

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC

Ústav ekonomie a podnikové ekonomiky

Martin Dokládál

Analýza chování nákladů ve výrobní firmě

Cost Behavior Analysis in Manufacturing Company

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.

Olomouc 2016

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně a použil jen uvedené informační zdroje. Prohlašuji, že odevzdaná tištěná verze bakalářské práce se shoduje s elektronickou verzí vloženou do IS/STAG.

V Olomouci dne

Martin Dokládál

Na tomto místě bych rád poděkoval svému vedoucímu práce Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za jeho vstřícnost při konzultacích, za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce. Dále bych chtěl poděkovat společnosti za poskytnuté materiály, bez kterých by tato bakalářská práce nemohla vzniknout.

Obsah

| | | |
|---------|--|----|
| | Úvod..... | 7 |
| I. | TEORETICKÁ ČÁST..... | 8 |
| 1 | Náklady..... | 9 |
| 1.1 | Členění nákladů..... | 9 |
| 1.1.1 | Manažerské pojetí nákladů..... | 10 |
| 1.1.2 | Finanční pojetí nákladů..... | 11 |
| 1.1.3 | Druhové členění nákladů..... | 11 |
| 1.1.4 | Účelové členění nákladů..... | 12 |
| 1.1.5 | Jednicové a režijní náklady..... | 13 |
| 1.1.5.1 | Jednicové náklady..... | 14 |
| 1.1.5.2 | Režijní náklady..... | 14 |
| 1.1.6 | Přímé a nepřímé náklady..... | 15 |
| 1.1.7 | Variabilní a fixní náklady..... | 15 |
| 1.1.7.1 | Variabilní náklady..... | 16 |
| 1.1.7.2 | Fixní náklady..... | 17 |
| 1.1.7.3 | Semi-variabilní náklady..... | 19 |
| 1.1.7.4 | Semi-fixní náklady..... | 19 |
| 1.1.7.5 | Metody zjišťování variabilní a fixní složky nákladů..... | 20 |
| 2 | Nástroje řízení nákladů..... | 23 |
| 2.1 | Technickohospodářské normy..... | 24 |
| 2.2 | Kalkulace nákladů..... | 24 |
| 2.2.1 | Druhy kalkulací..... | 25 |
| 2.2.2 | Všeobecný kalkulační vzorec..... | 25 |
| 2.2.3 | Metody přiřazování nákladů..... | 27 |
| 2.3 | Rozpočetnictví..... | 29 |
| II. | PRAKTICKÁ ČÁST..... | 31 |
| 3 | Představení společnosti..... | 32 |
| 3.1 | Cíl a strategie společnosti..... | 32 |
| 3.2 | Výrobky..... | 33 |
| 3.3 | Organizační struktura..... | 34 |
| 4 | Analýza nákladů..... | 35 |
| 4.1 | Rozdělení nákladů za celou společnost..... | 36 |
| 4.2 | Rozdělení nákladů v divizi 1..... | 39 |
| 4.3 | Rozdělení nákladů v divizi 2..... | 42 |
| 4.4 | Rozdělení režijních nákladů..... | 45 |
| 4.4.1 | Výrobní režie..... | 46 |
| 4.4.1.1 | Závislost výrobní režie na výrobě..... | 49 |
| 4.4.2 | Správní režie..... | 51 |
| 4.4.2.1 | Závislost správní režie na počtu objednávek..... | 53 |
| 4.4.2.2 | Závislost správní režie na výrobě..... | 54 |
| 5 | Vyhodnocení analýzy a navržená doporučení..... | 56 |
| | Závěr..... | 57 |
| | Anotace..... | 59 |
| | Seznam použité literatury a internetových zdrojů..... | 60 |
| | Seznam obrázků..... | 62 |
| | Seznam tabulek..... | 63 |

Úvod

Pro svoji bakalářskou práci jsem si vybral téma analýza chování nákladů ve výrobní firmě. Téma mě zaujalo, protože sledování nákladů ve firmách je v dnešní době velice důležité. Cílem bakalářské práce je analýza nákladů pomocí rozdělení nákladů na jednicové a režijní náklady a detailní zkoumání režijních nákladů a jejich chování. Bakalářská práce je rozdělena na dvě části, na teoretickou a na praktickou. Teoretická část práce je rozdělena na definování nákladů a jejich členění a na nástroje řízení nákladů. Členění nákladů je v práci rozpracováno na manažerské a finanční pojetí nákladů, dále na druhové a účelové členění nákladů a na jednicové a režijní, fixní a variabilní členění nákladů. Teoretická část je ukončena nástroji řízení nákladů. Pro úspěšné řízení nákladů ve společnosti musíme znát nástroje, kterými náklady můžeme řídit. Těmito nástroji jsou technickohospodářské normy, kalkulace nákladů a rozpočetnictví.

Pro aplikaci teoretické části jsem si vybral společnost XY, s. r. o. Jedná se o konkrétní výrobní společnost z Olomouckého kraje, která se zabývá výrobou různých druhů čerpadel. Záměrem praktické části je analýza nákladů, jejich rozdělení na jednicové a režijní a zjištění závislosti režijních nákladů. Praktická část je rozdělena na tři hlavní kapitoly. V první kapitole praktické části se zaměřím na samotné představení společnosti, její stručnou charakteristiku, cíle a strategii společnosti, výrobky a organizační strukturu společnosti. Další část praktické části je již věnována samotné analýze nákladů společnosti. Jednotlivé položky nákladů jsou rozděleny na jednicové, režijní a ostatní náklady, tyto náklady budu sledovat po čtvrtletích v letech 2014 a 2015. Analýzu dále zaměřím na režijní náklady, které rozdělím na jednotlivé režie. Po tomto rozdělení budu schopen zjistit, zda jsou tyto režie na něčem závislé nebo nejsou.

Poslední kapitolou praktické části je vyhodnocení analýzy a doporučení pro případná zlepšení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 Náklady

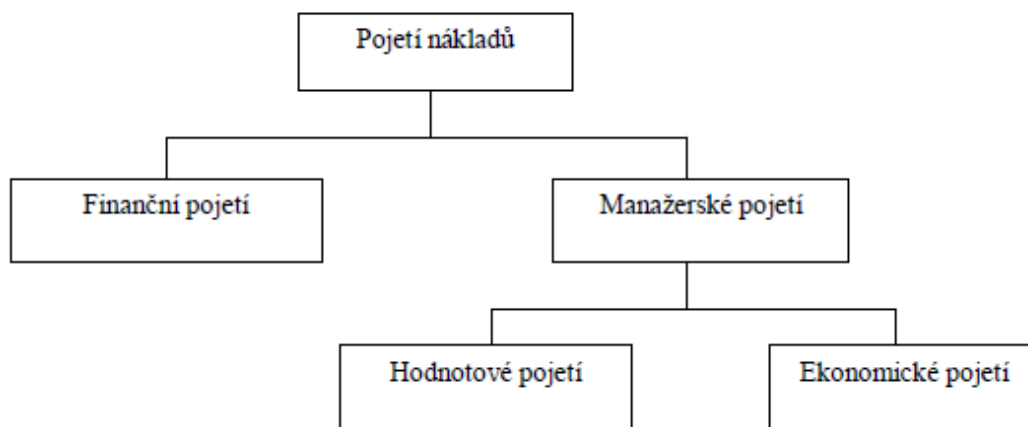
Podle Valentové jsou náklady podniku vymezeny jako snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v daném účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou přiděly z vlastního kapitálu vlastníkům. Náklady také představují spotřebu výrobních faktorů vyjádřenou v peněžních jednotkách. Od nákladů je nutné odlišit peněžní výdaje představující jakýkoliv úbytek peněžních prostředků v hotovosti i na bankovních účtech.¹

Naopak Popesko vyzdvihuje fakt, že náklady lze jinak vnímat z manažerského a účetního úhlu pohledu. K definici nákladů přistupujeme z pohledu interního uživatele vymezující manažerské účetnictví nebo z pohledu externího uživatele, které vymezuje finanční účetnictví.²

1.1 Členění nákladů

Základní rozlišení pojetí nákladů:

- manažerské pojetí nákladů
- finanční pojetí nákladů



Obr. č. 1 - Pojetí nákladů podle Popeska (zdroj: Popesko)

1 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

2 POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.

1.1.1 Manažerské pojetí nákladů

Podle Popeska jsou náklady z manažerského pojetí označovány jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností podniku. Mezi základní rysy nákladů patří:

- účelnost – nutnost účelného vynaložení zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti
- účelový charakter – smyslem nákladů je zhodnocení zdrojů, ke kterému dojde jen tehdy, když vynaložený zdroj přinesl větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad³

Popesko dále manažerské pojetí nákladů člení na dva přístupy, které se liší ve vnímání neúčelných nákladů.

- Hodnotové pojetí
- Ekonomické pojetí

Hodnotové pojetí nákladů slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny. Spotřebované ekonomické vstupy se zde oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Od uskutečňovaných aktivit se očekává nejen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukce ekonomických zdrojů. V hodnotovém pojetí nákladů jsou zahrnuty náklady shodné s finančním účetnictvím, ale také náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví.

Ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Jedná se o pojetí nákladů, které odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím nákladů nebo představují maximální ušlý efekt.⁴

3 tamt.

4 tamt.

1.1.2 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který také v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je skutečnost, že náklady jsou zde vyjádřeny v účetních cenách. Náklady zde evidujeme jako spotřebu externích vstupů, které jsou evidovány v účetním systému.⁵

Finanční pojetí nákladů samozřejmě plně vyhovuje potřebám externích uživatelů. V podnikové praxi ale dochází k situacím, kdy takový pohled na náklady neodpovídá chápání nákladů pohledu manažera.

1.1.3 Druhové členění nákladů

Podle Fibírové jsou pro nákladové druhy charakteristické tři základní vlastnosti:

- náklady musejí být prvotní, neboli se stávají předmětem zobrazení hned při jejich vstupu do podniku
- náklady jsou externí, vznikají pouze spotřebou materiálu, spotřebou dodávek, prací nebo služeb od jiných subjektů
- z hlediska možnosti jejich podrobnějšího členění v podniku jsou jednoduché, není možné je podrobněji členit⁶

Grublová chápe druhové členění nákladů jako jejich soustředování do stejnorodých skupin, které jsou spojené s činností jednotlivých výrobních činitelů. Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba materiálu, surovin, paliv a energie
- odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, sociální pojištění)
- finanční náklady (pojistné, úroky)

⁵ tamt.

⁶ FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

- náklady na služby (dopravné, cestovné, opravy a udržování)

Při tomto využívání lze získat podrobnější informace nejen o tom, co je spotřebováno, jaký konkrétní zdroj, ale i od jakého dodavatele a kdy. Druhé členění nákladů je proto velmi důležité pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením od externích partnerů.⁷

Fibírová dále uvádí, že v návaznosti na informace o předpokládaném rozsahu činnosti na další období (plán prodeje a výroby) jsou druhově členěné náklady důležitou vstupní informací řízení dodávek služeb, materiálu a zásob. Na základě těchto informací mohou být včas uzavírány smlouvy s obchodními partnery, optimalizovány cenové, platební a dodací podmínky s bezprostředním propojením na celý systém plánů a rozpočtů.⁸

Podle Fibírové je hlavní předností druhového členění nákladů průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Druhé členění je velmi důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném období.⁹

1.1.4 Účelové členění nákladů

Podle Krále účelové členění nákladů vychází z požadavků kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů. Umožňuje zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Strukturalizace účelového členění probíhá v několika úrovních, nejprve se náklady rozčlení do širokých okruhů různých výrobních činností (hlavních i pomocných) a dále lze náklady členit podrobněji podle jednotlivých operací či aktivit podniku.¹⁰

Grublová uvádí, že účelové členění nákladů je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

7 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

8 FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

9 tamt.

10 KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví.

- náklady členíme podle útvarů (zakladními vnitropodnikovými útvary jsou hospodářská střediska)
- náklady členíme podle výkonů (kalkulační třídění nákladů)¹¹

Podle Fibírové je prvním krokem v podrobném účelovém členění rozlišení nákladů na technologické a na obsluhu a řízení.

- technologické náklady – jejich vynaložení je na tvorbu výkonů, vyvolávají je technologie dané činnosti (příkladem je spotřeba základního materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady výkonných pracovníků)
- náklady na obsluhu a řízení – jejich vynaložení je za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činností (příkladem jsou náklady na provoz budov, mzdové náklady řídicích pracovníků)

Technologické náklady se transformují na konkrétní výkony, zatímco náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů, jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytvářejí.¹²

Kritériem tohoto členění je skutečnost, zda konkrétní náklad souvisí se zajištěním rámcových podmínek činnosti jako takové, její organizace a řízení nebo zda je náklad vynaložen při vlastním vytvoření výkonů. Takové členění je první informací pro řízení nákladů, protože technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení se mění zcela odlišným vlivem faktorů.

1.1.5 Jednicové a režijní náklady

Jednicové a režijní členění nákladů navazuje na členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, uvádí Fibírová. Jedná se o jejich podrobnější členění. Technologické náklady zahrnují jednicové i režijní náklady, ale náklady na

¹¹ GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

¹² FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

obsahu a řízení jsou vždy režijní.¹³

1.1.5.1 Jednicové náklady

Jednicové náklady jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Díky rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeba materiálu, práce, energie, služeb) a ocenění této naturální spotřeby. Jednicové náklady členíme na jednicový materiál, jednicové mzdy a na zvláštní jednicové náklady.¹⁴¹⁵

Norma spotřeby jednicových nákladů je nástrojem řízení, který získáme stanovením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou příčinně vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu. Tuto normu stanovujeme v naturálních jednotkách. Oceněním naturální spotřeby ekonomického zdroje vyvolaného jednotkou výkonu vzniká kalkulace jednicového nákladu, která představuje základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů.¹⁶

1.1.5.2 Režijní náklady

Režijní náklady jsou náklady, u kterých není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů, jsou to naopak společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů a útvarů. Podle funkce, kterou plní při vytváření, zajištění a udržování podmínek dané činnosti, se dále dělí na:

- výrobní režii
- správní režii
- zásobovací režii
- odbytovou režii

13 tamt.

