

# **Analýza nákladů a jejich přiřaditelnost výkonům ve firmě CLEANTEX a. s.**

Jaromír Homolka

---

Bakalářská práce  
2010

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2009/2010

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jaromír HOMOLKA**

Osobní číslo: **M081555**

Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich přiřaditelnost výkonům ve firmě CLEANTEX a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte analýzu literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se nákladů a postupů přiřazování nákladů výkonům.

II. Praktická část

- Na základě provedené analýzy vypracujte nákladovou analýzu společnosti a analýzu přiřazování nákladů výkonům, zhodnoťte současný stav a identifikujte případné nedostatky.
- Na základě identifikovaných nedostatků vypracujte návrh na zlepšení systému přiřazování nákladů výkonům.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
[2] LANG, H. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.  
[3] MACÍK, K. Jak kalkulovat podnikové náklady? 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.  
[4] SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.  
[5] SYNEK, M. a kol. Podniková ekonomika. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 473 s. ISBN 80-7179-892-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **6. dubna 2010**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **21. května 2010**

Ve Zlíně dne 6. dubna 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



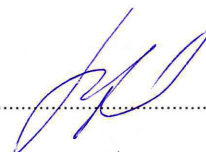
prof. Ing. Jiří Polách, CSc.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

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 <sup>1)</sup>;
- беру на ве́доміі, же дипломová/бакала́рская пра́це буде уложена в электроні́ческой подо́бе в университетні́м информаці́оннм систе́му досту́пна к на́hlednutí;
- 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 <sup>2)</sup>;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 9.4.2010



*1) Zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací.*

*(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudku oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.*

*(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlédnutí veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.*

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) 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, § 35 odst. 3;

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

3) 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, § 60 Školní dílo.

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídá k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů a jejich přiřaditelnost výkonům ve firmě CLEANTEX a. s. Teoretická část obsahuje informace o nákladech, jejich členění a možnostech kalkulace nákladů. Tyto podklady jsou využity pro zpracování praktické části. Praktická část obsahuje charakteristiku společnosti CLEANTEX a. s., analýzu nákladů a současný způsob přiřazování nákladů výkonům spolu s jeho nedostatky. Dále následuje návrh na zlepšení přiřazování nákladů výkonům, který by měl lépe postihovat přímé a nepřímé náklady.

Klíčová slova: náklady, klasifikace nákladů, kalkulace nákladů, analýza nákladů, přímé náklady, nepřímé náklady.

## **ABSTRACT**

The bachelor thesis is focused on the analysis of costs and their allocation to outputs in company CLEANTEX a. s. The theoretical part includes information about costs, their classification and possibilities of costs calculation. These information are utilized for processing the practical part. The practical part contains characteristics of company CLEANTEX a. s., costs analysis and present method of cost allocation to outputs with its disadvantages. Further follows the proposal for improvement of the cost allocation to outputs, that should reflect more accurately direct and indirect costs.

Keywords: costs, costs classification, costs calculation, costs analysis, direct costs, indirect costs.

Tímto bych chtěl poděkovat panu Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky. Také děkuji společnosti CLEANTEX a. s. za poskytnutí podkladů potřebných k vypracování bakalářské práce.

Velké poděkování patří i mojí rodině za pomoc a podporu během studia.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ</b> .....	<b>13</b>
1.1 VYMEZENÍ NÁKLADŮ.....	13
<b>2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>15</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	16
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení .....	17
2.2.2 Náklady jednicové a režijní .....	17
2.2.3 Kalkulační členění nákladů .....	18
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ .....	18
2.3.1 Variabilní náklady .....	20
2.3.2 Fixní náklady .....	22
2.3.3 Analýza bodu zvratu.....	23
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ .....	24
2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady .....	24
2.4.2 Imputované náklady .....	25
2.4.3 Náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné rozhodnutím .....	25
2.4.4 Utopené (umrtvené) náklady .....	25
2.4.5 Oportunitní (alternativní) náklady.....	25
<b>3 KALKULACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>27</b>
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE.....	27
3.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE .....	28
3.3 ALOKACE NÁKLADŮ .....	28
3.3.1 Principy alokace .....	29
3.3.2 Alokační fáze.....	29
3.4 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	30
3.5 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	31
3.5.1 Prvky kalkulačního systému.....	31
<b>4 METODY KALKULACE</b> .....	<b>33</b>
4.1 KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ (ABSORPČNÍ KALKULACE) .....	33
4.1.1 Kalkulace dělením.....	34
4.1.2 Kalkulace přírážková (zakázková) .....	34
4.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě.....	34
4.1.4 Fázová metoda kalkulace .....	35
4.1.5 Postupná (stupňová metoda) kalkulace .....	35
4.1.6 Dynamická kalkulace .....	35



4.2	KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ (NEABSORPČNÍ KALKULACE).....	35
4.3	MODERNÍ PŘÍSTUPY KE KALKULACI.....	37
4.3.1	Activity based costing (ABC) .....	37
<b>5</b>	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>39</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>40</b>
<b>6</b>	<b>CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>41</b>
6.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI .....	41
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA A VÝVOJ ZAMĚSTNANOSTI VE FIRMĚ .....	42
6.3	VÝROBNÍ PROGRAM .....	43
6.3.1	ESD antistatické oděvy .....	43
6.3.2	Oděvy pro čisté prostory .....	44
6.3.3	Průběh výrobního procesu.....	45
6.4	OBCHODNÍ POLITIKA .....	46
6.4.1	Tuzemsko .....	47
6.4.2	Zahraničí.....	47
6.5	STRATEGIE SPOLEČNOSTI A VÝVOJ SITUACE NA TRHU.....	47
6.6	FINANČNÍ SITUACE SPOLEČNOSTI.....	49
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>51</b>
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	51
7.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	53
<b>8</b>	<b>SOUČASNÝ SYSTÉM PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ VÝKONŮM .....</b>	<b>55</b>
8.1	NEVÝHODY SOUČASNÉHO SYSTÉMU .....	57
<b>9</b>	<b>NÁVRH OPTIMALIZACE KALKULAČNÍHO SYSTÉMU FIRMY .....</b>	<b>58</b>
9.1	NÁVRH NOVÉHO ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ DLE KALKULAČNÍHO ČLENĚNÍ .....	58
9.1.1	Způsob výpočtu dalších přímých nákladů na výrobky .....	58
9.1.2	Vyčlenění nepřímých nákladů nesouvisejících s výrobním procesem .....	61
9.1.3	Přirazení nákladů souvisejících s prodejem zboží a výpočet režijní přirážky u zboží .....	62
9.1.4	Výpočet režijní přirážky u výrobků.....	64
9.1.5	Nový kalkulační vzorec sloužící k přiřazování nákladů výkonům .....	65
9.2	POROVNÁNÍ PŮVODNÍHO A NOVÉHO ZPŮSOBU PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ VÝKONŮM .....	66
9.3	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ PRO PODNIK.....	68
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>69</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>70</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>72</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>74</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>75</b>

<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>76</b>
---------------------------	-----------

## ÚVOD

V posledních dvou letech jsme se stali očitými svědky situace, o které většina z nás mohla získat informace jen z literatury popisující historický ekonomický vývoj ve světě. Mladší generace by si ani v duchu nepomyslela, že může zažít hospodářskou krizi a ekonomickou recesi, která se jí bude osobně dotýkat.

Na hospodářskou krizi musely reagovat také firmy. Management společností se po delším období růstu potýká s klesající poptávkou a mnohdy netuší, zda je tento pokles způsoben nezájmem spotřebitelů nebo působením konkurence. V mnoha případech je nutné revidovat veškeré náklady a nepotřebné náklady odstranit. Avšak ani to nemusí být dostatečné. Je nutné hledat nové a levnější materiálové zdroje, lépe motivovat zaměstnance, avšak bez využití peněžních bonusů, což je pro mnohé manažery zcela nový úkol. Dochází k propouštění, jelikož s klesající produkcí nejsou potřební všichni stávající pracovníci. V neposlední řadě se kontrolují způsoby výpočtu prodejních cen, s čímž velmi úzce souvisí přiřazování jednotlivých nákladů příslušným výkonům.

Ve stejné situaci jsem se ocitl i já, jelikož jsem se stal členem výkonného managementu společnosti CLEANTEX a. s. Proto jsem také dlouho neváhal o předmětu a cílech mé bakalářské práce a téma jsem volil se záměrem zhodnotit skutečný stav nejcitlivějšího místa podniku, kterým jsou náklady. Nemyslím ovšem rozhodování o nákladech z pohledu jejich skutečné potřeby, ale větší důraz kladu na analýzu nákladů z hlediska kalkulačního využití, aby bylo možné co nejpřesněji přiřadit náklady jednotlivým výkonům.

Abych mohl co nejlépe analyzovat situaci a dosáhnout smysluplného výsledku, nejdříve v teoretické části popíšu náklady, jednotlivé pohledy na náklady z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Pak také rozčlením náklady do jednotlivých skupin, kterých je využíváno v kalkulacích. Následně se pokusím co nejlogičtěji obsáhnout principy přiřazování nákladů výkonům a dále vysvětlím jednotlivé druhy kalkulačních metod.

V navazující praktické části provedu zhodnocení nákladů na základě využití poznatků z teorie, popíšu dosavadní způsob přiřazování nákladů výkonům a pokusím se navrhnout lepší, propracovanější systém přiřazování, který bude přesněji odrážet realitu a sloužit potřebám managementu společnosti při řešení strategických, ale také taktických úkolů zabývajících se stanovením úplných vlastních nákladů výkonu.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

Nejdříve se zaměřím na vysvětlení pojmu „náklady“ a zmíním se o jejich důležitosti. Dále popíšu rozdílný pohled na náklady ve finančním a manažerském účetnictví.

### 1.1 Vymezení nákladů

Při jakékoliv činnosti podniku vznikají náklady, jejichž analyzování a dokonalá znalost je pro podnik velmi důležitá. Znalost nákladů je podstatná z několika důvodů. Nejen, že rozdíl mezi výnosy a náklady nám tvoří zisk, takže jistě budeme usilovat o minimalizaci nákladů, či naopak o maximalizaci výnosů, ale také díky důkladnému rozboru nákladů můžeme jejich jednotlivé složky přiřazovat určitým výkonům, čímž vlastně přispíváme k dokonalejší kalkulaci. Přiřazením nákladů na určité výkony vypočteme adekvátní celkové náklady na jednici a po připočtení zisku dostaneme prodejní cenu, která nám vlastně ovlivňuje výnosy podniku. Tady ve zkratce vidíme, jak jsou náklady důležité pro správné fungování podniku.

Pojetí nákladů může být odlišné z hlediska finančního, manažerského a daňového.

Ve **finančním účetnictví** jsou náklady vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a který ve stanoveném období způsobuje snížení vlastního kapitálu, avšak jiným způsobem, než je například výběr kapitálu vlastníky. [3]

Náklady ve finančním účetnictví jsou zároveň charakteristické poněkud volným vztahem k výkonům, čili k předmětu činnosti podniku. Tedy náklady z hlediska finančního účetnictví obsahují nejen potřebné vynaložené zdroje k zajištění podnikatelského procesu, ale také výdaje různého charakteru a další položky týkající se vlastně rozdělení zisku, jako jsou například daň ze zisku nebo odměny orgánům společnosti. [1]

V **manažerském účetnictví** charakterizujeme náklady jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností podniku. Proto nestačí znalost nákladů jen v jejich reálné výši, ale především je nutné je racionálně a hospodárně vynakládat. Jsou podstatné následující rysy:

- **účelnost:** nákladem by mělo být jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřeně odpovídá výsledku činnosti. [3]

Je nutné dbát na hospodárnost, kterou chápeme jako snižování spotřeby ekonomických zdrojů na jednotku výstupu během časového intervalu a také na výtěžnost, kterou můžeme popsat jako zvýšení podílu výstupu na jednotku vstupu. Podstatná je i ekonomická účinnost vyjadřující míru ekonomického zhodnocení k vynaloženým nákladům. [10]

- **účelový charakter:** ekonomický zdroj vynakládáme za účelem jeho zhodnocení, ke kterému dochází, pokud vytvoříme vyšší ekonomický prospěch, než jaký byl původní náklad. Pro takto chápaný náklad je velmi důležitý těsný vztah k výkonům. [3]

Z **daňového hlediska** můžeme rozdělit náklady na daňově uznatelné, které ovlivňují základ pro výpočet daně z příjmu právnických osob a daňově neuznatelné, které nesmí snižovat základ pro výpočet daně.

