rozdělením. Mluvíme tedy o dělení nákladů na režijní a jednicové. Pro začátek je nutno vysvětlit hlavní rozdíl týkající se předchozího rozčlenění. Rozdíl je v tom, že náklady na obsluhu a řízení jsou v každém případě režijní, ale naopak náklady technologické mohou být jak režijní, tak i jednicové. (Fibírová a kol., 2007, s. 104)

Hradecký a kol. (2008, s. 79) popisují jednicové náklady jako náklady, které nesouvisí pouze s technologickým procesem, ale vztahují se také na příslušnou kalkulační jednici. Vykazují se jednotlivě za daný výkon v určitých kalkulačních položkách. Nejčastěji se jedná o jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady.

Náklady režijní představují náklady na obsluhu a řízení a také část technologických nákladů související s technologickým procesem, na který je pohlíženo jako na celek. Režijní náklady díky svým vlastnostem mohou představovat komplikaci při rozpoznávání přesné struktury spolu se vztahy k výkonům. Tato skutečnost je dána hlavně tím, že režijní náklady není možné jednoduše přiřadit k jednotce výkonu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

## 3.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu výroby je jedním z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů. Na rozdíl od předchozích členění je cílem této klasifikace sledovat chování nákladů při různých změnách objemu, a tak určit nejlepší možnou variantu budoucích výkonů.

Členění je proto důležitým nástrojem pro manažerská rozhodnutí. Určení možných variant objemů výkonů je možné stanovit pomocí mnoha druhů ukazatelů (například množství prodaných a vyrobených kusů, počet odpracovaných hodin a další). V rámci tohoto členění potom rozlišujeme dvě základní rozdělení na náklady fixní a variabilní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

### 3.3.1 Náklady fixní a variabilní

Hlavní rozdíl mezi těmito náklady je v tom, zda se v závislosti na objemu mění či nikoli.

**Fixní náklady** se se změnami objemu nemění, proto jsou na změnách objemu výroby nezávislé. Tyto náklady nelze ekonomicky dělit. Do procesů se fixní náklady připisují zprostředkovaně podle nepřímých výpočtů. (Čechová, 2011, s. 81)

Synek (2011, s. 88) uvádí v souvislosti s fixními náklady následující jevy:

- Relativní úspora fixních nákladů – nastává tehdy, když dochází ke zvýšení objemu produkce při stálých fixních nákladech. Úsporu poté můžeme vypočítat následovně:

$$U = FN \times (k - 1)$$

Přičemž:  $U$  je relativní úspora fixních nákladů v Kč,

$FN$  jsou celkové fixní náklady v Kč,

$k$  je koeficient růstu objemu výroby. (Synek, 2011, s. 88)

- Nevyužití fixní náklady – vznikají v případě, kdy dochází k nevyužití výrobní kapacity. Nevyužitými fixními náklady označujeme tu část fixních nákladů, jenž odpovídá právě zmíněné nevyužití kapacity. Nevyužití fixní náklady můžeme vyčíslit pomocí vzorce: (Synek, 2011, s. 89)

$$FN_n = FN \times \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right)$$

Přičemž:  $FN_n$  jsou nevyužití fixní náklady v Kč,

$Q_s$  je skutečný objem výroby v Kč nebo v kusech,

$Q_p$  je kapacita výroby v Kč nebo v kusech. (Synek, 2011, s. 89, 90)

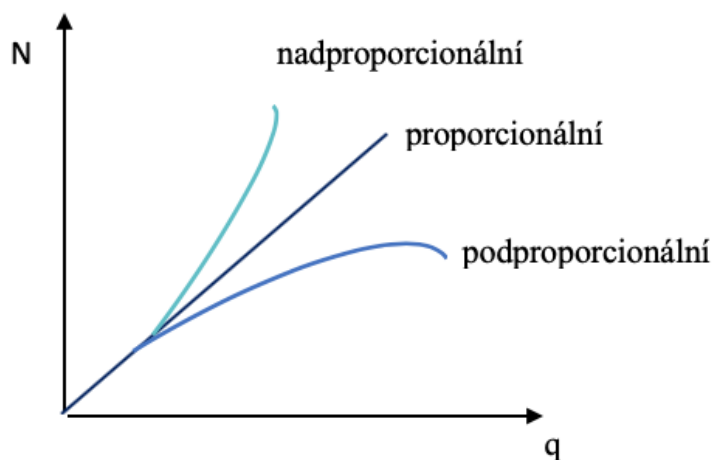
- Remanence nákladů – platí, že se zvyšováním výrobní kapacity podniku se zvyšují fixní náklady. Nemůžeme však říci, že to platí i opačně, protože se snižováním výrobní kapacity ve většině případů fixní náklady zůstávají neměnné. A právě tato skutečnost je v praxi označována jako nákladová remanence. (Synek, 2011, s. 90)

**Variabilní náklady** jsou proměnlivými náklady, které se se zvýšením objemu výroby zvyšují, a naopak se snížením objemu výroby se snižují. Můžeme tedy říci, že jsou na změnách objemu výroby závislé. Variabilní náklady se ekonomicky dělí a do procesů jsou přiřazovány ve výši odpovídající určitému objemu výkonů. (Čechová, 2011, s. 81)

Papula a Papulová (2013, s. 104) řadí mezi variabilní náklady především úkolové mzdy výrobních operátorů, spotřeba materiálu a energie ve výrobě a další náklady související s množstvím vyrobených produktů.

V souvislosti s variabilitou nákladů rozlišujeme tři druhy variabilních nákladů:

- Nadproporcionální variabilní náklady – jsou takové náklady, při nichž se celkové variabilní náklady zvětšují rychleji než růst objemu výkonů.
- Proporcionální variabilní náklady jsou v tom okamžiku, když celkové variabilní náklady rostou přímo úměrně s objemem výkonů.
- Podproporcionální variabilní náklady – o těchto nákladech mluvíme tehdy, když růst celkových variabilních nákladů zaostává za růstem objemu výkonů. (Papula a Papulová, 2013, s. 104)



Obr. 1 Průběh variabilních nákladů (Papula a Papulová, 2016, s. 36)

### 3.4 Kalkulační členění nákladů

Tento typ členění nákladů je zpravidla využíván v kalkulačním účetnictví při rozpočítání neboli alokaci nákladů na daný objekt či výkon. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36)

Kalkulační členění nákladů se používá zpravidla pro získání potřebných informací o nákladech, které nám pomáhají rozhodnout, jakou výrobu například preferovat, zda se vyplatí daný výrobek vyrábět nebo by naopak bylo lepší výrobu zastavit a další. V rámci tohoto členění rozlišujeme náklady na náklady přímé a nepřímé. (Král, 2018, s. 83)

#### 3.4.1 Náklady přímé a nepřímé

Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé se zaměřuje na správné přiřazení těchto nákladů k předem stanoveným výkonům. Všeobecně tedy můžeme říct, že toto rozdělení dělí náklady podle toho, zda s daným výkonem souvisí přímo či nepřímo. (Landa a Polák, 2008, s. 11)

Náklady přímé se alokují k danému výkonu přímo, protože s tímto výkonem souvisí. Mezi přímé náklady patří náklady jednicové, ale i náklady režijní, které se vztahují přímo k danému druhu výkonu. (Fibírová a kol., 2007, s. 105)

Náklady nepřímé jsou společné pro skupinu výkonů, a proto s daným výkonem přímo nesouvisí, což znamená, že se alokují nepřímo pomocí stanovených metod pro přiřazení nákladů. Těmito náklady bývají zpravidla náklady režijní. (Fibírová a kol., 2007, s. 106)

Mezi přímé náklady spadají například přímé mzdy výrobních operátorů, přímý materiál a jiné. Do nepřímých nákladů poté patří odpisy, náklady na odbyt produktů a řízení podniku, správní náklady a další. (Landa a Polák, 2008, s. 11-12)

### 3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Náklady spadající do tohoto členění jsou brány z pohledu manažerského rozhodování. Jejich charakteristickým znakem je to, že nevycházejí z reálných hodnot, ale naopak z hodnot odhadovaných, které se používají při výběru možných variant v budoucím rozhodování. Často používanými kategoriemi nákladů v manažerském rozhodování jsou:

- náklady relevantní a irelevantní,
- náklady oportunitní,
- náklady utopené. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

### 3.5.1 Náklady relevantní a irelevantní

V závislosti na rozhodování se rozdělení nákladů na relevantní a irelevantní vztahuje k tomu, zda jsou dané náklady rozhodnutím ovlivnitelné či nikoli. Relevantní náklady jsou z pohledu určitého rozhodnutí důležité a v závislé na daném rozhodnutí, a naopak irelevantní náklady jsou z pohledu rozhodnutí nedůležité. (Hradecký a spol., 2008, s. 79-80)

Podle Druryho (2015, s. 34) se relevantní náklady řadí mezi budoucí náklady, které se spolu s rozhodnutím mění, tudíž jsou rozhodnutím ovlivnitelné. Irelevantní náklady jsou potom ty náklady, které se v závislosti na rozhodnutí nemění.

Čechová (2013, s. 62) dodává, že irelevantnost těchto nákladů může vyplývat z jejich podstaty. Podle toho můžeme irelevantní náklady vyčlenit na objektivně ovlivnitelné a objektivně neovlivnitelné.

### 3.5.2 Náklady oportunitní

Oportunitní náklady jsou všeobecně řečeno náklady obětované příležitosti. Vyjadřují takový ušlý výnos, o který přijdeme nezvolením nejlepší možné varianty. Tyto náklady se běžně nezaznamenávají v účetním systému. Používají se pouze u omezených zdrojů, protože tam, kde zdroje nejsou omezené, neexistuje žádná možná oběť, o kterou bychom mohli přijít. (Drury, 2015, s. 35)

### 3.5.3 Náklady utopené

Utopené náklady jsou charakteristické tím, že byly vytvořeny určitým rozhodnutím, které jsme přijali v minulosti a nelze je měnit žádným možným rozhodnutím učiněným do budoucna. Může se jednat například o odpisy fixních aktiv. (Drury, 2015, s. 35)

Popesko a Papadaki (2016, s. 49) vymezují základní vlastnosti utopených nákladů, k nimž patří:

- jejich celková výše nelze změnit,
- jsou vynakládány před zahájením výroby,
- poměrně dlouhý časový úsek mezi samotným výdajem a vyjádřením nákladu.

## 4 ANALÝZA VZTAHU MEZI ZÁKLADNÍMI EKONOMICKÝMI VELIČINAMI

### 4.1 Definice bodu zvratu

Martinovičová a kol. (2019, s. 67-70) říká, že analýza bodu zvratu zachycuje vztahy mezi položkami nákladů, tržeb, zisku před zdaněním a objemu výroby. Bod zvratu vyjadřuje minimální množství objemu výroby, které musí firma vyrobit, aby se nedostala do ztráty.