14 tamt.

15 KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví.

16 FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

Hospodárnost režijních nákladů zajišťujeme pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů. Na odpovědnosti řídicích pracovníků za vývoj režijních nákladů je tato hospodárnost založena. Rozpočet režijních nákladů je nástrojem řízení nákladů, které jsou nezbytné pro zajištění konkrétního druhu výkonu, skupiny výkonů a útvaru jako celku.¹⁷

1.1.6 Přímé a nepřímé náklady

Podle Fibírové se rozlišení nákladů na přímé a nepřímé zabývá otázkou početně technického způsobu přiřazení neboli alokace nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace. Z hlediska způsobu přiřazení nákladů rozlišujeme dvě skupiny nákladů:

- **Přímé náklady** – lze je jednoznačně přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, souvisejí s konkrétním druhem výkonu
- **Nepřímé náklady** – nelze je jednoznačně přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů

Mezi přímými náklady jsou jednicové náklady, které jsou vyvolány konkrétní jednotkou výkonu, ale i některé režijní náklady, které jsou společné danému druhu výkonu a jejichž podíl na jednici stejného druhu lze zjistit prostým dělením. Většina režijních nákladů je společná více druhům výkonů. Takové náklady musíme přiřadit konkrétním výkonům nepřímo a to pomocí metod přiřazování nákladů.¹⁸

1.1.7 Variabilní a fixní náklady

Z pohledu Valentové je v řízení nákladů velmi důležité jejich členění z hlediska závislosti na změnách objemu výroby na variabilní (proměnné) a fixní (stálé).¹⁹ Grublová doplňuje, že je toto členění důležité nejen z hlediska řízení nákladů, ale také zisku.²⁰

17 tamt.

18 tamt.

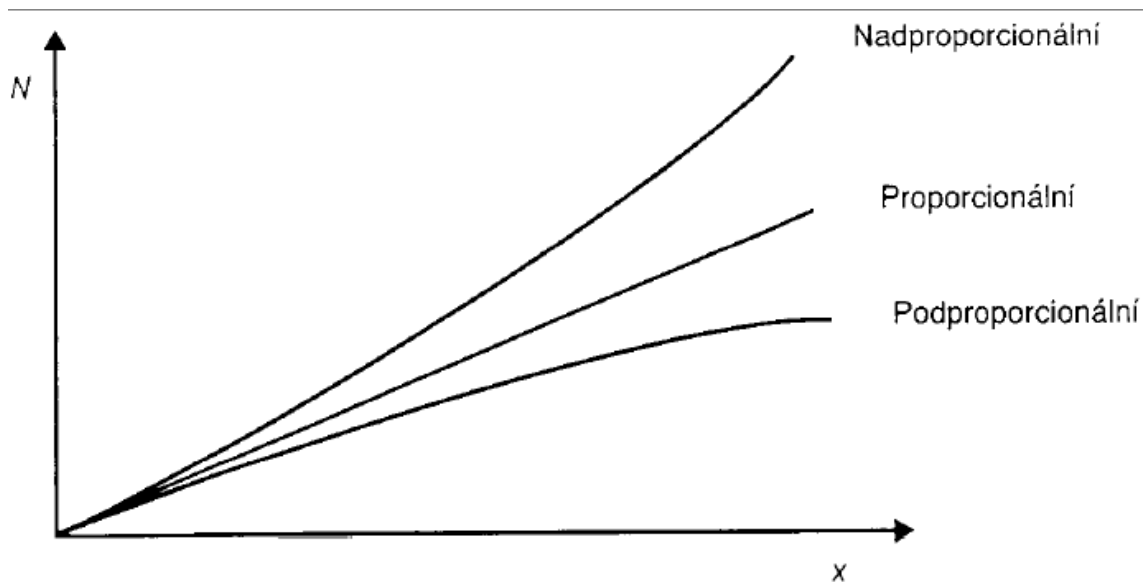
19 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

20 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

1.1.7.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu produkce, vynakládají se pro uskutečnění každé další jednotky výkonu nebo dávky. Nejčastější položkou bývá spotřeba základního materiálu výrobku, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie výrobního zařízení. Celková výše těchto nákladů je ovlivněna objemem a strukturou výkonů.²¹²²

V závislosti na změnách objemu výroby se část celkových nákladů mění. Tyto náklady se mohou vyvíjet třemi způsoby. Když se vyvíjí stejně rychle jako objem výroby, jde o proporcionální náklady. Proporcionální chování nákladů je typické pro opakované procesy. Náklady se mohou vyvíjet také rychleji než objem výroby, potom jde o nadproporcionální neboli progresivní náklady, typickým příkladem těchto nákladů je mzda za práci přesčas. Podproporcionální neboli regresivní náklady vznikají, když se náklady vyvíjí pomaleji, než objem výroby. Typickým příkladem těchto nákladů je poskytnutá množstevní sleva, kterou můžeme dostat při nákupu velkého množství materiálu.²³



Obr. č. 2 - Průběh variabilních nákladů (zdroj: Král)

21 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

22 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

23 tamt.

1.1.7.2 Fixní náklady

Fixní náklady zajišťují podmínky pro tvorbu výkonů, někdy nazýváme tyto náklady jako potencionální. Tyto náklady jsou vždy jednorázově vynakládáné na určité časové období a v rámci jejich kapacity můžeme vytvořit libovolné množství výkonů. Fixní náklady souvisejí s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových intervalech, a to bez ohledu na objem výkonů, vznikají i při nulovém objemu produkce. Neměnnost fixních nákladů je relativní, i fixní náklady se mění. Jejich změna neprobíhá plynule, ale najednou, tato změna je nazývána jako skoková změna, vzniká při navýšení kapacity nebo objemu produkce nad interval daného rozpětí.²⁴²⁵

Protože fixní náklady zahrnují celou řadu nákladů, je podle Fibírové vhodné, je z hlediska praktického řízení rozdělit, a to podle ovlivnitelnosti nákladů:

- **Částečně ovlivnitelné náklady** – náklady vyvolané způsobem zajištění činnosti neboli náklady na obsluhu a řízení. Řadíme sem fixní mzdové náklady řídicích a administrativních pracovníků, energii na osvětlení a vytápění výrobních prostor. Jedná se o fixní náklady, ale vhodnou motivací pracovníků můžeme tyto náklady ovlivnit.
- **Vysoce ovlivnitelné náklady** – náklady, které nejsou vyvolány vlastním vytvořením výkonu, o jejich vynaložení rozhoduje vedení podniku. Do těchto nákladů řadíme náklady na reklamu a propagaci, výzkum a vývoj, vzdělání. Tato skupina nákladů je typická opakovatelností a jednorázovostí, jejich výši je možné v daném období libovolně ovlivňovat, dokonce je možné zabránit jejich vzniku.
- **Obtížně ovlivnitelné náklady** – pravidelně a opakovaně vynakládáné náklady v určité výši. Jedná se o náklady, které vyplývají z užívání aktiv, mezi jejich základní vlastnosti patří konstantní výše a velmi obtížná ovlivnitelnost, řadíme sem časové odpisy nebo splátky nájemného. Tyto náklady může podnik ovlivnit jedině prodejem nebo vrácením aktiv, zároveň však ztratí práva na jejich užívání.²⁶

24 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

25 FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

26 tamt.

Protože jsou fixní náklady vynakládány na chod podniku jako celku, podnik podle Grublové usiluje o co největší využití výrobní kapacity. Jen tak může podnik dosáhnout co nejmenšího podílu fixních nákladů na jednotku výkonu. V této souvislosti je nutné poukázat na tyto tři jevy:

- relativní úspora fixních nákladů
- nevyužité fixní náklady
- nákladová remanence²⁷

Relativní úspora fixních nákladů nastává v případě, kdy dochází k navýšení objemu produkce Q_0 na Q_1 při stejné úrovni fixních nákladů v Kč. Tuto úsporu vypočítáme podle vzorce:²⁸

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

Kde: U – relativní úspora fixních nákladů v Kč

FN – fixní náklady

k – koeficient růstu objemu výroby (Q_1 / Q_0)

Nevyužité fixní náklady je část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužitě výrobní kapacitě. Tato definice fixních nákladů je pouze teoretická, poskytuje podniku informaci o efektivnosti produkce, ve skutečnosti nejsou fixní náklady dělitelné, protože jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku jako celku. Nevyužité fixní náklady můžeme vypočítat podle vzorce:²⁹³⁰

$$FN_n = FN \times (1 - Q_s / Q_p)$$

Kde: FN_n – nevyužité fixní náklady

FN – fixní náklady

Q_s – skutečný objem výroby v kusech nebo Kč

Q_p – výrobní kapacita v kusech nebo Kč

27 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

28 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika.

29 tamt.

30 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

Posledním jevem v souvislosti s fixními náklady je **nákladová remanence**. Pokud podnik navyšuje svoji výrobní kapacitu, zpravidla rostou i fixní náklady podniku. Tento jev však neplatí v opačném případě, s omezením výroby fixní náklady z pravidla neklesají, ale zůstávají ve stejné výši z důvodů vznikajících odpisů budov a strojů, placení úroků. Nákladová remanence se objevuje při vyřazení ztrátových výrobků z výroby, pokud se nepodaří odbourat fixní náklady s nimi spojené.³¹

1.1.7.3 Semi-variabilní náklady

Podle Swamidasse mají semi-variabilní náklady pevnou a pohyblivou složku, a proto jsou často nazývány jako smíšené náklady. Například základní plat vedoucího pracovníka je fixní náklad, zatímco případný bonus je variabilní náklad. Náklady na telefon jsou dalším příkladem semi-variabilních nákladů. Bez ohledu na používání musí podnik stále uhradit paušální poplatek za každý měsíc pro základní telefonní služby. Třetím příkladem je základní vybavení nebo pronájem, například pronájem vozu nebo leasingu. Podnik musí platit měsíční platby bez ohledu na to, jak podnik vozidlo využívá.³²

1.1.7.4 Semi-fixní náklady

Bragg vysvětluje semi-fixní náklady jako náklady, které obsahují jak fixní, tak i variabilní prvky. Jako příklad semi-fixních nákladů může být situace, kdy společnost platí určitou částku fixních nákladů na výrobní linku, a to ve formě odpisů strojů, personálního obsazení a nájemného. V případě, že objem produkce překročí určitou hranici, společnost musí zaměstnat další pracovníky nebo platit přesčasy, což je pohyblivá složka semi-fixních nákladů na výrobní lince. Dalším příkladem semi-fixních nákladů je placený prodejce. Tato osoba vydělává pevnou částku náhrady (ve formě platu) stejně jako variabilní částku (ve formě provize). Celkové náklady na prodejce jsou semi-fixní.³³

31 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

32 SWAMIDASS, P. M. Semi-variable costs.

33 BRAGG, Steven. Semi-fixed cost.

1.1.7.5 Metody zjišťování variabilní a fixní složky nákladů

Známe-li fixní a variabilní náklady podniku, můžeme sestavit nákladovou funkci zachycující matematickou formou vztah objemu výroby (outputu) a nákladů (inputu). Průběh funkce je závislý na vývoji variabilních nákladů ve vztahu k objemu produkce. Platí, že čím lépe budou celkové náklady podniku rozděleny na fixní a variabilní, tím lépe bude lineární model průběhu podnikových nákladů odrážet realitu.³⁴³⁵

Parametry nákladových funkcí můžeme vypočítat některou z těchto metod:

- Klasifikační analýza
- Metoda dvou období
- Bodový diagram
- Regresní a korelační analýza

Klasifikační analýza

Principem metody klasifikační analýzy je rozřídění jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní část. Jednotlivé části se rozlišují podle toho, zda se mění nebo nemění se změnami objemu produkce. Do fixních nákladů se řadí náklady, o nichž lze prohlásit, že zůstávají ve stejné výši bez ohledu na vyráběné objemy a druh produkce. Do variabilních nákladů se řadí ty náklady, které jsou závislé na objemu výroby, jedná se o jednicové mzdy, jednicový materiál a ostatní jednicové náklady. Po jejich rozřídění lze dosadit součty obou skupin do matematické funkce. Variabilní náklady je třeba převést pomocí dělení příslušného objemu produkce pro dané období do jejich jednotkové podoby.³⁶

34 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

35 SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika.

36 tamt.