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Aby bylo možné s náklady pracovat a účinně je řídit, musí se provést podrobné rozčlenění. Existuje mnoho způsobů členění nákladů, avšak základním pravidlem je, že toto členění musí být vyvoláno **účelovou potřebou** – tzn. vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. [3]

### 2.1 Druhové členění nákladů

Do reprodukčního procesu podniku nám z vnějšího okolí vstupují náklady, které se projevují v prvotní podobě jednotlivých druhů. [3]

Druhové členění nákladů chápeme tedy jako jejich soustřeďování do stejnorodých skupin. Tyto skupiny jsou spojeny se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů, jako jsou např.: materiál, práce, investiční majetek. Tímto rozříděním si odpovídáme na otázku, **co bylo spotřebováno. Základními nákladovými druhy jsou:**

- **spotřeba** surovin a materiálů, paliv, energie, provozních látek;
- **odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku;
- **mzdové a ostatní osobní náklady**, jako jsou: mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění;
- **finanční náklady** (pojistné, placené úroky, poplatky aj.);
- **náklady na externí služby** (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné). [3,12]

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři **základní vlastnosti:**

- jsou **prvotní** z hlediska jejich zobrazení, tzn. stávají se předmětem zobrazení při svém vstupu do podniku z vnějšího prostředí;
- jsou **externí**, jelikož vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů;
- jsou **jednoduché**, protože se nedají rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. [3]

Pokud členíme náklady podle druhu, nerozlišujeme bezprostřední účel vynaložení nákladů, ale soustředujeme pozornost na množství potřebných ekonomických zdrojů, které musíme zajistit z okolí. Druhové členění nám také neposkytuje údaje k hodnocení hospodárnosti a účinnosti využití ekonomických zdrojů. [4]

Základním významem tohoto členění na podnikové úrovni je především informovanost při zajišťování **proporcí, stability a rovnováhy** mezi potřebou těchto zdrojů podniku od externích partnerů. Můžeme získat informace o tom, **co, od koho a kdy** bylo spotřebováno. [1]

Druhového členění je využito při členění nákladů ve finančním účetnictví a využívá se pro sestavení výkazu zisku a ztráty či účtové osnovy. Avšak k tomu, abychom mohli údaje z druhového členění nákladů využívat v manažerském účetnictví, je musíme kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují **účelový vztah** nákladů k výkonům a činnostem podniku. [1,3]

## 2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů využíváme při sledování vynaložených nákladů v návaznosti na proces tvorby výkonů. Díky tomuto členění lze zjišťovat, zda v podniku dochází k úsporám nákladů nebo naopak k jejich růstu. Takové sledování je důležité pro **kontrolu hospodárnosti** vynaložených nákladů v návaznosti na podnikové výkony. [1,3]

Účelově náklady třídíme:

- **podle místa vzniku a odpovědnosti** - podle vnitropodnikových útvarů, středisek;
- **podle výkonů** - kalkulační třídění nákladů. [12]

Pokud třídíme náklady podle místa vzniku a odpovědnosti, zjišťujeme, kde náklady vznikly a kdo je za ně odpovědný. Jedná se v podstatě o třídění nákladů podle vnitropodnikových útvarů. Podle toho, o jak veliký podnik se jedná a jak je složitá výroba, členíme náklady do několika úrovní. V první úrovni dochází ke členění na **náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti**. Ve výrobě dále dochází k rozdělení na **technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení**. Technologické náklady související přímo s určitým výkonem označujeme jako **jednicové náklady**. Ostatní technologické náklady a náklady na ob-



sluhu a řízení související s výrobou jako celkem, označujeme jako **náklady režijní**. Tyto náklady se sledují v **hospodářských střediscích**, jež jsou základními vnitropodnikovými útvary. [12]

Třídění nákladů podle výkonů, neboli kalkulační třídění nákladů nám zodpovídá otázku, **na co byly náklady vynaloženy**, tzn. na které výrobky či služby. Toto členění je pro podnik velmi důležité, protože umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a díky tomu může podnik řídit svou výrobovou strukturu, protože každý výrobek přispívá jinou měrou k tvorbě zisku. Z tohoto hlediska je kalkulační třídění vhodné pro řadu manažerských rozhodnutí (koupit či vyrobit, využití outsourcingu, určení dočasné minimální ztrátové ceny, atd.) Při využívání kalkulačního členění nákladů přesně vymezujeme výkon **tzv. kalkulační jednicí**. Následně podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme náklady **přímé**, související s určitým druhem výkonu a **nepřímé**, související s více druhy výkonů. [12]

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

Z hlediska řízení hospodárnosti členíme náklady podle jejich základního vztahu k činnosti nebo aktivitě do dvou základních skupin:

- 1) **Náklady technologické** – jsou bezprostředně vyvolány „technologii“ dané činnosti. Jedná se například o spotřebu základního materiálu na výrobu konkrétního výrobku.
- 2) **Náklady na obsluhu a řízení** – jsou vynakládány pro zajištění racionálního průběhu činností. Jako příklad si můžeme uvést plat mistra, otop a osvětlení dílny. [3]

### 2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Zmíněné členění nákladů jen na technologické a na obsluhu a řízení je bohužel mnohdy velmi obecné. Avšak tímto rozdělením můžeme určit konkrétní nákladový úkol jednotlivých nákladových složek. [10]

Na toto členění navazuje dále členění nákladů na:

- 1) **Náklady jednicové** – jsou součástí technologických nákladů a určují nám spotřebu na vytvoření určitého výkonu. Na základě souvislostí mezi vznikem výko-

nu a spotřebou jednicových nákladů je možné stanovit **normu spotřeby** na jednici. Jedná se o spotřebu materiálu, energie, práce, služeb na kus výrobku. [1]

- 2) **Náklady režijní** – skládají se z nákladů na obsluhu a řízení a té části technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem, to znamená, že výše těchto nákladů není přímo úměrná k objemu výroby (počtu výkonů). Proto je nutné takové náklady rozdělovat dodatečně na jednotlivé výkony různými nepřímými metodami. Jedná se například o náklady na zajištění výroby (výrobní režie), správa podniku (správní režie), zajišťování odbytu (odbytová režie). [3,4]

### 2.2.3 Kalkulační členění nákladů

U kalkulačního členění nákladů vycházíme z posouzení příčinné souvislosti nákladů k výkonu. To znamená, že **přirazuje (alokuje) náklady** pro konkrétně vymezený předmět kalkulace. Z hlediska tohoto přiřazení rozlišujeme dvě základní skupiny:

- 1) **Náklady přímé** – souvisí bezprostředně s konkrétním druhem výkonu, lze je jednoznačně přiřadit. Jedná se o náklady jednicové, které jsou vynaloženy v souvislosti v prováděním určitého daného výkonu, dále jsou to i náklady režijní, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu a lze je na daný výkon rozpočítat.
- 2) **Náklady nepřímé** – nejsou vázány jen k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. [1,3]

Kalkulační členění nákladů je nezbytné pro sestavení kalkulace, díky které můžeme následně řešit úlohy typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu určitého výrobku“ nebo „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“. [3]

## 2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

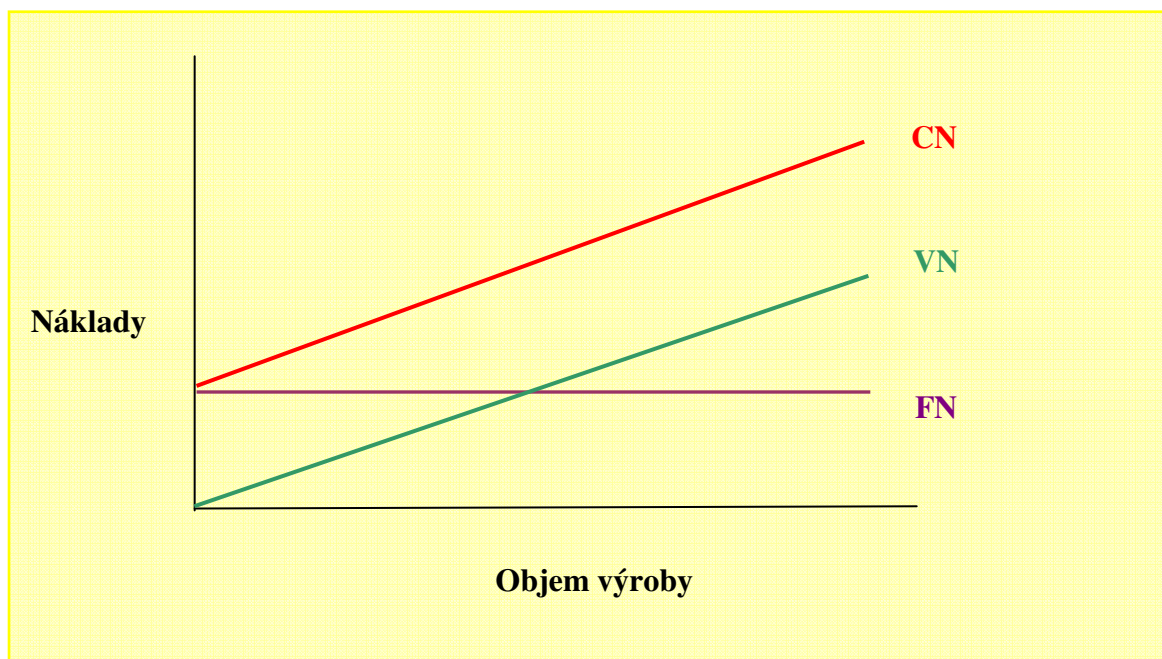
Jelikož nám finanční účetnictví dává odpovědi především na dění v minulosti, začalo se ve 20. letech 20. století využívat ve Spojených státech členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů. Takové členění poskytovalo informace o **možném budoucím vývoji** a znamenalo přechod od klasického nákladového účetnictví k účetnictví mana-

žerskému. Základní otázkou tedy bylo: „Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, jestliže zvýšíme objem výroby určitých výrobků o určité procento?“ [3]

Podle tohoto členění dělíme náklady do dvou skupin:

- 1) **Náklady variabilní (VN)** – jsou takové náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce. Jedná se například o materiál potřebný k výrobě daného výrobku. [13]
- 2) **Náklady fixní (FN)** – takové náklady jsou stejné i při změnách objemu výroby (avšak jen do určitého množství). Příkladem je například plat ředitele či nájem budovy. Plat ředitele i nájem budovy bude stejný v případě, pokud budeme vyrábět například 1000 nebo 1500 ks výrobků. Objem výroby ovšem nesmí přesáhnout možnosti dané kapacity. [3]

Analogicky jsou poté **celkové náklady (CN)** dány součtem nákladů variabilních a fixních.



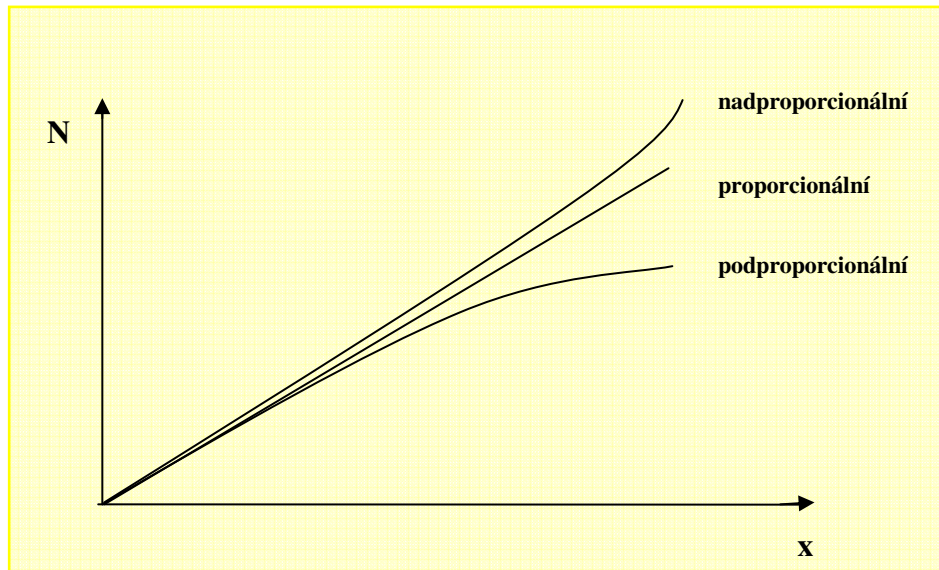
Obr. 1. Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů [5]

Dělení nákladů na fixní a variabilní je absolutně platné z krátkodobého pohledu. Z dlouhodobého hlediska, kdy předpokládáme změny výrobní kapacity, se mění i fixní náklady, proto chápeme všechny náklady jako variabilní. [12]

### 2.3.1 Variabilní náklady

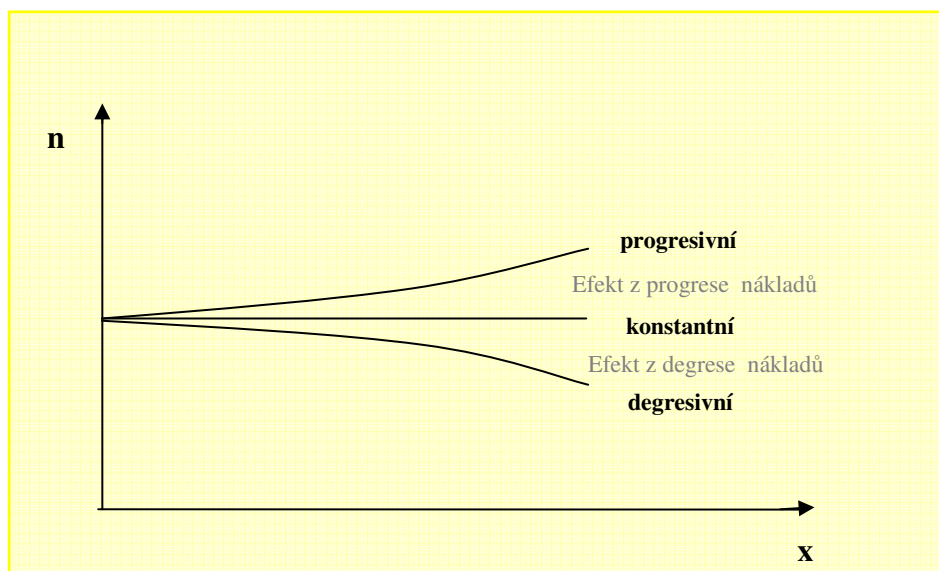
Variabilními náklady můžeme pojmenovat takové náklady, které se mění s objemem výroby. Ovšem jejich změna nemusí být vždy přímo úměrná změně objemu výroby. V praxi se můžeme setkat se třemi typy celkových variabilních nákladů:

- 1) **Proporcionální** – rostou přímo úměrně k počtu prováděných výkonů (vyráběných výrobků). Jako příklad můžeme uvést spotřebu tkaniny na výrobu oděvu (což jsou vlastně jednicové náklady), ale také olej na mazání strojů (v podstatě režijní náklady), jelikož se stoupajícím objemem výroby bude nutné častěji provádět údržbu strojů.
- 2) **Podproporcionální** – tento druh celkových variabilních nákladů je typický tím, že s rostoucím objemem výroby nám tyto náklady nerostou přímo úměrně k počtu vyráběných výrobků, ale rostou pomaleji. Jedná se například o snížení ceny materiálových vstupů, pokud budeme nakupovat materiál ve větších objemech, nebo třeba pravidelně prováděná údržba strojů.
- 3) **Nadproporcionální** – jsou opakem k podproporcionálním nákladům, to znamená, že s růstem objemu výroby variabilní náklady nepřimo úměrně stoupají na jednotku výkonu. Pro představu se jedná například o náklady na práci přesčas či příplatky za odpolední a noční směny. Na první pohled by se mohlo zdát, že nadproporcionální variabilní náklady nebudou vítány, ale naopak v některých případech jsou nutné a mohou být akceptovány, jelikož přinesou jiný pozitivní vliv (schopnost uspokojit zvýšenou poptávku vyšším objemem výroby, práce na směny využije stávající strojní zařízení bez nutnosti pořizovat nové a tím se nezvýší fixní náklady, práce na směny také pružněji využívá stávající kapacitu a v případě nutnosti můžeme snadněji snižovat objem výroby při poklesu poptávky a odbytu). [3]



Obr. 2. Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh celkových variabilních nákladů) [3]

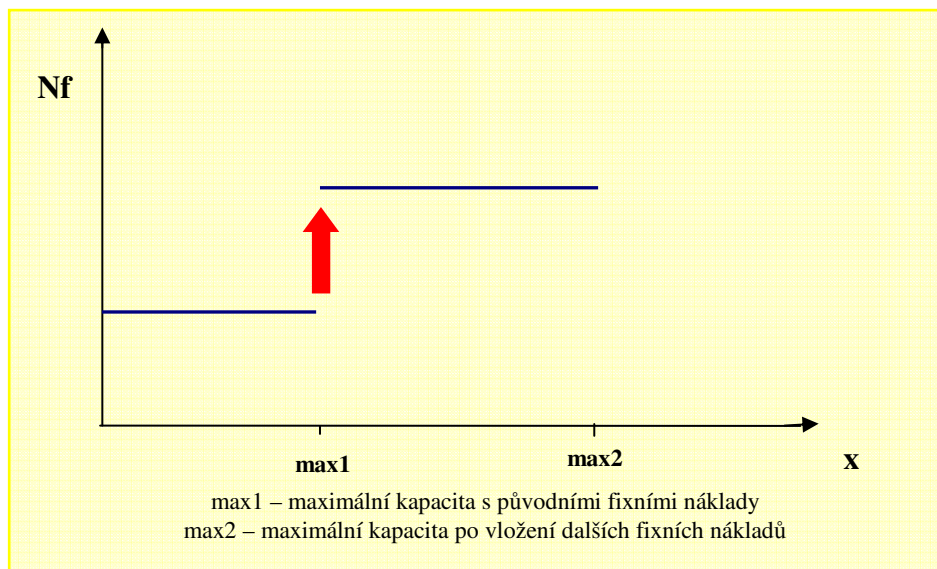
Pokud se zaměříme na posouzení průměrných variabilních nákladů, nalezneme obdobnou analogii jako u celkových variabilních nákladů. Také zde sledujeme, že průměrné variabilní náklady mohou být **konstantní** při zvyšujícím se objemu výroby nebo **progresivní** či **degresivní**. [3]



Obr. 3. Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh průměrných variabilních nákladů) [3]

### 2.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady můžeme charakterizovat jako náklady, které jsou neměnné pro určitý rozsah výroby. Slouží k zajištění podmínek efektivního průběhu podnikatelského procesu. Typickým znakem fixních nákladů je, že jsou vynakládány jednorázově, většinou ještě před zahájením výroby a také bez ohledu na objem výroby. Fixní náklady mohou existovat i při nulovém výrobním množství. Jak bylo zmíněno, tyto náklady jsou neměnné pro určitý rozsah výroby, někdy hovoříme o tzv. **kapacitních nákladech**. Pokud ovšem chceme zvýšit existující kapacitu, která je limitována stávajícími fixními náklady, musíme provést investice do dalších výrobních kapacit, čímž se zvýší fixní náklady. Fixní náklady se tedy mění skokově. [3,10]



Obr. 4. Celkové fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit [10]

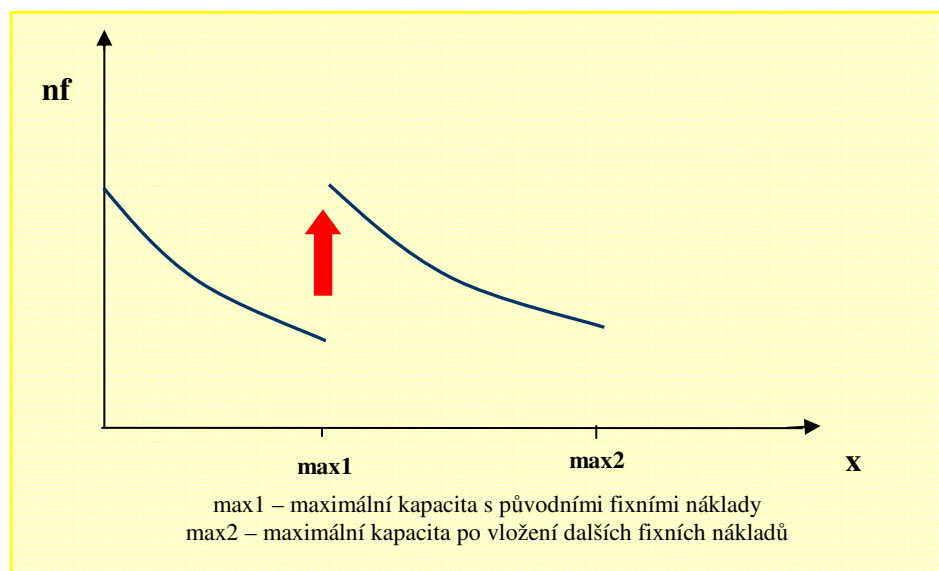
Také fixní náklady můžeme rozdělit na dvě skupiny, podle toho, jak jsou ovlivnitelné v případě zřetelného poklesu využití výrobní kapacity. Dělíme je na:

- 1) **Umrtné fixní náklady** – většinou se vynakládají před zahájením výrobního či podnikatelského procesu. Jsou to náklady tzv. **investičních rozhodnutí** (koupe budovy, strojního vybavení, atp.), které nelze jednoduše ovlivnit v průběhu podnikání. Jedinou možností, jak takové fixní náklady snížit, je opačné investiční rozhodnutí (prodej budovy či strojního zařízení). V případě budovy jsou fixními náklady odpisy, které vstupují každý rok do nákladů až do celkového

odepsání. Z účetního hlediska vidíme také zřetelný časový rozdíl mezi výdajem na pořízení majetku a vstupem do nákladů.

- 2) **Vyhnutelné fixní náklady** – vznikají také v důsledku kapacitního zajištění podnikatelského procesu, ale nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím. Jedná se o náklady spojené s využitím vytvořených kapacit, takže je můžeme v případě nutné potřeby omezit. Jako příklad můžeme vzít v úvahu mzdy mistrů, náklady na vytápění či osvětlení výrobních hal. Narozdíl od umrtvených nákladů není u vyhnutelných fixních nákladů velký časový nesoulad mezi výdajem a vznikem těchto nákladů. [3]

Jak již bylo řečeno, fixní náklady se nemění do určitého objemu výroby. Je tedy vhodné co nejvíce využívat existující výrobní kapacitu. Při zvyšujícím se využití výrobní kapacity budou **průměrné fixní náklady** na jednotku produkce klesat. To má pozitivní vliv na celkové náklady výkonu, nehledě na další ekonomické výhody. Tento jev se označuje jako **degrese nákladů**. Další výhodou je, že při nižších nákladech se nám zvýší zisk pokud zachováme stejnou prodejní cenu nebo můžeme snížit prodejní cenu a získat vyšší podíl na trhu. [3]

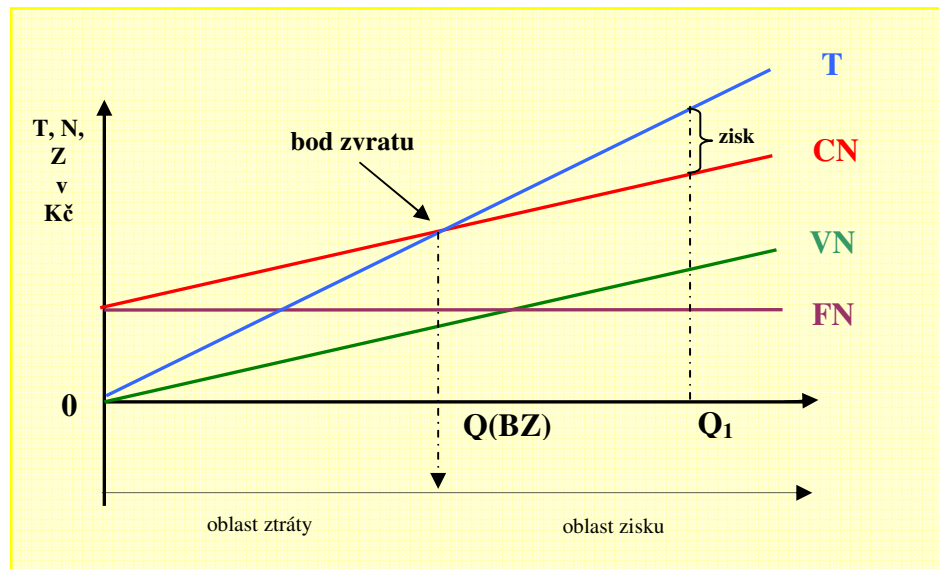


Obr. 5. Vývoj průměrných fixních nákladů [10]

### 2.3.3 Analýza bodu zvratu

Pomocí variabilních a fixních nákladů lze řešit mnoho úloh v manažerském účetnictví. Například můžeme sestavovat podnikové plány a kalkulace nákladů pro jednotlivé výkony.

Avšak asi nejznámější skupinou rozhodovacích úloh jsou tzv. **úlohy CVP** (Costs – náklady, Volume – objem, Profit – zisk). Jedná o analýzu bodu zvratu za použití informací o celkových nákladech ( $CN = VN + FN$ ) a tržbách (T). **Bod zvratu (Break Even Point)** je bodem, v němž jsou celkové náklady rovny celkovým výnosům při stanoveném objemu výroby (a prodeje). [3,7,16]



Obr. 6. Grafická analýza bodu zvratu [16]

Z obrázku (Obr. 6) je patrné, že bodu zvratu je dosaženo při rovnosti celkových nákladů a celkových tržeb. V tomto bodu je zisk nulový a začíná růst až s překročením hranice bodu zvratu.

## 2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Pro členění nákladů z hlediska rozhodování je charakteristické, že nevycházejí z reálných hodnot, které jsou evidovány v účetnictví podniku. Jejich znakem je **odhad** výše těchto nákladů u zvažovaných variant v **budoucnosti**. [3,10]

### 2.4.1 Relevantní a irelevantní náklady

Jak bylo již zmíněno, s výhledem do budoucnosti se rozhodujeme mezi více variantami. Abychom mohli dané varianty porovnat, musíme posoudit, které náklady budou jednotlivými variantami ovlivněny a které ne. Rozlišujeme tedy náklady:



- 1) **Relevantní** – jsou důležité z hlediska našeho rozhodnutí, jelikož se budou měnit při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí.
- 2) **Irelevantní** – nejsou důležité z hlediska našeho rozhodnutí, jelikož výběr varianty neovlivní jejich výši. [3]

Zde je také vhodné zmínit náklady **rozdílové**, které jsou zvláštní formou relevantních nákladů. Rozdílové náklady vypočteme jako rozdíl nákladů po uskutečnění změny a nákladů před změnou. Tak změříme účelnost provedené změny. [3]

#### 2.4.2 Imputované náklady

Jedná se o náklady připisované danému rozhodnutí, které ovlivní budoucí hospodaření podniku v širších souvislostech. Například propouštění z důvodu poklesu zakázek, nákladem tohoto rozhodnutí je odstupné. [4]

#### 2.4.3 Náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné rozhodnutím

Jako **náklady ovlivnitelné rozhodnutím** chápeme takové náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Pokud například rozhodneme o zvýšení objemu výroby, takovými náklady bude zvýšená spotřeba energie, náklady na pořízení dalšího strojního vybavení atd. [3]

Takové náklady, kterým nemůžeme zabránit ani v případě, kdy rozhodnutí nebude přijato, nazýváme **náklady neovlivnitelné rozhodnutím**. [10]

#### 2.4.4 Utopené (umrtvené) náklady

Tento druh nákladů jsem zmínil již u fixních nákladů. Jedná se o náklady vynaložené v minulosti a nemůžeme je v budoucnosti již ovlivnit žádným rozhodnutím. Pokud je chceme ovlivnit, musíme uskutečnit opačně působící investiční rozhodnutí (odprodej dlouhodobých aktiv). [10]