Bod zvratu nám vyjadřuje takové množství objemu produkce, v jehož případě se výnosy rovnají nákladům, a tudíž provozní zisk podniku je nulový. Základní rovnice, ze které vycházíme je následující (Scholleová, 2017, s. 46):

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

Po úpravě poté získáme vzorec používaný pro výpočet bodu zvratu:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p - vn}$$

Kde:  $Q_{BZ}$  vyjadřuje množstevní bod zvratu v ks,

FN vyjadřuje celkové fixní náklady v Kč,

p vyjadřuje jednotkovou cenu,

vn vyjadřuje jednotkové variabilní náklady. (Scholleová, 2017, s. 47)

Rozdíl vyjádřený mezi cenou a variabilními náklady se v praxi označuje pod pojmem příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku neboli krycí příspěvek. Jednotkový krycí příspěvek můžeme vyjádřit následovně (Popesko a Papadaki, 2016, s. 44):

$$u = p - b$$

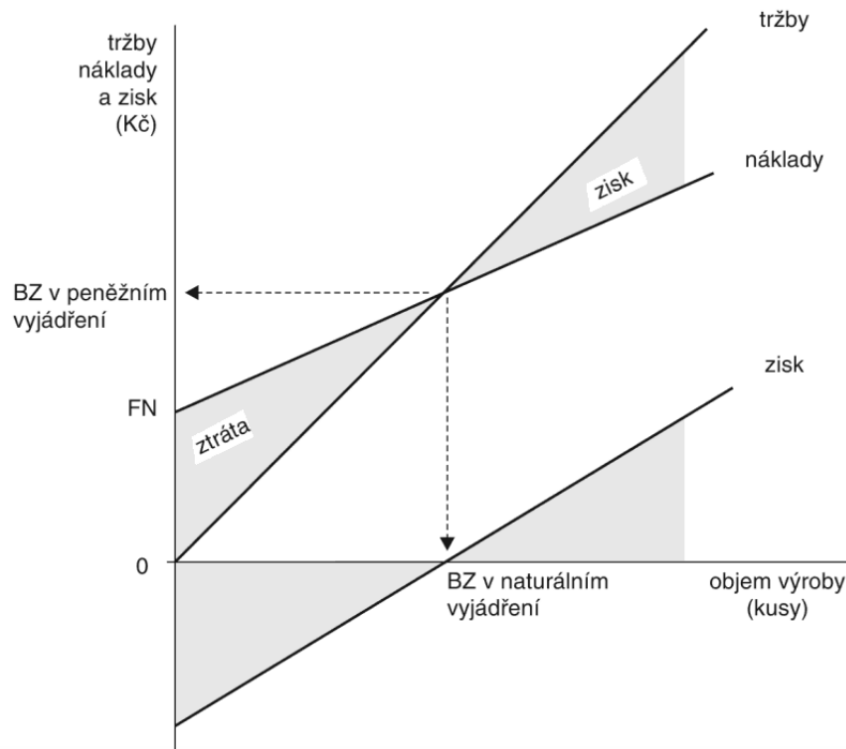
Celkový příspěvek na úhradu FN, který zahrnuje veškeré prováděné výkony, vyjádříme pomocí rozdílu mezi celkovými tržbami a celkovými variabilními náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 44)

$$U = T - VN$$

Předchozí výpočet pro bod zvratu vyjadřuje množstevní bod zvratu v kusech, avšak není to jediný způsob výpočtu. Bod zvratu můžeme vyjádřit také v korunách pomocí haléřového ukazatele nákladovosti. Tento ukazatel představuje variabilní náklady, které je potřeba

vynaložit k získání 1Kč v tržbách. V tomto případě bod zvratu vypočítáme pomocí následujícího výpočtu (Scholleová, 2017, s. 46-47):

$$Q_{BZ \text{ v Kč}} = p \times Q_{BZ} = p \times \frac{FN}{p - vn} = \frac{FN}{1 - \frac{vn}{p}} = \frac{FN}{1 - vn'}$$



Obr. 2 Analýza bodu zvratu (Synek, 2011, s. 136)

## 4.2 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Bezpečnostní podnikatelská rezerva je koeficient, používající se při výpočtech bodu zvratu. Zaměřuje se na sledování rozdílů mezi současnými výnosy a výnosy v bodě zvratu. Tento ukazatel vyjadřuje, o kolik je možné snížit výnosy, než se dostaneme do úrovně bodu zvratu. Výpočet je následující (Popesko a kol., 2008, s. 33):

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

V souvislosti s tímto ukazatelem ještě souvisí tzv. bezpečnostní koeficient, který nám vyjadřuje bezpečnostní podnikatelskou rezervu v procentech. Jeho vyjádření potom je: (Popesko a kol., 2008, s. 33)

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



### 4.3 Kritické využití výrobní kapacity

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 46) je v souvislosti s bodem zvratu důležité se zabývat i jiným faktorem, kromě úrovní VN, FN, CN, tržeb a objemu výroby, jímž je maximální kapacita výkonů. Jelikož se může stát, že v okamžiku výpočtu bodu zvratu dostaneme výsledek v takové výši, kdy se nacházíme nad úrovní maximální kapacity využívaných zařízení, a tudíž výroba takového množství není možná, je potřeba sledovat již v předchozí větě zmíněný faktor. K vyjádření maximální kapacity výkonů se v praxi používá tzv. kritické využití výrobní kapacity. Tento ukazatel udává podíl využití kapacity v bodu zvratu.

Výsledek tohoto ukazatele je vyjádřen v procentech a jeho výpočet je následující:

$$KVK = \frac{Q_{BZ} \times 100}{Q_{Max}}$$

Kde: KVK je kritické využití výrobní kapacity,

$Q_{BZ}$  je bod zvratu,

$Q_{MAX}$  je maximální kapacita. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 46)

### 4.4 Analýza stavových ukazatelů

Podle Knápkové a kol. (2017, s. 65-71) je analýza stavových ukazatelů též nazývána jako analýza absolutních ukazatelů. Analýza je zaměřena na zkoumání majetkové a finanční struktury podniku a k jejímu provedení jsou používány základní nástroje, kam spadá analýza trendů a procentní vyjádření jednotlivých položek. Absolutní ukazatelé se používají ke srovnání vývojových trendů, které je prováděno pomocí horizontální analýzy a analýze procentních podílů jednotlivých položek prováděné pomocí vertikální analýzy.

Máče (2006, s. 29) dodává, že analýza stavových ukazatelů nejčastěji využívá k porovnání data získaná za běžný účetní rok a za rok minulý. Je možné zjistit jak změny absolutní, tak změny relativní vyjádřené procenty.

#### 4.4.1 Horizontální analýza

Prostřednictvím horizontální analýzy je možné porovnávat změny jednotlivých položek účetního výkazu ve dvou časových obdobích. Při výpočtu je nejdříve vyčíslena absolutní výše změn, a poté procentní vyjádření této absolutní změny k výchozímu roku. (Knápková a kol., 2017, s. 71)

$$\text{absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1}$$

$$\% \text{ změna} = (\text{absolutní změna} \times 100) / \text{ukazatel}_{t-1}$$

Pešková a Jindřichovská (2012, s. 53) dodává, že horizontální analýza napomáhá k zodpovězení základních dvou otázek a to:

- Jak moc se sledovaná položka změnila během dvou období v původních jednotkách?
- O kolik procent se sledovaná položka změnila během dvou období?

#### 4.4.2 Vertikální analýza

Vertikální analýza neboli procentní rozbor nám vyjadřuje podíl jednotlivých položek ke zvolené základně, která je určena jako 100 %. Při vertikální analýze rozvahy jsou za základnu nejčastěji zvolena celková aktiva nebo pasiva a při analýze výkazu zisku a ztrát to potom bývá výše celkových nákladů nebo výnosů. (Knápková a kol., 2017, s. 71)

Pešková a Jindřichovská (2012, s. 55) uvádí, že vertikální analýzu můžeme nazývat také jako procentní rozbor nebo strukturální analýzu. Pomocí této analýzy je možné sledovat relativní uspořádání položek stanoveného účetního výkazu a je možné ji využít k porovnávání více podniků.

## 5 NÁKLADOVÁ FUNKCE

Nákladové funkce jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů při tvorbě manažerských rozhodnutí, které se zaměřují na produkční kapacitu podniku a technologie použité ve výrobě. Pro sestavení nákladové funkce je důležité klasifikovat náklady podle závislosti na změně objemu výroby a v tomto případě potom rozlišujeme nákladovou funkci krátkodobou a dlouhodobou. (Martinovičová a kol., 2019, s. 63)

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 25) uvádí, že nákladové funkce mohou sloužit pro řešení problémů a otázek, které jsou spojené s podnikáním. Tyto problémy a otázky se mohou týkat následujících operací:

- výpočet bodu zvratu,
- zjištění objemu produkce požadované k dosažení určitého zisku,
- určení výše limitů nákladů a cen,
- stanovení minimální hranice ceny potřebné k pokrytí nákladů.

Za předpokladu, že vývoj variabilních nákladů a peněžně ocenitelných výkonů je lineární, lze průběh funkce modelovat lineární nákladovou funkcí. V tomto případě je objem výroby jedinou nezávisle proměnnou. Lineární nákladovou funkci můžeme vyjádřit ve dvou základních rovinách (Martinovičová a kol., 2019, s. 64):

- a) Nákladová funkce pro objem výroby, která je vyjádřena v naturálních jednotkách

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

Kde:  $N$  znázorňuje celkové náklady za dané časové období v Kč,

$F$  znázorňuje fixní náklady za dané časové období v Kč,

$v$  znázorňuje průměrné variabilní náklady v Kč na naturální jednotku,

$q$  znázorňuje objem výroby za časové období v naturálních jednotkách.

(Martinovičová a kol., 2019, s. 64)

- b) Nákladová funkce pro objem výroby, která je vyjádřena v peněžních jednotkách

$$N = F + v^* \times Q$$

Kde: N znázorňuje CN za dané časové období v Kč,  
F znázorňuje FN za dané časové období v Kč,  
v\* znázorňuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč objemu produkce,  
Q znázorňuje objem výroby za dané časové období v Kč.  
(Martinovičová a kol., 2019, s. 64)

## 5.1 Krátkodobá nákladová funkce

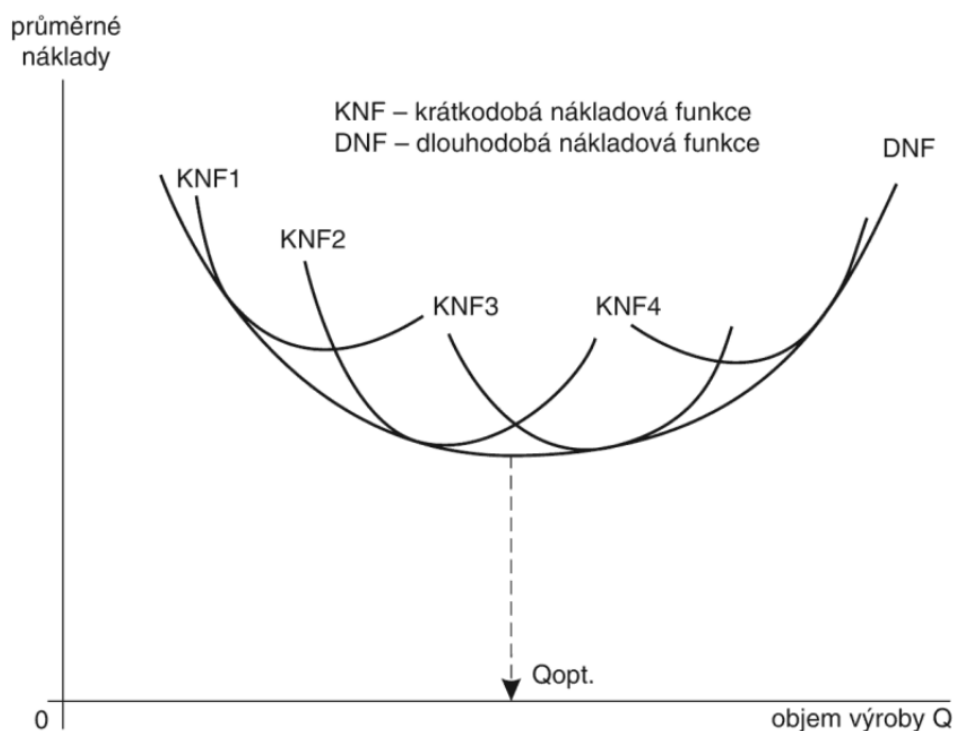
Krátkodobá nákladová funkce je používána pro zobrazení průběhu celkových nákladů za krátké časové období. U tohoto typu nákladové funkce je možné měnit jen některé faktory jako například spotřeba nebo množství práce a ostatní faktory jsou poté neměnné, kam spadají různá výrobní zařízení, stroje, budovy a podobně. (Zámečník a kol., 2007, s. 35)

