Analýza nákladů vybrané výrobní firmy

Edita Raciová

Bakalářská práce
2024

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	**Edita Raciová**
Osobní číslo:	**M19580**
Studijní program:	**B0413A050024 Ekonomika a management**
Specializace:	**Ekonomika a management podniku**
Forma studia:	**Kombinovaná**
Téma práce:	**Analýza nákladů vybrané výrobní firmy**

Zásady pro vypracování

Úvod
Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.
I. Teoretická část

- Na základě literárního průzkumu zpracujte teoretické poznatky z oblasti nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů vybrané výrobní firmy.
- Zhodnoťte výsledky analýzy a navrhněte závěrečná doporučení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887--3.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80--7261-568-1.
NOVÁK, Petr. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018. ISBN 978-80-7454-773-7.
POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA

BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: …….

…….
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů vybraného podniku. Práce se skládá z teoretické a praktické části. V první části jsou zpracovány teoretické poznatky z odborné literatury, na jejichž základě byly následně provedeny jednotlivé analýzy. Teoretická část vymezuje základní pojmy, klasifikaci nákladů a nástroje analýzy nákladů. Praktická část obsahuje základní informace o vybraném podniku a jeho hlavních činnostech. Následně je zhodnocena hospodářská situace a provedené analýzy nákladů v letech 2019-2022. V závěrečné části práce jsou shrnuty poznatky z provedených analýz a navržena doporučení pro společnost.

Klíčová slova: náklady, analýza, klasifikace, bod zvratu, nákladová funkce

ABSTRACT

This bachelor thesis aims to analyse the costs of a selected company. This thesis consists of a theoretical and practical part. The first part is based on the use of academic literature to obtain knowledge, based on which individual analyses were subsequently carried out. The theoretical part defines basic terms, cost classification, and cost analysis tools. The practical part contains basic information about the selected company and its main activities. Subsequently, the economic situation and cost analysis from the years 2019-2022 are evaluated. In the final part of the work, the findings from the analysis are summarized and recommendations for the company are proposed.

Keywords: Cost, Analysis, Classification, Break-even point, Cost function

Touto cestou bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce panu doc. Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za jeho vstřícnost, trpělivost a cenné rady, díky kterým jsem mohla tuto práci dokončit.

Také bych chtěla poděkovat ekonomickému oddělení vybrané společnosti za poskytnutí materiálů pro zpracování této práce.

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

OBSAH

ÚVOD **9**
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE **10**
I TEORETICKÁ ČÁST **11**
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ **12**
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE 12
1.2 VÝNOSY A NÁKLADY 12
1.3 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK 13
1.4 DALŠÍ POJMY SOUVISEJÍCÍ S NÁKLADY 13
2 POJETÍ NÁKLADŮ **15**
2.1 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ 15
2.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ 15
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů 16
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů 16
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ **17**
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ 17
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 18
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK 19
3.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 19
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ 20
3.6 NÁKLADY PODLE ROZHODOVACÍHO PROCESU 22
3.7 NÁKLADY PRODUKTU A NÁKLADY OBDOBÍ 23
4 NÁSTROJE ANALÝZY NÁKLADŮ **24**
4.1 ABSOLUTNÍ UKAZATELE 24
4.2 NÁKLADOVÁ FUNKCE 24
4.3 BOD ZVRATU 28
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI **30**
II PRAKTICKÁ ČÁST **31**
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI **32**
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI 32
5.2 HISTORIE 32
5.3 VÝROBA 33
5.4 OBCHOD 34
5.5 ZAMĚSTNANCI A ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU 35
5.6 SWOT ANALÝZA 35

6 ANALÝZA NÁKLADŮ 38
6.1 ANALÝZA EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ 38
6.2 ANALÝZA ABSOLUTNÍCH UKAZATELŮ 40
6.2.1 Vertikální analýza nákladů 40
6.2.2 Horizontální analýza nákladů 42
6.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY 46
7 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ 49
ZÁVĚR 51
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 52
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 54
SEZNAM OBRÁZKŮ 55
SEZNAM TABULEK 56

ÚVOD

Náklady jsou jedním z hlavních faktorů, které ovlivňují úspěšnost každého podniku. V rámci událostí, které nastaly v posledních letech, došlo ke znatelnému zvýšení nákladů snad všech ekonomických subjektů. Tato situace u některých podniků vyvolala nejen potřebu náklady umět lépe řídit, aby nadále dosahovaly maximálního možného zisku za použití co nejnižších nákladů, ale také rovnou existenční problém. Toto téma práce jsem si vybrala právě proto, že se zabývá aktuálním problémem.

Tato bakalářská práce je rozdělena do dvou částí na teoretickou a praktickou. Teoretická část je vypracována pomocí dostupných literárních zdrojů z oblasti manažerského účetnictví, podnikové ekonomiky a finanční analýzy. V první kapitole budou vymezeny základní pojmy, které úzce souvisí s problematikou nákladů. Druhá kapitola se bude zabývat pojetím nákladů, které vychází z rozdílnosti finančního a manažerského účetnictví. Následně budou popsány druhy členění nákladů, které slouží pro pochopení práce s náklady a v poslední kapitole teoretické části budou uvedeny nástroje analýzy nákladů. Získané teoretické poznatky poté budou aplikovány v praktické části práce.

V úvodu praktické části bude představen vybraný výrobní podnik prostřednictvím uvedení základních údajů a charakteristiky výrobní činnosti podniku. Pro ucelenější pohled na situaci podniku bude provedena také SWOT analýza. Druhá kapitola praktické části se již věnuje analýzám, které slouží ke splnění cíle této práce. Nejprve bude srovnán vývoj ekonomických ukazatelů ve sledovaných období, kde bude zjištěno, jaký vliv mají náklady na hospodářský výsledek podniku. Následně bude provedena vertikální a horizontální analýza na základě zpracování dat z výkazů zisků a ztrát. Další analýzou je druhové členění nákladů, které budou více specifikovány na základě poskytnutých účetních dat. Ze získaných informací poté může dojít k analýze nákladů podle rozdělení na fixní a variabilní, z čehož může být analyzován bod zvratu. V závěrečné kapitole praktické části budou na základě provedených analýz uvedena doporučení pro zvolený podnik, která by měla vést ke zlepšení zjištěných nedostatků.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je provést analýzu nákladů vybraného výrobního podniku z dostupných účetních podkladů za sledované roky 2019 až 2022. Na základě výsledků provedené analýzy je cílem navrhnout možná opatření, která by měla vést ke zlepšení v oblastech zjištěných nedostatků.

V teoretické části budou na základě zpracování teoretických poznatků z literatury vymezeny základní pojmy související s náklady, jejich dvojí pojetí z pohledu finančního a manažerského účetnictví, druhy členění nákladů a základní nástroje analýzy nákladů.

V praktické části bude nejprve představena vybraná společnost, předmět její činnosti a provedena SWOT analýza. Následně bude na základě použití výkazů zisků a ztrát srovnán vývoj základních ekonomické ukazatelů a provedena vertikální a horizontální analýza nákladů. Poté budou náklady rozděleny podle druhového členění. Poslední analýza je založena na rozdělení nákladů podle vztahu k objemu výroby na fixní a variabilní, na základě které lze vypočítat bod zvratu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V úvodu práce je vhodné vymezit náklady a spolu s nimi i pojmy, které s náklady úzce souvisí.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy jsou přírůstek peněžních prostředků, ke kterému došlo v okamžiku v okamžiku jejich přijetí. Příjmy jsou ovlivněny výnosy podniku a jejich součástí mohou být i pohledávky, z nichž vzniká nárok na přijetí úhrady. Oproti tomu **výdaje** představují úbytek peněžních prostředků k danému okamžiku vyčerpání. Součástí výdajů jsou také i dluhy, ze kterých plynou budoucí úbytky finančních prostředků. Výdaje jsou zpravidla vyvolány vznikem nákladů, které je nutno uhradit. (Lang, 2008, s. 7)

1.2 Výnosy a náklady

Výnosy lze definovat jako přírůstek aktiv nebo zvýšení jejich hodnoty, které vznikají z prováděných činností podniku. Výnosy mohou vzniknout prodejem výrobků, zboží a služeb nebo využitím již existujících aktiv, například při pronájmu majetku. Ekonomický přínos z těchto činností představuje nárok na úhradu od odběratele, přičemž pro vznik výnosů není rozhodující, kdy došlo k přijetí finančních prostředků nebo zda byl tento nárok uspokojen. Výnosy mohou také vzniknout prostřednictvím změny ocenění aktiv. (Čižinská, 2018, s. 57)

Výnosy podniku se dělí na:

- provozní výnosy – výnosy z hlavní provozně-hospodářské činnosti podniku
- finanční výnosy – získané z finančních investic, účastí a vkladů nebo cenných papírů
- dříve také mimořádné výnosy – vznikají mimořádnou činností, například prodejem dlouhodobého majetku (Synek, 2011, s. 74)

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo vynaložením peněžních prostředků či spotřebováním jiných aktiv na činnosti podniku, nebo zvýšení závazků vyvolané aktivitami podniku. Jedná se o peněžní vyjádření spotřeby zdrojů nebo opotřebení výrobních faktorů za účelem dosažení výnosů. Vznik nákladů není vázán na moment, kdy došlo k výdeji peněžních prostředků na zajištění potřebných zdrojů. (Čižinská, 2018, s. 57)

Tóth a Šagátová (2018, s. 13) uvádí, že nákladem podniku je jen taková spotřeba zdrojů, která je vynaložená na konkrétní výkony a je účelově spojená s činností podniku. Zdroje, které podnik spotřebovává mohou do nákladů vstoupit zaopatřením, nákupem, pronajmutím nebo vlastní výrobou.

Náklady podniku se dělí na:

- běžné provozní náklady – spotřeba materiálu, energie, osobní náklady
- odpisy dlouhodobého majetku
- ostatní provozní náklady
- finanční náklady – úroky, náklady z finanční činnosti podniku
- mimořádné náklady – mimořádné odměny, dary (Synek, 2011, s. 74)

1.3 Hospodářský výsledek

Hospodářský výsledek je vykazován ve výkazu zisku a ztráty, jenž je součástí účetní závěrky a eviduje veškeré výnosy a náklady. Výsledek hospodaření je dán rozdílem mezi celkovými výnosy a náklady. Podle dříve uvedeného rozdělení výnosů a nákladů se hospodářský výsledek člení na provozní a finanční. Na základě zjištěného výsledku hospodaření zjistíme, zda je podnik ve ztrátě anebo zda dosáhl zisku. (Synek, 2011, s. 74-75)

1.4 Další pojmy související s náklady

Výkony jsou jednoznačně stanovený nákladový objekt podniku, který vznikl za nějakým účelem. Jedná se o konkrétní výrobky, polotovary a služby, které podnik vyprodukuje za určité období v rámci své činnosti. Výkony představují výstupy transformačního procesu. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 13, 15

Výkony lze rozdělit do dvou skupin podle na vnitropodnikové výkony, které zůstávají dočasně či krátkodobě uvnitř podniku a výkony figurující na trhu, kde tvoří obrat podniku. (Lang, 2008, s. 8)

Transformační proces je řetězec činností, při kterých jsou vstupy přeměňované na výstupy. Tento proces vyvolává vznik nákladů podniku, neboť zde dochází zde ke spotřebě materiálu,

surovin, energií nebo lidské práce v rámci výroby, zpracování či změny vstupů na výrobky a služby. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 14)

2 POJETÍ NÁKLADŮ

Dvojí pojetí nákladů je založeno na rozdílnosti finančního a manažerského účetnictví, které se liší primárně podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a k jakým rozhodovacím úlohám slouží. V rámci manažerského účetnictví lze na náklady nahlížet také z ekonomického a hodnotového pojetí.

2.1 Náklady ve finančním účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje informace externím uživatelům, kteří nahlíží na náklady jako na snížení ekonomického prospěchu. Toto snížení se projeví buď úbytkem aktiv anebo přírůstkem závazků. Jedná se tedy o peněžní vyjádření spotřebovaných ekonomických zdrojů ve sledovaném období. Z hlediska finančního účetnictví existuje volná vazba mezi náklady a výkony podniku, což znamená, že se mezi náklady řadí i výdaje netýkající se aktivit podniku a představují například dobrovolné rozdělení zisku v podobě darů. (Fibírová, 2020, s. 97).