#### 2.4.5 Oportunitní (alternativní) náklady

Jsou nazývány též jako náklady **obětované příležitosti**. V praxi se totiž mnohdy rozhodujeme mezi dvěma možnostmi, kam investovat volné prostředky. Pokud zvolíme jednu vari-

antu, oportunitními náklady bude vlastně „ušlý efekt“ (výnosy), které by přinesla druhá varianta. [4]

### 3 KALKULACE NÁKLADŮ

Macík popisuje pojem kalkulace následovně: „*Kalkulace je vlastně jiný název pro výpočet, výpočetní postup. V podnikové hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon*“. [7, s. 6]

Dále můžeme kalkulaci popsat jako propočet nákladů, marže, zisku a ceny či jiné hodnotové veličiny na výkon (výrobek, práci či službu). [3]

**Metodu kalkulace** chápeme jako **způsob stanovení** předpokládané výše nákladů (či jiné hodnotové veličiny) na daný výkon. V obecném pojetí je metoda kalkulace závislá na:

- vymezení **předmětu kalkulace**;
- způsobu **přiřazování nákladů** předmětu kalkulace;
- **strukturu nákladů**, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. [3]

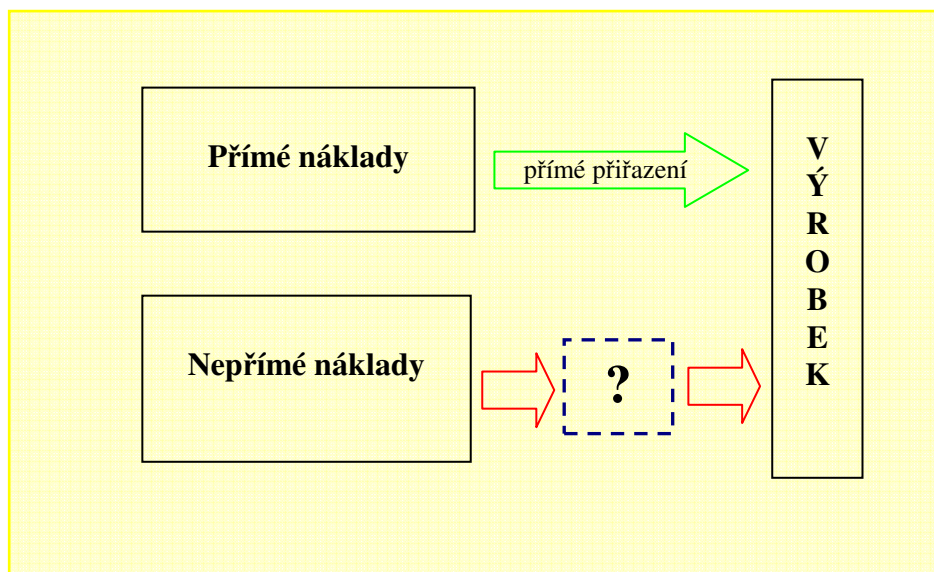
#### 3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je vždy určitý prováděný výkon, který je vytvářen podnikem. Proto můžeme předmětem kalkulace stanovit:

- **kalkulační jednici** – jedná se o konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který přiřazujeme náklady a další hodnotové veličiny;
- **kalkulační množství** – je vlastně vyjádřením určitého počtu kalkulačních jednic, pro které zjišťujeme celkové náklady. V tomto případě by byla kalkulační jednice tak malá, že bychom na ni nemohli přesně postihnout konkrétní náklady. Proto zjišťujeme (rozpočítáváme) celkové náklady na stanovené kalkulační množství. Jako příklad si můžeme představit stanovení celkových nákladů na 1000 ks hřebíků. Pokud následně rozpočítáme náklady na kalkulační jednici (kdy celkové náklady vydělíme kalkulačním množstvím), získáme přesnější výsledek. [1]

### 3.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

V rámci kalkulačního procesu je základním problémem přiřazování nákladů předmětu kalkulace. Tradičně přiřazujeme výkonu náklady rozdělené na **přímé** a **nepřímé**, tak jak popisuje kalkulační členění nákladů. Přímé náklady snadno přiřadíme prováděnému výkonu, ale u nepřímých nákladů je to složitější. Proto hledáme u nepřímých nákladů nějaký zprostředkující vztah, na jehož základě takové náklady přiřadíme výkonu. [3]



Obr. 7. Přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu [10]

Kvůli měnícím se podmínkám tržního prostředí však vznikla potřeba rychle reagovat na probíhající změny a tradiční členění dnes ustupuje do pozadí. Proto je dnes větší význam přikládán členění na náklady jednicové a režijní, variabilní a fixní či relevantní a irelevantní. [3]

### 3.3 Alokace nákladů

Rozhodovací úlohy, které se zabývají zpřesněním přiřazování nákladů určitému objektu, se nazývají alokace nákladů. [3]

Hlavním cílem je zpřesnit informace o **nákladech týkajících se určitého objektu a mít přítom na zřeteli rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit.** [4]

Důležitou informací, kterou musíme brát v potaz, je, že **neexistuje univerzálně správný ani špatný způsob přiřazení nákladů příslušnému výkonu.** Musí být však respektován

nejen vztah nákladů k objektu, ale především rozhodovací úloha, která se bude na základě alokační úvahy řešit. [4]

Typově můžeme tyto úlohy rozdělit do následujících oblastí:

- rozhodování o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě;
- propočet nákladů vynaložených v souvislosti s výkony;
- obhajoba ceny;
- zainteresovanost manažerů a zaměstnanců;
- reprodukční úlohy;
- vázanost ekonomických zdrojů. [4]

### 3.3.1 Principy alokace

Alokace sleduje různé cíle a podle toho můžeme rozlišit následující principy:

- **Princip příčinnosti** – vychází z úvahy, že každý objekt alokace by měl být zatížen jen takovými náklady, které opravdu vyvolal.
- **Princip únosnosti nákladů** – řeší se otázka, jakou výši nákladů je objekt alokace schopen unést (například v prodejní ceně). Uplatňuje se, pokud nelze využít zcela princip příčinnosti.
- **Princip průměrování** – zabývá se otázkou, jaké náklady v průměru připadají na určitý objekt alokace. Využívá se, pokud nelze uplatnit princip příčinnosti. [4]

### 3.3.2 Alokační fáze

**Alokační fázi** chápeme jako dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů výkonům a jejím cílem je maximální snaha o vyjádření míry příčinné souvislosti mezi náklady a konečným výkonem. [3]

V **první fázi** alokace se přiřazují **přímé náklady** tomu objektu alokace, který jejich vznik příčinně vyvolal. [3]

**Druhá fáze** se zabývá co nejpřesnějším vyjádřením vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Jedná se v podstatě o přetřídění nákladů z jednoho objektu na druhý. [3]

Úkolem **třetí fáze** je co nepřesnější vyjádření **podílu nepřímých nákladů**, který připadá na druh vyráběného výkonu. [3]

Pro rozvržení nepřímých nákladů využíváme tzv. **rozvrhovou základnu**, jejíž pomocí vytvoříme zprostředkovaný vztah mezi nepřímými náklady k jednici výkonu. Tento úkon je velmi podstatný, jelikož volba rozvrhové základny a následné přiřazení nepřímých nákladů ovlivní výslednou kalkulaci. Většinou se používají rozvrhové základny naturální a peněžní. Jako naturální základna se používá například hodina práce či kilogram materiálu. Nejběžnější peněžní základnou jsou přímé mzdy či jednicový materiál. [3,10]

### 3.4 Typový kalkulační vzorec

V každém podniku jsou náklady stanovány a přiřazovány předmětu kalkulace individuálně, jelikož musí postihnout svá vlastní specifika výroby a činnosti podnikání. Proto si podnik vytváří a využívá vhodný kalkulační vzorec. V dnešních podmínkách je moderními podniky využíván takový kalkulační vzorec, který není statický a naopak umožňuje variabilitu s ohledem na požadavky uživatele a řešené rozhodovací úlohy. [4]

V minulosti (v rámci centrálního plánování) byl u nás často využíván následující typový kalkulační vzorec. [10]

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Provozní (výrobní) režie
- VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY**
5. Správní režie
- VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**
6. Odbytové náklady
- ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU**
7. Zisk (ztráta)
- PRODEJNÍ CENA (CENA VÝKONU)**

Obr. 8. Typový kalkulační vzorec [12]

V dnešních podmínkách ekonomiky je tento kalkulační vzorec stále využíván, ale v některých případech je modifikován do jiných podob, tak aby vyhovoval podmínkám daného podniku. Proto dochází k alternativnímu uspořádání položek vzorce a tyto vyjadřují jiný vztah nákladů výkonu k ceně. Rozlišujeme tedy například: retrográdní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, dynamickou kalkulaci, kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, atp. [3]

### 3.5 Kalkulační systém

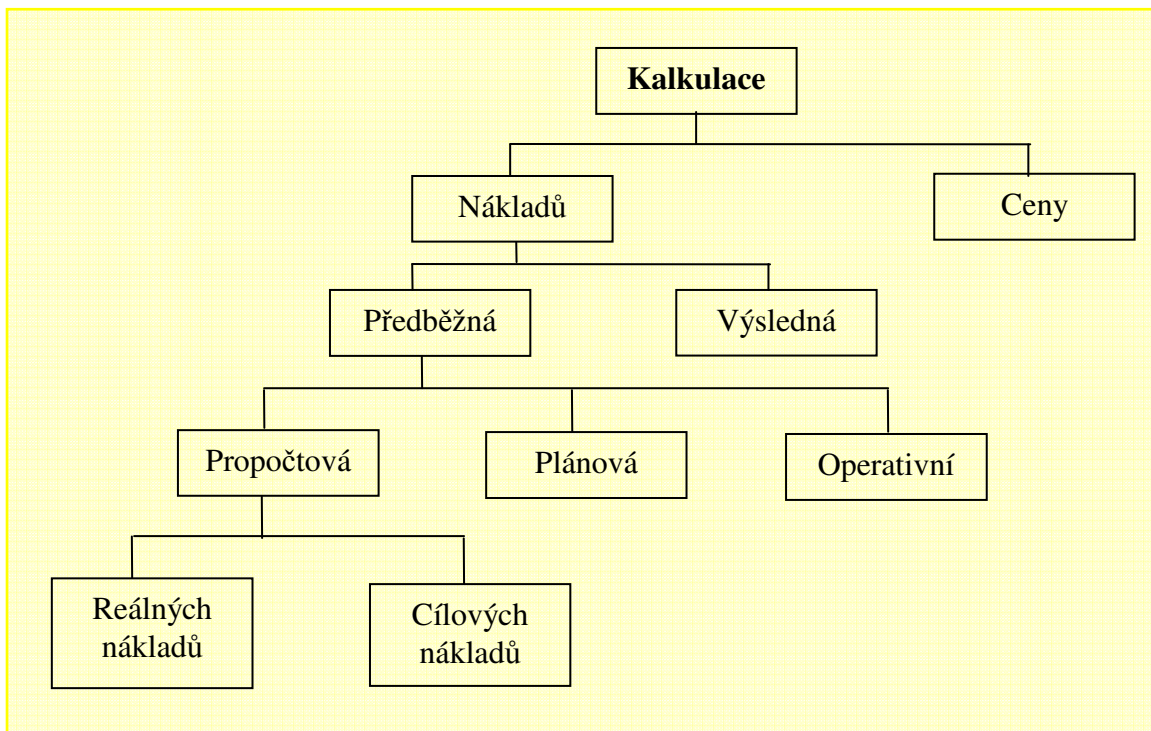
Kalkulace je možné využít nejen pro alokaci nákladů na finální výkon, ale také na polotovary, činnosti, aktivity atd. Ve své podstatě se jako celek, popřípadě část, využívají kalkulace k řešení dalších úloh, jako jsou například:

- rozhodování o optimálním sortimentu vyráběných a prodávaných výkonů (vyrobit či nakoupit);
- výpočet vnitropodnikových cen jednotlivých útvarů (ovlivňování činnosti a chování útvarů tak, aby jednaly v souladu s podnikovými cíli);
- nástroj pro řízení hospodárnosti (viditelnost variabilních nákladů);
- nástroj pro hodnocení různých cenových úvah;
- slouží jako podklad pro zpracování rozpočtu nákladů, výnosů a zisku;
- využívají se k ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků atd. [3]

#### 3.5.1 Prvky kalkulačního systému

V každém podniku existují různé druhy kalkulací a jejich vzájemné vztahy vytvářejí často rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky (tedy kalkulace) se liší tím, že rozdílně zobrazují vztah nákladů ke kalkulační jednotici (zobrazení dílčích nebo plných nákladů) a také dobou, ve které jsou sestavovány. Podstatný je dále vztah k časovému horizontu jejich využití. Z tohoto hlediska rozlišujeme kalkulace, které využíváme ke strategickému, taktickému a operativnímu řízení nebo k ověření počátečních výpočtů a následnému ověření průběhu prováděných podnikových výkonů. [3]

Pak tedy dělíme kalkulace v kalkulačním systému následovně (Obr. 9):



Obr. 9. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a použití [3]

**Propočtová kalkulace** (zvaná též rozpočtová) má za úkol podat informace pro předběžné posouzení efektivnosti. Tzn. návrh ceny úplně nového výkonu v době, kdy se teprve technicky vyjasňuje. [2]

**Plánová kalkulace** je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové a hromadné výrobě. Tento typ kalkulace je sestavován dle podrobné konstrukční a technologické přípravy výroby týkající se určitého výrobku. [3]

Podkladem pro stanovení **operativní kalkulace** jsou podrobné normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné k době sestavení operativní kalkulace. Režijní přírážky jsou v této kalkulaci vypočteny z rozpočtů režijních nákladů středisek, které jsou taktéž platné v době zahájení výroby výrobku. Operativní kalkulace se využívá k zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a také pro kontrolu jejich plnění. [2,10]

Pomocí **výsledné kalkulace** můžeme kontrolovat hospodárnost ve výrobním procesu. Je sestavována až po dokončení daného výkonu a vyjadřuje skutečně spotřebované náklady na vyráběný výkon. [2]



## 4 METODY KALKULACE

Jak již bylo zmíněno, existuje několik způsobů, jak můžeme náklady přiřazovat danému výkonu. Podle toho, jaké množství nákladů se snažíme v kalkulaci postihnout, rozlišujeme kalkulační metody plných nákladů, zvané též jako absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů (neabsorpční kalkulace).