Výrobní kapacita u krátkodobé funkce je omezena právě již zmiňovanými neměnnými činiteli výroby, které se často mohou označovat jako fixní výrobní činitelé. V těchto případech se předpokládá, že výrobní kapacita je tedy určena a v závislosti na dané úloze je neměnná. (Martinovičová a kol., 2019, s. 63)

## 5.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Využití dlouhodobé nákladové funkce je zpravidla pro delší časová období. Tato funkce je složena z částí krátkodobých nákladových funkcí a ovlivňuje optimální velikost výroby a počet podniků na trhu. Dlouhodobá nákladová funkce je charakteristická svým tvarem, který ve většině případů připomíná písmeno U. (Synek, 2011, s. 91-92)

Znázornění do tvaru U lze vysvětlit následovně: „S rostoucím objemem produkce celkové průměrné náklady nejprve klesají vzhledem k úsporám z rozsahu produkce, technologickému pokroku apod.; nicméně po dosažení optimálního objemu produkce začínají opět růst, a to vzhledem k existenci dílčích neefektivností vyplývajících z kvantitativních a kvalitativních aspektů produkce.“ (Martinovičová a kol., 2019 s. 63)



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

### 5.3 Metody stanovení nákladových funkcí

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 28) uvádí, že mezi metody stanovení nákladových funkcí spadají čtyři základní způsoby, kterými je možné nákladové funkce určit. Jsou to:

- klasifikační analýza,
- metoda dvou období,
- bodový diagram,
- regresní a korelační analýza.

Klasifikační analýza je základní metodou pro stanovení nákladových funkcí spočívající v rozčlenění nákladů na fixní a variabilní v závislosti na tom, zda se se mění se změnou objemu výroby, anebo zůstávají neměnné. Mezi fixní náklady patří odpisy, nájemné, část mzdových nákladů a části nákladů na spotřebu energie či materiálu. Do variabilních nákladů potom spadají jednicové mzdy, materiál a ostatní jednicové náklady. (Synek, 2011, s. 94)

Metoda dvou období je metoda, která využívá ke stanovení nákladové funkce porovnání dvou období. Nejčastěji se používají období s nejvyšším a nejnižším objemem výroby. Tyto zjištěné údaje se poté dosazují do rovnic a následně se řeší soustava dvou rovnic.

Hlavní nevýhodou této metody je, že výsledky jsou závislé pouze na zvolených obdobích, tudíž v případě, že jeden údaj nebude odpovídat normálnímu vývoji, mohou být výsledky metody zkreslené. (Zámečník a kol., 2007, s. 39)

Bodový diagram je součástí grafické metody stanovení nákladové funkce. Tato metoda bývá často podložena a doplněna výpočtem. Z digramu v konečné fázi lze předpokládat předběžný průběh nákladových funkcí. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 29)

Martinovičová a kol. (2019, s. 65) popisuje další metody pro stanovení parametrů nákladových funkcí jako je například technologická metoda, metoda nejmenších čtverců nebo metoda průměrů.

Metoda průměrů spočívá v tom, že pracuje s údaji alespoň ze čtyř období a její postup se řídí následující kroky:

- Po vyloučení extrémních hodnot se provádí seřazení vstupních hodnot od největšího k nejmenšímu objemu výroby.
- Dále se vstupní údaje rozdělí do dvou skupin, přičemž se pro každou z nich vypočítá průměrný objem a průměrné náklady.
- Zjištěné průměrné hodnoty se poté dosazují do lineárních rovnic nákladů, které jsou následně řešeny pomocí soustavy dvou rovnic o dvou neznámých, kdy zjišťujeme konstantu  $F$  a regresní člen  $v$ . (Martinovičová a kol., 2019, s. 65)

## 6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část mé bakalářské práce je zaměřena na tematiku týkající se nákladů a byla vypracována na základě literárních zdrojů, které se právě danou problematikou zabývají.

Začátek je zaměřen na vymezení základních pojmů například definice nákladů, výnosů, příjmů a výdajů. Je zde vysvětlen také výkaz zisku a ztrát a výsledek hospodaření. Hospodářský výsledek vyjadřuje, zda podnik dosahuje zisku nebo se nachází ve ztrátě a také je důležitým ukazatelem v rámci mnoha podnikových rozhodnutí.

V další části jsem se zaměřila na podrobnější rozebrání dané problematiky jako je definice nákladů, pojetí nákladů a následné členění nákladů. Můžeme zde například zjistit, že náklady jsou vyjadřovány odlišně ve finančním a manažerském účetnictví. Náklady z pohledu finančního účetnictví slouží především pro externí uživatele, zatímco náklady z pohledu manažerského účetnictví slouží převážně pro potřeby interních uživatelů. Dále je vysvětleno pojetí nákladů finanční, hodnotové a ekonomické.

V rámci členění nákladů jsou popsány základní charakteristiky jednotlivých skupin a následně rozebrány samostatné typy nákladů. Jsou zde vysvětleny například náklady fixní a variabilní, které se od sebe odlišují tím, zda jsou závislé či nezávislé na objemu produkce, náklady přímé a nepřímé, které buď to souvisí přímo anebo nepřímo s daným výkonem a další.

Ke konci teoretické části jsem se zabývala analýzou vztahů mezi základními ekonomickými veličinami, kde jsem podrobně rozebrala například bod zvratu, který nastává v případě, kdy se náklady rovnají výnosům a podnikový zisk je tedy nulový. Posledním bodem poté bylo téma nákladových funkcí a rozebrání jejich typů.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Analyzovaná společnost byla založena v roce 1991 na území Zlínského kraje z přidružené výroby zemědělského podniku. Z právního hlediska jde o společnost s ručením omezeným. Jedná se o soukromý podnik, který spadá do vlastnictví jednoho majitele a v dnešní době má 39 zaměstnanců. Firma se zaměřuje především na zahraniční trhy, se kterými obchoduje téměř od počátku své působnosti.

### 7.1 Charakteristika společnosti

Výroba společnosti je zaměřena zejména na výrobu průmyslových a spotřebních výrobků z laminátu a plastu. Předmětem podnikání jsou uváděny následující činnosti:

- silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí;
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

V souvislosti s klasifikací činností dle CZ-NACE (CZ-NACE, 2013) je společnost řazena následovně:

- |       |   |
|-------|---|
| 22210 | - Výroba plastových desek, fólií, hadic, trubek a profilů |
| 74    | - Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti          |
| 49410 | - Silniční nákladní doprava                               |
| 471   | - Maloobchod v nesespecializovaných prodejnách            |

### 7.2 Výroba

Jak již bylo zmíněno, společnost se soustřeďuje na výrobu a následný prodej výrobků z laminátu a plastu. Nabízí širokou škálu výrobků ze zmíněných materiálů a v každém případě se snaží o maximální spokojenost obou stran obchodu.

Hlavní sortiment tvoří střešní světlíky sloužící k přímému osvětlení a odvětrání, které společnost vyrábí v mnoha variantách dle potřeb a přání odběratelů. U tohoto výrobku je

možné vybírat z parametrů, mezi něž patří počet vrstev kopule, barva kopule, tvar světlíku, způsob užití a způsob otevírání.

Vedlejší sortiment výrobků, které společnost nabízí, tvoří například nádrže na vodu, kryty na ventilátory, laminátová zvířata nebo díly pro zemědělské postřikovače a další.

### 7.3 Organizační struktura



Obr. 4 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

Jelikož se jedná o poměrně malou společnost, na všechna oddělení dohlíží sám jednatel, který je zároveň majitelem firmy. V případě speciálních objednávek se podílí na zahraničním obchodu a má hlavní funkci při tvorbě mezd. Jednatel má vlastní asistentku, společně s kterou se podílí na fakturaci ve společnosti. Vyhotovení faktur má však následně na starost účetní oddělení.

V účetním oddělení jsou zaměstnány dvě účetní. Jedna se soustřeďuje a řeší veškeré spojitosti s dopravním oddělením a dále také nemocenské dovolené řidičů a podobně. Druhá účetní má na starost účetní operace na jednotlivých účtech a provádí účetní zápisy.

Tuzemský a zahraniční obchod je rozdělený, ale princip vyřizování objednávek je stejný. Objednávka přijde na e-mail odpovědné osobě, která poté dostane jednoduchý náčrt od vedoucího výrobního oddělení. Následně odpovědná osoba odesílá potvrzení objednávky i s návrhem zákazníkovi. Poté jsou informace o objednávce odeslány do výrobního oddělení. Hotová objednávka je zabalena a připravena buď to k osobnímu odběru nebo převedena do dopravního oddělení, kdy je objednávka ve vybrané dny poslána zákazníkovi.

## 7.4 SWOT analýza

Pomocí SWOT analýzy jsou v této kapitole vyjádřeny silné stránky společnosti, díky kterým může firma vystupovat na trhu jako silný konkurent, a tudíž jsou pro ni důležité. Oproti silným stránkám pak stojí slabé stránky, na které se musí společnost zaměřit a případně se pokoušet je měnit či úplně odstranit. Dále v rámci SWOT analýzy jsou popsány neovlivnitelné faktory působící z vnějšího okolí, kam patří možné příležitosti a hrozby.

Tab. 1 SWOT analýza (vlastní zpracování)

	+	-
Vnitřní prostředí	<b>SILNÉ STRÁNKY</b>	<b>SLABÉ STRÁNKY</b>
	Vlastní doprava Široký sortiment Dobré vztahy s odběrateli Kvalitní výroba	Nedostatečná technická dokumentace Nízký stupeň automatizace Nedostatečná aktualizace propagačních materiálů
Vnější prostředí	<b>PŘÍLEŽITOSTI</b>	<b>HROZBY</b>
	Málo konkurentů na území ČR Zájem a příchod nových odběratelů Předčasné placení pohledávek	Nová konkurence Odchod odběratelů ke konkurenci Špatná platební schopnost odběratelů

### SILNÉ STRÁNKY

Mezi silné stránky společnosti patří především doprava. Společnost má svoji vlastní dopravu, kterou převáží výrobky k odběratelům. Jelikož se firma z větší části soustřeďuje na zahraniční obchod, dá se tato stránka považovat za jednu z nejdůležitějších.