Ve finančním pojetí jsou podle náklady oceněny ve skutečných pořizovacích cenách a musí být podloženy reálným výdejem peněz. Jedná se o bezprostřední peněžní náhrady anebo náklady odpovídající spotřebě již dříve uhrazeného ekonomického zdroje (odpisy). (Král, 2018, s. 68)

Náklady jsou ve finančním účetnictví vykazovány za minulé období ve výkazu zisku a ztrát, kde jsou rozděleny podle druhového členění. V souvislosti s finančním účetnictvím lze na náklady nahlížet také z pohledu daňového, kde jsou náklady rozlišovány podle daňové uznatelnosti. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 18)

2.2 Náklady v manažerském účetnictví

Manažerské účetnictví slouží pro potřeby interních uživatelů, jejichž úkolem je stanovit budoucí plány podniku, provádět kontrolní činnost a rozhodovat o vhodných variantách. Z tohoto důvodu jsou náklady klasifikovány různými způsoby, díky čemuž mohou manažeři předvídat budoucí náklady, porovnávat skutečné náklady s rozpočtovými náklady, přiřazovat náklady k jednotlivým činnostem podniku nebo porovnávat náklady s konkurenčními alternativami. (Garrison, Norreen a Brewer, 2018, s. 25)

Náklady jsou v manažerském pojetí charakterizovány jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které je hodnotově vyjádřeno a účelově souvisí s činnostmi podniku. V tomto pojetí je sledována nejen jejich výše, ale také jaká je hospodárnost při jejich vynaložení a blízký vztah k výkonům podniku. (Král a kol., 2018, s. 52-53)

V manažerském pojetí lze náklady vnímat jako veličinu, která ve vztahu k objemu výkonů pomáhá stanovit cenovou nabídku, plánovat využití kapacity nebo předpovědět provozní výsledek. Při oceňování dokončené a nedokončené výroby slouží náklady v manažerském pojetí pro stanovení odpovídajícího nákladového ohodnocení. (Lang, 2005, s. 4)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Náklady v hodnotovém pojetí představují jednak spotřebu ekonomických zdrojů, která je podložena výdejem peněžních prostředků, ale také i faktory ovlivňující racionalitu vykonávané činnosti. Jako příklad lze uvést kalkulační náklady v podobě odpisů, úroků či nájemného. V hodnotovém pojetí jsou náklady zobrazeny jako reálná spotřeba ekonomických zdrojů, jejichž hodnota je vyjádřena v čase, kdy skutečně probíhá příslušný proces. Z tohoto důvodu jsou pro ocenění ekonomických zdrojů použity ceny reprodukční namísto cen pořizovacích. Hodnotové pojetí tak poskytuje informace, které jsou klíčové pro plánování a kontrolu nákladů podniku. (Král a kol., 2018, s. 69)

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů poskytuje informace, které jsou klíčové pro rozhodování o budoucích variantách využití ekonomických zdrojů. V tomto pojetí náklady představují maximum hodnoty, které lze dosáhnout na základě uskutečněného rozhodnutí. Náklady jsou zde vyjádřeny nejen úbytkem ekonomického zdroje, ale také ušlým prospěchem z nerealizované varianty využití zdrojů, které představují tzv. oportunitní náklady. (Král, 2018, s. 71)

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Král (2018, s. 76) poukazuje na důležitost detailního členění nákladů do stejnorodých kategorií za účelem účinného řízení nákladů. Jednotlivé klasifikace nákladů do níže uvedených skupin mají význam pro rozhodování o předem stanovené podnikatelské činnosti nebo jejích možných budoucích variantách.

Podle Tótha a Šagátové (2020, s. 16) slouží klasifikace nákladů k evidenci, plánování a hodnocení jednotlivých nákladových položek, případně i odkrývání nedostatků v jejich snižování.

3.1 Druhové členění

Základním členěním nákladů, které je běžně používáno ve finančním účetnictví, je klasifikace podle druhu. Principem druhového členění je třídit spotřebované zdroje dle jejich věcné ekonomické podstaty na dále již nedělitelné kategorie. V rámci manažerského rozhodování není však druhové členění pro sledování nákladů dostatečně vypovídající. (Novák, 2018, s. 12-13)

V rámci druhového členění jsou náklady předmětem spotřeby externích zdrojů, tak jak na ně nahlíží finanční účetnictví. Prostřednictvím tohoto členění je možné odhadnout jakou roli hraje specifická kategorie nákladů v podniku a její význam, charakter transformačního procesu nebo na jaké náklady se zaměřit při snaze o optimalizaci nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32)

Podle Fibírové (2020, s. 67-68) je přednostní druhového členění jeho průkaznost a jednoznačnost spotřeby zdrojů podniku a také přímá vazba mezi účetními daty o využití finančních prostředků a vynaloženými náklady. Prostřednictvím tohoto členění lze získat informace o tom, co je spotřebováno, kdo materiál či službu dodal a také kdy. Druhové členění je využíváno k sestavení výkazu zisků a ztrát, neboť sleduje náklady vyvolané činností podniku za období.

Synek (2011, s. 81) uvádí pět základních nákladových druhů:

- spotřeba surovin a materiálu
- odpisy hmotného majetku a nehmotného investičního majetku

- mzdy a ostatní osobní náklady
- služby od externích dodavatelů
- finanční náklady (úroky, poplatky, pojistné)

3.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů na základě zjištění, za jakým účelem náklady vznikly a jaký mají vztah k výrobnímu procesu, je nedílnou součástí efektivního řízení nákladů. Pomocí účelového členění nákladů je možné sledovat, zda je vynaložená výše nákladů adekvátní. Novák (2018, s. 13)

Král (2018, s. 79) rozděluje účelovou klasifikaci nákladů podle úrovně podrobnosti. V širším pojetí jsou náklady členěny na technologické a náklady na obsluhu a řízení. Detailnější klasifikace sleduje náklady ve vztahu k jednotlivým činnostem podniku.

- **Technologické náklady** vznikají při použití technologií v transformačnímu procesu, případně s ní účelově souvisí. Rozumíme nimi například spotřebu materiálu na výrobu jistého výrobku, mzdu výrobního mistra či náklad na provoz dílny.
- **Náklady na obsluhu a řízení** představují doprovodné náklady, které zajišťují podmínky a infrastrukturu pro průběh technologického procesu. Mezi obslužné náklady patří zejména náklady na řízení, ekonomiku, personalistiku, provoz jídelny nebo náklady na výpočetní techniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34)

- **Jednicové náklady** jsou ta část technologických nákladů, která přímo souvisí s jednotkou výkonu, například náklady na spotřebovaný materiál pro výrobu jednoho výrobku.
- **Režijní náklady** zahrnují technologické náklady, které nelze přiřadit k jednotce výkonu a náklady na obsluhu a řízení. Prostřednictvím těchto nákladů je zajištěn chod transformačního procesu jako celku, jejich výše však není ovlivněna množstvím uskutečněných výkonů. Kontrola a řízení těchto nákladů je oproti nákladům jednicovým složitější. Režijní náklady jsou vykazovány jako komplexní položky, které se dělí podle typu režie a funkce například na:
    - osobní náklady administrativních, THP a manažerských pracovníků

- odpisy dlouhodobého majetku
- náklady na pronájem budov a služby spojené s nájmem
- náklady na vnitropodnikovou logistiku
- náklady na marketing a prodej atd. (Novák, 2018, s. 14)

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

V souvislosti s účelovým členěním lze v závislosti na místě vzniku nákladů dělit náklady podle vztahu k jednotlivým odpovědnostním střediskům. Toto členění slouží v rámci manažerského účetnictví a controllingu k posouzení střediskového hospodaření. (Novák, 2018, s. 14-15)

Odpovědností středisko představuje útvar v ekonomické struktuře, jenž vychází z organizační struktury podniku, která určuje oblast a úroveň pravomocí a odpovědnosti vedoucích pracovníků. Rozdělení ekonomické struktury na jednotlivá střediska slouží k posouzení hodnotových výsledků podle útvarů. Odpovědnostní střediska se dělí na:

- nákladové středisko
- ziskové středisko
- rentabilní středisko
- investiční středisko
- výnosové středisko
- výdajové středisko (Král, 2018, s. 81)

3.3.1 Druhotné náklady

Jako druhotné náklady jsou označovány interní náklady, které vznikají kooperací odpovědnostních středisek. Výše druhotných nákladů se odvíjí od množství a vnitropodnikového ocenění výkonů, které nejsou prodávány externím spotřebitelům, nýbrž představují předmět spotřeby uvnitř podniku. (Král, 2018, s. 82)

3.4 Kalkulační členění nákladů

Podle Popeska a Papadaki (2026, s. 36-37) vychází kalkulační členění nákladů z přiřazení nákladů k druhu výkonu, tedy k více než jedné jednotce výkonu, jak je tomu u účelového členění. Dle alokace nákladů k jistému objektu (výrobku) lze náklady dělit na přímé a nepřímé:

- **Přímé náklady** jsou bezprostředně spjaty s konkrétním druhem výkonu, například jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků či odpisy jednoúčelového stroje. Přímé náklady lze jednoznačně s nákladovým objektem spojit a kvantitativně vyjádřit.
- **Nepřímé náklady** nejsou vázány na jeden druh výkonu, neboť neexistuje vazba mezi nákladem a objektem (režijní náklady). Příkladem nepřímých nákladů mohou být mzdy řídících pracovníků, náklady na informační systém nebo náklady na výpočetní techniku.

V některých případech nastává situace, kdy jsou přímé náklady označovány za nepřímé, neboť není nákladově efektivní sledovat využití konkrétních nákladů. Jako příklad Drury (2018, s. 25) uvádí hřebíky při výrobě stolu, neboť se jedná o zanedbatelnou částku a započítáním jejich výše do ceny významně neovlivní zisk podniku.

3.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

V případě klasifikace nákladů podle jejich vztahu k objemu výkonů je cílem zkoumat náklady, které budou vynaloženy v průběhu transformačního procesu, o jehož variantě je teprve rozhodováno. Předmětem sledování je chování nákladů při změně objemu prováděných výkonů, tedy výrobě či prodeji výrobků, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů nebo jiných měřitelných jednotek výkonu. Z tohoto důvodu lze toto členění označit za klíčové pro manažerské rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

Král (2018, s. 86) uvádí dvě základní skupiny těchto nákladů:

- variabilní
- fixní

Variabilní náklady lze definovat jako náklady, které se mění v závislosti na objemu prováděných výkonů. Náklady, které jsou vyvolané jednotkou výkonu a mění se přímo úměrně při změně objemu, jsou označovány jako **proporcionální náklady**. Patří mezi ně všechny jednicové náklady a část režijních nákladů, které se mění v závislosti na stupni využití kapacity. Často se vyskytují také **podproporcionální náklady**, jejichž růst je pomalejší než růst produkce. Jedná se zejména o opravy strojů, které nejsou přímo závisle na vyrobených kusech výrobků. Méně časté jsou **nadproporcionální náklady**, které se mění rychleji než objem výkonů. Tyto náklady vnikají například v souvislosti se zvýšením objemu

výroby využitím přesčasových hodin či zrychlením dopravního výkonu vyšší spotřebou pohonných hmot, aby nedošlo k poklesu efektivnosti. (Král, 2018, s. 86-87)

Fixní náklady jsou jednorázově vynaložené náklady, které slouží k zajištění podmínek pro výkon podnikatelské činnosti za dané časové období. Pro zajištění hospodárnosti těchto nákladů je třeba sledovat nejen jejich absolutní výši, ale také míru jejich využití. (Fibírová, 2020, s. 72)

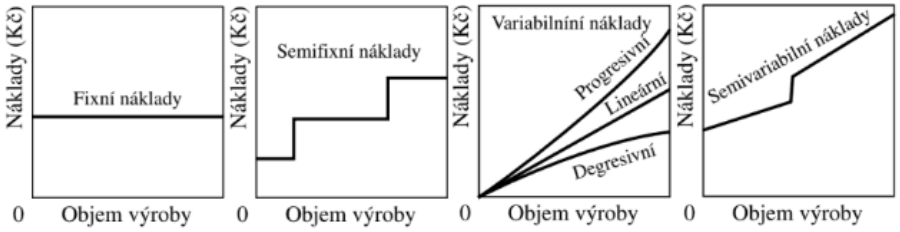
Obsahem fixních nákladů je velká část režijních nákladů, například odpisy, pojištění, školení zaměstnanců, úroky ze zápůjček, náklady na správu a administrativu, osobní náklady apod. Fixní náklady má podnik i tehdy, když nic nevyrábí. (Novák, 2018, s. 21)

Král (2018, s. 88-89) popisuje fixní náklady jako neměnné náklady při určitém objemu vykonávaných aktivit. Objem prováděných výkonů je omezen kapacitou (strojů, budov, ostatních ekonomických zdrojů), která je omezená, a proto je žádoucí danou kapacitu maximálně využít. S růstem objemu výkonů tak klesá podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Jestliže dojde k překročení původního limitu rozšířením kapacity, změní se i podíl fixních nákladů.