Metoda dvou období

Nejjednodušším způsobem určení fixní a variabilní složky celkových nákladů, je tato metoda. Jedná se ale i o nejméně přesný způsob určení složek fixních a variabilních nákladů. Pro stanovení nákladové funkce se vyberou dvě období, a to období s nejmenším a s největším objemem výroby. Pro tyto účely výpočtu je vhodné vyloučit extrémní období, například období, ve kterém měla linka poruchy, a dojde zde k prostojům nebo nákladným opravám. Nevýhodou této metody je možnost zkreslení hodnot výběrem nevhodného období, proto je žádoucí tuto metodu kombinovat s grafickou metodou.³⁷

Výpočet provádíme pomocí rovnice o dvou neznámých:

$$\text{CN 1} = \text{FN} + \text{VNj} \times \text{Q1}$$

$$\text{CN 2} = \text{FN} + \text{VNj} \times \text{Q2}$$

Kde: CN 1 – celkové náklady v 1. období

CN 2 – celkové náklady v 2. období

FN – fixní náklady

VNj – variabilní náklady na jednotku produkce

Q 1 – objem produkce v 1. období

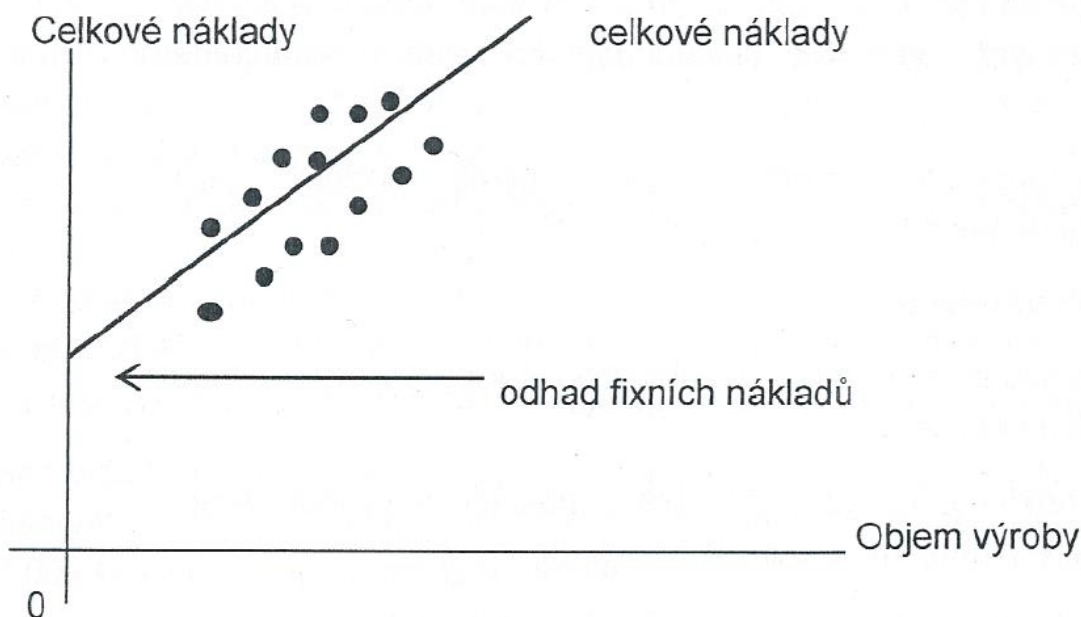
Q 2 – objem produkce v 2. období

Bodový diagram

Grafickou metodou určení parametrů nákladové funkce je tzv. bodový diagram, znázorněno na obr. č. 3. Objem výroby v grafu odráží osa x, výši nákladů osa y. Každá dvojice bodů je znázorněna bodem, který odpovídá nákladům pro daný objem produkce. Pokud jsou body rozloženy těsně kolem přímky nebo křivky jimi proložené, pak existuje závislost nákladů na objemu produkce. Fixní náklady určíme jako průsečík zakreslené funkce s osou y, na základě údajů z jakéhokoliv bodu ležícího na funkci

³⁷ VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

zjistíme variabilní náklady na jednotku produkce.³⁸³⁹



Obr. č. 3 - Bodový diagram (zdroj: Valentová)

Regresní a korelační analýza

Regresní a korelační analýza je pro stanovení nákladových funkcí nejspolehlivější a nejpřesnější. V této metodě se pro určení fixní a variabilní složky používají výkazy finančního účetnictví, lze zde snadno sledovat vývoj skutečných nákladů v minulých obdobích. K výpočtu se používá specializovaný software, který pomocí matematicko – statistických metod vyčíslí korelaci neboli vzájemný vztah mezi výší nákladů a objemem produkce. Na základě korelačního koeficientu se stanovuje spolehlivost zjištěných funkcí.⁴⁰⁴¹

38 tamt.

39 SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika.

40 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

41 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

2 Nástroje řízení nákladů

Aby byl podnik schopen řídit náklady, musí je umět plánovat. Podle Grublové je cílem plánování nákladů, snaha o dosažení jejich snížení. Plánování nákladů dokáže vytvořit tlak na jejich snížení ve všech oblastech podnikové činnosti. Dále podle Grublové probíhá plánování nákladů pomocí dvou skupin plánovacích metod – metod globálních a metod podrobných. Metody globální vycházejí ze základních vztahů v ekonomice podniku, tyto vztahy jsou zachyceny různými modely. Metody podrobné vycházejí z detailních plánovacích podkladů, to mohou být operativní plány nebo normy spotřeby. Kalkulace a rozpočty jsou nejtypičtějším představitelem těchto metod.⁴²

Při plánování jednicových nákladů se vychází z plánovaného objemu a struktury výkonů (služeb, výrobků), norem spotřeby výrobních činitelů a jejich cen a tarifů.

Plánování nepřímých nákladů je složitější. Pokud to charakter nákladu umožňuje, používají se technicky zdůvodněné normy nebo ukazatele spotřeby. Většinou však musíme vycházet ze zkušeností z minulých let. Pro plánování nepřímých nákladů se také využívá znalostí nákladových funkcí stanovených regresní a korelační analýzou.

43

Znalost jednicových a režijních nákladů nám umožní sestavit kalkulace výrobků, které jsou pro podnik hlavním nástrojem řízení nákladů na jednotlivé výrobky. Grublová konstatuje, že vzhledem k tomu, že náklady rozhodujícím způsobem ovlivňují hospodářský výsledek podniku, je nezbytné jejich výši a strukturu ovlivňovat. Pro jejich ovlivňování patří tyto základní nástroje:

- technickohospodářské normy,
- kalkulace,
- rozpočetnictví.⁴⁴

42 tamt.

43 tamt.

44 tamt.

2.1 Technickohospodářské normy

Grublová popisuje technickohospodářské normy jako normy, které určují nezbytně nutné množství výrobních činitelů vynakládaných na určitou jednoznačně vymezenou jednici výkonu (výrobku nebo služby), nebo nezbytně nutné množství určitého druhu zásob k zajištění žádoucího průběhu hospodářské činnosti podniku. Technickohospodářské normy podnik stanovuje v hmotných nebo časových jednotkách. Bez technickohospodářských norem by podnik nemohl správně řídit náklady.⁴⁵

2.2 Kalkulace nákladů

Kalkulace může být podle Valentové chápána v různých významech, kalkulace je činnost vedoucí ke zjištění nákladů na kalkulační jednici, anebo také písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.⁴⁶

Podle Fibírové se kalkulací v nejobecnějším slova smyslu rozumí přiřazení (propočet) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (tím rozumíme výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).⁴⁷

Účelem kalkulace nákladů je stanovit náklady na jednotlivé výrobky neboli kalkulační jednici.⁴⁸

2.2.1 Druhy kalkulací

Valentová člení kalkulace nákladů podle časového hlediska na:

- **Předběžnou kalkulaci** – sestavení před provedením výkonu, s cílem zjistit předpokládanou úroveň vlastních nákladů, předběžnou kalkulaci dále členíme na :

45 tamt.

46 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

47 FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

48 GRUBLOVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika.

- **Propočtovou** – sestavuje se pro zjištění ceny nového výrobku nebo pro zjištění efektivnosti investice
- **Plánovou** – jedná se o podklady pro sestavení plánu nákladů a výnosů, respektive zisku u výkonů, které plánujeme dlouhodobě uskutečňovat
- **Operativní** – zachycuje náklady ve výši podle aktuálních výrobních podmínek, za kterých se výrobní proces uskutečňuje
- **Výslednou kalkulaci** – sestavují se po provedení výkonu, jejím prostřednictvím podnik zjišťuje skutečné náklady⁴⁹

Srovnáním předběžné a výsledné kalkulace (na základě zjištěných odchylek skutečnosti od plánu) sledujeme hospodárnost výroby.⁵⁰

2.2.2 Všeobecný kalkulační vzorec

Jednotlivé složky nákladů vyčíslují kalkulační položky. Doporučenou strukturu položek kalkulovaných nákladů udává všeobecný kalkulační vzorec. Tento vzorec používá většina podniků v České republice, ale není závazný a jeho struktura je věcí podnikatelského subjektu.⁵¹⁵²

49 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

50 tamt.

51 tamt.

52 GRUBLOVÁ, Eva. Podniková ekonomika.

Všeobecný kalkulační vzorec má tyto položky:

Tab. 1 Všeobecný kalkulační vzorec

| |
|-------------------------------------|
| Kalkulační položka |
| Přímý materiál |
| Přímé mzdy |
| Ostatní přímé náklady |
| Výrobní režie |
| Vlastní náklady výroby |
| Správní režie |
| Zásobovací režie |
| Vlastní náklady výkonu |
| Odbytová režie |
| Úplné vlastní náklady výkonu |
| Zisk |
| Prodejní cena |

Přímý materiál – jedná se o materiálové vstupy do výrobku, tvoří podstatu výrobku, jde o materiál, který je potřebný k výrobě výrobku

Přímé mzdy – tvoří hrubé mzdy pracovníků, kteří se podílí na výrobě

Ostatní přímé mzdy – jedná se o náklady, které účetní jednotka zná předem, typickým příkladem jsou odpisy, nájemné a sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců podílejících se na výrobě placené firmou

Výrobní režie – zahrnuje nákladové položky, které souvisejí s řízením a obsluhou výroby, jde například o osvětlení nebo přepravu materiálu

Vlastní náklady výroby – součet položek přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a výrobní režie představuje vlastní náklady výroby

Správní režie – sem řadíme všechny náklady spojené se správou a řízením, například plat ředitele, účetních nebo odpisy správních budov

Zásobovací režie – jedná se o náklady na pořízení materiálových vstupů a jejich skladování

Vlastní náklady výkonu – součet položek vlastní náklady výroby, správní a zásobovací režie představuje vlastní náklady výkonu

Odbytová režie – představuje náklady spojené s odbytem, například náklady na prodej, propagaci, balení

Úplné vlastní náklady výkonu – součet položek vlastní náklady výkonu a odbytová režie představuje úplné vlastní náklady výkonu, jde o cenu výrobku, za kterou je podnik schopen výrobek vyrobit bez zisku

Zisk – vyjadřuje určité procento zisku na vybraný produkt, který kalkulujeme

Prodejní cena – vyjadřuje cenu, za kterou výrobek prodáváme na trhu⁵³

2.2.3 Metody přiřazování nákladů

Kalkulace dělením

Metoda kalkulace dělením přiřazuje náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k množství kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů.

- Prostá – prostá kalkulace dělením stanovuje náklady na kalkulační jednici prostým dělením celkových nákladů počtem kalkulačních jednic za dané období. Tato metoda kalkulace se používá v hromadné výrobě.⁵⁴
- S poměrovými čísly – metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady. Metoda je využívána v podnicích, kde se vyrábí jeden druh výrobku v různých provedeních.⁵⁵

Kalkulace přiřázková

Podle Fibírové přiřázková metoda kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově (přímý materiál, přímé mzdy) nebo naturálně (strojové hodiny, normohodiny) vyjádřené rozvrhové základny. Přiřázková kalkulace je používána v podnicích, kde dochází k výrobě různorodých výrobků. Přímé náklady jsou

⁵³ LANDA, Martin. Účetnictví podniku.

⁵⁴ VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika.

⁵⁵ FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví.

zde přiřazovány jednotlivým kalkulačním jednicím přímo (dle norem nebo použitím prostého dělení). Ke zjištění podílu nepřímých nákladů se podle postupu výpočtu využívají dvě metody:

- Sumační metoda – podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů se zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Metoda vychází z předpokladu, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Ve složitějších podmínkách činnosti útvarů a podniku je splnění tohoto požadavku nereálné, proto se v praxi spíše využívá druhá metoda.
- Diferencovaná metoda – pro rozvržení různých skupiny nepřímých nákladů se zde používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.⁵⁶

Obecně se rozvrhové základny dle Fibírové dělí na peněžní a naturální. U peněžních základnen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření. Kladem peněžní základny je snadné a přesné zjišťování, ale jejím velkým nedostatkem je slabý příčinný vztah mezi vývojem nepřímých nákladů a oceněním v rozvrhové základně ve vztahu ke struktuře výkonů. Tyto základny podléhají častým změnám, které jsou vyvolány změnami ocenění spotřebovaných zdrojů. To znamená, že peněžní základny nejsou stálé, a proto omezují porovnatelnost procenta přírážek nepřímých nákladů v jednotlivých obdobích.

Naturální základny vylučují působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování je složitější. Výběr se provádí na základě zkušeností nebo pomocí určitých technicko-ekonomických rozborů. Nejlepší volbou je využít měření naturálních jednotek, které probíhají v souvislosti s vlastním procesem tvorby výkonů, s odměňováním pracovníků nebo s technickou kontrolou.⁵⁷

⁵⁶ tamt.

⁵⁷ tamt.

2.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je podle Valentové zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, příjmů a výdajů vyplývajících z podnikových cílů pro dané rozpočtované období. Podle Hradeckého rozpočtem rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané respektive plánované realitě.⁵⁸⁵⁹

Rozpočetnictví je nástrojem hodnotného řízení, kde je funkcí stanovení úkolů pro příslušné podnikové středisko. Slouží také jako opora kontroly plnění úkolů nebo poskytuje podklady pro stanovení přírážek k přímým nákladům u předběžných kalkulací.

Stanovené úkoly mohou být:

- zefektivnění řídicího procesu
- podklad pro průběžnou kontrolu
- koordinace podnikových činností
- motivace k dosažení cílů podniku
- měření výkonnosti⁶⁰

Podle autorů Hansena, Mowena a Guana mají rozpočty důležitou roli v plánování a kontrolování. V plánování se pomocí rozpočtů přeměňují cíle a strategie společnosti do podmínek, které jsou vhodné pro provozní činnosti. U kontrolování má rozpočetnictví také důležitou roli, a to v porovnání mezi skutečnými výstupy s těmi plánovanými. V případě potřeby může společnost prostřednictvím rozpočtů směřovat činnost zpět k plánům.⁶¹

Synek poukazuje na skutečnost, že se rozpočty vždy tvoří na určité časové období, většinou na kalendářní rok. Takto sestavený rozpočet by měl mít podnik

58 VALENTOVÁ, Ivana. Podniková ekonomika 1.

59 HRADECKÝ, Mojmir, LANČA, Jiří, ŠÍŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví.

60 tamt.