Další silnou stránkou je široký sortiment nabízených výrobků. Co se týče střešních světlíků společnost nenabízí pouze základní rozměry, ale podle potřeb odběratelů je možno výrobek po domluvě vyrobit v jakékoli velikosti.

Mnoho odběratelů má společnost téměř již od svého vzniku, a proto jsou mezi silné stránky zařazeny dobré vztahy s odběrateli.

Zařazení kvalitní výroby mezi silné stránky, je možno potvrdit například nízkým počtem reklamací.

## SLABÉ STRÁNKY

Nejslabším místem společnosti je nedostatečná technická dokumentace. V souvislosti s touto skutečností je fakt, že společnost postrádá pozici technického konstruktéra.

Další slabou stránkou je nízký stupeň automatizace, kdy firma využívá minimum automatických technologií při výrobě.

Slabým místem, které je třeba určitě zmínit, je nedostatečná aktualizace propagačních materiálů. Společnost spravuje vlastní webové stránky, avšak jejich aktualizace a modernizace v porovnání s dnešní dobou je téměř nulová.

## PŘÍLEŽITOSTI

V souvislosti s nabízeným sortimentem, především tedy střešních světlíků, je momentálně na území České republiky minimum konkurenčních společností, které se soustřeďují na stejnou výrobu.

Pokud by se společnost zaměřila na zlepšení propagace, mohlo by to vést k probuzení zájmu či získání nových odběratelů a rozšířit tak poptávku především v tuzemsku.

Další z příležitostí společnosti, která by mohla napomoci například ke zlepšení vztahů, by mohlo být předčasné či dřívější placení pohledávek od odběratelů. V tomto případě by firma poté mohla nabízet například slevy či jiné benefity.

## HROZBY

Jelikož se v tuzemsku nenachází mnoho konkurenčních společností, je jednou z hlavních hrozeb právě vznik či příchod nových konkurentů na trh. S tímto faktem by poté mohl souviset následný odchod dlouhodobých odběratelů ke konkurenci. Mezi důvody pro odchod by mohly být zařazeny například modernější technologie konkurence, nižší ceny nebo širší nabídka produktů.

S příchodem nových odběratelů, nebo například s finančními potížemi u dlouhodobých odběratelů by mohly souviset špatné platební schopnosti, což by následně mohlo vést ke zhoršení obchodních vztahů.

## 7.5 Majetková a finanční struktura

Majetková a finanční struktura je vytvořena pomocí materiálů poskytnutých firmou za časové období v letech 2016-2018. Struktury jsou vytvořeny z dat rozvah společnosti zahrnujících aktiva a pasiva.

Majetková struktura je tvořena veškerým majetkem společnosti, který se nachází v jejím vlastnictví a slouží tak k jejímu obchodování. Spadají sem položky aktiv, kde je zahrnut hmotný i nehmotný majetek, zásoby, pohledávky firmy a další majetkové položky.

V Tabulce 2 je zpracován přehled majetkové struktury vybrané společnosti.

*Tab. 2 Majetková struktura (vlastní zpracování)*

V tisících Kč	2016	2017	2018
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>252 165</b>	<b>271 577</b>	<b>293 456</b>
<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	<b>123 465</b>	<b>148 887</b>	<b>170 027</b>
Dlouhodobý hmotný majetek	78 330	103 725	124 423
Dlouhodobý finanční majetek	45 135	45 162	45 604
<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>	<b>127 827</b>	<b>122 503</b>	<b>123 059</b>
Zásoby	4 011	3 388	3 531
Dlouhodobé pohledávky	15 921	13 600	6 729
Krátkodobé pohledávky	12 600	7 626	19 408
Krátkodobý finanční majetek	0	0	0
Peněžní prostředky	95 295	97 889	93 391
<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>873</b>	<b>187</b>	<b>370</b>

Z tabulky (Tab. 2) je zřejmé, že v letech 2017 a 2018 tvoří aktiva převážně dlouhodobý majetek, ale v roce 2016 však byla aktiva naopak více tvořena oběžnými aktivy.

V průběhu sledovaných let dochází k růstu dlouhodobého majetku, kdy se zvyšuje především dlouhodobý majetek hmotný. Neustálý nárůst dlouhodobého hmotného majetku způsobují investice společnosti a nakupování nových pozemků či staveb.

Oběžná aktiva se v průběhu analyzovaných let měnila kolísavě. Za poslední sledovaný rok došlo k poklesu dlouhodobých pohledávek o 50,5 %, a naopak k nárůstu krátkodobých pohledávek. Peněžní prostředky ve všech letech tvoří přes 75 % oběžných aktiv, a tyto prostředky jsou převážně uloženy na účtech společnosti.

Ve finanční struktuře jsou zobrazeny položky pasiv, díky kterým je společnost schopna financovat aktiva. Díky finanční struktuře je možné určit způsob financování společnosti. Finanční struktura je rozdělena na dvě hlavní složky, a to vlastní kapitál a cizí zdroje.

V následující tabulce (Tab.3) je vypracována finanční struktura vybrané společnosti.

*Tab. 3 Finanční struktura (vlastní zpracování)*

<b>V tisících Kč</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>252 165</b>	<b>271 577</b>	<b>293 456</b>
<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>	<b>247 386</b>	<b>268 149</b>	<b>288 236</b>
Základní kapitál	150	150	150
Fondy ze zisku	154	252	250
VH minulých let	223 492	246 982	267 747
VH běžného účetního období	23 590	20 765	20 089
<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>4 585</b>	<b>3 245</b>	<b>4 901</b>
Rezervy	0	0	0
Krátkodobé závazky	4 585	3 245	4 901
<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>194</b>	<b>183</b>	<b>318</b>

Z Tabulky 3 je zřejmé, že finanční strukturu tvoří z převážné většiny vlastní kapitál. Nejvyšší podíl mají výsledky hospodaření minulých let, které představují přes 90 % vlastního kapitálu. Výsledky hospodaření běžných účetních období se v jednotlivých letech postupně snižují.

Cizí zdroje ve sledovaných letech tvoří přibližně 1 % celkových pasiv. Hodnoty cizích zdrojů v roce 2017 poklesly oproti roku 2016 o 29 % a následující rok naopak vzrostly o 51 %. Tato skutečnost byla způsobena kvůli změnám, které nastaly v hodnotách u položek krátkodobých závazků z obchodních vztahů. Cizí zdroje jsou tvořeny pouze krátkodobými závazky, které jsou složeny hlavně ze závazků z obchodních vztahů a ostatních závazků.

Podle získaných zpracovaných dat z majetkové a finanční struktury je možné určit způsob financování firmy. Čistý pracovní kapitál je kladný a vlastní kapitál výrazně převažuje nad krátkodobými cizími zdroji. Z této skutečnosti plyne, že společnost dlouhodobými zdroji financuje i část krátkodobého majetku, což znamená, že používá konzervativní strategii financování.

## 8 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

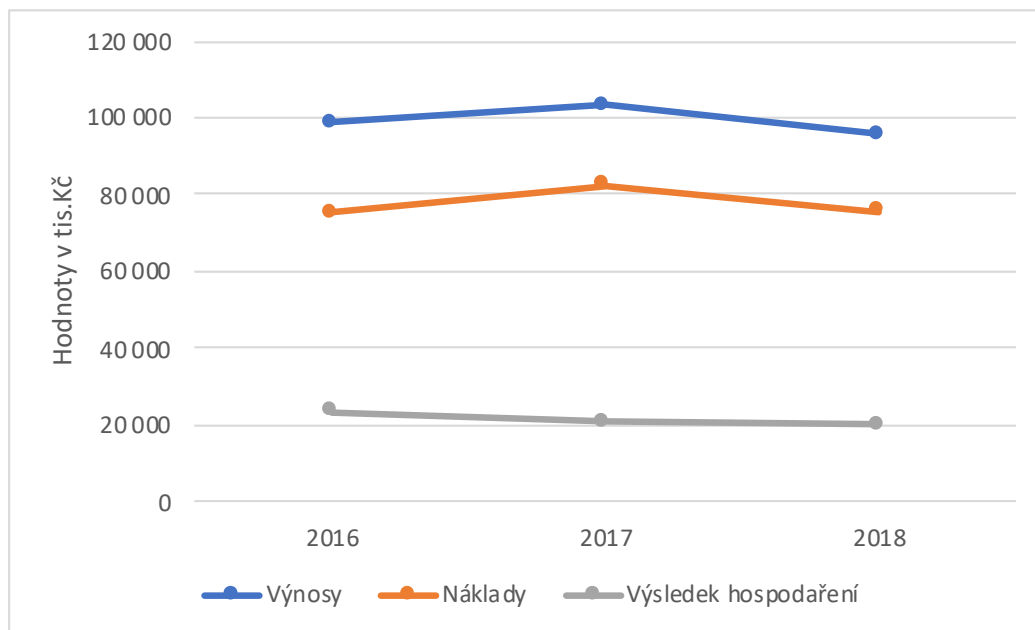
Tato kapitola je zaměřena na analýzu nákladů ve vybrané společnosti. Kapitola je rozdělena na tři části. V první řadě je provedena analýza výsledků hospodaření během sledovaných let. Následně je zpracována analýza nákladů dle druhového členění, ve které získáváme přehled o druzích nákladů, které se vyskytují ve společnosti. Druhové rozdělení umožňuje určit také procentní změny nákladových položek mezi dvěma lety pomocí horizontální analýzy a podíly jednotlivých nákladů na celkových nákladech prostřednictvím vertikální analýzy. Třetí část této kapitoly je zaměřena na klasifikaci nákladů ve vztahu ke změnám objemu výroby. V rámci tohoto způsobu členění jsou rozlišeny náklady fixní a variabilní. Jejich jednotlivé položky jsou poté následně podrobně rozebrány.

### 8.1 Analýza výsledků hospodaření

V této podkapitole jsou srovnány náklady, výnosy a následné výsledky hospodaření společnosti za roky 2016, 2017 a 2018. V následující Tabulce 4 jsou vypracovaná data celkových výnosů, nákladů a výsledků hospodaření. Tato data byla získána prostřednictvím výkazů zisků a ztrát sledovaných let. Můžeme zde vidět vývoj těchto položek. Informace z tabulky (Tab.4) jsou následně převedeny do grafu (Obr.5), který napomáhá k lepšímu znázornění průběhu a vývoji jednotlivých položek za stanovené období. Interpretace zjištěných výsledků je provedena v nadcházejícím kroku.