Nákladové členění v závislosti na objemu prováděných výkonů může být provedeno pouze v určitém časovém období, neboť z dlouhodobého hlediska lze ovlivnit i výši fixních nákladů. Jedná se například o prodej dlouhodobě nevyužitého zařízení, čímž se změní hodnota fixních nákladů za odpisy. Z dlouhodobého časového hlediska mají tyto náklady variabilní charakter a jsou označeny jako **long-term variable cost.** (Novák, 2018, s. 21)

Dále jsou v literatuře uváděny také **smíšené náklady** neboli semi-variabilní a semi-fixní náklady: Keřkovský (2012, s. 78) označuje **semi-variabilní náklady** jako náklady, které se výrazně změní od dosažení určitého objemu výroby, přičemž následně se tyto náklady s dalším růstem produkce nadále chovají jako variabilní náklady (daň z příjmu, telefonní poplatky).

Semi-fixní náklady jsou označovány jako skokové fixní náklady, neboť s růstem objemu výroby dochází ke skokovému růstu fixních nákladů. Popesko a Papadaki (2016, s. 40) uvádí jako příklad náklady na skladovací plochy, odpisy strojů nebo nájem vozidel.



Obrázek 1 Fixní, semifixní, variabilní a semivariabilní náklady
(Keřkovský, 2012, s. 79)

Popesko a Papadaki (2016, s. 40) zmiňují v souvislosti se změnou chování nákladů na základě vývoje objemu produkce také tzv. efekt **sticky cost.** Sticky cost představují náklady, které v případě zvýšení objemu výkonů rostou, avšak při poklesu produkce náklady klesají neúměrně. Vznik těchto nákladů souvisí s manažerským rozhodováním, kdy je uvažováno o využití dalších zdrojů při zvyšování produkce.

Podle Nováka (2018, s. 72) dochází v tomto případě k asymetrickému chování nákladů, které je vyvoláno vysokou úrovní vlastněného majetku (budovy, stroje, zásoby) a zaměstnanců, neboť z krátkodobého hlediska je obtížné provést změnu, jestliže dojde například k poklesu poptávky.

3.6 Náklady podle rozhodovacího procesu

Členění nákladů dle rozhodovacího procesu představují manažerský pohled na náklady, který náklady dělí podle jejich významu při rozhodování. Tóth a Šagátová (2020, s. 32) uvádí jako příklad těchto nákladů:

- **Relevantní náklady** jsou bezprostředně nutné pro danou činnost podniku a jejich výše je ovlivnitelná rozhodováním o změnách jejich využití. Zvolení vhodné varianty využití relevantních nákladů je klíčové pro efektivní využití omezených statků a služeb.
- **Irelevantní náklady** lze chápat jako náklady, které nejsou podstatné při manažerském rozhodování, neboť jakákoliv změna ve výrobním procesu neovlivní jejich výši. Jedná se především o nevyhnutelné náklady, jakými jsou například daně, pojištění či mzda ředitele, nebo minulé náklady.
- **Oportunitní náklady** vychází ze skutečnosti, že existuje více variant využití statků a služeb, a proto lze také hovořit o nákladech obětované příležitosti. Při rozhodování

o správné variantě využití nákladů je nutné sledovat komparativní výhodu výrobků, kdy je zvolen ten výrobek, jenž přináší vyšší zisk.

- **Hypotetické náklady** představují předpokládané náklady, na které nebyly využity peněžní zdroje, nýbrž slouží k porovnávání nákladů při hledání alternativ organizace výroby. (Tóth a Šagátová, 2020, s. 32-34)

V literatuře se objevuje i pojem **utopené náklady.** Utopené náklady lze chápat jako náklady, které vznikly na základě jistého rozhodnutí v minulosti a nelze je již změnit. Tyto náklady by neměly být brány v potaz při dalším rozhodování. Příkladem utopených nákladů je pořízení stroje, pro který již nemá podnik využití. (Garrison, Norreen a Brewer, 2018, s. 38)

Drury (2018, s. 34) uvádí také **dodatečné náklady,** které jsou úzce vázány na manažerské rozhodování, neboť jejich vznik a výše závisí na rozhodnutí mezi dvěma alternativami. V literatuře se používá také pojem rozdílové náklady. Dodatečné náklady mohou být fixní i variabilní a jsou vyvolány změnou ve vykonávaných činnostech. Jako příklad lze uvést náklady spojené s pořízením a obsluhou nových strojů, které byly pořízeny za účelem zvýšení produkce.

3.7 Náklady produktu a náklady období

V závislosti na významu a časové odlišnosti lze náklady dělit také na náklady produktu a období, které slouží k měření zisku a ocenění zásob.

Náklady produktu lze ve výrobním podniku definovat jako náklady, které jsou spjaty s vyráběným produktem a před uskutečněním prodeje představují aktiva, jež jsou zahrnuty do ocenění zásob hotových výrobků či nedokončené výroby. Od nákladů produktu se očekává, že povedou k navýšení výnosů podniku. Do nákladů produktu jsou zahrnovány veškeré přímé i nepřímé náklady, které souvisí s produkcí. (Horngren, Datar a Rajan, 2011, s. 37)

Náklady období představují takové náklady, které přímo nesouvisí s výrobní činností podniku nebo nezvyšují přidanou hodnotu výrobku a neočekává se od nich, že budou generovat budoucí příjmy. Tyto náklady jsou evidovány v účetnictví do období, ve kterém se uskutečnily. (Drury, 2018, s. 26-27)

4 NÁSTROJE ANALÝZY NÁKLADŮ

Mezi základní nástroje analýzy nákladů nejčastěji patří analýza absolutních ukazatelů, která se používá ve finančním účetnictví nebo nákladové funkce a analýza bodu zvratu.

4.1 Absolutní ukazatele

Analýza absolutních ukazatelů je součástí finanční analýzy podniku, která vychází ze systematického rozboru získaných dat, jimiž jsou zejména účetní výkazy. Úkolem finanční analýzy je zhodnotit finanční situaci podniku v minulosti i současnosti a předpovědět finanční podmínky do budoucnosti. (Růčková, 2021, s. 9)

Absolutní ukazatele jsou předmětem analýzy vývojových trendů a analýzy procentuálního rozboru jednotlivých položek, které lze získat přímo z účetních výkazů.

- **Horizontální analýza** srovnává vývoj změny sledovaných položek v časové posloupnosti. Pomocí níže uvedeného výpočtu je vypočítaná absolutní výše změn, která je dále procentuálně vyjádřená k předchozímu roku.

Absolutní změna = ukazatel t – ukazatel t-1

% změna = (absolutní změna x 100) / ukazatel t-1

- **Vertikální analýza** slouží k vyjádření procentuálního podílu jednotlivých účetních položek vůči zvolené referenční hodnotě položené jako 100. V rámci analýzy výkazu zisků a ztrát je základnou celková výše výnosů nebo nákladů, při analyzování rozvahy jsou zvolena celková aktiva či pasiva. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2017, s. 71)

4.2 Nákladová funkce

Synek (2011, s. 91) definuje nákladovou funkci jako matematické vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby, přičemž v závislosti na sledovaném období se může jednat o nákladovou funkci krátkodobou nebo dlouhodobou.

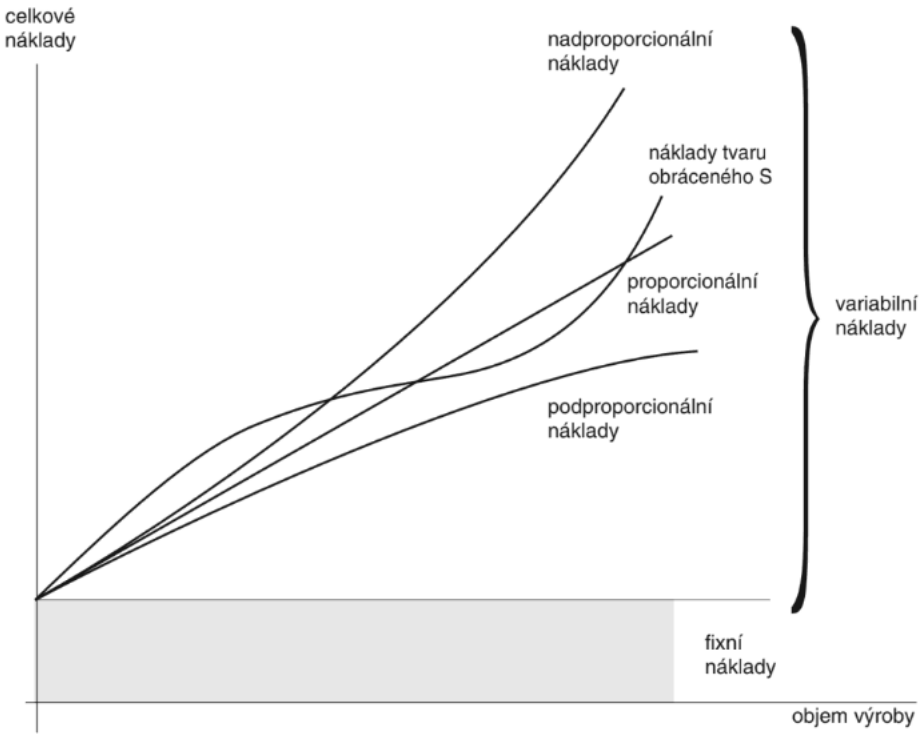
Podle Taušl Procházkové a Jelínkové (2018, s. 82) slouží nákladová funkce ke zjištění:

- bod zvratu

- průběh nákladů na jednotku produkce
- limit nákladů a ceny výrobku
- minimální cenu a potřebný objem produkce pro dosažení očekávaného zisku

4.2.1 Krátkodobá nákladová funkce

Krátkodobá nákladová funkce zobrazuje chování variabilních a fixních nákladů v krátkém období. Z krátkodobého hlediska není možné uvažovat o změnách libovolných výrobních činitelů, a proto je objem produkce limitován výrobní kapacitou. Zatímco lze v krátkém období změnit objem použitých surovin či vynaložené práce, změna výrobních strojů je možná pouze v dlouhodobém období. (Synek, 2011, s. 91)



Obrázek 2 Obrázek 2: Krátkodobé funkce (Synek, 2011, s. 91)

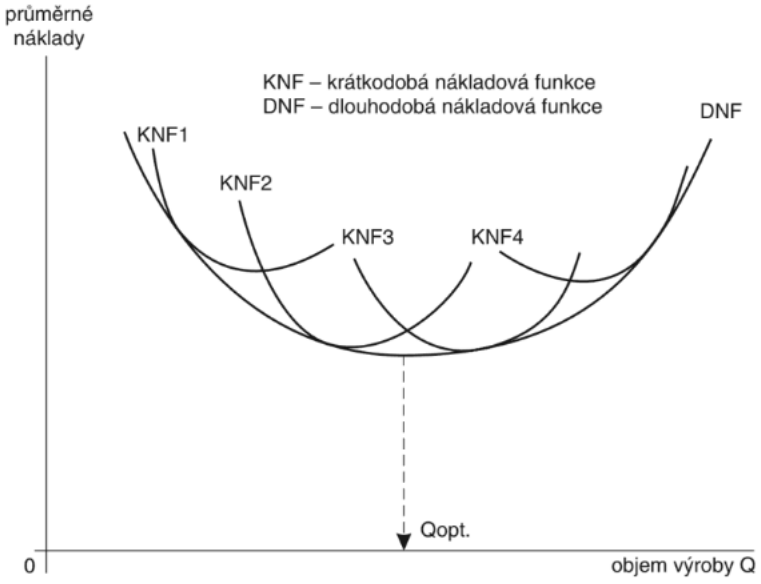
Krátkodobé nákladové funkce je možné členit podle jejich vývoje na:

- **Lineární nákladová funkce** znázorňuje proporcionální změnu, kdy při změně produkce o jednotku dojde i ke změně celkových nákladů o jednotku.
- **Progresivní nákladová funkce** zobrazuje zvýšení celkových nákladů o více než jednotku při změně objemu výroby o jednotku.
- **Degresivní nákladová funkce** má klesající charakter, tedy růst objemu výroby o jednotku zvýší celkové náklady o méně než jednotku.