61 HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne, GUAN, Liming. Cost management: accounting & control.

rozdělen do menších časových úseků, aby mohlo vedení firmy operativně reagovat na případné nežádoucí odchylky. Tomuto rozpočtu říkáme operativní rozpočet.⁶²

Podle období rozlišujeme rozpočty takto:

- operativní – kratší než jeden rok
- krátkodobé – na jeden rok
- strategické – na pět a více let

62 SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 Představení společnosti

Pro aplikaci teoretické části jsem si vybral společnost, která chce zůstat v anonymitě a nechce být s bakalářskou prací nijak spojována, proto ji budu označovat jako XY, s. r. o. V první části stručně charakterizuji společnost, ve druhé části se zaměřím na analýzu nákladů a na kalkulace.

| | |
|---------------------------|--|
| Název společnosti: | XY, s. r. o. |
| Sídlo: | Olomoucký kraj |
| CZ-NACE: | 28130: Výroba ostatních čerpadel a kompresorů 25620: Obrábění |
| Počet zaměstnanců: | 250 – 499 zaměstnanců |

Společnost se zabývá výrobou a prodejem čerpadel, v tomto odvětví pokrývá v uvedených komoditách potřeby tuzemského trhu a čerpadla vyváží mimo jiné do evropských zemí, Asie a oblastí Středního a Blízkého východu. Na vyráběná čerpadla společnost zajišťuje výjezdovou servisní činnost a uvádění čerpadel do provozu. U starších typů čerpadel provádí jejich generální opravy. Zaváděním nových technologií ve výrobě a používáním nejmodernějších programů v oblasti konstrukce čerpadel společnost vychází vstříc novým trendům ve výrobě čerpadel.

Společnost disponuje týmem vysoce kvalifikovaných dělníků a techniků, kteří zásadním způsobem ovlivňují technickou úroveň a kvalitu výrobků. Společnost má vybudovaný systém kvality dle normy EN ISO 9001:2008, jenž je certifikovaný certifikační společností TÜV NORD. Na základě aktivní spolupráce se svými dodavateli, odběrateli a společností TÜV NORD vybudovaný systém kvality nadále zdokonaluje a rozvíjí.

3.1 Cíle a strategie společnosti

Cílem XY, s. r. o. je poskytovat co nejkomplexnější služby v nejkratších možných termínech a ve špičkové kvalitě. Vedení XY, s.r.o. považuje kvalitu za rozhodující položku pro správně fungující a rozvíjející se firmu. S pomocí systému

managementu kvality chce také plnit základní činnosti firmy, kterými jsou plnění požadavků zákazníka a uspokojování potřeb zaměstnanců a vlastníků společnosti. Základním cílem vedení společnosti je být konkurenceschopnou společností v oblasti čerpací techniky jak pro spotřební trh, tak pro průmyslová odvětví v tuzemsku i zahraničí.

Pro naplnění tohoto záměru se vedení společnosti zavazuje:

- Prostřednictvím spokojenosti zákazníků získávat další zakázky a rozšiřovat okruh uživatelů výrobků.
- Zakázky musí být dodány v dohodnutém termínu a požadované kvalitě.
- Přizpůsobovat stávající výrobní sortiment potřebám zákazníků.
- Rozšířit v následujícím období oblast dodávek čerpadel i pro jadernou energetiku.
- Věnovat maximální pozornost oblasti firemního servisu, jeho posílení a rozšíření.
- Spolupracovat s dodavateli na zkvalitnění dodávek, které se odrazí ve zvýšení kvality celého výrobku a snížení ekonomické náročnosti způsobené zpracováním nejakostních nakupovaných polotovarů.
- Zvyšovat znalosti a dovednosti zaměstnanců, aby je mohl uplatnit při realizaci produkce.

3.2 Výrobky

Společnost XY, s. r. o. vyrábí a dodává spotřební čerpadla pro dům a zahradu, průmyslová čerpadla pro čerpání znečištěných vod, viskózních médií, ale i hořlavin, zejména ponorná kalová, horizontální jednovřetenová čerpadla, oběhová teplovodní čerpadla a od roku 2005 se prosazuje i v oblastech dodávek systémů tlakové kanalizace.

Čerpadla nachází uplatnění v oblastech:

- domu a zahrady
- teplovodních systémů
- zemědělství

- stavebnictví
- potravinářství
- tlakové kanalizace
- důlního průmyslu

Své výrobky vyrábí společnost na základě specifických požadavků zákazníků nebo přímo na sklad v rámci skladových zásob jednotlivých standardních typů čerpadel. Každý výrobek je podrobován předepsaným zkouškám tak, aby byla zajištěna vysoká spolehlivost a funkčnost výrobků.

3.3 Organizační struktura

Společnost XY, s. r. o. je rozdělena na dvě divize, které se dále dělí na jednotlivá střediska.

Společnost XY, s. r. o.

Tab. 2 Přehled středisek ve společnosti

| Divize 1 | Divize 2 |
|--------------------|-------------------|
| Provoz | Provoz |
| Obrobna | Obrobna |
| Montovna | Montovna |
| Mezisklad | Mezisklad |
| Údržba | Zkušebna |
| Příprava materiálu | Externí kooperace |
| Zkušebna | Žihání, tryskání |
| Výdejna | Výdejna |

Společnost se zabývá výrobou čerpadel. Divize 1 se zaměřuje na výrobu malých čerpadel pro dům a zahradu, na kterých společnost nemá velkou marži. Jedná se však o sortiment čerpadel, které společnost vyrábí podle norem, a může tato čerpadla vyrábět na sklad. Divize 2 je zaměřená na výrobu průmyslových čerpadel pro různé průmysly. Na těchto čerpadlech má společnost velkou marži, ale většinou se jedná o zakázkovou výrobu.

4 Analýza nákladů

V této části bakalářské práce se zaměřím na analýzu nákladů ve společnosti. Pomocí účelového rozdělení nákladů je možné sledovat vývoj nákladů v letech 2014 a 2015. Náklady budu sledovat nejen za celou společnost, ale i za jednotlivé divize.

Jednicové náklady jsou z největší části tvořeny spotřebovaným jednicovým materiálem, tato položka tvoří ve sledovaných obdobích v celé společnosti 70 % jednicových nákladů. Mzdy výrobních pracovníků tvoří 16 % a provize na zakázku 9 % jednicových nákladů celé společnosti.

Režijní náklady jsou tvořeny z největší části mzdami zaměstnanců, ve sledovaných obdobích tyto náklady tvořily 32 % režijních nákladů celé společnosti. Jedná se o mzdy pracovníků, kteří neovlivňují objem produkce, jsou to například administrativní pracovníci nebo skladníci. Další významnou položkou režijních nákladů jsou náklady na prodané zboží, ty tvoří 30 % režijních nákladů, služby tvoří 11 % a spotřeba režijního materiálu 8 % režijních nákladů společnosti. Zbývající náklady tvoří malou část nákladů.

Mezi ostatní náklady řadíme náklady, které vznikají jednorázově a které přímo nesouvisí s činností podniku, ale vznikají, a proto je musíme analyzovat. Tyto náklady se také vyznačují velkými meziročními změnami. Řadíme sem zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, tento náklad tvořil v roce 2014 necelé 1 % ostatních nákladů společnosti, ale v roce 2015 to bylo 44,61 %. Skladová cena prodaného majetku je další významnou položkou ostatních nákladů, v roce 2014 tvořily tyto náklady 70,47 % ostatních nákladů, v roce 2015 to bylo 30,28 %. Ostatní provozní náklady a finanční náklady tvoří nákladovými úroky zbývající část ostatních nákladů společnosti.

4.1 Rozdělení nákladů za celou společnost

Tab. 3 Jenicové náklady za celou společnost

| Jenicové náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|--------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Jenicový materiál | 130.618.922 | 70,78 | 145.008.567 | 68,53 | 11,02 |
| Jenicové mzdy | 29.710.653 | 16,10 | 32.731.838 | 15,47 | 10,17 |
| Kooperace | 8.018.018 | 4,35 | 12.213.142 | 5,77 | 52,32 |
| Jenicové cestovné | 896.477 | 0,49 | 309.723 | 0,15 | -65,45 |
| Provize na zakázku | 15.287.616 | 8,28 | 21.348.929 | 10,09 | 39,65 |
| Celkem | 184.531.681 | 100 | 211.612.200 | 100 | 14,68 |

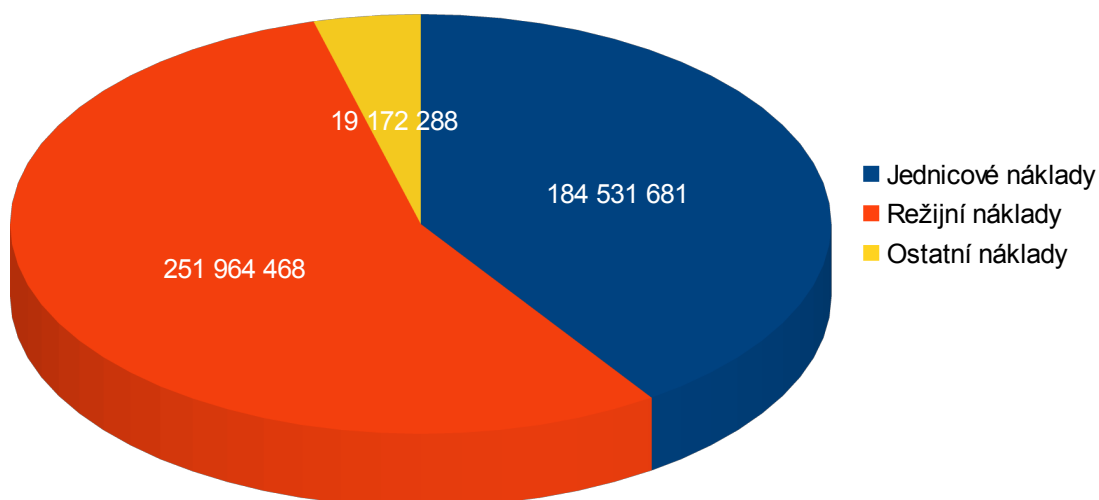
Tab. 4 Režijní náklady za celou společnost

| Režijní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|-------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Režijní materiál | 22.132.211 | 8,78 | 19.409.689 | 7,42 | -12,30 |
| Režijní mzdy | 76.915.932 | 30,53 | 85.726.734 | 32,76 | 11,46 |
| Energie | 11.000.344 | 4,37 | 11.954.334 | 4,57 | 8,67 |
| Prodané zboží | 70.980.961 | 28,17 | 81.505.221 | 31,15 | 14,83 |
| Opravy | 7.590.212 | 3,01 | 14.493.967 | 5,54 | 90,96 |
| Režijní cestovné | 2.226.454 | 0,88 | 1.597.377 | 0,61 | -28,25 |
| Služby | 28.159.827 | 11,18 | 27.928.426 | 10,67 | -0,82 |
| Odpisy | 4.477.983 | 1,78 | 4.355.568 | 1,66 | -2,73 |
| Daně a poplatky | 5.899.329 | 2,34 | 9.320.063 | 3,56 | 57,99 |
| Vnitropodnikové převody | 22.581.216 | 8,96 | 5.391.325 | 2,06 | -76,12 |
| Celkem | 271.136.756 | 100 | 282.244.255 | 100 | 3,86 |

Tab. 5 Ostatní náklady za celou společnost

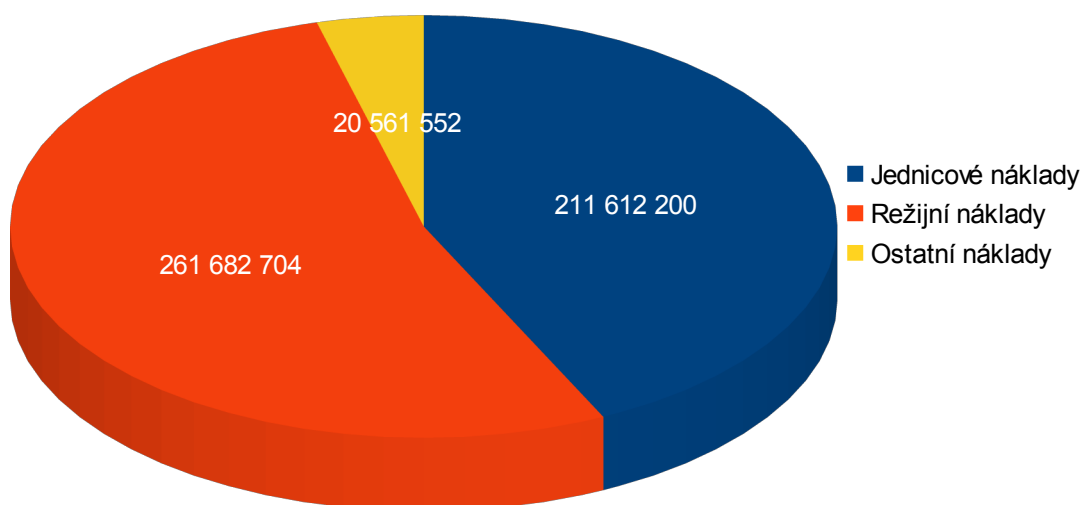
| Ostatní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|------------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| ZC prodaného DM | 151.749 | 0,79 | 9.172.313 | 44,61 | 5.944,40 |
| Skladová cena prodaného mat. | 13.511.005 | 70,47 | 6.226.274 | 30,28 | -53,92 |
| Ostatní provozní náklady | 2.407.463 | 12,56 | 2.093.072 | 10,18 | -13,06 |
| Nákladové úroky | 1.097.840 | 5,73 | 922.671 | 4,49 | -15,96 |
| Finanční náklady | 2.004.231 | 10,45 | 2.147.222 | 10,44 | 7,13 |
| Celkem | 19.172.288 | 100 | 20.561.552 | 100 | 7,25 |

Rozdělení nákladů za celou společnost v roce 2014



Obr. č. 4 - Zdroj: Vlastní tvorba

Rozdělení nákladů za celou společnost v roce 2015



Obr. č. 5 - Zdroj: Vlastní tvorba

Podle grafu je patrné, že ve společnosti převládají režijní náklady nad jednicovými náklady. Největší položkou režijních nákladů jsou režijní mzdy a náklady na prodané zboží. Největší položkou jednicových nákladů jsou spotřeba jednicového materiálu a mzdy výrobních pracovníků. Nejmenší částí nákladů ve společnosti jsou ostatní náklady, zde jsou největší položkou skladová cena prodaného materiálu

a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku. Je patrné, že se nejedná o vysoké náklady, ale je potřebné je dobře analyzovat.

Mezi roky 2014 a 2015 můžeme sledovat navýšení všech složek nákladů. Navýšení jednicových nákladů v roce 2015 o 14,68 % je způsobeno větší spotřebou jednicového materiálu, zvětšila se také položka jednicových mezd, toto navýšení způsobila větší produkce čerpadel v roce 2015.