Tab. 4 Výsledky hospodaření sledovaných let (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Výnosy	98 764	103 186	95 788
Náklady	75 174	82 421	75 699
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>23 590</b>	<b>20 765</b>	<b>20 089</b>



Obr. 5 Vývoj výsledků hospodaření sledovaných let (vlastní zpracování)

Z grafu (Obr.5) je zřejmé, že ve sledovaných letech se náklady i výnosy vyvíjely stejnoměrně. Ve všech letech firma dosahovala zisku, tudíž můžeme říci, že se společnosti za sledované období vedlo dobře. V roce 2017 došlo k nárůstu nákladů a výnosů, v důsledku zvýšení tržeb za prodej zboží a nákladů vynaložených na prodej zboží. Naopak v roce 2018 hodnoty nákladů a výnosů opět poklesly. I přes skutečnost, že v roce 2017 se náklady i výnosy zvýšily, výsledky hospodaření během sledovaných let neustále klesají.

Snížení výnosů v roce 2018 bylo způsobeno především poklesem tržeb za prodej zboží o téměř 18 % a dále také snížením tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. Co se týče nákladů nastal značný pokles ve výkonové spotřebě a to o 15 % a dále také v ostatních finančních nákladech, kde byl úbytek o 67 %.

## 8.2 Analýza nákladů dle druhového členění

Druhové členění nákladů napomáhá k rozlišení druhů nákladů vyskytujících se ve společnosti. Rozdělení dle druhů bývá použito při sestavování výkazu zisku a ztrát. K vypracování práce byly výsledovky sledovaných let použity pro zpracování analýz.

V Tabulce 5 jsou znázorněna data použitá při následném vypracování jednotlivých analýz.



Tab. 5 Náklady dle druhového členění (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>75 174</b>	<b>82 421</b>	<b>75 699</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>50 424</b>	<b>55 463</b>	<b>46 915</b>
- náklady vynaložené na prodané zboží	22 067	26 153	19 582
- spotřeba materiálu a energie	24 423	24 531	22 650
- služby	3 934	4 779	4 683
<b>Změna stavu zásob vlastní činností</b>	<b>- 405</b>	<b>187</b>	<b>323</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>13 252</b>	<b>13 829</b>	<b>15 225</b>
- mzdové náklady	9 860	10 302	11 331
- náklady na SZ, ZP a ostatní náklady	3 392	3 527	3 894
<b>Úpravy hodnot DNM a DHM – trvalé</b>	<b>3 329</b>	<b>5 032</b>	<b>6 545</b>
<b>Úpravy hodnot pohledávek</b>	<b>- 7 311</b>	<b>- 19</b>	<b>0</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>10 456</b>	<b>2 225</b>	<b>2 004</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>163</b>	<b>1 239</b>	<b>408</b>
<b>Daň z příjmů splatná</b>	<b>5 266</b>	<b>4 465</b>	<b>4 279</b>

Položku výkonové spotřeby tvoří náklady vynaložené na prodané zboží, náklady spojené se spotřebou materiálu a energie a služby. Jak můžeme vidět v Tabulce 5, výkonová spotřeba je nejpočetnější nákladovou položkou, což potvrzuje fakt, že se jedná o výrobní podnik.

Změna stavu zásob je nákladovou položkou, která se mění v závislosti na změně zásob. V tomto případě můžeme říci, že záporná hodnota v roce 2016 znázorňuje fakt, že došlo ke zvýšení hodnot u zásob výrobků. V následujících letech se potom hodnoty výrobků snižovaly, a tak docházelo k nárůstu nákladové položky.

Osobní náklady jsou tvořeny mzdovými náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatními náklady. Osobní náklady se tedy mění v závislosti na mzdách a mohou být ovlivněny například změnou minimální povinné mzdy či zvýšením mezd po rozhodnutí jednatele firmy.

Úpravy hodnot DNM a DHM jsou tvořeny odpisy, které trvale snižují hodnotu dlouhodobého majetku. Úpravy hodnot pohledávek nám vyjadřují možné opravné položky k pohledávkám, které jejich hodnotu snižují pouze dočasně.

Mezi ostatní provozní náklady se řadí například zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, daně a poplatky související s provozní oblastí a jiné provozní náklady. U analyzované společnosti tuto nákladovou položku tvoří především daně a poplatky a jiné provozní náklady.

Z finanční oblasti jsou u vybrané společnosti zastoupeny pouze ostatní finanční náklady. Ty mohou být tvořeny například poplatky souvisejícími s vedením bankovních účtů či kurzovými ztrátami.

### 8.2.1 Horizontální analýza

Prostřednictvím horizontální analýzy zjistíme procentuální změny nákladových položek, které nastaly mezi jednotlivými sledovanými roky. Můžeme tak vidět, kde společnost vynaložila více či méně peněžních prostředků oproti předchozím rokům. Zpracování horizontální analýzy je znázorněno v následující tabulce (Tab.6).

Tab. 6 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	16/17	17/18
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>9,64 %</b>	<b>-8,16 %</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>9,99 %</b>	<b>-15,41 %</b>
- náklady vynaložené na prodané zboží	18,52 %	-25,13 %
- spotřeba materiálu a energie	0,44 %	-7,67 %
- služby	21,48 %	-2,01 %
<b>Změna stavu zásob vlastní činností</b>	<b>-146,17 %</b>	<b>72,73 %</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>4,35 %</b>	<b>10,09 %</b>
- mzdové náklady	4,48 %	9,99 %
- náklady na SZ, ZP a ostatní náklady	3,98 %	10,41 %
<b>Úpravy hodnot DNM a DHM – trvalé</b>	<b>51,16 %</b>	<b>30,07 %</b>
<b>Úpravy hodnot pohledávek</b>	<b>-99,74 %</b>	<b>-100 %</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>-78,72 %</b>	<b>-9,93 %</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>660,12 %</b>	<b>-67,07 %</b>
<b>Daň z příjmů splatná</b>	<b>-15,21 %</b>	<b>-0,04 %</b>

Ze získaných výsledků horizontální analýzy je vidět, že v roce 2017 ve srovnání s rokem 2016 došlo, stejně jako u výnosů, k růstu celkových nákladů oproti předešlému roku. Nejvyšší nárůst nastal u položek ostatních finančních nákladů, což mohlo být zapříčiněno navýšením kurzové ztráty. Další položkou, která ovlivnila výši nákladů, jsou odpisy a výkonová spotřeba. U výkonové spotřeby vzrostly hodnoty u služeb a nákladů vynaložených na prodané zboží, což opět souvisí s celkovým nárůstem tržeb za prodané zboží. S rozdílem o 4,35 % se zvýšily osobní náklady, mezi které jsou zahrnuty mzdové náklady, náklady na SZPP a ostatní náklady. Rapidní pokles v tomto roce nastal u položky změna stavu zásob vlastní činnosti v důsledku zvýšení zásob výrobků. Dále se snížily hodnoty u položek úpravy hodnot pohledávek a ostatních provozních nákladů.

Naopak v roce 2018 v porovnání s rokem 2017 došlo k mírnému poklesu jak u celkových nákladů, tak zároveň i u výnosů. Na snížení nákladů se podílely všechny nákladové položky výkonové spotřeby, kdy celkový pokles výkonové spotřeby byl přes 15 %. Dále došlo ke snížení položek úpravy hodnot pohledávek a ostatních provozních nákladů. Zatímco v roce 2017 došlo k rapidnímu vzrůstu ostatních finančních nákladů, v roce 2018 se tyto náklady opět snížily, a to o 67 %. Vyšších hodnot v roce 2018 nabývaly položky odpisů a osobních nákladů. Nejvíce vzrostla částka u změny stavu zásob vlastní činnosti, a to o necelých 73 %, která byla zapříčiněna snížením hodnoty výrobků na straně aktiv.

### 8.2.2 Vertikální analýza

Vertikální analýza nám umožňuje zjistit jednotlivé podíly nákladových položek na celkových nákladech. Dané výsledky tedy podávají přehled o tom, které nákladové položky se podílejí na celkových nákladech nejvíce, a které naopak nejméně. Díky analýze můžeme také zjistit podíly jednotlivých složek nákladů, ze kterých jsou hlavní položky tvořeny. V Tabulce 7 níže je zpracována vertikální analýza za sledované roky 2016, 2017 a 2018. Následně jsou výsledky interpretovány.

Tab. 7 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2016	2017	2018
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>67,08 %</b>	<b>67,29 %</b>	<b>61,98 %</b>
- náklady vynaložené na prodané zboží	29,35 %	31,73 %	25,87 %
- spotřeba materiálu a energie	32,49 %	29,76 %	29,92 %
- služby	5,23 %	5,80 %	6,19 %
<b>Změna stavu zásob vlastní činností</b>	<b>-0,54 %</b>	<b>0,23 %</b>	<b>0,43 %</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>17,63 %</b>	<b>16,78 %</b>	<b>20,11 %</b>
- mzdové náklady	13,12 %	12,50 %	14,97 %
- náklady na SZ, ZP a ostatní náklady	4,51 %	4,28 %	5,14 %
<b>Úpravy hodnot DNM a DHM – trvalé</b>	<b>4,43 %</b>	<b>6,11 %</b>	<b>8,65 %</b>
<b>Úpravy hodnot pohledávek</b>	<b>- 9,73 %</b>	<b>- 0,02 %</b>	<b>0 %</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>13,91 %</b>	<b>2,70 %</b>	<b>2,65 %</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>0,22 %</b>	<b>1,50 %</b>	<b>0,54 %</b>
<b>Daň z příjmů splatná</b>	<b>7,01 %</b>	<b>5,42 %</b>	<b>5,65 %</b>

Výsledky vertikální analýzy vypovídají o tom, že na celkových nákladech se ve všech sledovaných letech nejvíce podílejí položky výkonové spotřeby, kdy jejich podíl ve všech letech převyšuje 60 %. Tato procenta jsou poměrně rovnoměrně rozdělena mezi položky nákladů vynaložených na prodané zboží a spotřebu materiálu a energie, kdy každá z těchto položek dosahuje přibližně 30 % a zbylý podíl potom zaujímají služby v rozmezí 5–6 %. Druhý nejvyšší podíl mají osobní náklady, kam spadají mzdy všech zaměstnanců a náklady s nimi spojené jako jsou například náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Poměrně nízký podíl na celkových nákladech zaujímají položky odpisů a ostatních provozních nákladů. Mezi ostatní provozní náklady se řadí například náklady na prodaný materiál či daně a poplatky z provozní oblasti. Nejnižší podíl potom zůstává u položek změny stavu zásob vlastní činností a ostatních finančních nákladů. Úpravy hodnot pohledávek dosahují záporných čísel, proto i ve výsledku vertikální analýzy jsou vyjádřeny záporným podílem.

### 8.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby zahrnuje rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Jedná se tedy o vyjádření nákladů, které se mění se změnou objemu výroby, a které zůstávají neměnné. Rozdělení se dále pak používá při výpočtu bodu zvratu nebo při sestavování nákladových funkcí. Oba zmíněné úkoly budou rozebrány v následující kapitole práce.