### 4.1 Kalkulace plných nákladů (absorpční kalkulace)

Kalkulace plných nákladů zahrnuje komplexní podnikové náklady spotřebované na kalkulační jednici. Pro potřeby těchto kalkulačních metod rozdělujeme náklady na přímé a nepřímé. [1]

Informace využívající plné nákladové zatížení výkonu se využívají pro:

- dlouhodobé sledování a analýzy nákladové náročnosti finálních výrobků;
- stanovení a obhajobu ceny na individuálně prováděné zakázky;
- stanovení výše nákladů při vytváření vnitropodnikových zásob;
- určení dlouhodobé významnosti prodávaných výrobků k celkovému zisku;
- věrné zobrazení změny vnitropodnikových zásob;
- řešení reprodukčních úloh. [3]

Avšak využití absorpčních kalkulací je kritizováno z následujících důvodů:

- rozvrhování společných režijních nákladů je prováděno podle výše přímých nákladů. Ne vždy je tímto způsobem vyjádřena příčinná souvislost, a proto není tento postup vhodný pro určité typy výrob.
- část režijních nákladů souvisí s činností podniku jako celku, proto je velmi obtížné stanovit bezprostřední souvislost s určitými výkony;
- pokud chceme využívat takové metody kalkulací, musíme dokonale znát objem a strukturu prováděných výkonů. Pokud dochází ke změnám, vznikají rozdíly mezi kalkulovanou a skutečnou reží.
- za minimální hranici ceny se považují úplné vlastní náklady výkonu. Nepracuje se s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku. [3,10]

#### 4.1.1 Kalkulace dělením

##### a) Prostá kalkulace dělením

Tato metoda je vhodná při jednoduše strukturované výrobě jediného výrobku. Princip je velmi jednoduchý, veškeré náklady sečteme a vydělíme počtem vyprodukovaných výkonů. Výsledkem jsou tedy průměrné náklady připadající na jednotku produkce. [5]

$$n = \frac{N}{Q} \quad (1)$$

##### b) Stupňovitá kalkulace dělením

Používá se v podnicích, kde výrobní proces prochází několika výrobními fázemi. Proto oddělujeme náklady na jednotlivé výrobní stupně. Díky tomu adekvátně přiřazujeme výrobní, správní a odbytové náklady na prodané výrobky. Výhodou je, že neprodané výrobky nejsou zatěžovány odbytovými náklady. [5,12]

##### c) Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tuto metodu je vhodné využít při výrobě výrobků, které se liší pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí. [5]

#### 4.1.2 Kalkulace přírážková (zakázková)

Tato metoda kalkulace je nejrozšířenější. Nachází uplatnění ve výrobcích, kde se vyrábí více druhů různých výkonů (kusová nebo sériová výroba). Princip spočívá v přiřazení přímých nákladů na kalkulační jednici a nepřímé náklady se přiřazují pomocí rozvrhové základny. [5,12]

Výpočet rozvrhové základny: 
$$\frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} [\%] \quad (2)$$

#### 4.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

##### a) Zůstatková (odečítací) metoda

Je využívána ve výrobcích, kde jeden výrobek považujeme za hlavní a ostatní výrobky považujeme za vedlejší. Postup této kalkulace je takový, že od celkových nákladů odečteme

souhrn tržeb (prodejů) všech vedlejších výrobků. Zůstatek je považován za náklady hlavního výkonu a vydělením počtem hlavních výkonů získáme průměrné náklady na jednotku hlavního výkonu. [2,5]

#### **b) Rozčítací metoda**

Její nasazení je vhodné tam, kde nemůžeme rozčlenit výrobky na hlavní a vedlejší (např. zpracování ropy, výroba mouky ve mlýnech). Celkové náklady pak rozvrhujeme na jednotlivé výkony podle poměrových čísel, které vypočteme z množství vyprodukovaných výrobků nebo podle množství suroviny obsažené v jednotlivých výrobcích. [2,5]

#### **4.1.4 Fázová metoda kalkulace**

Této metody se využívá, pokud podnik vyrábí jediný výrobek případně skupiny homogenních výrobků, jejichž výrobní proces je členitý. To znamená, že výrobek je zpracováván v několika fázích. Kalkulujeme tedy náklady (přímé náklady a výrobní režie) na jednotlivé výrobní fáze. Náklady dokončeného výkonu jsou dány součtem průměrných nákladů na jednici výkonu. Správní režie přičteme až k celkovým nákladům. [4,7]

#### **4.1.5 Postupná (stupňová metoda) kalkulace**

Pokud jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny, využijeme stupňovité metody kalkulace. Výrobek totiž může být použit jako polotovar mezi jednotlivými výrobními stupni, nebo může být prodán jako konečný produkt. Podstatou je kumulace jednotlivých výrobních stupňů. Do dalšího stupně přechází jen takové náklady, které připadají na dané množství vstupující do následujícího stupně výroby. [4,7]

#### **4.1.6 Dynamická kalkulace**

Reaguje na určitý stupeň vytížení kapacity tím, že podle daného vytížení rozpočítává fixní náklady. Tak můžeme zjistit náklady při různém využití výrobní kapacity, a můžeme tak zjistit optimální výrobní množství. [10]

### **4.2 Kalkulace variabilních nákladů (neabsorpční kalkulace)**

Nevýhodou absorpčních kalkulací se v posledních letech ukázala snaha o přidělení nepřímých nákladů, která nebyla vždy korektně provedena. To bylo způsobeno nepřesným od-

hadem vyráběného množství výkonů. Proto se východiskem z této situace stala kalkulace neúplných nákladů, nazývána také kalkulace variabilních nákladů či neabsorpční kalkulace. To z toho důvodu, že pracuje jen s přímými náklady pro danou jednici výkonu. Důležitým bodem je znalost prodejní ceny, abychom mohli zjišťovat rozdíl mezi výnosy a variabilními náklady (či přímými náklady). Tento rozdíl nazýváme **hrubé rozpětí** nebo **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. [12]

<b>CENA VÝROBKU</b>			
<b>Celkové náklady</b>			<b>Zisk</b>
<b>Přímé náklady</b>	<b>Režie</b>		<b>Zisk</b>
<b>HRUBÉ ROZPĚTÍ</b>			
<b>Přímé náklady</b>	<b>Variabilní režie</b>	<b>Fixní režie</b>	<b>Zisk</b>
<b>Variabilní náklady</b>		<b>PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU fixních nákladů a zisku</b>	

Obr. 10. Struktura nákladů v kalkulacích neúplných nákladů [12]

Tato metoda nachází uplatnění zejména při řešení úloh operativního řízení. Řeší se otázky typu:

- Jak reagovat v případě nevyužité výrobní kapacity.
- Zda snížit prodejní cenu a na jakou úroveň, abychom alespoň uhradili variabilní náklady a část fixních nákladů.
- Které výrobky přednostně vyrábět, podle toho, který výrobek přispívá více na úhradu fixních nákladů a zisku. [3,10]

### 4.3 Moderní přístupy ke kalkulaci

Metoda ABC, stejně jako metoda variabilních nákladů, využívá moderní přístup k přiřazování nákladů daným výkonům. Někdy se tento nový způsob kalkulace označuje jako revoluce v porovnání s ostatními běžnými metodami. [4]

#### 4.3.1 Activity based costing (ABC)

Rozvoj metody ABC byl zapříčiněn především podstatnými změnami v podnikatelském procesu v 90. letech minulého století, a to především vlivem:

- zájmu o vyřízení či nákupu „pod jednou střechou“ vede k **nárůstu struktury** prováděných výkonů, avšak často **bez přímé úměry k objemu** výkonů;
- **nárůstu požadavků na kvalitu**;
- minimalizace zásob u odběratelů, což představuje tlak na výrobce, aby do-  
dávali široký **sortiment výkonů v krátkém čase**;
- **zkracování doby životnosti** nabízených produktů;
- požadavků na variabilitu v rámci jediného sortimentního druhu (např. výba-  
vy vozů na dle přání zákazníka). [4]

Můžeme také sledovat změny ve struktuře nákladů. Podstatně se snižuje podíl jednicových nákladů a naopak narůstají režijní náklady v nutnosti zabezpečit pomocné, obslužné, informační, plánovací, kontrolní a strategicky orientované aktivity. Proto se začíná uplatňovat přístup přiřazování nákladů dle procesů (aktivit). [4]

Principem metody je rozdělení operací na jednotlivé aktivity. Každá aktivita je pojmenována co nejdůležitěji k obsahu úkolu, který v rámci dané aktivity provádíme. Jedná se například o aktivity: nákup, příjem, uskladnění, zabalení, prodej, doprava, fakturace, expedice, zákaznický servis atp. [12]

Postup metody ABC:

- 1) Nejprve přiřadíme vynaložený ekonomický zdroj (nepřímý náklad) jednotlivým aktivitám. **Vztahová veličina nákladů (Resource Cost Driver)** se používá pro jejich přiřazení.

- 2) Dále zjistíme celkové **náklady jednotlivých aktivit (Cost Pool)**, vymezíme **vztahovou veličinu aktivity neboli nákladový nositel (Activity Cost Driver)** a stanovíme náklady na jednotku aktivity.
- 3) Nakonec určíme náklady na předmět alokace neboli **nákladový objekt** (výkon, službu, zákazníka, operaci) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivity, které byly vynaloženy na předmět alokace. [10]

Pomocí metody ABC můžeme přesněji určit náklady na jednotlivé výkony, analyzujeme příčiny jejich vzniku, a tím můžeme nalézat úspory nákladů. Naopak nevýhodou může být náročnost zjišťování dat pro provádění metody ABC v případě velkého množství aktivit, a také určení vztahových veličin pro náklady, které jsou společné pro více aktivit. [10]

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretickou část jsem se snažil co nejvíce zaměřit takovým směrem, abych ji mohl využít jako podklad pro zpracování navazující praktické části.

Zmínil jsem tedy pojem „náklady“, uvedl jsem různá hlediska členění nákladů, která je možné využít z hlediska manažerského rozhodování v obecné rovině, ale také jejich využití při analýze nákladů sloužící pro sestavení kalkulace. Na to tedy navazuje způsob přiřazování nákladů kalkulovanému výkonu, což je vlastně stěžejním tématem a bude využito v praktické části. Nakonec uvádím jednotlivé metody kalkulací, popisují jejich principy a využití. Shrnutí těchto poznatků by mi mělo ulehčit zpracování praktické části v kontinuálním sledu a hlavně v logicky správných návaznostech.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

### 6.1 Představení společnosti

Obchodní jméno: CLEANTEX a. s.

Sídlo: Olomoucká 26

796 01 Prostějov

Právní forma: akciová společnost

Základní kapitál: 1 000 000,- Kč

Vznik společnosti: 18.6.1996

Předmět podnikání:

- výroba oděvních a textilních výrobků;
- zprostředkovatelská činnost;
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej;
- výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd.

Historie firmy sahá až do 80. let minulého století, kdy současný management společnosti pracoval ve Výzkumném ústavu oděvním v Prostějově. Již zde se zabýval vývojem a výzkumem speciálních pracovních oděvů pro použití ve specifických výrobních prostředích. V roce 1989 byl VÚO zprivatizován firmou ROLNÝ s.r.o. a v roce 1996 dochází k segregaci na samostatnou akciovou společnost.

Akcie znějí na jméno s nominální hodnotou 1000,- Kč na 1 ks akcie. Akcionáři pocházejí ze Švýcarska, České republiky a Německa. Část akcií vlastní i management společnosti.

Firma se zabývá výrobou a prodejem speciálních pracovních oděvů a ostatních pracovních pomůcek pro specifická výrobní prostředí v následujících průmyslových oborech: farmacie, zdravotnictví, optika, jemná mechanika, elektrotechnika, mikroelektronika apod.



## 6.2 Organizační struktura a vývoj zaměstnanosti ve firmě

Firma je řízena ředitelem společnosti, který je odpovědný představenstvu. Představenstvo a dozorčí rada je volena valnou hromadou akcionářů.