- **Degresivně progresivní nákladová funkce** slouží k realističtějšímu znázornění vztahu mezi náklady a objemem produkce, kde zobrazuje syntézu předchozích nákladových funkci, neboť průběh nákladů nebývá v praxi jednoznačný. (Tarbusková, Matusiková a Zelinková, 2015, s. 19-14)

4.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce se zabývá chováním nákladů v delším období, které umožnuje provádět změny ve výrobní kapacitě, například pořízením nových strojů. Tato funkce neobsahuje fixní náklady, nýbrž průměrné celkové a mezní náklady. Dlouhodobá nákladová funkce je složena z krátkodobých funkcí, kde je průběh nákladů vázán na stanovenou výrobní kapacitu. Dlouhodobá nákladová funkce je z počátku klesající, přičemž nejnižší bod minimálních nákladů představuje i nejvyšší efektivnost výroby. Křivka nákladů má běžně U-tvar, který vychází ze skutečnosti, že od tohoto bodu začínají růst průměrné náklady a s nimi i neefektivnost výroby. V některých případech může mít křivka L-tvar, kdy průměrné náklady zůstávají konstantní. (Synek, 2011, s. 91-92)



Obrázek 3 Dlouhodobá funkce (Synek, 2011, s. 91)

4.2.3 Metody stanovení nákladových funkcí

Klasifikační analýza

Klasifikační analýza je empirická metoda založená na rozčlenění jednotlivých položek nákladů podle toho, zda se mění s objemem produkce či nikoliv, tedy na variabilní a fixní.

Rozdělení nákladů může být nejednoznačné a složité, a proto by jej měla provádět pouze zkušená osoba, která se orientuje ve využití nákladů v daném podniku. Po rozdělení jednotlivých položek na dvě nákladové skupiny lze získat hlavní parametry pro výpočet lineární nákladové funkce. Jedním z nich je součet fixních nákladů. U variabilních nákladů je třeba vzít v potaz, zda se jedná o stejnorodou či různorodou produkci. U homogenní výroby se celkové variabilní náklady na provedený výkon dělí počtem vyrobených kusů, čímž získáme parametr jednotkových variabilních nákladů. Jestliže je výroba nestejnorodá, náklady jsou vztahovány k objemu výkonů vyjádřeném v peněžních jednotkách, čímž získáme haléřový ukazatel variabilních nákladů. (Novák, 2018, s. 30).

Metoda dvou období

Při použití metody dvou období je podle Synka (2011, s. 93) klíčové vybrat období (měsíc) s nejmenším a největším objemem produkce, avšak za předpokladu, že se neudála nějaká nestandartní událost, která by byla zkreslující pro stanovení nákladové funkce. Při výpočtu nákladové funkce jsou získané údaje vloženy do dvou rovnic, kde jsou použity indexy pro označení období s maximálním (1) a minimálním (2) objemem výroby.

$$N_1 = a + b \times Q_1$$

$$N_2 = a + b \times Q_2$$

Kde:

N – celkové náklady za období

a – odhad fixních nákladů

b – variabilní náklady na jednotku výkonu

Q – objem výroby za měsíc

Po odečtení druhé rovnice od první získáme hodnotu jednotkových variabilních nákladů (b). Pomocí této hodnoty lze dopočítat odhad fixních nákladů prostřednictvím dosazením hodnoty (b) do jedné z rovnic. Tato metoda není příliš přesná, neboť sleduje pouze dvě období, a proto je vhodné kombinovat tuto metodu s metodou grafickou.

Grafická metoda

Grafická metoda využívá pro odvození nákladové funkce sestavení bodového diagramu, k němuž je třeba získat hodnoty nákladů a objemu produkce za více období. Zanesením

údajů do grafu, kde osa X představuje daný objem produkce a osa Y odpovídající objem nákladů, získáme souřadnice pro určení jednotlivých bodů za sledované období. Tyto body se snažíme protnout přímkou, která znázorňuje jejich přibližnou osu. V místě, kde tato přímka protne osu Y, najdeme hodnotu fixních nákladů. Přestože je tato metoda jednoduchá, není příliš přesná. Vhodnou metodou grafického znázornění nákladů je využití softwaru, jakým je například MS EXCEL, který sám lineární funkci vypočítá na základě proložení bodů spojnicí. (Novák, 2018, s. 33-34)

Metoda regresní a korelační analýzy

Regresní a korelační metoda je kombinací matematických a statistických nástrojů, kterou lze také označit za rozšířenou verzi metody dvou období. Podmínkou pro použití této metody je zajištění dostatečného objemu dat, které jsou statisticky vyhodnocovány a použity pro odhad nákladových funkcí. (Scholleová, 2017, s. 44)

Synek (2011, s. 95) označuje tuto metodu stanovení nákladových funkcí za nejspolehlivější. Prostřednictvím této metody je možné stanovit i nelineární funkce při nadproporcionálním či podproporcionálním vývoji nákladů. Další předností této metody je možnost stanovit spolehlivost zjištěných funkcí, kdy je využito měr korelace a mezí spolehlivosti pro odhad chybovosti.

4.3 Bod zvratu

Bodem zvratu rozumíme dosažení takové úrovně objemu výroby, při které dojde k pokrytí všech fixních i variabilních nákladů, a kdy podnik netvoří ztrátu ani zisk. Stanovení bodu zvratu vychází z předpokladu, že jsou náklady členěny na fixní a variabilní složku, přičemž rozdíl mezi variabilními náklady na jednotku a stanovenou cena výrobku tvoří příspěvek na úhradu, který je označován také jako krycí příspěvek, případně marže. Z tohoto příspěvku jsou následně hrazeny fixní náklady spojené s provedenými výkony, které nejsou ovlivněny objemem výroby. K tvorbě zisku pak dochází při vyšší produkci, než udává bod zvratu, kdy příspěvek na úhradu generuje zůstatek i po pokrytí celkových nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 56-46).

$$q(BZ) = FN / p–b$$

Kde:

q(BZ) – jednotkové vyjádření objemu výkonů

FN – celkové fixní náklady

p – cena za jednotku výkonu

b – variabilní náklady na jednotku výkonu

Pomocí rovnice bodu zvratu je možné zjistit také následující:

- minimální výše prodejní ceny za výrobek
- maximální výše variabilních nákladů na jednotku
- maximální výše fixních nákladů při daném objemu výroby
- minimální počet vyrobených kusů pro zajištění plánovaného zisku
- kombinace s požadavky podniku na rentabilitu podniku aj. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 50)

V případě nehomogenní výroby je třeba pro výpočet bodu zvratu náklady vyjádřit pomocí haléřového ukazatele variabilních nákladů, který představuje poměr všech variabilních nákladů na celkovém objemu produkce. V této situaci Popesko a Papadaki (2016, s. 46) uvádí tyto vzorce:

Výpočet haléřového ukazatele

$h = VN / Q$

Upravený vzorec pro výpočet bodu zvratu

$BZ = F / 1–h$

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První část se zabývá definicí základních pojmů, které úzce souvisí s náklady a blíže představují jejich problematiku. Byly zde definovány příjmy a výdaje, tedy změny finančních prostředků, které vychází z existence výnosů a nákladů. V souvislosti s výnosy a náklady byl vysvětlen také pojem hospodářský výsledek. Jako poslední byly vymezeny další pojmy související s náklady, jako výkon a transformační proces, jenž byly používány v teoretické části.

V následující části je představeno pojetí nákladů, které vychází z rozdílnosti finančního a manažerského účetnictví. Ve finančním účetnictví jsou náklady sledovány za fiskální rok a evidovány v účetní závěrce ve výkazu zisku a ztrát. Ve finančním pojetí náklady představují snížení ekonomického prospěchu, které je peněžně vyjádřeno v pořizovacích cenách. Manažerské účetnictví poskytuje informace pro interní uživatele, jejichž cílem je plánovat, kontrolovat a uskutečňovat rozhodnutí o vhodných variantách využití zdrojů. V rámci manažerského účetnictví lze o nákladech uvažovat také v hodnotovém a ekonomickém pojetí. Hodnotové pojetí představuje reálné náklady v čase, kdy probíhá daný proces, na který byly vynaloženy ekonomické zdroje. Ekonomické pojetí poskytuje informace, které jsou klíčové pro rozhodování o budoucích aktivitách.

Třetí část je zaměřena na jednotlivé typy členění nákladů. Základním členěním nákladů je druhové členění, které je však pro potřeby manažerského rozhodování neposkytují dostatek informací. Více specifické je členění podle účelu vynaložení nákladů, kalkulační členění na přímé a nepřímé náklady a členění podle vztahu k objemu výroby, kde se náklady dělí na fixní a variabilní podle toho, jak se mění při růstu objemu výkonů. Dále je uvedeno také členění podle rozhodovacího procesu, které pojednává o nákladech dle jejich relevantnosti a možnosti změny. V literatuře se objevuje také rozdělení nákladů na náklady produktu a období nebo podle střediska odpovědného za jejich vznik.

Poslední část je již zaměřena na metody analyzování nákladů, které budou použity pro zpracování analýzy nákladů vybraného podniku v praktické části. Jednou z metod je analýza absolutních ukazatelů, která vychází z dat ve výkazech zisků a ztrát. Konkrétně se jedná o horizontální a vertikální analýzu. Dále byly představeny nákladové funkce a analýza bodu zvratu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro tuto bakalářskou práci byla vybrána společnost, která se specializuje na výrobu komponentů z ovoce, zeleniny a dalších ingrediencí, které jsou primárně určené pro další výrobu v potravinářském průmyslu.

5.1 Základní údaje o společnosti

Obecné údaje:

Obchodní firma: XY, a.s.

Právní forma: Akciová společnost

Sídlo: Česká republika, Jihomoravský kraj

Základní kapitál: 36 620 000,- Kč

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Klasifikace dle CZ-NACE

Podle předmětu podnikání je možné společnost přiřadit do odvětví dle klasifikace CZ-NACE, přičemž dle hlavní činnosti lze analyzovaný podnik zařadit následovně:

- **Sekce C:** Zpracovatelský průmysl
- **Oddíl 10:** Výroba potravinářských výrobků
- **Skupina 10.3:** Zpracování a konzervování ovoce a zeleniny
- **Podskupina 10.39:** Ostatní zpracování a konzervování ovoce a zeleniny

5.2 Historie

Společnost XY a.s. byla založena v roce 1990 jedním majitelem, jehož cílem bylo přinést do země konkurenceschopné technologie a prosadit nové pojetí kvality mléčných výrobků. Po třech letech od založení byla produkce rozšířena o výrobu emulzí a bází, čímž se podnik stal významným partnerem výrobců sirupů a nealkoholických nápojů. V roce 1994 byla zahájena výroba aplikací pro výrobce mražených krémů a v roce 1996 započala výroba komponentů pro cukrářské odvětví. V rámci rozšiřování výroby o další druhy výrobků vznikla nová obchodní značka se svým vlastním provozem, která se soustředila na odvětví gastronomie. Během roku 2016 společnost získala certifikaci BIO a o tři roky později certifikaci IFS. Od roku 2015 se stala společnost součástí holdingové skupiny, která zaštiťuje veškeré podnikatelské aktivity rodiny zakladatele společnosti XY, a.s. V roce 2017 byla zahájena

výroba ovocných sirupů pod vlastní obchodní značkou a také pořízena plnící linka pro 3,5 – 20 kilové kbelíky, což umožnilo společnosti spolupracovat i s menšími výrobci farmářských produktů. Během posledních let došlo k dalšímu rozšíření výroby o omáčky, které prodává pod novou obchodní značkou a zahájila projekt v oblasti výroby točených zmrzlin.