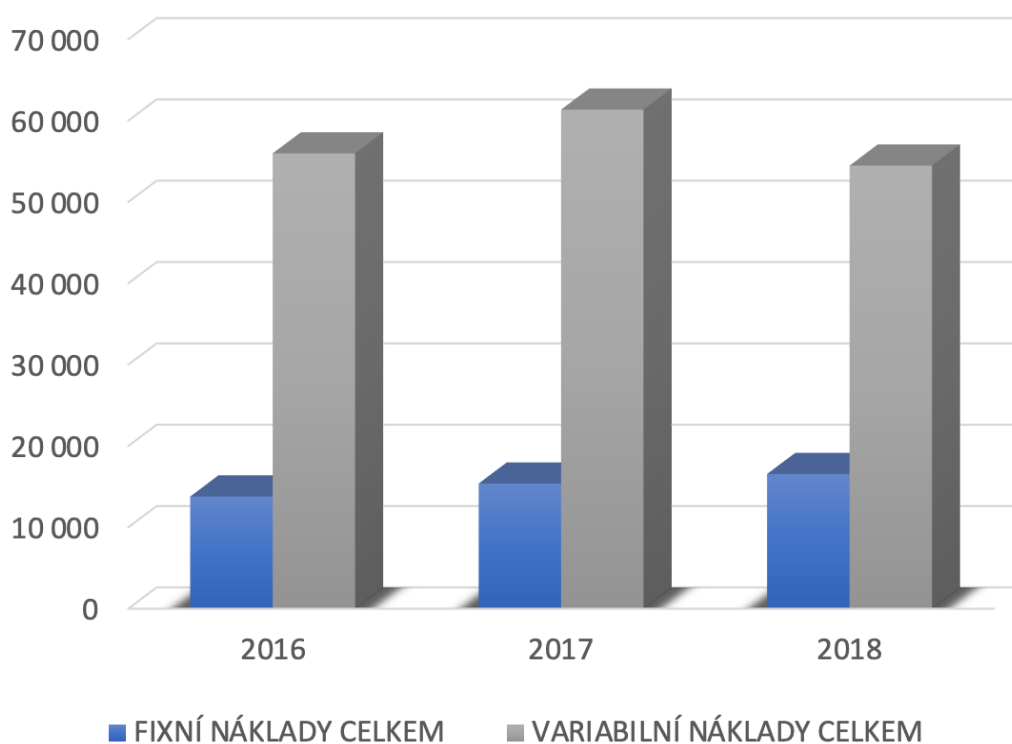
Analyzovaná společnost zmiňované rozčlenění nepoužívá, a proto zjištění těchto informací považují za jeden z důležitých přínosů. Metoda členění je významná pro plánování nákladů, a proto by mohla být nápomocná při případném snižování nákladů. Jelikož pracuji s daty výrobní firmy a finanční činnost není předmětem vybrané společnosti, je v následujících krocích pracováno pouze s položkami provozních nákladů. Rozhodla jsem se tak proto, že finanční náklady by mohly konečné výsledky zkreslovat.

Pro členění nákladů na fixní a variabilní je použita klasifikační metoda. Protože některé nákladové položky mohou spadat do obou skupin, jsou tyto náklady rozdělené v poměru 90 % a 10 %. Mezi položky, které jsou takto rozpočítány patří spotřeba materiálu a energie, služby a osobní náklady. Rozdělení položek na fixní a variabilní je znázorněno v Tabulce 8.

Tab. 8 Fixní, variabilní a celkové náklady (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Spotřeba materiálu a energie (10 %)	2 442,3	2 453,1	2 265
Služby (90 %)	3 540,6	4 301,1	4 214,7
Osobní náklady (10 %)	1 325,2	1 382,9	1 522,5
Úpravy hodnot DNM a DHM	3 329	5 032	6 545
Úpravy hodnot pohledávek	- 7 311	- 19	0
Ostatní provozní náklady	10 456	2 225	2 004
<b>FIXNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>13 782,10</b>	<b>15 375,10</b>	<b>16 551,20</b>
Náklady na prodané zboží	22 067	26 153	19 582
Spotřeba materiálu a energie (90 %)	21 980,7	22 077,9	20 385
Služby (10 %)	393,4	477,9	468,3
Změna stavu zásob vlastní činností	- 405	187	323
Osobní náklady (90 %)	11 926,8	12 446,1	13 702,5
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>55 963</b>	<b>61 342</b>	<b>54 461</b>
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>69 745</b>	<b>76 717</b>	<b>71 012</b>

Předchozí tabulka (Tab.8) je pro lepší přehlednost převedena do grafu (Obr. 7). Můžeme zde vidět podíly fixních a variabilních nákladů na nákladech celkových. Výsledky z tabulky a znázornění grafu potvrzují fakt, že hlavním předmětem společnosti je výroba, která se zaměřuje na zpracování laminátu a plastu. To je jeden z hlavních důvodů, proč variabilní náklady převažují nad těmi fixními. Jak již bylo zmíněno dříve, analyzovaná společnost se řadí k menším podnikům. Areál společnosti disponuje čtyřmi budovami. Má jednu administrativní budovu, ke které se vztahují pouze fixní náklady. Variabilní náklady jsou spjaté s výrobou a skladováním. Výroba i skladování jsou soustředěny do ostatních budov v areálu, které jsou spojovány s náklady fixními i variabilními. K fixním nákladům těchto budov jsou přiřazeny například náklady na spotřebu elektřiny a ve variabilní složce jsou potom zastoupeny náklady na spotřebu energií související s výrobou. Podrobnějšímu rozboru jednotlivých nákladů a určení konkrétních položek je pozornost věnována v následujících podkapitolách.



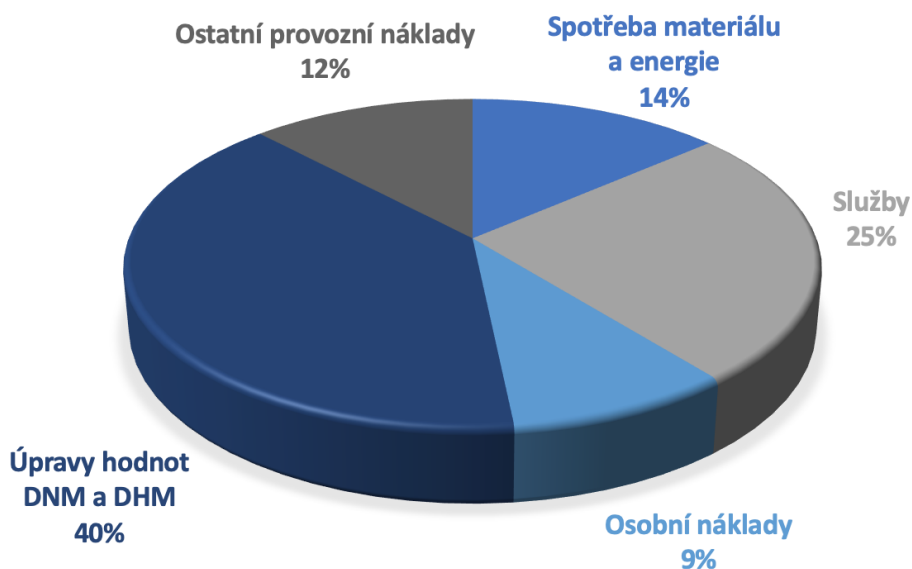
Obr. 6 Podíl FN a VN na celkových nákladech (vlastní zpracování)

### 8.3.1 Fixní náklady

Mluvíme-li o fixních nákladech, jedná se o ten typ nákladů, které se se změnou objemu výroby nemění. Jak již bylo zjištěno v předchozí kapitole, fixní náklady vybrané společnosti jsou poměrně nízké a jejich podíl na celkových nákladech dosahuje přibližně 20 %. V následující tabulce (Tab.9) je provedena vertikální analýza jednotlivých položek fixních nákladů za sledované období a následně jsou hodnoty z roku 2018 převedeny do grafu.

Tab. 9 Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016		2017		2018	
Spotřeba materiálu a energie	2 442,3	17,7 %	2 453,1	16 %	2 265	13,7 %
Služby	3 540,6	25,7 %	4 301,1	28 %	4 214,7	25,5 %
Osobní náklady	1325,2	9,6 %	1 382,9	9 %	1 522,5	9,2 %
Úpravy hodnot DNM a DHM	3 329	24,2 %	5 032	32,7 %	6 545	39,5 %
Úpravy hodnot pohledávek	-7 311	-53 %	-19	-0,1 %	0	-
Ostatní provozní náklady	10 456	75,9 %	2 225	14,5 %	2 004	12,1 %
<b>FIXNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>10 635</b>	<b>100 %</b>	<b>11 552</b>	<b>100 %</b>	<b>12 805</b>	<b>100 %</b>



Obr. 7 Přehled položek fixních nákladů 2018 (vlastní zpracování)

V roce 2016 se na fixních nákladech nejvíce podílely položky ostatních provozních nákladů, a to s podílem 75,9 %. Řadí se sem položky daně a poplatky a dále také náklady související s prodaným materiálem. U zmíněných položek, však za celé sledované období nenastaly žádné výrazné změny. K rapidnímu růstu v roce 2016 a poté následnému poklesu v roce 2017 došlo u podpoložky jiných provozních nákladů.

V roce 2017 a 2018 měly nejvyšší podíl na fixních nákladech odpisy. V roce 2018 činily dokonce téměř 40 %. Odpisy jsou charakteristickým fixním nákladem, který vypovídá o opotřebení podnikového majetku.

Další významnou položkou fixních nákladů je spotřeba materiálu a energie. Jak již bylo zmíněno dříve, do fixních nákladů se započítává pouze 10 % jejich celkové hodnoty. Je to především z toho důvodu, že sem spadají nákupy či spotřeba kancelářského materiálu a podobných nevýrobních potřeb a dále spotřeba energie, která je spojena jak s administrativní budovou, tak částečně i budovami výroby a skladování. Mezi fixní složku týkající se výrobních a skladovacích budov patří například spotřeba elektřiny.

Služby tvoří podstatnou část fixních nákladů. Ve všech letech jejich podíl přesahuje 25 %. Mezi služby fixního charakteru spadají především náklady spojené se školením zaměstnanců, telekomunikací a náklady na propagaci. Oproti jiným položkám, které se rozvrhovaly mezi variabilní a fixní náklady, jsou služby jedinou položkou, kdy 90 % z celkové hodnoty spadá do fixních nákladů. Zbýlých 10 % je poté zařazeno do nákladů variabilních.

Osobní náklady nejsou nijak významnou položkou fixních nákladů. V jednotlivých letech tvoří pouze okolo 9 %. Mezi tyto náklady patří mzdy pracovníků v administrativní budově, kteří mají fixní mzdu. Jedná se o účetní, vedoucího obchodního oddělení, vedoucího výrobního oddělení a asistentku.

V roce 2016 byl největší propad u položky úpravy hodnot pohledávek, kdy podíl tvořil - 53 %. Bylo to z důvodu, že v tomto roce byly vysoké opravné položky k pohledávkám. V následujícím roce se opravné položky snížily, a tak se i podíl změnil na pouhých - 0,1 %. V posledním roce firma již nedisponovala žádnými úpravami hodnot pohledávek.