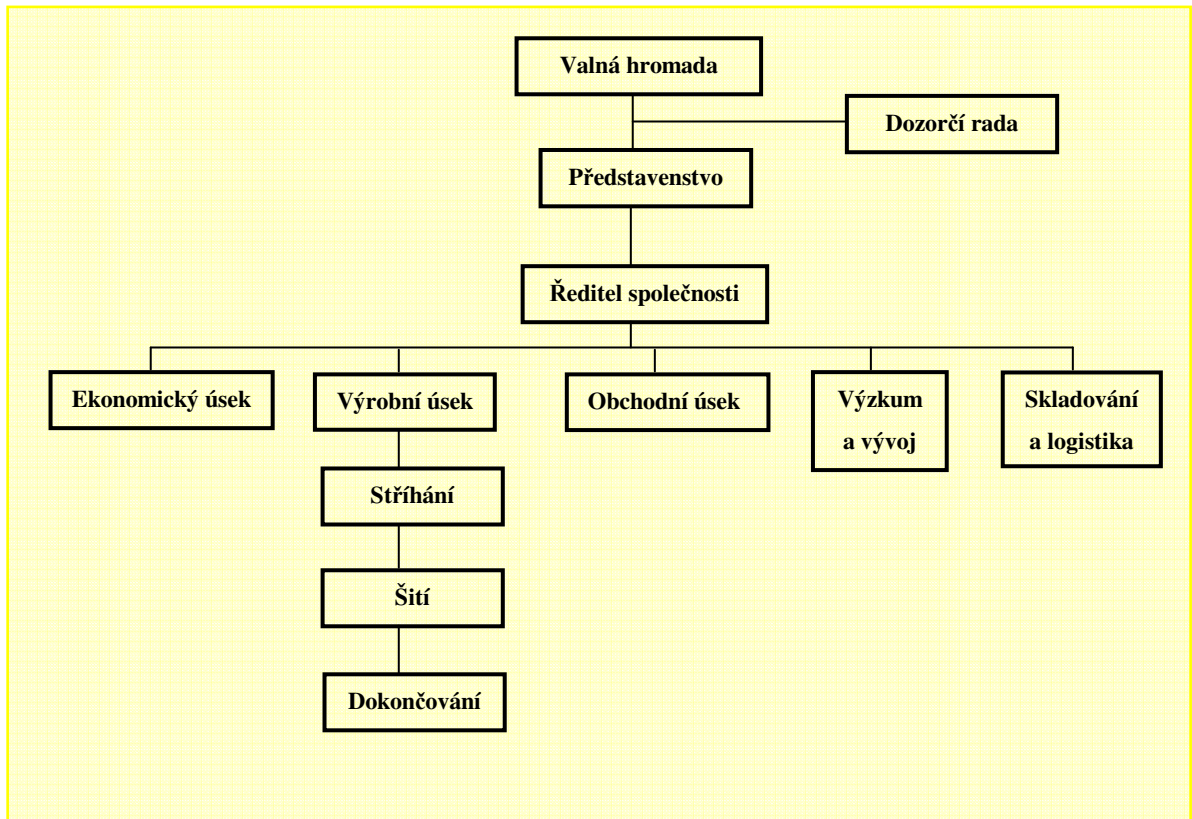
Ředitel společnosti je zároveň i místopředsedou představenstva, aby mohl společnost zastupovat jako statutární zástupce.

Pod ředitele spadají následující úseky:

- ekonomický úsek – reprezentovaný externí účetní;
- výrobní úsek – vedený výrobním manažerem, který organizuje a řídí jednotlivá výrobní střediska;
- obchodní úsek – zpracovává poptávky a vyřizuje objednávky;
- výzkum a vývoj – zpracování a řízení výzkumných projektů, vedení systému kvality ISO 9001:2001, sledování technických parametrů výrobků;
- skladování a logistika – vedení skladové evidence, skladování zásob, expedice zakázek.

Firma má v současnosti jen 11 stálých pracovníků, z toho 2 pracovníky managementu, 2 pracovníky v administrativě, 6 pracovníků ve výrobě, 1 skladníka. Účetnictví je zpracováváno externě. Také určité výrobní operace (šití) je prováděno v externích výrobních kapacitách, ovšem za přísných podmínek technické a technologické kontroly vlastního pracovníka společnosti.

Jak bylo již zmíněno, jedná se o firmu s malým počtem zaměstnanců. V době hospodářského růstu měla společnost celkem 18 stálých a využívala cca 25 externích pracovníků. V době hospodářské recese došlo k poklesu na 11 stálých a 12 externích pracovníků. Až v podmínkách krize se tak ověřila výrobní strategie společnosti, jejímž záměrem bylo vyčlenění výrobní operace (šití) mimo firmu. V období stagnace odbytu se externí kapacity nevyužívaly, tudíž nepředstavovaly pro společnost nákladovou položku.



Obr. 11. Grafické znázornění organizační struktury společnosti CLEANTEX a. s. [Zdroj: Vlastní]

### 6.3 Výrobní program

Výrobní sortiment se dělí na dvě hlavní produktové linie: antistatické ESD oděvy a oděvy pro čisté prostory.

#### 6.3.1 ESD antistatické oděvy

Antistatické oděvy pro ESD prostředí se používají v elektronickém a elektrotechnickém průmyslu. Nacházejí uplatnění také v oblastech s nebezpečím výbuchu. Specifikem těchto oděvů jsou jejich antistatické vlastnosti, které jsou trvalé i po opakované údržbě (praní). Ve firmách, které se zabývají výrobou elektrostaticky citlivých součástek či komponentů, se musí používat vhodný antistatický oděv, jehož pomocí je odveden náboj statické elektřiny z povrchu oděvu a těla pracovníka, takže nedojde k poškození jemných elektronických obvodů a tím nejsou způsobeny vady na finálních výrobcích. Oděvy pro tzv. ESD prostředí musejí splňovat požadavky normy ČSN EN 61340-5-1, která například u oděvů stanovuje maximální povrchový měrný odpor  $< 1 \times 10^{12}$  Ohmů. Náročnost a přísnost této normy spo-

čívá především v dosažení požadované povrchové resistance mezi jednotlivými díly oděvu, které jsou spojeny švem. Pro výbušné prostředí jsou stanoveny standardy ČSN EN 1149-1 a ČSN EN 1149-5.

Hlavní typy oděvních výrobků: pláště, trička, polokošile, mikiny, kalhoty, blůzy, vesty.



*Obr. 12. Ukázka sortimentu ESD oděvů - polokošile, mikina  
[Zdroj: Vlastní]*

### **6.3.2 Oděvy pro čisté prostory**

Druhou produktovou linií je výroba oděvů pro tzv. čisté prostory, které se používají v oblastech jako jsou např. farmaceutický průmysl, optika, jemná mechanika, mikroelektronika apod. Tento druh oděvů je charakteristický tím, že vytváří bariéru pro miniaturní prachové částice mezi pracovníkem a výrobním prostředím, které by mohlo být takovými částicemi znečištěno, a byla by tak ohrožena kvalita produkce. Existuje dvojitá riziko: buďto mohou prachové částice o velikosti 0,3 – 5  $\mu\text{m}$  znečistit výrobky (např.: křemíkové desky, výroba a lepení autoskel, atd.) nebo mohou sloužit jako transportní prostředek pro bakterie a viry (hlavně ve farmaceutickém průmyslu, zdravotnictví atd.)

Oděvy pro čisté prostory se rozdělují na základě filtračních a bariérových vlastností do jednotlivých tříd čistoty, které klasifikují náročnost okolního výrobního prostředí. Čistý prostor je takový prostor, ve kterém je regulován výskyt prachových částic ve stanovené jednotce vzduchu, většinou  $\text{m}^3$ . Existuje několik norem, které klasifikují jednotlivé třídy čistoty podle počtu částic ve stanoveném objemu vzduchu. Mezi takové standardy patří: ČSN EN ISO 14644, US FS 209E.

Hlavní typy oděvních výrobků: kombinézy, dvoudílné oděvy, pláště, čepice, návleky na obuv, roušky.



*Obr. 13. Ukázka sortimentu oděvů pro čisté prostory - kombinéza s kapucí, dvoudílný oděv [Zdroj: Vlastní]*

K vlastním výrobkům začala firma v roce 2002 nabízet i další doplňkový sortiment, který byl poptáván zákazníky. Patří sem především: obuv, rukavice, utěrky, zemní komponenty, čistící fólie a ostatní doplňky.

### **6.3.3 Průběh výrobního procesu**

Výrobní proces probíhá podle výrobního příkazu, který je vyhotoven na základě závazné objednávky od zákazníka.

Jelikož má většina zákazníků požadavek na specifické provedení oděvů, není možné vyrábět výrobky ve větší míře na sklad. Dá se tedy říci, že se jedná o zakázkovou výrobu. Zákazník si nejdříve vybírá materiálový typ (pro ESD nebo čisté prostory, popř. jejich kombinace), rozhoduje o finálním provedení výrobku (plášť dlouhý,  $\frac{3}{4}$ , krátký či dlouhý rukáv,

počet kapes, atp.) o barevném provedení (výběr z cca 6 barevných odstínů u každého materiálového typu).

Následuje operace stříhání, kde jsou nastříhány jednotlivé oděvní díly. Použije se stanovený materiál a připraví se požadované vybavení (drobná příprava: nitě, etikety, loga) nutné pro kompletaci (šití).

Operace šití je vyčleněna mimo firemní operace a je využíváno externích šicích kapacit (domácí švadleny, šicí dílny) vždy na základě aktuální potřeby. Toto rozhodnutí má své výhody i nevýhody. Nevýhodou je relativně vyšší cena za provedené šicí operace, jelikož není využíváno pásové výroby. Naopak výhodou je možnost využívání šicích kapacit jen v případě potřeby. Pokud by měl totiž podnik vlastní zaměstnance na tuto operaci, musel by jim platit mzdu i v případě poklesu zakázek nebo vyplácet odstupné v případě rozvázání pracovního poměru, což se osvědčilo v polovině roku 2008 se začínající hospodářskou recesí. Náročnost při této operaci je kladena především na dokonalé zaškolení externích pracovníků, aby dodržovali předepsaný výrobní postup, který je nutný pro splnění kvalitativních parametrů výrobků.

Dále následuje operace dokončování, která je prováděna již vlastními zaměstnanci podniku. Při této operaci se oděv opatří stiskacími knoflíky a zabalí se do PE sáčku s etiketou obsahující popis a informace k údržbě výrobku. Během těchto dokončovacích operací se současně kontroluje kvalita šití.

Poslední operací je expedice výrobků. Probíhá balení výrobků dle objednávek jednotlivých zákazníků.

## 6.4 Obchodní politika

Díky dosaženému vzdělání a zkušenostem managementu se společnost snaží svým zákazníkům nabídnout výrobky vysoké kvality. Kvalitativní vlastnosti jsou dokladovány certifikáty, které jsou vyhotovovány předními zkušebními ústavami v České republice a také v zahraničí.

V minulosti byla vysoká kvalita výrobků upřednostňována i tuzemskými odběrateli, dnes vysoký standard kvality vyžadují především zákazníci z Německa a Švýcarska.

Aby byly výrobky cenově přijatelné i pro zákazníky, kteří nevyžadují nadstandardní kvalitu, či jsou orientováni výhradně na cenu, rozhodla se společnost nabídnout i ekonomickou

řadu výrobků. Avšak stále klade důraz na splnění předepsaných norem a standardů. V každé situaci se podnik musí přizpůsobit trhu a musí akceptovat přání zákazníka.

#### **6.4.1 Tuzemsko**

V České republice dodává společnost většinou přímo koncovým uživatelům. V některých případech je prodej realizován přes oblastní firmy zajišťující komplexní dodávky OOPP. Pro konečného uživatele je taková spolupráce s místním obchodníkem přínosná z důvodu přenesení svých požadavků na jednu dodavatelskou firmu.

#### **6.4.2 Zahraničí**

Rozvoj exportu nastává v roce 2002, čemuž předchází vstup německého akcionáře do společnosti. Díky jeho obchodním aktivitám v Německu jsou výrobky společnosti umístěovány i na tomto náročném trhu. V roce 2005 zmiňovaný podílník odprodává své obchodní aktivity v Německu, ovšem společnost využívá nabyté zkušenosti a reference při dalších zahraničních aktivitách a dostává se na trhy ve Švýcarsku a Anglii. Současně exportuje výrobky do Rakouska, Dánska, Litvy, Maďarska, Chorvatska, Íránu, Jižní Afriky. V zahraničí je využíváno především místních obchodních zástupců (obchodní firmy), kteří lépe a rychleji reagují na požadavky místních zákazníků, jelikož disponují dokonalou znalostí cizího jazyka a místních poměrů.

Jestliže do roku 2007 činil podíl exportu cca 20%, v roce 2009 činil podíl již 40%, což je způsobeno poklesem tuzemského odbytu. Tuzemští odběratelé jsou buďto zasaženi celosvětovou hospodářskou krizí nebo se orientují na konkurenční výrobky bez potřebných atestů a certifikátů. Rozhodující je pro ně pouze pořizovací cena.

### **6.5 Strategie společnosti a vývoj situace na trhu**

Společnost vždy usilovala o dobré jméno na trhu, aby značka CLEANTEX byla spojována s vysokou kvalitou výrobků, které budou vnímány jako výrobky s vyšší přidanou hodnotou. Všechny výrobky procházejí náročnou a nákladnou certifikací.

Od vzniku společnosti až do roku 2000 v podstatě neexistovala konkurence na tuzemském trhu. Avšak s úbytkem zakázek v oděvním průmyslu hledaly ostatní firmy z tohoto oboru možnost, jak se vyrovnat s propadem poptávky, která se soustředila na dodavatele z výcho-

du, kde se začaly běžné oděvy vyrábět a importovat do Evropy. Částečným řešením tohoto problému se pro výrobce oděvů stává rozšíření výroby o další portfolio výrobků, tedy o nějaké speciality. Do tohoto portfolia bohužel spadají i výrobky, které vyráběla firma CLEANTEX. I přes vznikající konkurenci si firma udržovala vedoucí pozici na tuzemském trhu v tomto segmentu, jelikož ke svým výrobkům dokládala příslušné certifikáty, narozdíl od konkurence.