5.3 Výroba

Podnik využívá vyspělých moderních technologií, které zajišťují výrobu mikrobiologicky stabilních komponentů. Pro zajištění této stability je využito technologií, které umožňují uchovávání výrobků v interní atmosféře, zaručují jejich aseptičnost a fyzikálně chemické charakteristiky receptur. Velký důraz je kladen na kvalitu a zdravotní nezávadnost výrobků, pro niž je využíván systém HACCP, GMP a GLP.

Hlavní produkcí podniku jsou ovocné a zeleninové komponenty, které jsou určené pro mlékárenský průmysl a průmysl zpracování tuků. Dále společnost vyrábí komponenty pro gastronomické podniky, cukráře a pekaře, provozovatele zmrzlinových stánků a nápojový průmysl. Mezi hlavní výrobky, které jsou vyráběny na zakázku podle požadavků odběratele jsou:

- Ovocné komponenty
- Zeleninové komponenty
- Sladké komponenty pro gastronomii
- Slané komponenty pro gastronomii
- Pekařské náplně
- Mražené smetanové krémy
- Ochucující složky do zmrzliny
- Koncentráty, báze a emulze pro nápojový průmysl

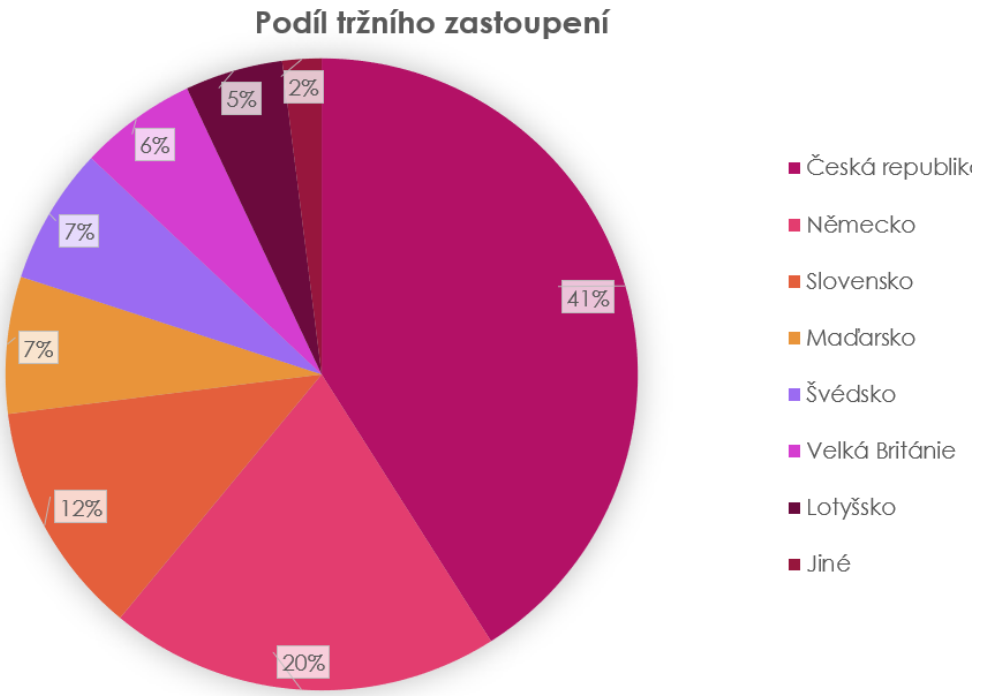
V současné době společnost nabízí i ovocné komponenty pro farmářské výrobky, které jsou dodávány v praktických baleních určených speciálně pro menší odběratele. Tyto ochucující složky s kusy ovoce jsou bez chemické konzervace a nesou označení Clean Label, což znamená snížený počet přidaných látek ve složení. Komponenty lze aplikovat do jogurtů, jogurtových nápojů nebo tvarohů. Zpracování těchto výrobků probíhá v konvenční i bio kvalitě.

Vedle toho společnost vyrábí produkty pod 4 obchodními značkami, které jsou dostupné přímo konečnému zákazníkovi na e-shopu společnosti.

- **Značka 1:** dezertní polevy, sirupy pro výrobu ledové tříště, sorbety
- **Značka 2:** přírodní sirupy na bázi ovoce a třtinového cukru, které neobsahují konzervanty
- **Značka 3:** veganské omáčky bez glutamanu sodného a umělých barviv a sladidel
- **Značka 4:** vitamínová voda

5.4 Obchod

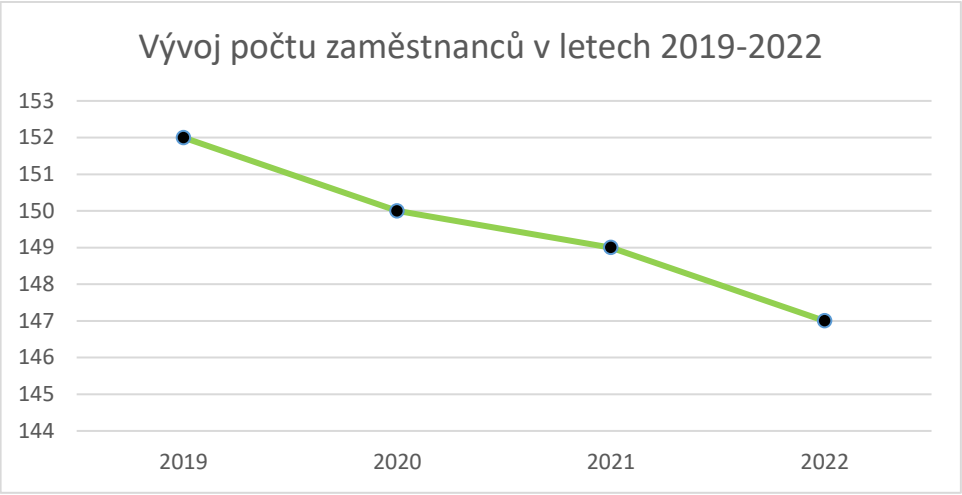
Společnost dodává své výrobky nejen na českém trhu, ale také do více než 20 zemí Evropy. V rámci exportu firma dodává zboží do zemí jako Německo, Slovensko, Maďarsko, Švédsko, Velká Británie, Lotyško apod. Mezi hlavní odběratele podniku patří české mlékárenské společnosti OLMA, Madeta, Kunín nebo Choceňská mlékárna. Kromě mlékárenských společností lze uvést i společnosti Unilever a Upfield.



Graf 1 Podíl tržního zastoupení (vlastní zpracování)

5.5 Zaměstnanci a organizační struktura podniku

Podle počtu zaměstnanců je patrné, že se jedná o středně velký podnik. V průběhu sledovaných let došlo ke kontinuálnímu poklesu počtu zaměstnanců.



Graf 2 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2019–2022
(vlastní zpracování)

V rámci uplatnění dualistického systému řízení akciové společnosti je společnost vedena předsedou a členy představenstva, kteří zároveň vykonávají funkci výkonného, výrobního a obchodního ředitele.

5.6 SWOT analýza

Silné stránky

Přední silnou stránkou podniku je zcela jistě jeho stabilita a pozice na českém trhu, kde se řadí k předním výrobcům v oblasti potravinářských komponentů s nízkou konkurencí. Společnost působí na trhu více než 30 let, během kterých navázala obchodní vztahy s více než 20 zeměmi v Evropě a zajistila si tak široké portfolio dodavatelů i odběratelů. Další silnou stránkou podniku je vlastní vývojové oddělení, díky kterému zajišťuje nejen uspokojení poptávky na trhu dle aktuálních trendů, ale také zajišťuje individuální přístup k zákazníkům a schopnost přizpůsobit výrobu jejich požadavkům. Společnost klade vysoký důraz na kvalitu výrobků, přičemž splňuje požadavky na nejvyšší úrovni dle normy IFS 6 a vyrábí i produkty s certifikací BIO.

Slabé stránky

Hlavní slabou stránkou podniku je nedostatečné množství skladovacích prostor, což se projevilo v období koronavirové krize, kdy z důvodu častých výpadků dodávek materiálu od zahraničních dodavatelů bylo nutné předem zabezpečit dostatečné množství zásob pro výrobu. Zároveň s růstem portfolia nabízených výrobků dochází k maximálnímu využití skladových prostor. Slabou stránkou podniku je také nutnost modernizovat výrobní zařízení, aby nedocházelo k poklesu výkonnosti a kvality výrobků. Dále lze uvést také nespokojenost zaměstnanců s finančním ohodnocením, což vede ke snižování motivace zaměstnanců.

Příležitosti

Mezi příležitosti lze zařadit rozšiřování výroby o nové komponenty či výrobky pro konečné spotřebitele, neboť se potravinářský průmysl neustále vyvíjí a objevují se nové trendy, například veganské produkty. Příležitostí je také investice do nových a moderních výrobních zařízení, které zajistí plynulejší chod výroby a možnost změny výrobních procesů. Další příležitostí je rozšířit skladové prostory, díky čemž by se vyvaroval nutnosti omezit výrobu či předem zabezpečit vyšší objem surovin, a naopak by zde vznikl prostor pro nové výrobky. Jelikož se podnik nachází na jižní Moravě, má také příležitost odebírat suroviny od místních zemědělců a tím snížit náklady na dopravu při dovozu surovin ze zahraničí.

Hrozby

Jednou z hrozeb podniku je konkurence, která by mohla vyrábět levnější a kvalitnější výrobky prostřednictvím modernějších výrobních zařízení nebo levnějších vstupů do výroby. Další hrozbou je zvyšování cen za energie a materiál. Přestože podnik vyrábí vlastní elektrickou energii prostřednictvím solárních panelů a využitím odpadního tepla, takto vyprodukované energie nepokryje veškerou spotřebu. Kvůli ročním kontraktům s odběrateli není pro společnost možné zvýšení cen vstupů promítnout okamžitě do svých cen. Mezi hrozby patří také ztráta dodavatele, který poskytuje suroviny ve specifické šarži, která je důležitá pro dodržení výrobních postupů a dosažení požadované kvality.

Tabulka 1 SWOT analýza podniku (vlastní zpracování)

Silné stránky	**Slabé stránky**
Pozice na trhu Portfolio odběratelů a dodavatelů Vývoj nových receptur Certifikace	Nedostatečná skladová kapacita Nutnost modernizovat Nespokojenost zaměstnanců
Příležitosti	**Hrozby**
Rozšiřování výroby o nové výrobky Investice do nových zařízení Rozšíření skladových prostor Spolupráce s místními zemědělci	Konkurence ze zahraničí Zvyšování cen vstupů Ztráta dodavatele specifických surovin

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tato kapitola se bude věnovat hlavnímu cíli bakalářské práce, kterým je analýza nákladů vybraného podniku. Jednotlivé analýzy se budou zabývat druhovým členěním nákladů, vertikální a horizontální analýzou absolutních ukazatelů a členěním nákladů podle jejich vztahu k objemu výroby. Následně bude provedena analýza nákladů podle jejich závislosti na objemu výroby. Před provedením jednotlivých nákladových analýz bude také provedeno srovnání ekonomických ukazatelů, které poskytují ucelenější pohled na výsledky hospodaření podniku.