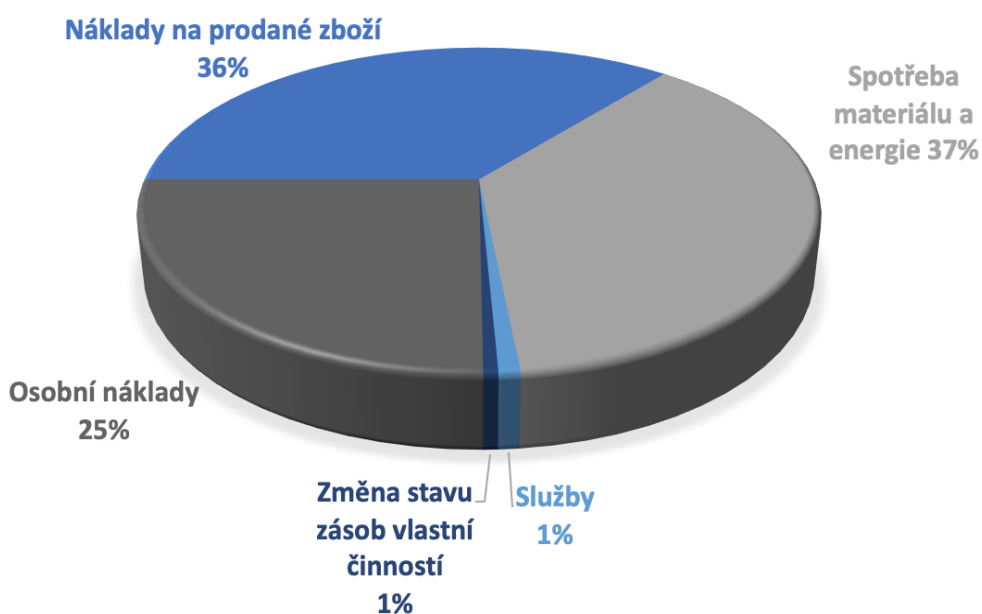


### 8.3.2 Variabilní náklady

Hovoříme-li o variabilních nákladech, řadíme mezi ně ty náklady, které jsou závislé na objemu výroby a s jeho změnou se mění výše těchto nákladů. V analyzované společnosti tvoří variabilní náklady 80 % celkových nákladů. V následujícím kroku je sestavena vertikální analýza, ze které je možné vidět, které položky se nejvíce podílí na těchto nákladech. Z výsledků analýzy pro rok 2018 je poté vytvořen přehledný graf (Obr.8).

Tab. 10 Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016		2017		2018	
Náklady na prodané zboží	22 067	39,4 %	26 153	42,6 %	19 582	36 %
Spotřeba materiálu a energie	21 980,7	39,3 %	22 077,9	36 %	20 385	37,4 %
Služby	393,4	0,7 %	477,9	0,8 %	468,3	0,9 %
Změna stavu zásob vl. činností	-405	-0,7 %	187	0,3 %	323	0,6 %
Osobní náklady	11 926,8	21,3 %	12 446,1	20,3 %	13 702,5	25,2 %
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>55 963</b>	<b>100 %</b>	<b>61 342</b>	<b>100 %</b>	<b>54 461</b>	<b>100 %</b>



Obr. 8 Přehled položek variabilních nákladů 2018 (vlastní zpracování)

Největší podíl na variabilních nákladech mají ve všech sledovaných letech náklady na prodané zboží a spotřeba materiálu a energie. Tyto náklady ve všech letech tvoří téměř 40 % celkových variabilních nákladů. V roce 2017 položka nákladů na prodané zboží činila dokonce 42,6 %, což souviselo také s růstem tržeb za prodané zboží.

Spotřeba materiálu a energie je spojena s výrobou a následným prodejem, což znamená, že přímo souvisí s objemem výroby. Jestliže se zvyšuje spotřeba materiálu a energie potřebná k výrobnímu procesu, je jisté, že následně dojde také ke změně v objemu výroby.

Další podstatný podíl na variabilních nákladech tvoří osobní náklady. Do této položky nákladů spadají mzdové náklady zaměstnanců ve výrobě společně s náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Tato položka v každém roce dosahovala podílu přes 20 % a v roce 2018 dokonce dosáhla hodnoty 25,2 %. Zvýšení hodnoty mohlo být způsobeno například zvýšením mzdového tarifu pracovníků, či zvýšení odměn. Avšak zvýšení mzdových nákladů může souviset i s každoročním zvyšováním povinných minimálních mezd.

U položky změna stavu zásob vlastní činností byla v roce 2016 záporná hodnota. Bylo to z důvodu, že oproti roku 2015 došlo ke zvýšení zásob výrobků, tudíž zároveň nastal pokles u této nákladové položky. V dalších dvou sledovaných letech tomu bylo právě naopak. Hodnoty výrobků klesly, a proto se hodnota změny stavu zásob zvýšila.

Služby se v jednotlivých letech na variabilních nákladech nepodílí nijak významně. Dosahují nízkých hodnot a to do 1 %. Jak již bylo zmíněno u fixních nákladů, mezi služby variabilního charakteru se započítává pouze 10 % jejich celkové výše. Mezi tyto služby spadající různé vnitropodnikové opravy. Jedná se například o opravy výrobních strojů, dopravních automobilů a podobně.

## 9 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

### 9.1 Analýza bodu zvratu

V teoretické části byly sepsány informace o stanovení bodu zvratu, které jsem nyní využila pro vyjádření bodu zvratu ve vybrané společnosti. Jelikož společnost vyrábí více výrobků, vybrala jsem stanovení bodu zvratu v peněžních jednotkách, při jehož výpočtu je použitý haléřový ukazatel  $h$ . Haléřový ukazatel je získán z podílu celkových variabilních nákladů a celkových tržeb, kdy dostaneme variabilní náklady na 1 Kč tržeb. Výpočty haléřových ukazatelů a jejich výsledky ve sledovaných letech jsou znázorněny v nadcházející tabulce (Tab.11).

Tab. 11 Výpočet haléřových ukazatelů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Variabilní náklady	55 963	61 342	54 461
Tržby	98 764	103 186	95 788
<b>Haléřový ukazatel</b>	<b>0,567</b>	<b>0,594</b>	<b>0,569</b>

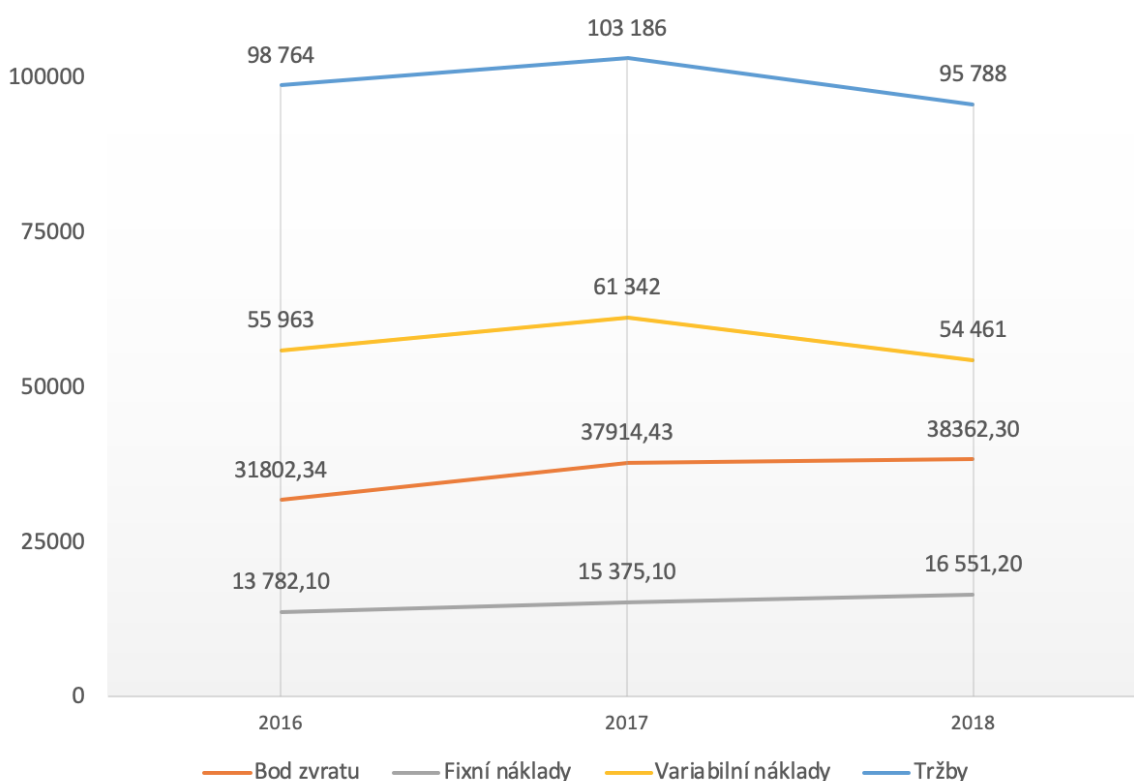
Pomocí vypočítaných haléřových ukazatelů jsou v Tabulce 12 stanoveny body zvratu jednotlivých let. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, výsledky analýzy bodu zvratu říkají, kolik musí společnost vydělat Kč za určité množství prodaných výrobků, aby se nedostala do ztráty. A dále již také víme následující vzorec pro výpočet bodu zvratu:

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

Tab. 12 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Fixní náklady	13 782,10	15 375,10	16 551,20
Variabilní náklady	55 963	61 342	54 461
Tržby	98 764	103 186	95 788
Haléřový ukazatel	0,567	0,594	0,569
<b>Bod zvratu</b>	<b>31 802,34</b>	<b>37 914,43</b>	<b>38 362,30</b>

Z výsledků analýzy bodu zvratu je vidět, že společnost v průběhu celého sledovaného období bod zvratu převyšovala, a tudíž dosahovala zisk. V roce 2017 byl haléřový ukazatel nejvyšší, což bylo zapříčiněno nejvyšší hodnotou tržeb, kdy vzrostly tržby z prodeje výrobků a služeb, ale především tržby za prodej zboží. Ve stejném roce došlo též k poměrně velkému růstu variabilních nákladů, což souviselo s růstem tržeb za prodej zboží, protože v položkách nákladů vzrostly především náklady na prodané zboží. V tomto roce činil bod zvratu 37 914,43 tis. Kč. V následujícím roce 2018 došlo k poklesu zmiňovaných nákladových položek, ale naopak se zvýšily fixní náklady, a tak bod zvratu v tomto roce dosáhl nejvyšší hodnoty a to 38 362,30 tis. Kč.



Obr. 9 Přehled FN, VN, tržeb a bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)

## 9.2 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Protože si společnost ve sledovaném období vedla dobře a bod zvratu převyšovala, je možné právě v této souvislosti vypočítat bezpečnostní podnikatelskou rezervu. Ta určí, o kolik se mohou výnosy společnosti snížit, než dosáhne úrovně bodu zvratu.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva je vypočítána pro rok 2018 následovně:

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

$$BPR = 95\,788 - 38\,362,30$$

$$\underline{BPR = 57\,425,70 \text{ tis. Kč}}$$

Nyní můžeme bezpečnostní podnikatelskou rezervu převést do procent a vyjádříme tak bezpečnostní koeficient:

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

$$BPK(k_b) = \frac{57\,425,70}{95\,788} \times 100$$

$$\underline{BPK(k_b) = 59,95 \%}$$

Pomocí bezpečnostní podnikatelské rezervy víme, že sledovaná společnost by dosáhla úrovně bodu zvratu v případě, že by se její výnosy snížily o 57 425,70 tis. Kč. Prostřednictvím bezpečnostního koeficientu bylo zjištěno, že tato část procentuálně tvoří o 59,95 %.