Režijní náklady se i přes větší počet vyrobených kusů zvýšily meziročně jen o 3,86 %. Toto navýšení bylo zapříčiněno několika faktory. Položkou, u které můžeme sledovat největší změnu, a to téměř o 91 %, jsou opravy. Tato změna byla zapříčiněna většími opravami budov, než tomu bylo v roce 2014. V roce 2015 měla firma o 58 % větší náklady na daních a poplatcích, dalšími položkami, které byly v roce 2015 větší než v roce 2014, jsou náklady na prodané zboží, a to o 14,83 %, a režijní mzdy, které se meziročně zvýšily o 11,46 %. Většímu nárůstu režijních nákladů zabránilo snížení vnitropodnikových převodů o 76,12 %, snížení nákladů na cestovné o 28,25 % a snížení spotřeby režijního materiálu o 12,3 %.

Ostatní náklady se meziročně změnilo o 7,25 %, a to z důvodu, že v roce 2015 se položka zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku zvýšila o 5.944,4 %, ale to bylo v důsledku toho, že v roce 2014 byly tyto náklady minimální. Další náklady byly v roce 2015 nižší než v roce 2014, položka skladová cena prodaného materiálu klesla o téměř 54 %. Tyto náklady však tvoří významnou část celkových nákladů společnosti, takže je dále nebudu podrobněji analyzovat.

4.2 Rozdělení nákladů v divizi 1

Tab. 6 Jednicové náklady v divizi 1

| Jednicové náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|--------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Jednicový materiál | 63.214.509 | 85,60 | 67.819.760 | 86,07 | 7,29 |
| Jednicové mzdy | 10.148.968 | 13,74 | 10.236.557 | 12,99 | 0,86 |
| Kooperace | 474.215 | 0,64 | 739.949 | 0,94 | 56,04 |
| Jednicové cestovné | 158 | 0,00 | 316 | 0,00 | 100,00 |
| Provize na zakázku | 12.611 | 0,02 | 0 | 0,00 | -100,00 |
| Celkem | 73.850.462 | 100 | 78.796.582 | 100 | 6,7 |

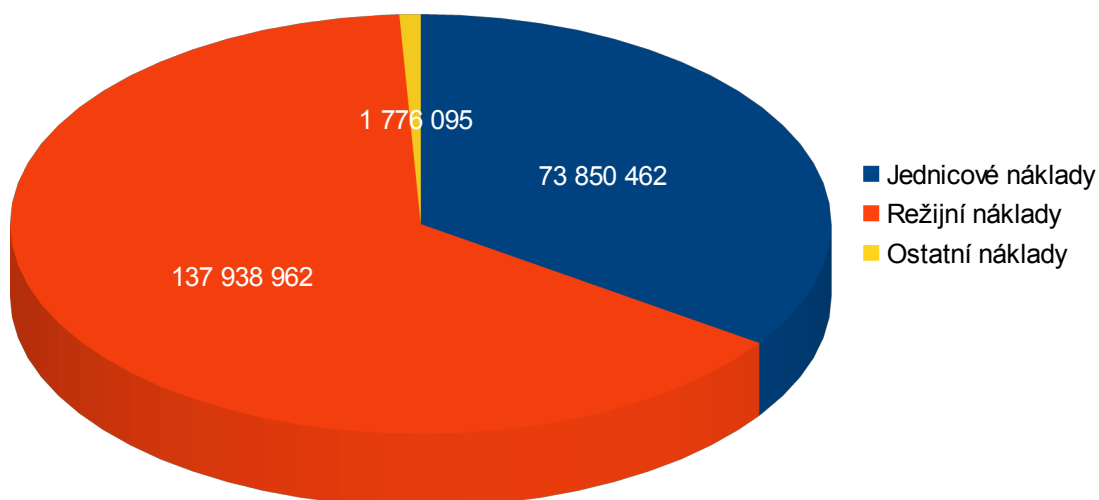
Tab. 7 Režijní náklady v divizi 1

| Režijní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|-------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Režijní materiál | 6.614.696 | 4,80 | 8.845.818 | 5,16 | 33,73 |
| Režijní mzdy | 21.680.777 | 15,72 | 42.113.850 | 24,59 | 94,25 |
| Energie | 3.899.433 | 2,83 | 4.544.537 | 2,65 | 16,54 |
| Prodané zboží | 70.283.158 | 50,97 | 78.535.815 | 45,85 | 11,74 |
| Opravy | 3.323.289 | 2,41 | 9.146.377 | 5,34 | 175,22 |
| Režijní cestovné | 294.002 | 0,21 | 763.127 | 0,45 | 159,57 |
| Služby | 7.540.036 | 5,47 | 18.517.449 | 10,81 | 145,59 |
| Odpisy | 1.332.546 | 0,97 | 2.180.603 | 1,27 | 63,64 |
| Daně a poplatky | 45.585 | 0,33 | 1.278.137 | 0,75 | 183,03 |
| Vnitropodnikové převody | 22.486.159 | 16,30 | 5.367.322 | 3,13 | -76,13 |
| Celkem | 137.938.962 | 100 | 171.293.036 | 100 | 24,18 |

Tab. 8 Ostatní náklady v divizi 1

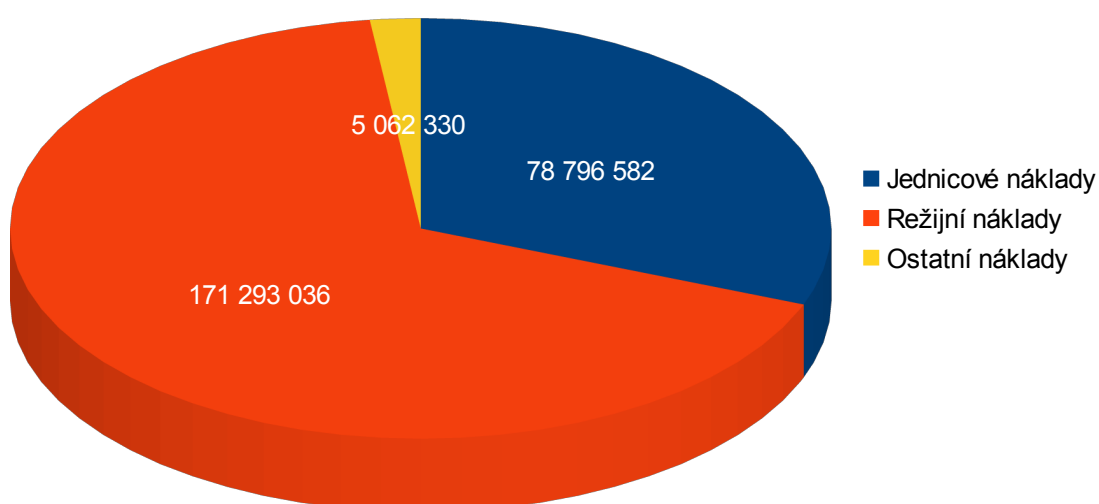
| Ostatní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|------------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| ZC prodaného DM | 1.777 | 0,10 | 408.811 | 8,08 | 22.905,69 |
| Skladová cena prodaného mat. | 671.574 | 37,81 | 2.245.102 | 44,35 | 134,30 |
| Ostatní provozní náklady | 1.411.127 | 39,67 | 1.104.539 | 21,82 | 56,78 |
| Nákladové úroky | 143.472 | 8,08 | 485.456 | 9,59 | 238,36 |
| Finanční náklady | 254.776 | 14,34 | 818.422 | 16,17 | 221,23 |
| Celkem | 1.776.095 | 100 | 5.062.330 | 100 | 185,03 |

Rozdělení nákladů v divizi 1 v roce 2014



Obr. č. 6 - Zdroj: Vlastní tvorba

Rozdělení nákladů v divizi 1 v roce 2015



Obr. č. 7 - Zdroj: Vlastní tvorba

V divizi 1 jednoznačně převládají režijní náklady, a to v roce 2014 i v roce 2015. Meziročně se režijní náklady v divizi 1 navýšily o 24,18 %. Divize 1 je zaměřena na hlavní činnost podniku, a to na výrobu malých čerpadel pro dům a zahradu. Těchto čerpadel vyrábí podnik velké množství, ale společnost je kvůli konkurenčnímu prostředí

na trhu nucena prodávat čerpadla za nízké ceny, které nepřináší do podniku velké zisky. Jeden z důvodů, proč v divizi 1 převládají režijní náklady nad jednicovými je ten, že na divizi 1 je navázána většina administrativních pracovníků, proto je zde zahrnuto tolik režijních mezd pracovníků, kteří nesouvisí s výrobou.

Společnost do divize 1 zařadila také téměř všechny náklady na prodané zboží, které tvoří v letech 2014 a 2015 největší část režijních nákladů v divizi 1 a to průměrně 48 %. Tyto náklady vznikají při nákupu zboží, které podnik poté v nezměněné podobě prodá. Další významnou položkou jsou již zmiňované režijní mzdy, ty v roce 2014 tvořily 15,72 %, ale po meziroční změně o 94,25 % tyto náklady tvořily v roce 2015 24,59 % režijních nákladů divize 1. Tato změna byla zapříčiněna převodem některých pracovníků z divize 2, ale také navýšením počtu administrativních pracovníků. Velkou meziroční změnu, a to o 145 %, můžeme sledovat u nákladů na služby. Touto změnou měly v roce 2015 náklady na služby 11% podíl na režijních nákladech divize 1. Do nákladů na služby řadíme náklady na propagaci, nájemné a náklady na školení a kurzy. Další položkou, která ovlivnila režijní náklady je položka opravy. U oprav můžeme pozorovat meziroční navýšení o 175 %, takové navýšení vzniklo z důvodu oprav budov divize 1. Dalšímu navýšení režijních nákladů v divizi 1 zabránilo snížení vnitropodnikových převodů o 76,13 %, kdy tyto náklady představovaly v roce 2014 16,3 %, ale v roce 2015 už jen 3,13 %.

Jednicové náklady se meziročně zvýšily o 6,7 %. Největší položkou jednicových nákladů je jednicový materiál, který tvoří naprostou většinu jednicových nákladů, konkrétně 86 % jednicových nákladů divize 1. Zbývající část nákladů tvoří jednicové mzdy, které představují 13 % jednicových nákladů divize 1. Meziročně nedošlo u jednicových nákladů k výrazným změnám u těchto dvou položek. U ostatních nákladů můžeme sledovat největší meziroční změnu, a to o 185 %.

4.3 Rozdělení nákladů v divizi 2

Tab. 9 Jednicové náklady v divizi 2

| Jednicové náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|--------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Jednicový materiál | 67.404.413 | 60,91 | 77.188.807 | 58,12 | 14,52 |
| Jednicové mzdy | 19.561.684 | 17,68 | 22.495.281 | 16,94 | 15,00 |
| Kooperace | 7.516.802 | 6,79 | 11.473.194 | 8,64 | 52,63 |
| Jednicové cestovné | 896.319 | 0,81 | 309.407 | 0,23 | -65,48 |
| Provize na zakázku | 15.275.002 | 13,80 | 21.348.929 | 16,07 | 39,76 |
| Celkem | 110.654.220 | 100 | 132.815.618 | 100 | 20,03 |

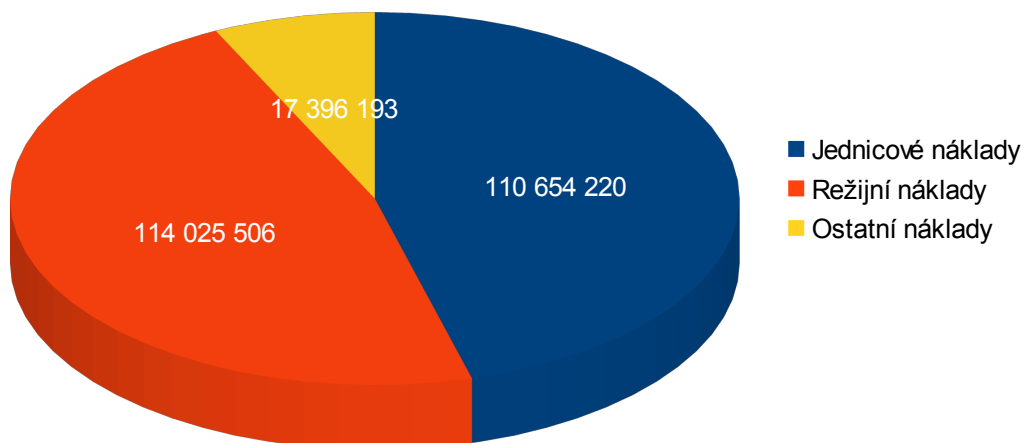
Tab. 10 Režijní náklady v divizi 2

| Režijní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|-------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| Režijní materiál | 15.517.514 | 13,61 | 10.563.870 | 11,68 | -31,91 |
| Režijní mzdy | 55.235.154 | 48,44 | 44.495.970 | 49,21 | -19,44 |
| Energie | 7.100.911 | 6,23 | 7.409.797 | 8,20 | 4,35 |
| Prodané zboží | 697.803 | 0,61 | 315.493 | 0,35 | -54,79 |
| Opravy | 4.266.923 | 3,74 | 5.347.590 | 5,91 | 25,33 |
| Režijní cestovné | 1.932.452 | 1,69 | 834.250 | 0,92 | -56,83 |
| Služby | 20.586.511 | 18,05 | 11.215.199 | 12,40 | -45,52 |
| Odpisy | 3.145.437 | 2,76 | 2.174.965 | 2,41 | -30,85 |
| Daně a poplatky | 5.447.744 | 4,78 | 8.035.530 | 8,89 | 47,50 |
| Vnitropodnikové převody | 95.057 | 0,08 | 24.003 | 0,03 | -74,75 |
| Celkem | 114.025.506 | 100 | 90.416.668 | 100 | -20,70 |