6.1 Analýza ekonomických ukazatelů

V této části budou porovnány výnosy s náklady a hospodářský výsledek ve sledovaných obdobích. Jedná se o ekonomické ukazatele, jejichž srovnání slouží k lepšímu pochopení ekonomické situace podniku. Z výsledku hospodaření se dozvídáme, zda je podnik vytvořil zisk anebo je ve ztrátě. Tyto skutečnosti jsou uvedeny v tabulce (2), pro jejíž sestavení byla použita data z výkazů zisků a ztrát za roky 2019-2022. Analyzovaný podnik se zabývá výrobní činností, a proto považuji za vhodné, aby v této tabulce byly zobrazeny také tržby z prodeje výrobků a služeb. Z povahy hlavní činnosti podniku je patrné, že s růstem tržeb dochází i k růstu nákladů. Pro přesnější zobrazení vztahu mezi náklady a výnosy bude spočítán také podíl nákladů na obratu. Pomocí tohoto výpočtu zjistíme, kolik procent nákladů bylo vynaloženo na výsledný obrat. Jak bylo uvedeno v literatuře, výsledek hospodaření lze analyzovat také podle druhu činnosti, kterou byl vytvořen. Pro ucelený pohled na situaci podniku budou zobrazeny i dílčí výsledky hospodaření.

Tabulka 2 Srovnání ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2019	2020	2021	2022
Výnosy	639 791	672 757	837 396	730 737
Tržby z prodeje výrobků a služeb	625 393	642 390	808 512	705 031
Náklady	597 674	632 108	801 007	717 850
Provozní hospodářský výsledek	51 824	48 434	50 224	14 018
Finanční hospodářský výsledek	114	2 889	-5 258	2 755
Výsledek hospodaření po zdanění	**42 117**	**40 649**	**36 389**	**12 887**
Podíl nákladů na výnosech	**93,42%**	**93,96%**	**95,65%**	**98,24%**

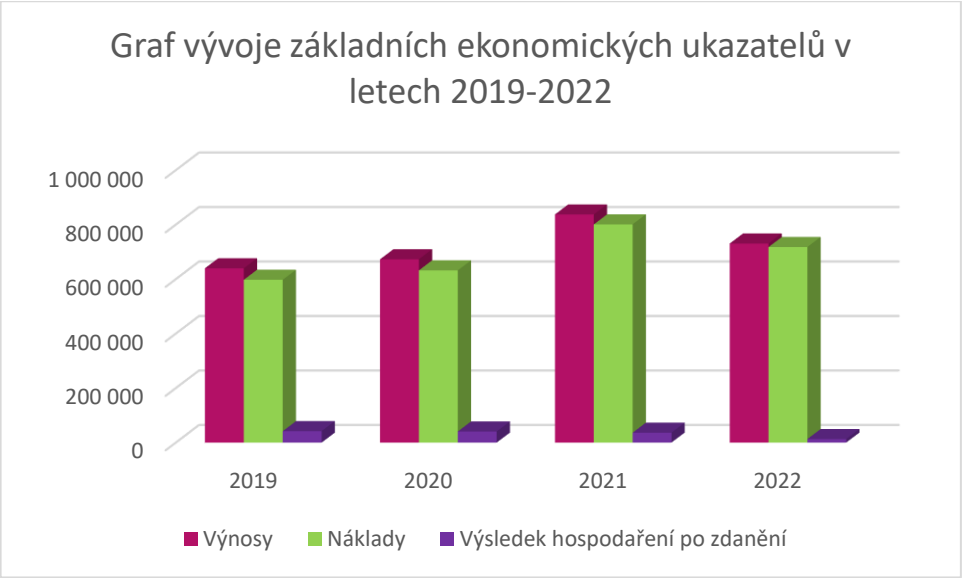
Výsledky provedené analýzy ukazují, že podnik ve sledovaných letech vykazoval zisk, který však v průběhu let klesal, zatímco výnosy i náklady rostly. Jak je však patrné z uvedené tabulky, podíl nákladů na výnosech je značně vysoký, neboť se pohybuje v rozmezí 93 % až

98 %. V roce 2022 poprvé náklady převýšily tržby z prodeje výrobků a zisk oproti předchozímu roku klesl až o necelých 65 %.

Nejvyšší zisk byl dosažen v roce 2019. V této souvislosti je důležité zmínit skutečnost, že jsou sledované roky 2020 až 2022 značně ovlivněny pandemií a následným zvyšováním cen energií a vstupních surovin. V roce 2020 klesl výsledek hospodaření oproti předchozímu roku o 3,5 %, což lze brát za pozitivní výsledek, neboť v této době došlo k různým omezením provozu a dodávek surovin z důvodu bezpečnostních opatření.

Nejvýraznější zvýšení nákladů i výnosů proběhlo v roce 2021. Zde je však třeba podotknout, že tento rok může být poněkud zkreslený, neboť došlo k účetní změně období. Z tohoto důvodu je hospodářský rok 2021 vykazován od 1.1.2021 do 31.3.2022. Kromě toho se společnosti v tomto roce zvýšily náklady na opravy a výpomoc zaměstnancům, neboť v daném kraji došlo k živelní pohromě. I přes tuto skutečnost se podařilo společnosti vykázat zisk, který však oproti předchozímu roku klesl o necelých 11 %. Z porovnání dílčích hospodářských výsledků je zjištěno, že přestože provozní výsledek hospodaření v roce 2021 oproti předchozímu roku vzrostl, došlo k poklesu celkového hospodářského výsledku. I když tvoří hlavní část výnosů tržby z prodeje vlastních výrobků, ztráta z finanční činnosti podniku negativně ovlivnila konečný výsledek. Z tohoto důvodu je důležité, aby podnik sledoval i výši finančních nákladů.

Přestože došlo k poklesu výsledků hospodaření v posledních třech sledovaných letech, podnik i tak ustál nelehké okolnosti, což svědčí do jisté míry o jeho stabilitě.



Graf 3 Vývoj ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování)

6.2 Analýza absolutních ukazatelů

Na základě rozdělení celkových nákladů podle výkazů zisků a ztrát byla zpracována tabulka (3), která slouží pro provedení analýzy absolutních ukazatelů za sledované roky 2019 až 2022. Vertikální a horizontální analýza slouží jako nástroj pro sledování vývoje nákladů za období.

Tabulka 3 Rozdělení nákladů podle VZZ (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2019	2020	2021	2022
Výkonová spotřeba	**465 121**	**471 812**	**603 987**	**570 504**
Náklady vynaložené na prodané zboží	11	21	988	20
Spotřeba materiálu a energie	388 380	408 796	524 828	507 146
Služby	76 730	62 995	78 171	63 338
Změna stavu zásob vl. činnosti (+/-)	**-7 460**	**-5 001**	**-3 398**	**-2 186**
Aktivace (-)	**-5 319**	**-5 129**	**-6 000**	**-8 802**
Osobní náklady	**82 837**	**87 985**	**119 930**	**97 188**
Mzdové náklady	61095	63131	86440	69528
Náklady na SZ a ZP	19886	21756	29475	24475
Ostatní osobní náklady	1856	3098	4015	3185
Úpravy hodnot v provozní oblasti	**19 534**	**26 566**	**34 775**	**32 780**
Odpisy DHM a DNM	23 146	26 667	34 675	28 563
Úpravy hodnot zásob	-3 655	0	50	4 217
Úpravy hodnot pohledávek	43	-101	50	0
Ostatní provozní náklady	**28 385**	**30 746**	**28 880**	**16 931**
Zůstatková cena prodaného DM	43	0	90	0
Prodaný materiál	1 429	3 708	4 278	3 045
Daně a poplatky	703	541	547	261
Rezervy v provozní oblasti	12	12	12	12
Jiné provozní náklady	26 198	26 485	23 953	13 613
Nákladové úroky	**600**	**486**	**600**	**782**
Ostatní finanční náklady	**4 155**	**13 967**	**13 656**	**6 767**
Daň z příjmu	**9 821**	**10 676**	**8 577**	**3 886**
NÁKLADY	**597 674**	**632 108**	**801 007**	**717 850**

Aby byly zobrazeny celkové náklady tak, jak jsou uvedeny ve výkazech a hodnotově odpovídaly předchozí analýze výsledku hospodaření, evidují se v tabulce i změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tyto interní náklady z vlastní činnosti nebudou nadále analyzovány, neboť ve své podstatě představují úbytek nákladů.

6.2.1 Vertikální analýza nákladů

Nejdříve byla zpracována vertikální analýza, která je založena na procentním vyjádřením objemu jednotlivých nákladových skupin z celkových nákladů. V této analýze je možné

vidět nejen procentní hodnotu skupin nákladů, ale také jejich vývoj v letech 2019 až 2022. Hlavní skupiny nákladů jsou dále rozděleny do podskupin, jejichž celková hodnota musí odpovídat nákladům dané skupiny. Při kontrole konečného výsledků vertikální analýzy musí být součet hlavních skupin nákladů 100 %.

Tabulka 4 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2019	2020	2021	2022
Výkonová spotřeba	**77,82 %**	**74,64 %**	**75,40 %**	**79,47 %**
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,00 %	0,00 %	0,12 %	0,00 %
Spotřeba materiálu a energie	64,98 %	64,67 %	65,52 %	70,65 %
Služby	12,84 %	9,97 %	9,76 %	8,82 %
Změna stavu zásob vl. činnosti (+/-)	**-1,25 %**	**-0,79 %**	**-0,42 %**	**-0,30 %**
Aktivace (-)	**-0,89 %**	**-0,81 %**	**-0,75 %**	**-1,23 %**
Osobní náklady	**13,86 %**	**13,92 %**	**14,97 %**	**13,54 %**
Mzdové náklady	10,22 %	9,99 %	10,79 %	9,69 %
Náklady na SZ a ZP	3,33 %	3,44 %	3,68 %	3,41 %
Ostatní osobní náklady	0,31 %	0,49 %	0,50 %	0,44 %
Úpravy hodnot v provozní oblasti	**3,27 %**	**4,20 %**	**4,34 %**	**4,57 %**
Odpisy DHM a DNM	3,87 %	4,22 %	4,33 %	3,98 %
Úpravy hodnot zásob	-0,61 %	0,00 %	0,01 %	0,59 %
Úpravy hodnot pohledávek	0,01 %	-0,02 %	0,01 %	0,00 %
Ostatní provozní náklady	**4,75 %**	**4,86 %**	**3,61 %**	**2,36 %**
Zůstatková cena prodaného DM	0,01 %	0,00 %	0,01 %	0,00 %
Prodaný materiál	0,24 %	0,59 %	0,53 %	0,42 %
Daně a poplatky	0,12 %	0,09 %	0,07 %	0,04 %
Rezervy v provozní oblasti	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Jiné provozní náklady	4,38 %	4,19 %	2,99 %	1,90 %
Nákladové úroky	**0,10 %**	**0,08 %**	**0,07 %**	**0,11 %**
Ostatní finanční náklady	**0,70 %**	**2,21 %**	**1,70 %**	**0,94 %**
Daň z příjmu	**1,64 %**	**1,69 %**	**1,07 %**	**0,54 %**
NÁKLADY	**100,00 %**	**100,00 %**	**100,00 %**	**100,00 %**

Ve všech sledovaných letech má největší podíl na celkových nákladech výkonová spotřeba, což odpovídá charakteru hlavní činnosti podniku. Při bližší analýze výkonové spotřeby je zřejmé, že spotřeba materiálu a energie má rostoucí tendenci, zatímco služby mají tendenci klesající. Jelikož prodej zboží není obvyklou činností podniku, netvoří tyto náklady ani setinu procenta. Výjimkou je rok 2021, kdy společnost pořizovala zboží související s nově vyvinutým produktem. Přesto se však jedná o malou položku, která dosáhla pouze 0,12 % z celkových nákladů.

Osobní náklady představují druhou největší nákladovou skupinu za sledované období, která se pohybuje v rozmezí 13,54 % až 14,97 % z celkových nákladů. S výjimkou roku 2022 mají všechny podskupiny osobních nákladů zvyšující se tendenci, což lze zdůvodnit snížením počtu zaměstnanců.

V průměru 4 % dosahují jednotlivě dvě skupiny nákladů, kterými jsou úpravy hodnot v provozní oblasti a ostatní provozní náklady. Celkové náklady na úpravu hodnot v provozní činnosti mají rostoucí tendenci, což však způsobil nárůst úpravy hodnot zásob v roce 2022. Největší podíl na těchto nákladech mají odpisy dlouhodobého majetku. U ostatních nákladů převyšují blíže nespecifikované provozní náklady, které mají klesající tendenci. Ostatní uvedené náklady v tabulce tvoří velmi nízkou hodnotu z celkových nákladů, přičemž nákladové úroky jsou nejnižší ze všech.