V předešlých deseti letech proběhly masivní zahraniční investice do tzv. montoven v České republice, také díky investičním pobídkám iniciovaných vládou. Elektrotechnický průmysl v návaznosti na automobilový průmysl prožíval boom. Podniky z těchto odvětví byly potenciaálními zákazníky firmy CLEANTEX, ovšem tohoto sektoru si začala všímat i konkurence. Konkurence používající tuzemské materiálové zdroje nepředstavovala tak velkou hrozbu, avšak konkurence, která nabízela výrobky z dálného východu, byla doslova ohrožením. Toto se ovšem neprojevovalo tak masivně, jelikož v období 2000 až 2007 zažívá firma každoroční růst, ať už obratu, tak i zisku. Změna nasává až v polovině roku 2008 s příchodem finanční a hospodářské krize, která zasahuje dost citlivě automobilový, elektro-nický a elektrotechnický průmysl, ze kterého pochází většina zákazníků firmy CLEANTEX. Zákazníci se začali při nákupu rozhodovat většinou výhradně na základě nejnižší nabízené ceny, bez ohledu na užitné a kvalitativní vlastnosti. To přinutilo firmu ke změně strategie, přehodnotila cenové nabídky a hledala nové materiálové zdroje, aby se přizpůsobila trendu, který nastal na trhu. Přesto stále trvala na vysoké kvalitě deklarované příslušnými atesty a certifikáty, jelikož vedení společnosti bylo přesvědčeno, že to je jediná cesta, jak si udržet stávající, popřípadě získat nové zákazníky.

Včasnou reakcí na nastalou ekonomickou situaci tak společnost hospodařila se ziskem i v roce 2009.

Pro zachování a udržení své pozice na trhu se firma již od roku 2000 účastní výzkumných projektů v rámci Evropské unie. Účastníky projektů jsou výrobci speciálních tkanin, vysoké školy, zkušební ústavy a výrobci oděvů z České republiky, Ukrajiny, Polska a Finska.

Každoročně firma navštěvuje a někdy také vystavuje na tuzemských i zahraničních veletrzích, které jsou zaměřené na cílové skupiny odběratelů.

Společnost je od roku 2008 držitelem certifikátu kvality ISO 9001:2001.



## 6.6 Finanční situace společnosti

Od svého vzniku hospodařil podnik každoročně se ziskem. Od roku 2002 dochází k nárůstu zisku, především díky přílivu zahraničních investic a následnému růstu poptávky.

Tab. 1. Zjednodušený výkaz zisků a ztráty v letech 2006-2009 [Zdroj: Vlastní]

<b>Výkaz zisků a ztráty zjednodušený</b>				
(v tis. Kč)	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Tržby za prodej zboží	5 942	12 618	10 555	6 979
Výkony	16 227	21 965	17 386	8 060
- Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	16 227	21 965	17 386	8 060
- Změna stavu zásob	0	0	0	0
- Aktivace	0	0	0	0
Ostatní výnosy	4 161	2 619	1 532	899
<b>VÝNOSY</b>	<b>26 330</b>	<b>37 202</b>	<b>29 473</b>	<b>15 938</b>
Náklady na zboží	4 261	8 616	7 475	4 823
Výkonová spotřeba	12 740	15 550	10 723	5 681
Nákladové úroky	0	0	0	0
Odpisy DHM a DNM	5	0	94	150
Osobní náklady	4 828	5 040	7 413	3 825
Změna stavu rezerv a OP	0	0	0	0
Ostatní náklady	221	296	308	307
<b>NÁKLADY</b>	<b>22 055</b>	<b>29 502</b>	<b>26 013</b>	<b>14 786</b>

V uvedené tabulce (Tab. 1) můžeme sledovat vývoj výnosů a nákladů v posledních čtyřech letech. Zřetelně vidíme vzrůstající trend u prodeje zboží a také vlastních výrobků v letech 2006 a 2007. V roce 2008 dochází u těchto dvou položek k mírnému poklesu, což je způsobeno hospodářskou recesí od poloviny sledovaného roku. Pokud se podíváme na výnosy v roce 2009, pokles je ještě dramatičtější než v roce 2008. Dochází skoro k polovičnímu poklesu tržeb za zboží a více než polovičnímu poklesu tržeb za prodané výrobky a služby.

Vývoj nákladů odpovídá v podstatě vývoji výnosů. V prvních dvou letech sledujeme také nárůst nákladů na prodané zboží, výkonové spotřeby a mzdových nákladů. V dalších dvou letech, tj. rok 2008 a 2009 dochází k jejich poklesu ze stejného důvodu jako u výnosů. Jen položka mzdových nákladů vykazuje v roce 2008 nárůst oproti ostatním nákladům, což je způsobeno přesunem výplaty podílů na zisku managementu společnosti z roku 2007 na rok 2008.

Pro dokreslení situace uvádím v následující tabulce (Tab. 2) vývoj hospodářského výsledku v jednotlivých letech 2006 - 2009.

Tab. 2. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2006-2009 [Zdroj: Vlastní]

<b>Vývoj hospodářského výsledku</b>				
(v tis. Kč)	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Provozní VH	4 323	7 796	3 288	1 113
Finanční VH	-48	-95	172	40
Mimořádný VH	0	0	0	0
<b>VH za účetní období</b>	<b>3 239</b>	<b>5 840</b>	<b>2 729</b>	<b>918</b>
VH před zdaněním	4 275	7 701	3 460	1 153
VH před zdaněním a úroky	4 275	7 701	3 460	1 153
Nákladové úroky	0	0	0	0

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Pro analýzu nákladů využiji především údaje z výsledovky za rok 2009.

Nejprve náklady rozdělím podle druhového členění. Ve výsledovce jsou náklady přiděleny k jednotlivým nákladovým účtům. Současně popíšu každý nákladový účet a druhy zde evidovaných nákladů. Poslouží to představě o skladbě nákladů v podniku nutných k zajištění hospodářského procesu.

Dále rozdělím náklady dle kalkulačního členění na přímé a nepřímé. K tomu poslouží analytické členění nákladových účtů, jelikož účty obsahují náklady jak přímé tak nepřímé. Takové rozdělení je důležité z hlediska kalkulačního využití. Zjistím, jaký procentuální podíl zaujímají přímé a nepřímé náklady. Díky tomuto rozdělení objasním současný způsob přiřazování nákladů výkonům a budu schopen navrhnout zdokonalené řešení a úpravy současného přiřazování nákladů.

### 7.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je zobrazováno ve výsledovce. V níže uvedené tabulce (Tab. 3) uvádím náklady v druhovém členění za rok 2009.

Tab. 3. Druhové členění nákladů [Zdroj: Vlastní]

Účet	Název	Částka v Kč	% podíl
501	Spotřeba materiálu	3 442 650	23,3%
502	Spotřeba energie	141 404	1,0%
504	Prodané zboží	4 822 617	32,6%
512	Cestovné	64 553	0,4%
513	Náklady na reprezentaci	12 050	0,1%
518	Ostatní služby	2 020 776	13,7%
521	Mzdové náklady	2 834 475	19,2%
524	Zákonné sociální pojištění	878 142	5,9%
527	Zákonné sociální náklady	112 620	0,8%
531	Daň silniční	7 172	0,0%
538	Ostatní daně a poplatky	6 515	0,0%
548	Ostatní provozní náklady	78 259	0,5%
551	Odpisy DNM a DHM	149 896	1,0%
563	Kursově ztráty	168 757	1,1%
568	Ostatní finanční náklady	45 133	0,3%
<b>CELKEM</b>		<b>14 785 019</b>	<b>100,0%</b>

Z uvedeného členění jsem zjistil, které druhy nákladů mají nejvyšší podíl na celkových nákladech. Mohu konstatovat, že nejvyšších hodnot (procentuálních podílů) dosahuje spotřeba materiálu a náklady na prodané zboží. Následují mzdové náklady, ostatní služby a

zákonné sociální pojištění. Ostatní položky nejsou vzhledem k malému procentuálnímu podílu významné.

**Spotřeba materiálu** – tato položka zahrnuje spotřebovaný materiál ve výrobě (tkaniny, drobná příprava), režijní materiál (kancelářské potřeby), nákup DHIM (stroje, počítače), dotace (spotřeba materiálu na výzkumné projekty), režie automobilů (pohonné hmoty, opravy a udržování automobilů).

**Spotřeba energie** – jedná se o spotřebu elektřiny, plynu a vody.

**Prodané zboží** – jedná se o náklady na prodané zboží, tj. vyskladnění prodaného zboží v nákupních cenách.

**Cestovné** – zde jsou obsaženy náklady spojené se služebními cestami.

**Náklady na reprezentaci** – jsou to náklady na občerstvení, pohoštění obchodních partnerů.

**Ostatní služby** – zde je obsaženo více různorodých nákladů, které jsou nutné pro zabezpečení fungování běžné provozní činnosti podniku (náklady na externí šití, účetní práce, dopravu, ostrahu objektu, telefony, veletrhy, nájem, celní služby, opravy apod.)

**Mzdové náklady** – tato položka zahrnuje hrubé mzdy zaměstnanců podniku.

**Zákonné sociální pojištění** – sociální a zdravotní pojištění placené firmou za zaměstnance.

**Zákonné sociální náklady** – zde se vedou náklady na stravenky a penzijní připojištění, tzn. výhody poskytované podnikem svým pracovníkům.

**Daň silniční** – obsahuje silniční daň placenou za firemní automobily.

**Ostatní daně a poplatky** – obsahuje náklady na dálniční známky, úřední ověřování podpisů apod.

**Ostatní provozní náklady** – pojištění majetku, pojištění vozidel a zaměstnanců, splátky úvěru na firemní vozidlo.

**Odpisy DNM a DHM** – zde jsou zahrnuty odpisy firemního automobilu.

**Kursově ztráty** – vyjádření kursových rozdílů.

**Ostatní finanční náklady** – obsahuje bankovní poplatky.

Jednotlivé účty jsou ještě rozděleny analyticky. To je nutné například u účtů 501 a 518, které se skládají z přímých i nepřímých nákladů.

Abych mohl lépe analyzovat náklady v rámci vlastní výroby, v níže uvedené tabulce (Tab. 4) uvádím druhové členění nákladů s vyloučením nákladů na prodané zboží (účet 504). Seskupím jednotlivé nákladové účty podle účtových skupin, což přispěje k větší přehlednosti.

Tab. 4. Druhové členění nákladů podle účtových skupin (s vyloučením nákladů na prodané zboží) [Zdroj: Vlastní]

Účt.skup.	Název	Částka v Kč	% podíl
50	Spotřebované nákupy	3 584 054	36,0%
51	Služby	2 097 379	21,1%
52	Osobní náklady	3 825 237	38,4%
53,54	Daně a poplatky, jiné provozní náklady	91 946	0,9%
55	Odpisy	149 896	1,5%
56	Finanční náklady	213 890	2,1%
<b>CELKEM</b>		<b>9 962 402</b>	<b>100,0%</b>

Podle uvedené tabulky (Tab. 4) mohu konstatovat, že největší podíl zaujímají osobní náklady a spotřebované nákupy. Další významnou položkou jsou také náklady na služby. Ostatní položky nákladů se jeví jako nevýznamné s ohledem na vlastní výrobu.

## 7.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění vychází z rozdělení na náklady přímé a nepřímé. To znamená, že některé náklady můžeme jednoznačně přiřadit na jednotku výkonu, tyto označujeme jako náklady přímé a naopak část nákladů, které jsou spotřebovávány na zajištění podnikatelského procesu, označujeme jako nepřímé. Podklady jsem čerpal z výsledovky za rok 2009, kde jsou rozděleny jednotlivé nákladové účty podle účtové osnovy. V příloze (Příloha PII) je zobrazeno analytické členění nákladů a rozdělení na náklady přímé či nepřímé. Z důvodu obsáhlosti analytického členění v této části práce uvedu jen sumační vyjádření přímých a nepřímých nákladů podle současného způsobu rozdělení, viz. uvedená tabulka (Tab. 5).

Tab. 5. Kalkulační členění nákladů

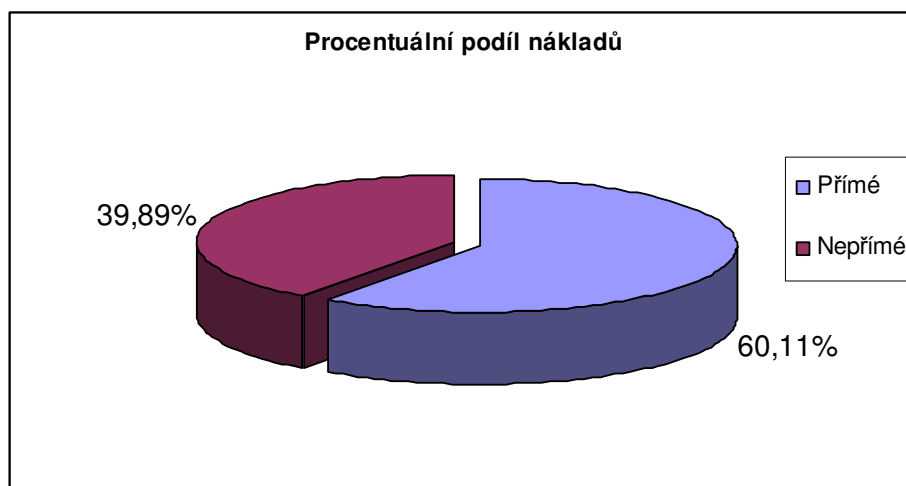
[Zdroj: Vlastní]

Náklady	Částka v Kč	% podíl
Přímé	8 887 202	60,11%
Nepřímé	5 897 817	39,89%
Celkem	14 785 019	100,00%

Mezi přímé náklady patří:

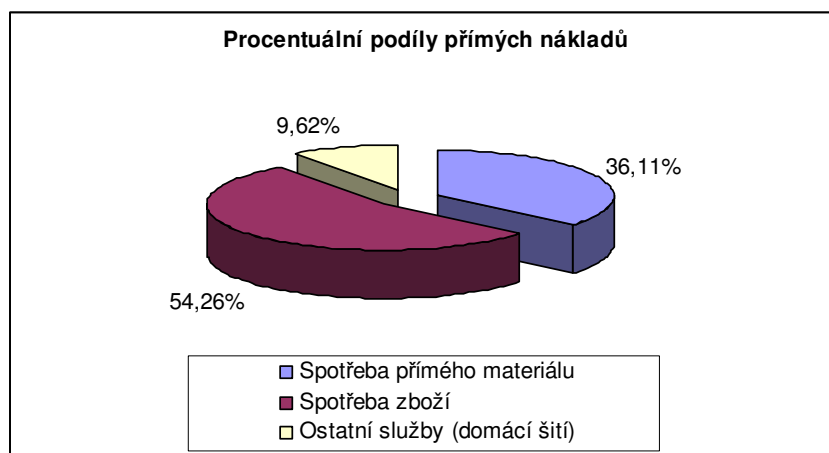
- **spotřeba přímého materiálu** – ke každému výrobku je stanovena norma spotřeby materiálu;
- **spotřeba zboží** – eviduje se prodané zboží v nákupních cenách;
- **ostatní služby (domácí šití)** – pro každý výrobek je stanovena cena za ušití.