Tab. 11 Ostatní náklady v divizi 2

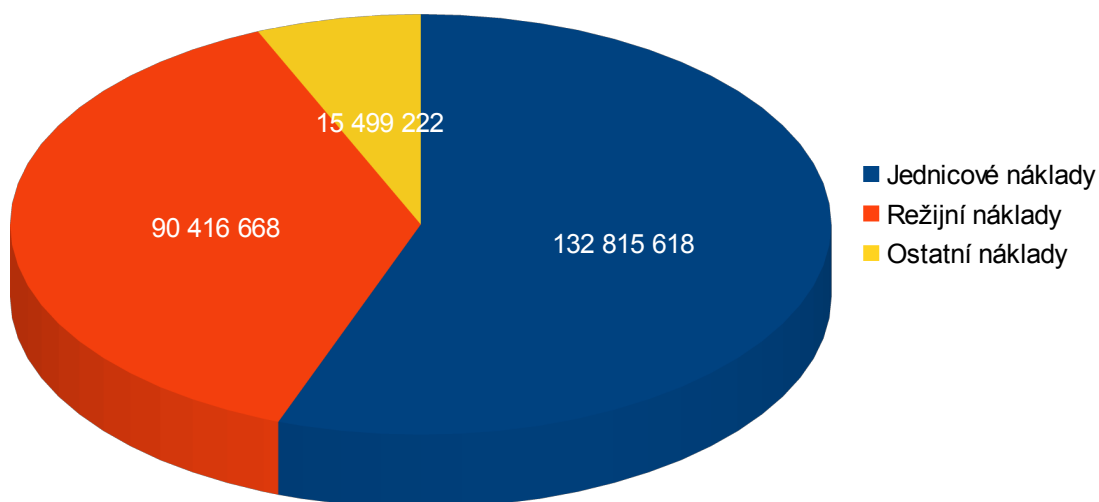
| Ostatní náklady | 2014 (v Kč) | v % | 2015 (v Kč) | v % | Změna v % |
|------------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-----------|
| ZC prodaného DM | 149.972 | 0,86 | 8.763.502 | 56,54 | 5.743,43 |
| Skladová cena prodaného mat. | 12.839.431 | 73,81 | 3.981.172 | 25,69 | -68,99 |
| Ostatní provozní náklady | 1.702.966 | 9,79 | 988.533 | 6,38 | -41,95 |
| Nákladové úroky | 954.368 | 5,49 | 437.215 | 2,82 | -54,19 |
| Finanční náklady | 1.749.455 | 10,06 | 1.328.800 | 8,57 | -24,04 |
| Celkem | 17.396.193 | 100 | 15.499.222 | 100 | -10,90 |

Rozdělení nákladů v divizi 2 v roce 2014



Obr. č. 8 - Zdroj: Vlastní tvorba

Rozdělení nákladů v divizi 2 v roce 2015



Obr. č. 9 - Zdroj: Vlastní tvorba

V divizi 2 můžeme sledovat meziroční navýšení jednicových nákladů o 20 % a zároveň snížení režijních nákladů o 20,7 %. Tato změna v důsledku znamenala, že v roce 2015 převažovaly v divizi 2 jednicové náklady, zatímco v roce 2014 převažovaly náklady režijní. Jednou z příčin, proč v divizi 2 převažují jednicové náklady, je vyšší spotřeba materiálu na výrobu jednoho kusu čerpadla, protože se jedná o průmyslová čerpadla, která podnik vyrábí na zakázku. Jak můžeme vidět v tabulce, jednicový materiál tvoří největší položku nákladů, významnou položkou jsou také

provize na zakázku, které souvisí s výrobou.

K poklesu režijních nákladů přispělo snížení režijních mezd, které v divizi 2 představují 50 % nákladů. Snížení o 19,44 % bylo zapříčiněno převodem některých administrativních pracovníků do divize 1. V roce 2015 společnost omezila v divizi 2 náklady na služby, například propagace a školení a kurzy, protože tyto náklady meziročně klesly o 45,52 %. Další významnou položkou, která přispěla ke snížení režijních nákladů v divizi 2, je spotřebovaný režijní materiál, spotřeba tohoto materiálu klesla meziročně o 32 %. Podíl těchto nákladů na celkových režijních nákladech se pohybuje okolo 12 %. Náklady, které se naopak zvýšily, byly již zmiňované náklady na opravy budov (změna 25,33 %) a daně a poplatky. Tyto náklady se zvýšily o 47,5 %, a to hlavně kvůli vyšší dani z příjmů.

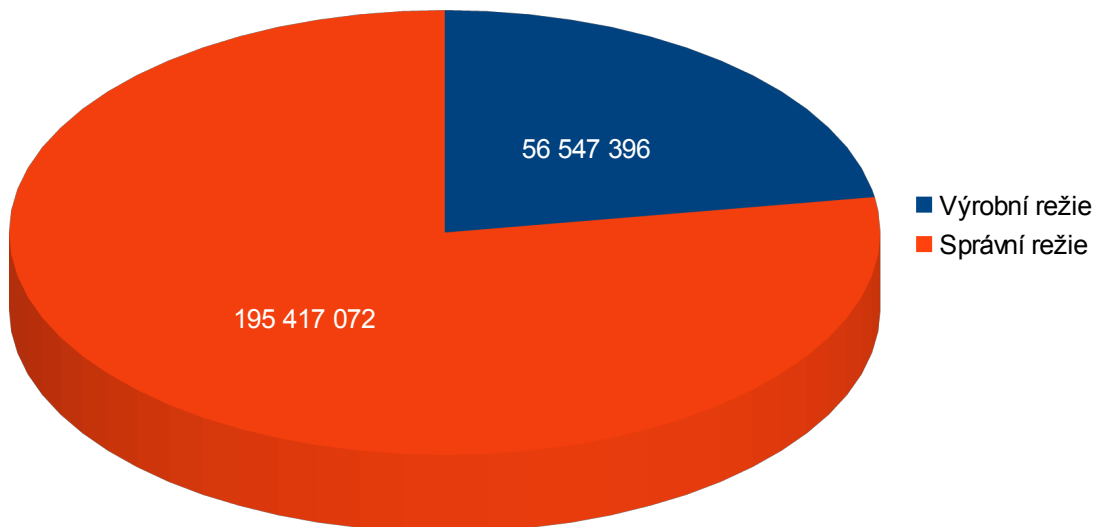
Největší položkou jednicových nákladů je jako u divize 1 jednicový materiál, který představuje 60 % jednicových nákladů divize 2. Rozdílem oproti divizi 1 jsou provize na zakázku, které v divizi 2 představují průměrně 15 % nákladů. K meziročnímu navýšení celkových jednicových nákladů o 20 % přispělo navýšení všech významných položek jednicových nákladů.

Ostatní náklady zde oproti divizi 1 představují velkou složku nákladů. Tento rozdíl je ale zapříčiněn vysokým odpočtem skladové ceny prodaného materiálu v roce 2014 a vysokou zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku v roce 2015.

4.4 Rozdělení režijních nákladů

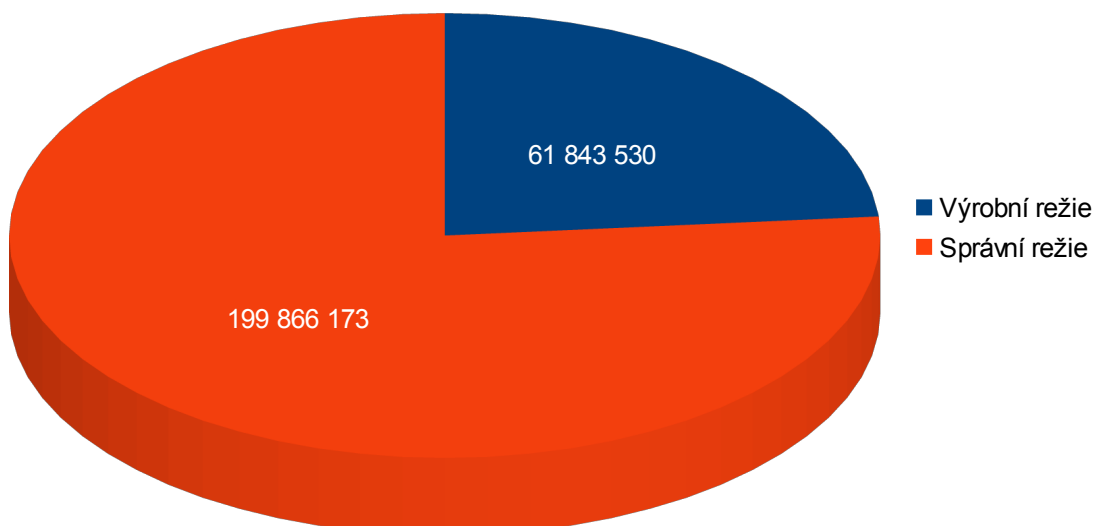
Společnost dělí režijní náklady na dvě režie, a to na výrobní a na správní režii. První dva grafy ukazují rozdělení režijních nákladů na jednotlivé režie.

Podíl režii na režijních nákladech v roce 2014



Obr. č. 10 - Zdroj: Vlastní tvorba

Podíl režii na režijních nákladech v roce 2015



Obr. č. 11 - Zdroj: Vlastní tvorba

Z grafů jasně vyplývá, že v podniku převažuje v obou sledovaných obdobích správní režie nad tou výrobní. To je zapříčiněno tím, že podnik nerozděluje režijní náklady do čtyř režii, ale jen do dvou. Kdyby podnik sledoval i zásobovací a odbytovou režii, poměr mezi jednotlivými režijními náklady by nebyl takto rozdílný. Výrobní režie zahrnuje režijní náklady, které souvisejí s výrobní činností podniku a které jakkoliv souvisejí s výrobou. Správní režie zahrnuje ostatní režijní náklady, které v podniku vznikají.

4.4.1 Výrobní režie

V této části bakalářské práce se zaměřím na detailnější analýzu výrobní režie. Výrobní režii budu analyzovat za celou společnost i za jednotlivé divize. Pro určení, zda je výrobní režie závislá na výrobě, musíme znát počet vyrobených kusů. Proto následující tabulky věnuji právě počtu vyrobených kusů.

Tab. 12 Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2014

| Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2014 (v ks) | | | | | | |
|---|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.403 | 4.132 | -6,15 | 6.030 | 45,93 | 3.757 | -37,69 |

Tab. 13 Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2015

| Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2015 (v ks) | | | | | | | |
|---|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.220 | 12,32 | 6.109 | 44,76 | 5.840 | -4,40 | 4.751 | -18,65 |

Tab. 14 Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2014

| Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2014 (v ks) | | | | | | |
|---|-----|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 576 | 823 | 42,88 | 1.718 | 108,75 | 1.027 | -40,22 |

Tab. 15 Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2015

| Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2015 (v ks) | | | | | | | |
|---|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 760 | -26,00 | 1.264 | 66,32 | 1.480 | 17,09 | 2.032 | 37,30 |

V tabulkách s počtem vyrobených kusů můžeme sledovat velké rozdíly mezi jednotlivými čtvrtletími v divizi 1 i v divizi 2. Tyto výkyvy způsobuje poptávka po čerpadlech, ale v případě divize 1 také fakt, že v zimních měsících není po čerpadlech pro dům a zahradu taková poptávka jako v měsících letních.

Tab. 16 Výrobní režie celé společnosti v roce 2014

| Výrobní režie celé společnosti v roce 2014 (v Kč) | | | | | | |
|---|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 13.291.998 | 13.872.271 | 4,37 | 14.503.335 | 4,55 | 14.879.792 | 2,60 |

Tab. 17 Výrobní režie celé společnosti v roce 2015

| Výrobní režie celé společnosti v roce 2015 (v Kč) | | | | | | | |
|---|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 14.436.968 | -2,98 | 13.623.499 | -5,63 | 13.746.850 | 0,91 | 20.036.214 | 45,75 |

Z tabulek můžeme vypočítat, že výrobní režie celé společnosti v roce 2014 neustále stoupala všechna čtvrtletí, zatímco v roce 2015 první dvě čtvrtletí klesala, mezi prvním a druhým čtvrtletím klesla o 5,63 %. Třetí čtvrtletí stagnovala a ve čtvrtém čtvrtletí prudce stoupla o 45,75 %. Tento prudký nárůst nebyl způsoben nárůstem výroby, ale byl způsoben provedenými opravami strojů a zařízení v provozu divize 1 a v provozu divize 2.

Tab. 18 Výrobní režie divize 1 v roce 2014

| Výrobní režie divize 1 v roce 2014 (v Kč) | | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.597.639 | 5.330.530 | 15,94 | 5.304.951 | -0,48 | 4.914.187 | -7,37 |

Tab. 19 Výrobní režie divize 1 v roce 2015

| Výrobní režie divize 1 v roce 2015 (v Kč) | | | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.835.935 | -1,59 | 4.345.736 | -10,14 | 4.500.707 | 3,57 | 8.172.201 | 81,58 |

V divizi 1 můžeme v roce 2014 sledovat prudké zvýšení výrobní režie o 15,94 % mezi prvními dvěma čtvrtletími, tohle navýšení bylo způsobeno z důvodu provedení opravy stroje a budov v obrobně divize 1. Mezi druhým a třetím čtvrtletím sledujeme stagnaci a po té na konci roku 2014 mírné snížení o 7,37 %. Tento pokles způsobila nižší výroba v tomto čtvrtletí.

V roce 2015 můžeme sledovat větší výkyvy. Zatímco mezi čtvrtým čtvrtletím 2014 a prvním čtvrtletím 2015 vidíme stagnaci výrobní režie, mezi prvním a druhým čtvrtletím pozorujeme pokles o 10,14 %. Tento pokles způsobila nižší spotřeba energie a tepla, hlavně v provozu divize 1, ale i v dalších střediscích. Dále v roce 2015 výrobní režie stagnuje, na konci roku 2015 dojde k prudkému navýšení výrobní režie, a to z již zmiňovaného důvodu opravy strojů a zařízení v provozu divize 1.