### 9.3 Nákladová funkce

Ze získaných poznatků z teoretické části víme, že nákladovou funkci je možné stanovit několika metodami. V mé práci jsem použila pro sestavení klasifikační metodu, která využívá rozlišení nákladů na fixní a variabilní. Jelikož společnost vyrábí více výrobků a neznáme tedy přesný počet vyrobených produktů, není možné nákladové funkce sestavit v naturálních jednotkách. Nemůžeme-li vypočítat jednotkové variabilní náklady, k sestavení nákladových funkcí se využívá haléřový ukazatel, který jsem si vypočítala již v předchozí kapitole. Nákladové funkce s využitím tohoto ukazatele jsou následně vyjádřeny v peněžních jednotkách. Výsledky sestavených funkcí za sledované období jsou znázorněny v Tabulce 13.

Tab. 13 Nákladové funkce (vlastní zpracování)

	Nákladová funkce
2016	$N = 13\,782,10 + 0,567 * Q$
2017	$N = 15\,375,10 + 0,594 * Q$
2018	$N = 16\,551,20 + 0,569 * Q$

## 10 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Vybraná společnost se již od svého vzniku převážně soustřeďuje na zahraniční trh. Od počátku si prošla řadou změn. Mezi hlavní změny spadá rozšíření sortimentu o různé typy produktů, jako jsou například nádrže na vodu, laminátová zvířata či kryty na ventilátory. Postupem času se firma částečně propracovala i na tuzemský trh, ale zahraniční trh stále převažuje. Z tohoto důvodu bych doporučila, že by společnost mohla rozšířit a založit vedlejší obchodní pobočku například v Čechách. Díky tomu, by tak mohla získat nové zákazníky a zvýšit objednávky i na tuzemském trhu a postupně tak svůj prodej rozšířit do celé České republiky.

Při pohledu na majetkovou strukturu podniku je zřejmé, že nejvyšší podíl na dlouhodobém majetku má dlouhodobý hmotný majetek, ale značnou část tvoří i dlouhodobý finanční majetek. Na oběžném majetku se podílí především peněžní prostředky uloženy na účtech a krátkodobé pohledávky. Protože má společnost na bankovních účtech velké množství peněz, přes 75 % oběžných aktiv, které v důsledku inflace časem ztrácí na své hodnotě, bylo by nejlepší alespoň část těchto prostředků vložit do rozvoje firmy. Mohla by například investovat do rozvoje marketingové oblasti, kde by se zaměřila především na reklamu a propagační předměty. Toto doporučení je z toho důvodu, že celková propagace společnosti patří mezi její slabší stránky.

V souvislosti s finanční strukturou je nutno podotknout, že společnost využívá konzervativní strategii financování. To znamená, že podnik je finančně stabilní, ale poměrně velká část krátkodobého majetku je financována dlouhodobými zdroji. Nejvyšší podíl na pasivech tak má vlastní kapitál a to přes 98 % ve všech sledovaných letech. Jestliže firma disponuje tak velkou částí VK, bylo by dobré tyto prostředky investovat dále. Společnost by alespoň část kapitálu mohla investovat například do nákupu nemovitostí. Nejenže by tím zvýšila dlouhodobý majetek, ale z případného pronájmu těchto nemovitostí by zvýšila i své výnosy. Dále by mohla investovat přebytečný kapitál do dlouhodobých CP, které by postupem času přinášely užitek například ve formě úroků, dividend či kapitálového zhodnocení.

Z hlediska řízení nákladů společnost v současné době používá pouze druhové členění, které je významné především z hlediska finančního účetnictví. Druhového členění využívá hlavně proto, že sestavuje výkazy zisků a ztrát v tomto rozdělení. Doporučila bych tak další způsob rozčlenění nákladů pro jejich lepší řízení a sledování.

Dle mého názoru by společnosti mohlo být přínosem, kdyby dělila náklady na fixní a variabilní. Toto rozdělení je používáno například pro stanovení bodu zvratu, který je dle mého názoru v některých případech velice dobrým nástrojem při sledování nákladů. Nejenže společnost může pomocí bodu zvratu a bezpečnostního koeficientu zjistit, jak daleko se od bodu zvratu nachází, ale také může získat přehled o tom, kolik by se muselo prodat výrobků či jaký by musel být minimální počet vyrobených výrobků, pokud by například nastala krize.

Dalším nástrojem pro přehlednější zobrazení nákladů, při kterém je využito rozdělení fixních a variabilních nákladů, by mohlo být sestavení nákladových funkcí. Velkou roli hrají například při tvorbě manažerských rozhodnutí. Jejich sestavení může být pro firmu významné jak z hlediska krátkého, tak i dlouhého období. Stanovení těchto funkcí by společnost mohla využít například pro zjištění minimální hranice ceny, která je potřebná k pokrytí podnikových nákladů.

Jak již bylo zmíněno dříve, společnost se příliš nesoustředí na podrobné analýzy a řízení nákladů. I když se za sledované období firma nedostala do žádných například finančních potíží a stále dosahuje vysokých zisků, sledování nákladů pro jejich následnou optimalizaci je nejen dle mého názoru nezbytné. Jestliže společnost nemá zaměstnance s dostatečnou časovou rezervou na to, aby se podrobnou analýzou nákladů zabýval, řešením by mohl být nový zaměstnanec, jehož náplní práce by bylo přímo sledování a analýza nákladů v podniku. Tak by společnost mohla mít podrobný přehled o vynaložených nákladech, a zároveň by se nikdo ze stávajících zaměstnanců nemusel podrobit změnám v obsahu práce.

Sledování nákladů není potřebné jen pro jejich optimalizaci, ale každá společnost by měla umět pracovat se svými náklady tak, aby dosahovala dlouhodobých zisků. I když analyzovaná společnost nemá problém s dosažením vysokých zisků, i přesto bych doporučila, aby se zaměřila na efektivnější řízení nákladů, což by v budoucnosti mohlo napomoci k případné eliminaci problémů.

## ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce byla analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti za sledované období v letech 2016, 2017 a 2018. K vypracování mi byly poskytnuty výroční zprávy sledovaných let a další interní dokumentace firmy. Hlavním bodem práce bylo dále i zhodnocení a následné doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve společnosti.

Bakalářská práce je tvořena teoretickou a praktickou částí. V teoretické části byly zpracovány definice základních pojmů související s danou problematikou s využitím vybraných literárních zdrojů.

Praktická část byla vypracována v návaznosti na teoretickou část. V úvodu byla představena analyzovaná společnost a následně vytvořena SWOT analýza poukazující na silné a slabé stránky společnosti a dále také možné příležitosti a hrozby z vnějšího okolí. Úvodní kapitola byla zakončena rozbořem majetkové a finanční struktury.

Další kapitola byla zaměřena na analýzu nákladů společnosti, kdy jako první byla provedena analýza výsledků hospodaření za sledované roky. Následně navazovala analýza nákladů dle druhového členění jejímž obsahem byly analýzy horizontální a vertikální. Součástí těchto analýz byly rozebrány jednotlivé položky nákladů, zjištěny jejich podíly na celkových nákladech ve sledovaných letech a také jejich změny v porovnání v čase.

Následně byly náklady rozděleny v závislosti na změně objemu výroby na fixní a variabilní, a pomocí tohoto členění byla poté provedena analýza bodu zvratu a vypočtena bezpečnostní podnikatelská rezerva. V souvislosti s tímto rozdělením byly v posledním bodě práce sestaveny nákladové funkce.

Na závěr praktické části byly sepsány návrhy a doporučení, které by mohly pomoci společnosti k lepšímu řízení nákladů.

Vypracování bakalářské práce mi bylo velkým přínosem, nejen kvůli prohloubení znalostí z teoretické části, ale také díky následnému použití těchto získaných informací v praxi. Věřím, že tato práce by mohla být později nápomocná i pro analyzovanou společnost v případě, že by se rozhodla zaměřit na podrobnější řízení nákladů.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktual. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 9788025128312.

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 9788024724713.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., komplet. aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, 232 s. ISBN 978-80-271-0911-1.

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

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vydání. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 198 s. ISBN 9788025119969.

MÁČE, Miroslav, 2006. *Finanční analýza obchodních a státních organizací: praktické příklady a použití*. Praha: Grada, 155 s. ISBN 8024715589.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 220 s. ISBN 978-80-271-2034-5.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ, 2013. *Základy manažerskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 243 s. ISBN 9788089553112.

PEŠKOVÁ Radka, Irena JINDŘICHOVSKÁ, 2012. *Finanční analýza*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 250 s. ISBN 978-80-86730-89-9.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 9788073187026.

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 Publishing, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Taušl PROCHÁZKOVÁ, Petra, Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika, klíčové oblasti*. Vyd.1. Praha: Grada Publishing, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 271 s. Expert. ISBN 9788027104130.

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

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

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 9788073186241.

#### **Internetové zdroje:**

CZ-NACE: [www.info.mfcr.cz](http://www.info.mfcr.cz) [online]. © 2013 [cit. 2020-06-04]. Dostupné z: [https://www.info.mfcr.cz/ares/nace/ares\\_nace.html.cz](https://www.info.mfcr.cz/ares/nace/ares_nace.html.cz)

#### **Ostatní zdroje:**

Interní zdroje společnosti

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

VH	výsledek hospodaření
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FN	fixní náklady
VN	variabilní náklady
CN	celkové náklady
Kč	koruna česká
SZZP	sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
CP	cenný papír

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1 Průběh variabilních nákladů (Papula a Papulová, 2016, s. 36)</i> .....	20
<i>Obr. 2 Analýza bodu zvratu (Synek, 2011, s. 136)</i> .....	24
<i>Obr. 3 Dlouhodobá nákladová funkce (Synek 2011, s. 92)</i> .....	29
<i>Obr. 4 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)</i> .....	34
<i>Obr. 5 Vývoj výsledků hospodaření sledovaných let (vlastní zpracování)</i> .....	40
<i>Obr. 6 Podíl FN a VN na celkových nákladech (vlastní zpracování)</i> .....	46
<i>Obr. 7 Přehled položek fixních nákladů 2018 (vlastní zpracování)</i> .....	47
<i>Obr. 8 Přehled položek variabilních nákladů 2018 (vlastní zpracování)</i> .....	49
<i>Obr. 9 Přehled FN, VN, tržeb a bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)</i> .....	52

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 SWOT analýza (vlastní zpracování)</i> .....	35
<i>Tab. 2 Majetková struktura (vlastní zpracování)</i> .....	37
<i>Tab. 3 Finanční struktura (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Tab. 4 Výsledky hospodaření sledovaných let (vlastní zpracování)</i> .....	39
<i>Tab. 5 Náklady dle druhového členění (vlastní zpracování)</i> .....	41
<i>Tab. 6 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	42
<i>Tab. 7 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	44
<i>Tab. 8 Fixní, variabilní a celkové náklady (vlastní zpracování)</i> .....	45
<i>Tab. 9 Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	47
<i>Tab. 10 Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	49
<i>Tab. 11 Výpočet haléřových ukazatelů (vlastní zpracování)</i> .....	51
<i>Tab. 12 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i> .....	51
<i>Tab. 13 Nákladové funkce (vlastní zpracování)</i> .....	53