6.2.2 Horizontální analýza nákladů

V následující tabulce je provedena horizontální analýza nákladů, která vyjadřuje procentní změnu jednotlivých položek nákladů v letech 2019 až 2022. Pro zpracování této analýzy byla použita podílová metoda dvou po sobě jdoucích obdobích ve sledovaných letech.
U všech položek, které vykazovaly nenulovou hodnotu došlo k procentnímu zvýšení či snížení nákladů s výjimkou rezerv z provozní oblasti, neboť je výše nákladů na rezervy je v podniku každý sledovaný rok neměnná.

Tabulka 5 Horizontální analýza (vlastní zpracování)

	20/19	21/20	22/21
Výkonová spotřeba	1,44%	28,01%	-5,54%
Náklady vynaložené na prodané zboží	90,91%	4604,76%	-97,98%
Spotřeba materiálu a energie	5,26%	28,38%	-3,37%
Služby	-17,90%	24,09%	-18,98%
Změna stavu zásob vl. činnosti (+/-)	-32,96%	-32,05%	-35,67%
Aktivace (-)	-3,57%	16,98%	46,70%
Osobní náklady	6,21%	36,31%	-18,96%
Mzdové náklady	3,33%	36,92%	-19,57%
Náklady na SZ a ZP	9,40%	35,48%	-16,96%
Ostatní osobní náklady	66,92%	29,60%	-20,67%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	36,00%	30,90%	-5,74%
Odpisy DHM a DNM	15,21%	30,03%	-17,63%
Úpravy hodnot zásob	-100,00%	0,00%	8334,00%
Úpravy hodnot pohledávek	-334,88%	-149,50%	-100,00%
Ostatní provozní náklady	8,32%	-6,07%	-41,37%

Zůstatková cena prodaného DM	-100,00%	0,00%	-100,00%
Prodaný materiál	159,48%	15,37%	-28,82%
Daně a poplatky	-23,04%	1,11%	-52,29%
Rezervy v provozní oblasti	0,00%	0,00%	0,00%
Jiné provozní náklady	1,10%	-9,56%	-43,17%
Nákladové úroky	-19,00%	23,46%	30,33%
Ostatní finanční náklady	236,15%	-2,23%	-50,45%
Daň z příjmu	8,71%	-19,66%	-54,69%
NÁKLADY	5,76%	26,72%	-10,38%

V prvním sledovaném období za roky 2019 a 2020 došlo k 5,76% zvýšení celkových nákladů. Největší změna nastala u ostatních finančních nákladů, které vzrostly až o 236,15 %. Značný vliv na ostatní finanční náklady mají zejména kurzové rozdíly a bankovní výlohy. Zvýšení odpisů o 15,21 % čehož lze odvodit investici do dlouhodobého majetku. V rámci skupiny nákladů na úpravu hodnot je také vidět, že došlo k výraznému úbytku u pohledávek (- 334,88 %). Tato změna byla zapříčiněna úhradou pohledávek, na které byla dříve udělaná opravná položka, neboť byly považovány za nedobytné. Dále lze z tabulky vyčíst značné zvýšení nákladů za prodaný materiál o téměř 160 %, z čehož plyne, že měl podnik materiálové přebytky. K tomu došlo z důvodu pořizování materiálu dopředu v rámci zachování plynulosti výroby při výpadcích dodávek v období pandemických opatření.

Za porovnané roky 2020 a 2021 došlo ke znatelnému zvýšení celkových nákladů o 26,72 %. Zvýšila se hodnota hlavních skupin nákladů, a to konkrétně výkonové spotřeby (28,01 %), osobních nákladů (36,31 %) a nákladových úroků (23,46 %). Nárůst lze opět vidět u odpisů (30,3 %) dlouhodobého majetku, kdy došlo k technickému zhodnocení budov. U opravných položek pohledávkám došlo ke snížení o téměř 150 %, protože došlo ke zvýšení dlouhodobě neuhrazených pohledávek. Služby v tomto období oproti minulé periodě vzrostly o 24,09 %. Za tento nárůst mohou především náklady na opravy a přepravu vyššího množství výrobků. Jak již bylo uvedeno, rok 2021 je poněkud zkreslen změnou účetního období, které trvalo déle než 12 měsíců. Změny, ke kterým došlo při porovnávání roku 2021 s jinými roky, je možné částečně vysvětlit zmiňovaným prodloužením účetního období v přechodném roce.
V posledním sledovaném období 2021-2022 došlo ke snížení všech hlavních skupin nákladů kromě nákladových úroků, které vzrostly až o 30,33 %. Celkové náklady v tomto období klesly o 10,38 %. Pokles daně z příjmu o více než 50 % ukazuje, že došlo ke snížení výsledku hospodaření, což koresponduje se zjištěnými skutečnostmi z předchozí analýzy.

6.3 Druhové členění nákladů

Po zpracování interních dokladů podniku bylo možné blíže konkretizovat některé nákladové položky, které jsou uvedeny ve výkazech zisku a ztráty ve sledovaných letech. Jelikož došlo ke změně informačního systému v posledním sledovaném období, je účetní evidence nákladů v posledním roce méně vypovídající, a proto není možné zaznamenat jejich vývoj do grafů, přiřadit náklady k nákladovým střediskům, kategorii výrobků nebo blíže specifikovat jejich druh.

Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba představuje největší nákladový druh, který v sobě zahrnuje spotřebu materiálu a energií, služby a náklady na prodané zboží. Spotřeba materiálu a energie tvoří průměrně 86,48 % z celkové výkonové spotřeby ve sledovaném období.

Vzhledem k povaze hlavní činnosti podniku jsou hlavní složkou **materiálu** suroviny pro výrobní proces, laboratorní testování a vývojové oddělení. Jedná se například o ovoce, zeleninu, cukr, aromata, další pomocné chemické látky apod. Dále sem patří obalový materiál, bezpečnostní pomůcky, materiál pro provoz jednotlivých oddělení. V poskytnutých interních podkladech není přesně vyčíslená spotřeba podle jednotlivých druhů surovin, bylo však možné zjistit, že náklady za materiál dosáhly v roce 2022 částku 446 077 tis. Kč, což dělá 62 % z celkových nákladů podniku.

Výše nákladů za spotřebované **energie** je nejvíce ovlivněna spotřebou dodávané, ale i vlastní elektrické energie, která slouží dle poskytnutých informací z 90 % pro provoz výroby. Dále je významnou položkou plyn a voda.

Náklady na **služby** představují průměrně 13,47 % výkonové spotřeby. Nejnákladnějšími službami v podniku jsou ostatní služby, které tvoří zejména tuzemské i zahraniční přepravní služby pro převoz vlastních výrobků, chlazení a skladování, služby spojené s informačním systémem nebo nájem majetku. Dále jsou významnou položkou opravy a údržba.

Běžné prodávaným **zbožím** je v analyzovaném podniku káva v prodejních automatech a balená káva pro zaměstnance. V roce 2021 výrazně vzrostly náklady na zboží, neboť společnost prodávala zmrzlinové vozíky v rámci nového projektu, který se zabývá výrobou tekutých zmrzlin. Při srovnání s ostatními položkami jsou tyto náklady zcela zanedbatelné, neboť průměrně dosahují pouze 0,04 % z výkonové spotřeby, a to pouze kvůli právě zmíněným prodejům v roce 2021.

Osobní náklady

Osobní náklady tvoří druhou největší skupinu nákladů podniku. Tyto náklady lze rozdělit do tří skupin na **mzdové náklady**, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní mzdové náklady, které jsou srovnány v grafu níže. Mzdové náklady jsou z jedné části fixní, neboť sem patří měsíční mzda a z druhé části variabilní, kterou tvoří hodinová mzda pracovníků ve výrobě. Mzdové náklady jsou největší položkou osobních nákladů a tvoří 72,23 % osobních nákladů. Náklady na **sociální zabezpečení a zdravotní pojištění** představují 24,62 % z celkových osobních nákladů. Výše těchto nákladů je ovlivněna počtem zaměstnanců, za které musí podnik odvádět pojištění.

Ostatní náklady tvoří průměrně pouze 3,10 % osobních nákladů a spadají sem náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek. Do ostatních mzdových nákladů je zahrnuto například dotované stravné ve vnitropodnikové jídelně. Cena jednoho oběda je 120 Kč, přičemž zaměstnanec hradí pouze 23 Kč. Dále lze uvést příspěvek na životní a penzijní pojištění.

Úpravy hodnot v provozní oblasti

Dlouhodobý majetek je v podniku odepisován rovnoměrně na základě jeho předpovídané doby životnosti a tvoří čtvrtou největší skupinu nákladů. Mezi odpisovaný majetek patří vozidla obchodních zástupců, budovy v areálu podniku, výrobní stroje, technologie pro vývoj a laboratorní činnosti. V roce 2021 došlo ke zvýšení hodnoty odpisů, které v dalším roce opět klesly, z čehož lze usuzovat, že došlo k mimořádným odpisům technického hodnocení.

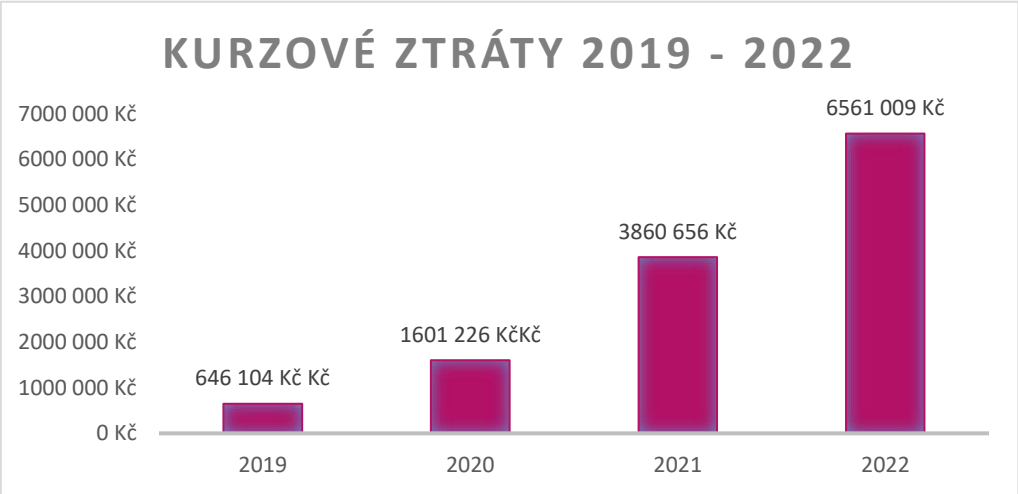
Podnik tvoří opravné položky u zásob nedokončené výroby a pohledávek, u kterých se ještě čeká, že budou uhrazeny. Například v roce 2021 měl podnik pohledávky po splatnosti delší než rok ve výši 433 tis. Kč, přičemž u nedobytných pohledávek došlo k jejich odpisu.

Ostatní provozní náklady

Ostatní náklady v oblasti provozu tvoří zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, daně a poplatky a další náklady, které nejsou ve výkazech blíže specifikovány.Nejčastěji prodávaným materiálem jsou nevyužité suroviny a obalový materiál. Jedná se zejména o kbelíky a sudy, které si mohou odkoupit i zaměstnanci za zvýhodněnou cenu. Z interních dokladů bylo možné zjistit, že do dalších nákladů jsou zahrnuty smluvní pokuty a penále, manka a škody, pojištění majetku.

Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady tvoří zejména kurzové ztráty, ke kterým dochází z důvodu obchodních vztahů mimo tuzemsko a poplatky bankám za vedení účtu a bankovní operace. Výše i průběh kurzových ztrát, které tvoří více přibližně 96 % ostatních finančních nákladů, jsou zaznamenány v grafu.



Graf 4 Vývoj kurzových ztrát (vlastní zpracování)

6.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby

Členění nákladů podle toho, zda se mění s objemem produkce či nikoli, slouží i rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Toto rozdělení je pak klíčové při výpočtu bodu zvratu, který bude proveden v další části.