Tab. 20 Výrobní režie divize 2 v roce 2014

| Výrobní režie divize 2 v roce 2014 (v Kč) | | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 8.694.359 | 8.541.742 | -1,76 | 9.198.383 | 7,69 | 9.965.605 | 8,34 |

Tab. 21 Výrobní režie divize 2 v roce 2015

| Výrobní režie divize 2 v roce 2015 (v Kč) | | | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 9.601.032 | -3,66 | 9.277.763 | -3,37 | 9.246.143 | -0,34 | 11.864.014 | 28,31 |

Divize 2 se vyznačuje mírnými změnami. První dvě čtvrtletí roku 2014 výrobní režie stagnuje na podobné hodnotě. Mezi druhým a třetím čtvrtletím roku 2014 vidíme

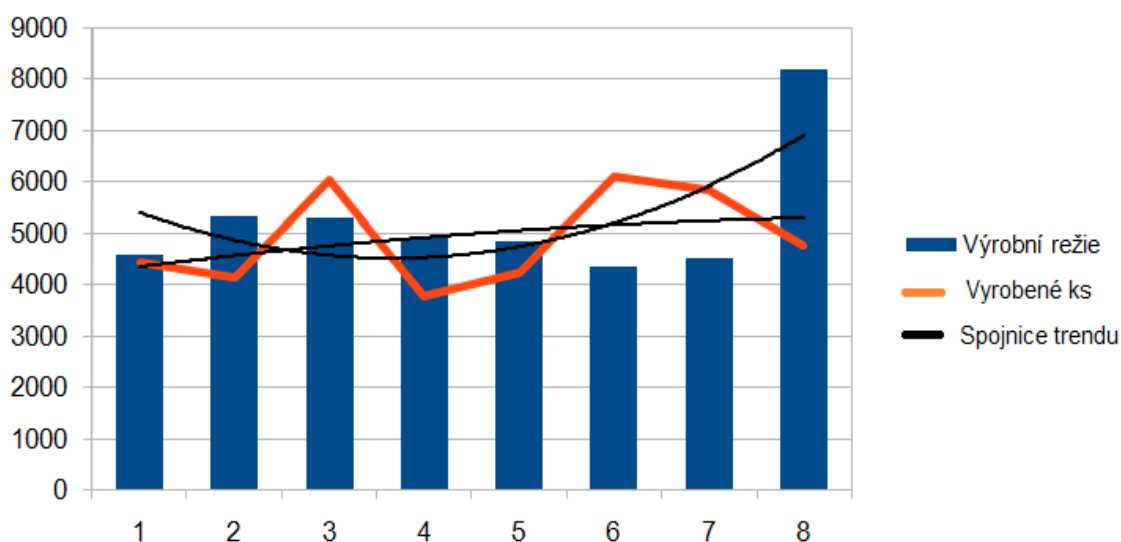
nárůst výrobní režie o 7,69 %. Tento nárůst byl způsoben vyšším počtem vyrobených kusů v tomto čtvrtletí. V posledním čtvrtletí roku 2014 vidíme další nárůst výrobní režie, a to o 8,34 %. Tohle navýšení už nebylo způsobeno nárůstem vyrobených kusů, ale bylo způsobeno vyšší spotřebou tepla v provozu divize 2 a vyššími náklady na mzdy.

V roce 2015 můžeme od prvního do třetího čtvrtletí sledovat mírný pokles výrobní režie, tento trend ale neodpovídá počtu vyrobených kusů. Poslední čtvrtletí roku 2015 vidíme opět prudký nárůst výrobní režie. Tento prudký nárůst způsobily opravy strojů a zařízení v provozu divize 2.

4.4.1.1 Závislost výrobní režie na výrobě

V této kapitole budu zkoumat, zda je výrobní režie závislá na počtu vyrobených kusů, či nikoliv.

Výrobní režie a vyrobené kusy v divizi 1

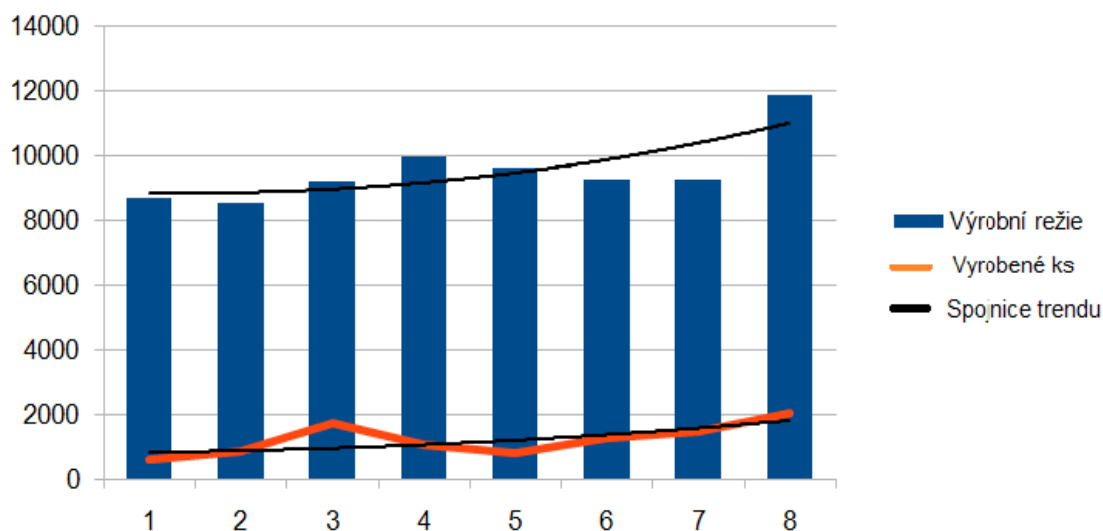


Obr. č. 12 - Zdroj: Vlastní tvorba

Graf č. 9 znázorňuje výši výrobní režie v tisících v jednotlivých čtvrtletích v roce 2014 a 2015 v divizi 1. Znázorňuje také počty vyrobených kusů čerpadel

v divizi 1 za čtvrtletí 2014 a 2015. Podle grafu a podle polynomické spojnice trendu můžeme jasně vidět, že počet vyrobených kusů nemá žádný vliv na velikost výrobní reže v divizi 1. Podle spojnice trendu můžeme vidět, že přímky polynomu jdou proti sobě, to znamená, že výše výrobní reže nemá vliv na počet vyrobených kusů a naopak.

Výrobní reže a vyrobené kusy v divizi 2



Obr. č. 13 - Zdroj: Vlastní tvorba

Graf č. 10 znázorňuje stejné položky jako graf č. 9, ale za divizi 2. Divize 2 se zabývá výrobou čerpadel pro různá průmyslová odvětví. V grafu můžeme vidět, že počet vyrobených kusů má vliv na velikost výrobní reže. Polynomické spojnice trendu výrobní reže a vyrobených kusů jsou téměř rovnoběžné, a proto zde můžeme hovořit o závislosti výrobní reže na počtu vyrobených kusů.

Rozdíl mezi dvěma divizemi je způsoben charakterem vyráběných čerpadel. V divizi 1 se vyrábějí malá čerpadla, jejichž výroba je pro společnost nákladná z pohledu používaných strojů při výrobě. V divizi 1 není výše výrobní reže závislá na počtu vyrobených kusů z důvodu nákladného provozu samotné divize 1 a středisek, která tvoří divizi 1. Náklady výrobní reže vznikají v podobné výši každé čtvrtletí a počet vyrobených kusů čerpadel nemá vliv na tyto náklady. Naopak v divizi 2 je výše výrobní reže závislá na počtu vyrobených kusů z důvodu, že při výrobě každého

čerpadla vznikají náklady, jejichž výše je závislá na počtu vyrobených kusů.

4.4.2 Správní režie

Náklady správní režie jsou složeny ze všech nákladů, které slouží ke správě společnosti. Správní režie nijak nesouvisí s výrobou nebo počtem vyrobených kusů ve společnosti. Protože společnost XY, s. r. o. nerozděluje režijní náklady na výrobní, správní, zásobovací a odbytovou režii, máme všechny zbývající režijní náklady právě zde ve správní režii. Můžeme tedy říct, že hodnota správní režie se zde skládá ze správní režie, zásobovací a odbytové režie. Pro určení, na čem je správní režie závislá, budeme zkoumat její velikost s počtem objednávek.

Tab. 22 Počet objednávek za rok 2014

| Počet objednávek ve společnosti v roce 2014 | | | | | | |
|---|--------|-----------|-------|-----------|------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 7.899 | 11.763 | 48,92 | 9.821 | -16,51 | 7157 | -27,13 |

Tab. 23 Počet objednávek za rok 2015

| Počet objednávek ve společnosti v roce 2015 | | | | | | | |
|---|-----------|--------|-----------|--------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 6.868 | -4,04 | 12.303 | 79,14 | 11.968 | -2,72 | 8.397 | -29,84 |

V tabulkách s počtem objednávek ve společnosti v jednotlivých čtvrtletích sledujeme velké výkyvy mezi jednotlivými čtvrtletími. Největší nárůst počtu objednávek sledujeme mezi prvním a druhým čtvrtletím v každém roce. Sledujeme zde určitou závislost na ročním období. V jarních a letních měsících je vysoká poptávka, zatímco v zimních měsících se poptávka snižuje. Velkou změnu v průměru snížení o 28 % sledujeme také mezi třetím a čtvrtým čtvrtletím v obou sledovaných letech.

Tab. 24 Správní režie celé společnosti v roce 2014

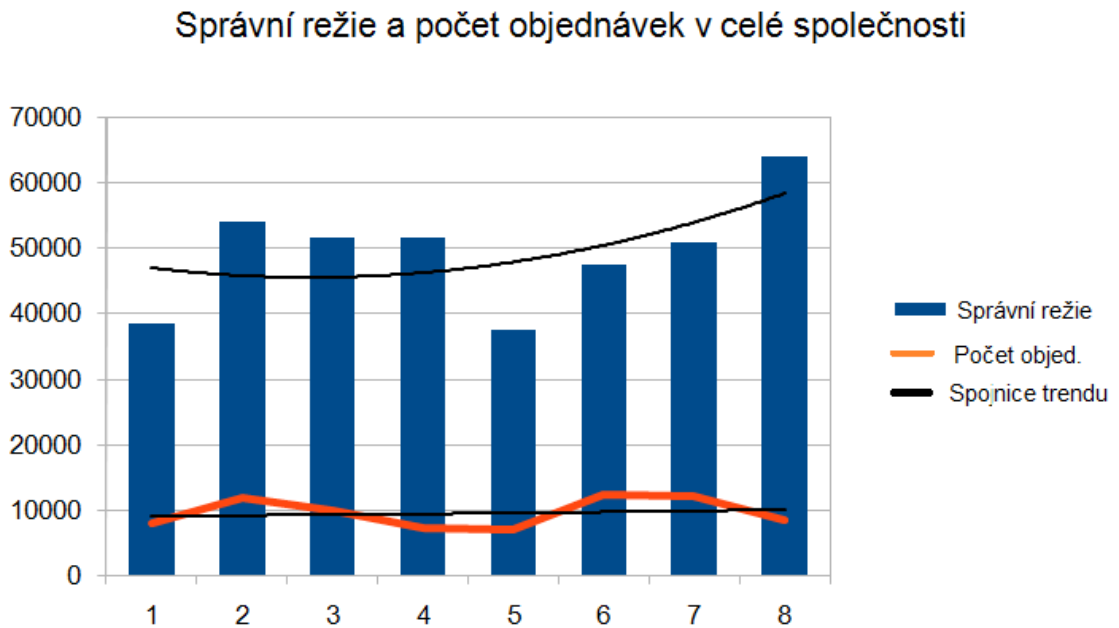
| Správní režie celé společnosti v roce 2014 (v Kč) | | | | | | |
|---|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 38.462.899 | 53.865.851 | 40,05 | 51.483.558 | -4,42 | 51.604.763 | 0,24 |

Tab. 25 Správní režie celé společnosti v roce 2015

| Správní režie celé společnosti v roce 2015 (v Kč) | | | | | | | |
|---|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 37.538.138 | -27,26 | 47.485.765 | 26,50 | 50.849.570 | 7,08 | 63.992.700 | 25,85 |

Výši správní režie budeme pro účely zkoumání v bakalářské práci sledovat pouze za celou společnost. Ve správní režii celé společnosti také sledujeme vysoký nárůst nákladů mezi prvním a druhým čtvrtletím, v roce 2014 to bylo navýšení o 40 % a v roce 2015 o 26,50 %. Dále v roce 2014 správní režie stagnuje na hodnotě druhého čtvrtletí. Stagnaci správní režie i ve čtvrtém čtvrtletí dopomohla daň z příjmů z běžné činnosti, která v roce 2014 činila 4.629.000 Kč. Výše daně ovlivnila výši správní režie ve čtvrtém čtvrtletí roku 2014. Velkou změnu zaznamenáváme až v prvním čtvrtletí 2015, a to snížení o 27,26 %. Tato změna vznikla v důsledku již zmiňované daně v roce 2014, ale také kvůli nižší poptávce po čerpadlech. Mezi prvním a druhým čtvrtletím roku 2015 dojde k již zmiňovanému navýšení o 26,50 %, tato změna se udála kvůli vyšší poptávce po čerpadlech. Mezi druhým a třetím čtvrtletím v roce 2015 došlo k navýšení o 7,08 %. K velkému navýšení došlo na konci roku 2015, konkrétně o 25,85 %. Toto navýšení vzniklo díky výpočtu daně z příjmů z běžné činnosti, která v roce 2015 činila 6.970.000 Kč.

4.4.2.1 Závislost správní režie na počtu objednávek



Obr. č. 14 - Zdroj: Vlastní tvorba

V grafu č. 11 je znázorněna výše správní režie po čtvrtletích v letech 2014 a 2015 za celou společnost a také počet objednávek v těchto čtvrtletích. Pomocí polynomicke spojnice trendu můžeme vidět, že počet objednávek neovlivňuje výši správní režie, protože přímky spojnice trendu nejsou rovnoběžné. Závislost správní režie na počtu objednávek jsem zkoumal z důvodu předpokladu, že s vyšším počtem objednávek vznikne vyšší nutnost podpůrných režijních aktivit, například z důvodů vyšších nákladů na administraci objednávek, tento předpoklad se však nepotvrdil. Proto se v další podkapitole pokusím zjistit, zda je správní režie závislá na celkovém počtu vyrobených kusů ve společnosti.

4.4.2.2 Závislost správní režie na výrobě

Tab. 26 Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2014

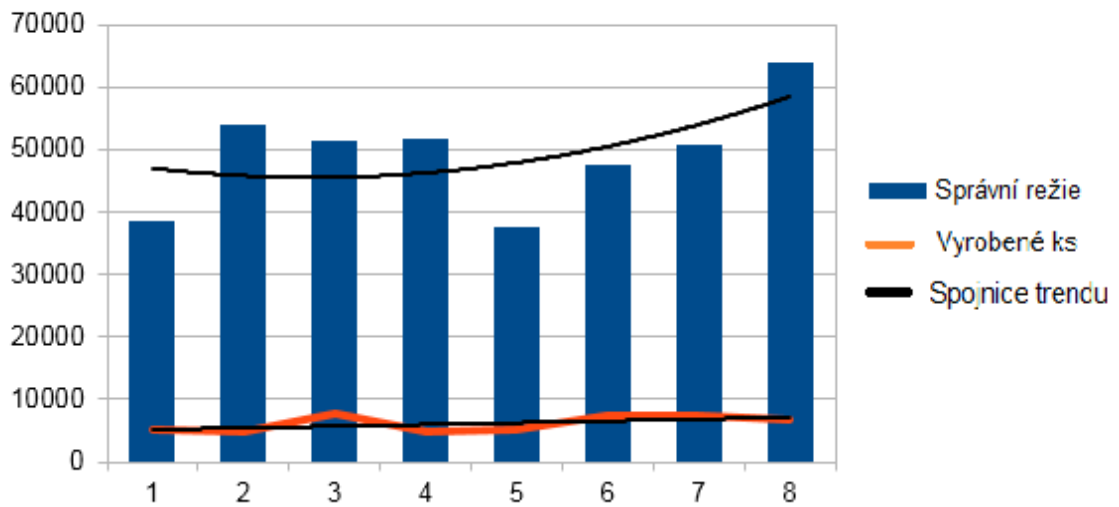
| Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2014 (v ks) | | | | | | |
|---|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.979 | 4.955 | -0,48 | 7.748 | 56,37 | 4.784 | -38,26 |

Tab. 27 Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2015

| Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2015 (v ks) | | | | | | | |
|---|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|
| Q1 | Změna v % | Q2 | Změna v % | Q3 | Změna v % | Q4 | Změna v % |
| 4.980 | 4,10 | 7.373 | 48,05 | 7.320 | -0,72 | 6.783 | -7,34 |

Pro určení této závislosti musíme znát počet vyrobených kusů v celé společnosti za sledovaná období. V roce 2014 můžeme sledovat vysoký nárůst počtu vyrobených kusů mezi druhým a třetím čtvrtletím, a to o 56,37 %. Tento prudký nárůst způsobila vysoká poptávka po čerpadlech v letních měsících. Na konci roku 2014 došlo k poklesu o 38,26 %, právě z důvodu nižší poptávky po čerpadlech v zimních měsících. V roce 2015 sledujeme velkou změnu vyrobených kusů již mezi prvním a druhým čtvrtletím, konkrétně o 48,05 %. Tento nárůst způsobilo dřívější zahájení stavebních prací na stavbách, kam společnost dodávala čerpadla. Dále v roce 2015 můžeme sledovat stagnaci počtu vyrobených kusů.

Správní režie a počet vyrobených kusů v celé společnosti



Obr. č. 15 - Zdroj: Vlastní tvorba

V grafu č. 12 je znázorněna výše správní režie po čtvrtletích v letech 2014 a 2015 za celou společnost a také celkový počet vyrobených kusů v celé společnosti. Závislost jsem se rozhodl zjistit pomocí polynomicke spojnice trendu. Právě díky polynomickým spojnicím trendu můžeme vidět, že výše správní režie není závislá na počtu vyrobených kusů. Polynomicke spojnice trendu si nejsou vzájemně rovnoběžné.

5 Vyhodnocení analýzy a navržená doporučení

Grafickou analýzou nákladů jsem zjistil, že ve společnosti XY, s. r. o. převládají režijní náklady nad jednicovými. Analýzu jsem ještě doplnil o ostatní náklady, které ve společnosti vznikají jednorázově a nemají souvislost s činností společnosti. Společnost se dále dělí na dvě výrobní divize, po rozdělení na divize jsem provedenou analýzou zjistil, že v divizi 1 jsou režijní náklady vyšší, než ty jednicové, a to v obou sledovaných obdobích, v roce 2014 i 2015. V divizi 2 došlo k meziroční změně, v roce 2014 zde také převládaly režijní náklady, ale v roce 2015 už převládají náklady jednicové, což je pro výrobní podnik typické. K této změně došlo převedením některých režijních nákladů do divize 1, proto bych společnosti XY, s. r. o. doporučoval, aby zvážila vytvoření administrativní divize, na kterou by se mohly převést všechny náklady správní režie obou výrobních divizí. Náklady výrobní režie by zůstaly v obou divizích nezměněny. Vytvořením administrativní divize by bylo možné lepší sledování režijních nákladů ve výrobních divizích a jejich lepší řízení.

Z analýzy nákladů dále vyplývá, že při plánování a rozpočtování nákladů u divize 2 lze plánovat náklady i včetně výrobní režie na základě plánovaného objemu produkce, u divize 1 takto náklady plánovat nemůžeme, protože výrobní režie není závislá na objemu produkce.

Závěr

Cílem mé bakalářské práce byla analýza chování nákladů ve výrobní firmě. Bakalářskou práci jsem rozdělil na dvě části, a to na teoretickou a praktickou část. V první části bakalářské práce jsem provedl kritickou literární rešerši, která se zabývala problematikou nákladů a nástroji řízení nákladů. V první kapitole jsem nejprve uvedl definici nákladů z různých úhlů pohledu. Dále jsem zde uvedl členění nákladů, podle manažerského a finančního pojetí a druhové a účelové členění. Členění nákladů na jednicové a režijní jsem využil v praktické části práce. Posledním členěním, které jsem v práci uvedl a detailněji popsal, je členění na fixní a variabilní náklady. Druhou kapitolu jsem věnoval nástrojům řízení nákladů. Do těchto nástrojů patří technickohospodářské normy, kalkulace nákladů a rozpočetnictví. Každý z těchto pojmů jsem v práci popsal a podkapitolu věnovanou kalkulacím jsem použil pro praktickou část práce.

Praktická část bakalářské práce byla zaměřena na analýzu chování nákladů ve společnosti XY, s. r. o. Grafickou analýzou nákladů jsem zjistil, že ve společnosti převládají režijní náklady nad jednicovými. Společnost XY, s. r. o. je složena ze dvou divizí, kdy každá z divizí vyrábí jiný druh čerpadel. V divizi 1, která je zaměřena na výrobu malých čerpadel převládají také režijní náklady nad těmi jednicovými, ale v divizi 2 je situace opačná. V analýze můžeme sledovat v divizi 2 výraznou meziroční změnu. Po analyzování a rozdělení nákladů na jednicové a režijní jsem se v práci dále věnoval režijním nákladům a jejich závislosti. Pro zjištění závislosti režijních nákladů jsem režijní náklady rozdělil podle dělení na výrobní a správní režii. Závislost výrobní režie jsem zkoumal v jednotlivých divizích podle počtu vyrobených kusů čerpadel v jednotlivých čtvrtletích. Zde se mi podařilo objevit závislost výrobní režie na objemu produkce u divize 2. Závislost správní režie jsem zkoumal za celou společnost podle počtu objednávek v jednotlivých čtvrtletích a podle počtu vyrobených kusů čerpadel v celé společnosti. U správní režie se mi nepodařilo objevit závislost ani na počtu objednávek a ani na počtu vyrobených kusů. Poslední část praktické části jsem věnoval vyhodnocení provedené grafické analýzy nákladů a navržení doporučení pro lepší sledování nákladů, v kalkulacích pro přesnější přiřazení režijních nákladů určitému

druhu nebo kusu výrobku.

Práce na bakalářské práci mi přinesla větší propojení teoretických pojmů do praxe. Za úspěch považuji získání potřebných materiálů od společnosti, díky které jsem nemusel pracovat pouze s rozvahou a přehledem o cash-flow, ale měl jsem možnost se podívat do interních materiálů společnosti, která však nechce být v této bakalářské práci jmenována.

Anotace

| | |
|-----------------------------------|--|
| Jméno a příjmení autora: | Martin Dokládal |
| Název školy: | Moravská vysoká škola Olomouc |
| Název v českém jazyce: | Analýza chování nákladů ve výrobní firmě |
| Název v anglickém jazyce: | Cost Behavior Analysis in Manufacturing Company |
| Vedoucí práce: | Ing. Petr Novák, Ph.D. |
| Počet stran: | 63 |
| Rok obhajoby: | 2016 |
| Klíčová slova v českém jazyce: | náklady, analýza nákladů, jednicové náklady, režijní náklady |
| Klíčová slova v anglickém jazyce: | costs, cost analysis, unit costs, overhead costs |

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich chování ve společnosti XY, s. r. o. Hlavním cílem je podrobný přehled jednotlivých nákladů ve společnosti a jejich rozdělení na jednicové, režijní a ostatní náklady.

Práce je rozdělena do dvou částí. V první části je provedena kritická literární rešerše na téma řízení nákladů. Druhá praktická část je rozdělena na představení společnosti a analýzu nákladů.

This thesis analyzes the costs and their behavior in company XY, s. r. o. The main objective is a detailed overview of the costs of the company and their division into, unit costs, overhead costs and other costs.

The work is divided into two parts. The first part is a critical literature review on the topic of cost management. The second part is divided on the introduction of the company and cost analysis.

Seznam použité literatury a internetových zdrojů

BRAGG, Steven. *Semi-fixed cost*. www.accountingtools.com. [Online] [Citováno: 15.3. 2016]. Dostupné na: <http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/semi-fixed-cost-definition-and-usage.html>

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

GRUBLOVÁ, Eva a kol. *Podniková ekonomika*. Ostrava: Repronis, 2001. ISBN 80-86122-75-1

HANSEN, Don R, MOWEN, Maryanne M, GUAN, Liming. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, 2009. ISBN 978-0-324-55967-5

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

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha : Management Press, 2010. ISBN 80-7261-217-8

LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. Praha: Eurolex Bohemia, a. s., 2006. ISBN 80-86861-11-2

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

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktual. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1

SWAMIDASS, P. M. *Semi-variable costs*. www.link.springer.com. [Online] [Citováno: 15.3. 2016]. Dostupné na: http://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007/1-4020-0612-8_860

VALENTOVÁ, Ivana. *Podniková ekonomika 1*. 1. vyd. Olomouc: MVŠO, o. p. s., 2012. ISBN 978-80-7455-034-8

Seznam obrázků

| | |
|--|----|
| Obr. č. 1 Pojetí nákladů podle Popeska..... | 9 |
| Obr. č. 2 Průběh variabilních nákladů..... | 16 |
| Obr. č. 3 Bodový diagram..... | 22 |
| Obr. č. 4 Rozdělení nákladů za celou společnost v roce 2014..... | 37 |
| Obr. č. 5 Rozdělení nákladů za celou společnost v roce 2015..... | 37 |
| Obr. č. 6 Rozdělení nákladů v divizi 1 v roce 2014..... | 40 |
| Obr. č. 7 Rozdělení nákladů v divizi 1 v roce 2015..... | 40 |
| Obr. č. 8 Rozdělení nákladů v divizi 2 v roce 2014..... | 43 |
| Obr. č. 9 Rozdělení nákladů v divizi 2 v roce 2015..... | 43 |
| Obr. č. 10 Podíl režii na režijních nákladech v roce 2014..... | 45 |
| Obr. č. 11 Podíl režii na režijních nákladech v roce 2015..... | 45 |
| Obr. č. 12 Výrobní režie a vyrobené kusy v divizi 1..... | 49 |
| Obr. č. 13 Výrobní režie a vyrobené kusy v divizi 2..... | 50 |
| Obr. č. 14 Správní režie a počet objednávek v celé společnosti..... | 53 |
| Obr. č. 15 Správní režie a počet vyrobených kusů v celé společnosti..... | 55 |

Seznam tabulek

| | |
|---|----|
| Tab. 1 Všeobecný kalkulační vzorec..... | 26 |
| Tab. 2 Přehled středisek ve společnosti..... | 34 |
| Tab. 3 Jednicové náklady za celou společnost..... | 36 |
| Tab. 4 Režijní náklady za celou společnost..... | 36 |
| Tab. 5 Ostatní náklady za celou společnost..... | 36 |
| Tab. 6 Jednicové náklady v divizi 1..... | 39 |
| Tab. 7 Režijní náklady v divizi 1..... | 39 |
| Tab. 8 Ostatní náklady v divizi 1..... | 39 |
| Tab. 9 Jednicové náklady v divizi 2..... | 42 |
| Tab. 10 Režijní náklady v divizi 2..... | 42 |
| Tab. 11 Ostatní náklady v divizi 2..... | 42 |
| Tab. 12 Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2014..... | 46 |
| Tab. 13 Počet vyrobených kusů v divizi 1 v roce 2015..... | 46 |
| Tab. 14 Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2014..... | 46 |
| Tab. 15 Počet vyrobených kusů v divizi 2 v roce 2015..... | 47 |
| Tab. 16 Výrobní režie celé společnosti v roce 2014..... | 47 |
| Tab. 17 Výrobní režie celé společnosti v roce 2015..... | 47 |
| Tab. 18 Výrobní režie divize 1 v roce 2014..... | 47 |
| Tab. 19 Výrobní režie divize 1 v roce 2015..... | 48 |
| Tab. 20 Výrobní režie divize 2 v roce 2014..... | 48 |
| Tab. 21 Výrobní režie divize 2 v roce 2015..... | 48 |
| Tab. 22 Počet objednávek za rok 2014..... | 51 |
| Tab. 23 Počet objednávek za rok 2015..... | 51 |
| Tab. 24 Správní režie celé společnosti v roce 2014..... | 51 |
| Tab. 25 Správní režie celé společnosti v roce 2015..... | 52 |
| Tab. 26 Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2014..... | 54 |
| Tab. 27 Počet vyrobených kusů ve společnosti v roce 2015..... | 54 |