Tabulka 6 Variabilní a fixní náklady

(v tis. Kč)	2019	2020	2021	2022
Spotřeba materiálu	359 299	380 584	484 669	437 156
Energie	19 572	18 400	27 242	54 961
Služby	33 687	28 458	35 492	33 909
Osobní náklady	24 851	26 395	35 979	29 156
Opravy a údržba	12 351	9 339	10 411	4 094
Ostatní náklady	11 613	18 999	15 484	2 750
VARIABILNÍ NÁKLADY	**461 373**	**482 175**	**609 277**	**562 026**
Spotřeba materiálu	7 334	7 767	9 891	8 922
Energie	2 175	2 045	3 026	6 107
Služby	22 458	18 972	24 327	22 606
Osobní náklady	57 986	61 590	83 951	68 032
Opravy a údržba	8 234	6 226	7 941	2 729
Odpisy	23 146	2 667	34 675	28 563
Ostatní náklady	14 968	50 667	27 920	18 865
FIXNÍ NÁKLADY	**136 301**	**149 934**	**191 731**	**155 824**
NÁKLADY CELKEM	**597 674**	**632 108**	**801 007**	**717 850**

Variabilní náklady

Variabilní náklady tvoří průměrně 77 % z celkových nákladů. Jak je již dáno povahou hlavní činnosti podniku, hlavní složkou variabilních nákladů je spotřebovaný materiál, energie a služby.

Fixní náklady

Fixní náklady představují v podniku průměrně 23 % z celkových nákladů. Jedná se o takové náklady, které zůstávají zpravidla neměnné, když roste objem výroby. Některé fixní náklady mohou vzrůst v případě, že bude vyčerpána výrobní kapacita a bude ji nutné rozšířit. O tom, zdali tato skutečnost nastala, nebyla poskytnuta žádná informace. Fixní náklady jsou tvořeny zejména provozem areálu a vývojovou činností podniku.

6.5 Analýza bodu zvratu

Jedním z uvedených cílů bakalářské práce je provedení analýzy bodu zvratu. Pro tuto analýzu je nutné rozčlenění nákladů na fixní a variabilní, které bylo provedeno v předchozí části.

Protože podnik vyrábí více druhů výrobků, a to převážně zakázkovou výrobu, není možné přesně určit jednotkové variabilní náklady. Při nehomogenní výrobě je pro výpočet bodu zvratu použit haléřový ukazatel variabilních nákladů (h), který je dán podílem variabilních nákladů na tržbách.

Výpočet haléřového ukazatele

h = VN / Q = 461 373 / 625 393 = 0,7377

Výpočet bodu zvratu

BZ = FN / 1–h = 136 301 / 1 - 0,7377 = 519 703,03

V tabulce (7) je na základě provedených výpočtů uveden vývoj bodu zvratu ve sledovaných letech. Výsledky v tabulce jasně udávají, že podnik dosáhl bodu zvratu ve všech sledovaných letech.

Tabulka 7 Bod zvratu (vlastní zpracování)

v tis. Kč	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Tržby	625 393	642 390	808 512	705 031
Variabilní náklady	461 373	482 175	609 277	562 026
Fixní náklady	136 301	149 934	191 731	155 824
Haléřový ukazatel	0,7377	0,7506	0,7536	0,7972
Bod zvratu	**519 703,03**	**601 163,94**	**778 056,17**	**768 230,14**

7 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Jedním z doporučení je podrobnější evidence nákladů, ze které by bylo více jasné, zdali se jedná o variabilní či fixní náklady. V aktuální evidenci chybí rozdělení nákladů výroby podle jednotlivých skupin výrobků a nákladových středisek. Lepšího objasnění nákladů by šlo docílit buďto účtováním na podúčty, anebo uváděním nákladového střediska při účtování. Sofistikovanější účetní programy, které využívají velké společnosti, by měly mít možnost zadávat střediska jako kódy nebo rozpadem na osy. Při podrobnějším členění nákladů by bylo jednoduší sledovat nejen účel nákladu, ale také zjistit, na které se zaměřit při snaze o snížení nákladů.

Přestože by bylo jednoduché doporučit všeobecné snížení nejvyšších nákladů omezením spotřeby vybraných zdrojů, v některých případech to není rozumné. Konkrétně se jedná o osobní náklady a náklady za školení zaměstnanců, které jsou evidovány ve službách. Spokojenost zaměstnanců se mzdovým ohodnocením může hrát důležitou roli v motivaci zaměstnanců k výkonnosti. Vedle toho je také důležité, aby byli zaměstnanci dostatečně proškoleni ve svém oboru a byli tak schopni odvádět svou práci dobře a podle nejnovějších vyhlášek. Přestože osobní náklady v průběhu let vzrostly, v praktické části bylo zjištěno i to, že došlo k poklesu počtu zaměstnanců, což dle SWOT analýzy mohlo být způsobeno právě jejich nespokojenosti s finančním ohodnocením. Jestliže bude mít podnik nedostatek zaměstnanců, například na oddělení výroby, hrozí prostoje ve výrobě, což ovlivní negativně celý podnik. Mým doporučením je lépe motivovat své stávající zaměstnance, neboť získávání nových zaměstnanců a jejich následné školení může být nejen finančně, ale i časově nákladnější.

Na základě provedených analýz byl zjištěn růst výkonové spotřeby při klesajícím výsledku hospodaření. Vzhledem k povaze výrobků není možné pouze zvolit nejlevnější dodavatele surovin, neboť suroviny musí splňovat specifická kritéria, která jsou klíčová pro výrobní postupy, receptury a zachování kvality. Z tohoto důvodu lze doporučit pouze aktivní rozšiřování dodavatelské sítě, ideálně v rámci Evropy kvůli nákladům za dopravu a životnosti některých surovin. Touto cestou by měla být zaručena větší možnost volby dodavatele podle ceny a vlastností surovin. Další cestou by bylo zvýšení ceny výrobků, které však podle zjištění ze SWOT analýzy není možné v momentě rozhodnutí, neboť je

společnost vázána smluvními cenami. Zároveň by hrozilo, že ztratí zákazníka, jestliže dané výrobky prodává konkurence za nižší cenu.

Na to navazuje také doporučení hledání levnějších alternativ při výběru zprostředkovatele kamionové přepravy. Přeprava hotových výrobků je nejnákladnější položkou v nakupovaných službách. Společnost vyváží přibližně 60 % veškeré produkce do zahraničí, a proto je třeba hledat logistické společnosti i v zemích, do kterých exportuje.

Při analýze dílčích položek ostatních provozních nákladů bylo zjištěno, že vzrostly náklady za prodaný materiál. Jestliže tyto náklady srovnáme s výnosy, zjistíme, že podnik prodává materiál za nižší cenu, než za kterou jej nakoupil. Z tohoto důvodu je doporučeno omezení nákupu přebytečného materiálu, pokud nenastala nějaká mimořádná situace, jak tomu bylo během koronavirové krize, kdy docházelo k výpadkům dodávek. Nákup materiálu je třeba lépe plánovat, což souvisí i s plánováním výroby. Podnik tratí nejen na rozdílu mezi pořizovací a prodejní cenou, ale také zbytečně zaplňuje sklady, které by šlo lépe využít.

Z provedené analýzy finančních nákladů také vyplynulo, že má společnost v této oblasti největší náklady z kurzových ztrát. V tomto případě je nutné zjistit, zda se jedná o rozdíly vzniklé přepočtem na českou měnu v účetnictví, anebo zda nedochází k pořízení cizí měny za nevýhodných podmínek. Jelikož podnik obchoduje se zahraničními společnostmi, měl by mít dostatek prostředků na účtu i v cizích měnách. Jestliže tyto prostředky vyčerpá, měl by finanční manažer zajistit příjem potřebné měny za co nejvýhodnějších podmínek.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů vybraného výrobního podniku na základě získaných teoretických poznatků. Záměrem této analýzy bylo zjistit případné nedostatky a navrhnout vhodná doporučení vedoucí ke snížení nákladů.

Tato bakalářská práce se skládá z teoretické a praktické části. Teoretická část byla založena na zpracování teoretických poznatků z nastudovaných literárních pramenů, které se věnují nákladům.

V úvodu praktické části byla představena vybraná společnost uvedením základních údajů a detailnějším popisem vyráběných produktů. Pro vytvoření ucelenějšího obrazu o společnosti byla provedena také SWOT analýza.

Následně se bakalářská práce věnovala jednotlivým analýzám. Nejprve byla provedena analýza ekonomických ukazatelů, díky kterým bylo možné zhodnotit celkové výsledky činností podniku a porovnány za sledované období. Poté byla provedena analýza absolutních ukazatelů, kde pro zpracování vertikální a horizontální analýzy byly použity výkazy zisků a ztrát. Další analýza se věnovala druhovému členění nákladů, kde byly vybrané skupiny nákladů podrobněji analyzovány na základě poskytnutých dat z účetnictví. Na základě těchto údajů bylo možné rozdělit náklady podle vztahu k objemu výroby na variabilní a fixní. Toto členění nákladů sloužilo k analýze bodu zvratu.

V poslední kapitole praktické části jsem na základě výsledků z provedené analýzy uvedla možná doporučení, která by měla vést ke zlepšení v oblastech, kde byly zjištěny nedostatky.

Zpracováním této práce jsem si prohloubila znalosti z teoretické oblasti nákladů, práce s účetními výkazy a analyzování ekonomických ukazatelů. Prostřednictvím spolupráce se zaměstnanci z ekonomického oddělení jsem měla také možnost lépe poznat fungování výrobního podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BARTUSKOVÁ, Terezie; MATUSIKOVÁ, Lucja a ZELINKOVÁ, Kateřina. *Nákladové řízení a cenová strategie*. *Series of textbooks*. Ostrava: VŠB-TU, 2015. ISBN 978-80-248-3891-5.

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. *Prosperita firmy*. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0194-8.

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. Sixteenth edition. New York: McGraw-Hill, 2018. ISBN 978-1-259-30741-6.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav a LUŇÁČEK, Jiří. *Úvod do mikroekonomie: s využitím prvků distančního studia*. *Beckovy ekonomické učebnice*. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-717-9365-6.

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

KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; REMEŠ, Daniel a ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. *Prosperita firmy*. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0563-2.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. *C.H. Beck pro praxi*. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8

NOVÁK, Petr. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Pořadí vydání: první. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018. ISBN 978-80-7454-773-7.

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

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 7. aktualizované vydání. *Finance*. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3124-2.

SCHOLLEOVÁ, Hana. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. *Expert*. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0413-0.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika: 5., aktualizované a doplněné vydání*. Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.

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

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slávka. *Nákladový controlling*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-906-2.

HORNGREN, Charles T., DATAR Srikant M. a RAJAN, Madhav V. *Cost accounting: a managerial emphasis*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2009. ISBN 978-0-13-210917-8

Interní dokumentace

Analyzovaná společnost, 2019. Interní dokumentace.

Analyzovaná společnost, 2020. Interní dokumentace.

Analyzovaná společnost, 2021. Interní dokumentace.

Analyzovaná společnost, 2022. Interní dokumentace.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Aj. A jiné

Apod. A podobně

Atd. A tak dále

BZ Bod zvratu

FN Fixní náklady

h haléřový ukazatel

VN Variabilní náklady

VZZ Výkaz zisku a ztráty

Kč Korun českých

Q Objem tržeb

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Fixní, semifixní, variabilní a semivariabilní náklady (Keřkovský, 2012, s. 79) 22
Obrázek 2 Obrázek 2: Krátkodobé funkce (Synek, 2011, s. 91) 25
Obrázek 3 Dlouhodobá funkce (Synek, 2011, s. 91) 26

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 SWOT analýza podniku (vlastní zpracování) 37
Tabulka 2 Srovnání ekonomických ukazatelů (vlastní zpracování) 38
Tabulka 3 Rozdělení nákladů podle VZZ (vlastní zpracování) 40
Tabulka 4 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování) 41
Tabulka 5 Horizontální analýza (vlastní zpracování) 42
Tabulka 6 Variabilní a fixní náklady 47
Tabulka 7 Bod zvratu (vlastní zpracování) 48