Všechny ostatní náklady se považují v současné době za nepřímé, tzn. nedají se přímo přiřadit na kalkulační jednotici.



Obr. 14. Procentuální podíl nákladů [Zdroj: Vlastní]

Podrobněji můžeme rozčlenit ještě náklady přímé v uvedeném obrázku (Obr. 15).



Obr. 15. Procentuální podíly přímých nákladů [Zdroj: Vlastní]

## 8 SOUČASNÝ SYSTÉM PŘIŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ VÝKONŮM

V této části se zaměřím na současný systém přiřazování nákladů výkonům, který je ve firmě využíván. Podrobně popíšu, jakým způsobem se pracuje s náklady přímými a také způsob přiřazení nákladů nepřímých. Zmíním také, dle mého názoru, podstatné opomenutí v přiřazování nákladů k prodávanému zboží a popíšu nevýhody současného systému.

Doposud se pracuje s přiřazováním nákladů takovým způsobem, že na daný výkon jsou přiřazeny nejprve **přímé náklady**, což jsou:

- **přímý materiál** – jsou určeny normy spotřeby materiálu (v bm) na jednotlivé výrobky;
- **přímé mzdy** – zde jsou zahrnuty náklady na šití. Šití je prováděno externě a na každý výrobek je přesně stanovena cena za ušití výrobku (na kus).

Následně jsou přiřazeny **všechny ostatní náklady**, které jsou pojímány jako **nepřímé**. Přiřazování nepřímých nákladů se provádí pomocí režijní příirážky. Výpočet je velmi zjednodušen. Proveďte se součet všech nepřímých (režijních) nákladů a vydělí se přímými mzdami. Tak vypočteme režijní příirážku pro rozpočítání nepřímých (režijních) nákladů.

Výpočet režijní příirážky:

$$\frac{\text{nepřímé (režijní) náklady}}{\text{přímé mzdy}} \quad [\%] \quad (3)$$

Ještě zmíním náklady na prodané zboží. Tato položka je kompletně vyčleněna z nákladů používaných pro kalkulační využití a používá se jen pro interní propočet výnosnosti prodeje zboží, tzn. spočítá se rozdíl mezi tržbami za zboží a náklady na prodané zboží. Výsledek je pojímán jako zisk z prodeje zboží.

Výsledný kalkulační vzorec sloužící pro přiřazování nákladů výkonům vypadá následovně:

Přímý materiál  
 + Přímé mzdy  
 = **Celkem přímé náklady**  
 + Režijní přírážka  
 = **Úplné vlastní náklady výkonu**

*Obr. 16. Současný způsob přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní]*

V praxi je tedy režijní přírážka vypočítána následujícím způsobem. Součet všech nepřímých nákladů, to znamená součet všech položek nákladů kromě spotřeby přímého materiálu (účet 501100), prodaného zboží (účet 504100) a ostatních služeb – externí šití (účet 518200), činí 5.897.817,- Kč. Přímé mzdy (náklady za externí šití) činí 855.115,- Kč. Přesný výpočet režijní přírážky, jehož rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy, je uveden v následující tabulce (Tab. 6).

*Tab. 6. Výpočet režijní přírážky u výrobků [Zdroj: Vlastní]*

<b>Podklad pro výpočet režijní přírážky</b>	
Nepřímé náklady (v Kč)	5 897 817
Přímé mzdy (v Kč)	855 115
<b>Režijní přírážka</b>	
	<b>690%</b>

Jelikož mou pracovní náplní v podniku je také stanovení prodejních cen, hodnotím vypočtenou režijní přírážku jako velmi vysokou a neadekvátní vzhledem k současné cenové hladině na trhu. Podle používaného způsobu výpočtu činila v roce 2006 či 2007 režijní přírážka cca 350% k přímým mzdám. Za rok 2009 však režijní přírážka činí již 690%. To je způsobeno poklesem výroby více než o polovinu vlivem hospodářské stagnace, což představuje razantní zásah do hospodaření podniku. Přestože se již koncem roku 2008 přistoupilo k opatřením snižující náklady (propouštění zaměstnanců, snížení bonusů a odměn), stále zůstávají fixní náklady, které nelze snížit. Do této kategorie patří zejména: nájem, energie (elektrina, plyn), odpisy, mzdy stálých pracovníků apod. Jestliže se v minulosti přiřazovaly nepřímé náklady přírážkou 350% k přímým mzdám, v době poklesu poptávky, kdy zesiluje tlak na dodavatele, aby nabízeli co nejnižší cenu, není možné přiřazovat nepřímé náklady

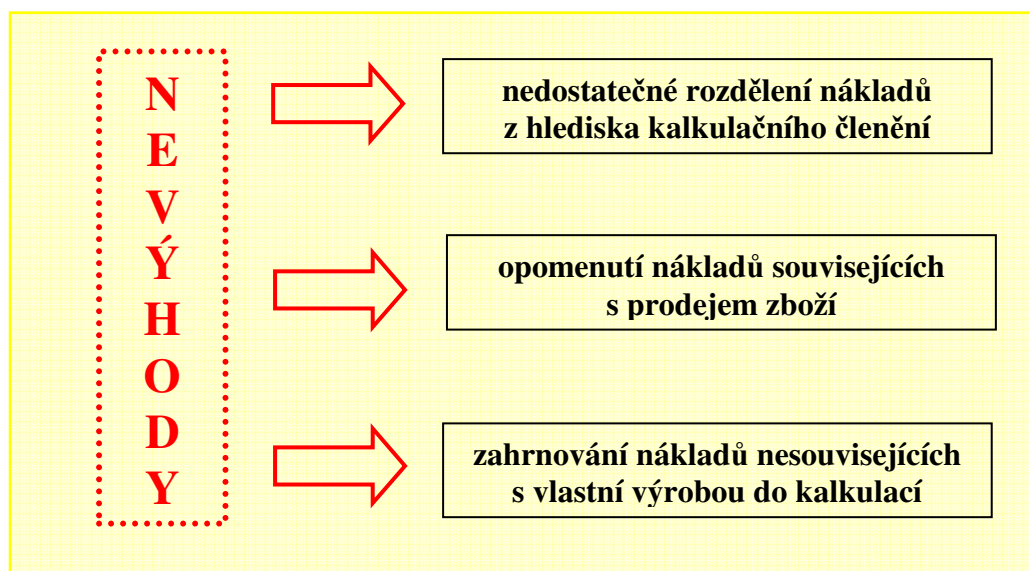


režijní přírůžkou 690%. Pokud by se tak činilo, UVNV by sice pokryly kompletně všechny náklady, ale domnívám se, že i bez přidání marže by byly výrobky neprodejně.

## 8.1 Nevýhody současného systému

Současný způsob přiřazování nákladů bych hodnotil jako nedostatečný pro funkci strategického a taktického rozhodování. Nedostatky spatřuji především v nedokonalém rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Další nevýhodu spatřuji ve způsobu výpočtu režijní přírůžky, který se mi zdá až příliš jednoduchý. Za zásadní opomenutí považuji úplné vyčlenění položky zboží mimo kalkulace. Doposud nebyly ke zboží přiřazovány jiné náklady než náklady na prodané zboží, tj. do nákladů se zahrnula pouze hodnota prodaného zboží v nákupních cenách. Musíme si však uvědomit, že i prodej zboží s sebou nese různé náklady, jako například část mezd pracovníků, kteří se starají o nákup a prodej zboží, dále manipulaci se zbožím, ostatní náklady vynaložené na prodej zboží (spotřeba paliva referentních vozů, účast na veletrzích, atd.). Poslední chybu spatřuji v tom, že se výrobkům přiřazují i takové náklady, které nesouvisí s vlastní výrobou. Jedná se například o odměny managementu a třinácté platy zaměstnanců.

Z výše uvedených důvodů se v následující části pokusím vyřešit nastíněné nedostatky a optimalizovat přiřazování nákladů výkonům, tedy vlastním výrobkům.



Obr. 17. Shrnutí hlavních nevýhod současného systému přiřazování nákladů

[Zdroj: Vlastní]

## 9 NÁVRH OPTIMALIZACE KALKULAČNÍHO SYSTÉMU FIRMY

V důsledku vzrůstající konkurence a také poklesu výkonů je nutné přijmout taková opatření, která budou přesněji vypovídat o vynaložených nákladech. V mnoha případech se dnes management společnosti rozhoduje, zda nabídnout prodejní cenu, která je akceptovatelná zákazníkem. Nejenže musí brát v úvahu nabídky konkurence, ale také fakt, že pokud podnik zakázku nezíská, nedojde k vytížení výrobních kapacit. Proto se musí v některých případech pracovat s prodejní cenou na hranici variabilních nákladů a jen s určitým navýšením, které představuje krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Krycí příspěvek není sice předmětem této práce, ale souvisí s co nejpřesnějším vyjádřením variabilních nákladů.

Pro práci na novém způsobu přiřazování nákladů výkonům budu používat analytické členění nákladů dle výsledovky za rok 2009 zobrazené v příloze (Příloha PI).

### 9.1 Návrh nového rozdělení nákladů dle kalkulačního členění

V této části se zaměřím na čtyři postupné kroky, které povedou k vytvoření nového způsobu přiřazování nákladů výkonům, na základě kterého pak budu schopen sestavit nový kalkulační vzorec.

V prvním kroku se pokusím nalézt další náklady, které lze přiřazovat přímo na kalkulační jednici výkonu. Jak jsem již zmínil, rozdělení přímých a nepřímých nákladů nepovažuji v současné době za adekvátní a dostačující.

Ve druhém kroku vyčlením nepřímé náklady, které by neměly ovlivňovat kalkulace.

Ve třetím kroku separuji nepřímé náklady, které souvisejí s prodejem zboží, a neměly by tedy zatěžovat vlastní výrobky. Navrhnou způsob přiřazení těchto nepřímých nákladů ke zboží pomocí režijní přirážky.

Ve čtvrtém kroku uvedu zbývající nepřímé náklady, které souvisejí pouze s vlastní výrobou a navrhnou způsob jejich přiřazení k výrobkům pomocí režijní přirážky.

#### 9.1.1 Způsob výpočtu dalších přímých nákladů na výrobky

Podrobněji jsem zkoumal výrobní proces ve firmě a došel jsem k závěru, že je možné část doposud označovaných nepřímých nákladů transformovat na náklady přímé.

Původně jsme za přímé náklady považovali pouze spotřebovaný materiál a náklady na operaci externí šití. Tyto přímé náklady byly velmi snadno vyjádřitelné a v minulosti tento způsob dostačoval potřebám kalkulace. Nezmiňuji účet prodané zboží, ten nepatří do nákladů souvisejících s vlastními výrobky.

Zaměřil jsem se na jednotlivé pracovníky firmy, jimi prováděné operace a zkoumal, které operace přímo souvisejí s množstvím prováděných výkonů. Došel jsem k závěru, že z určitého pohledu je možné mzdové náklady pracovníků stříhárny a části pracovníků dílny považovat za variabilní.

Aby bylo možné takové mzdové náklady přiřazovat jako přímé, zvolil jsem jako klíč k výpočtu výslednou kalkulaci. Dle podkladů roku 2009 jsem zjistil počty vyrobených výrobků, k čemuž mi posloužily údaje z účetnictví.

### **Mzdové náklady na úseku stříhání**

Pracovnice na úseku stříhárny provádějí dvě základní operace. Hlavní operací je stříhání, vedlejší operací vychystávání drobné přípravy. Experimentálním měřením jsem zjistil, že pracovnice věnuje 90% času stříhání a 10% času vychystávání. Proto jsem celkové mzdové náklady na tomto úseku rozdělil v poměru 90:10 ke zmíněným operacím.

Abych mohl rozdělit mzdové náklady pracovnice na stříhárně k jednotlivým výrobkům, stanovil se počet dílů, ze kterého se skládá každý výrobek. Následně jsem vypočetl počet ustřižených dílů za celý rok. Dále jsem vydělil mzdové náklady na úseku stříhání počtem ustřižených dílů za rok, a tak vypočítal mzdové náklady na 1 ustřižený díl. Nyní mohu vypočítat cenu za ustřižení jednotlivých výrobků tím způsobem, že násobím počet dílů každého výrobku cenou za jeden ustřižený díl.

Pracovnice stříhárny navíc k ustřiženým oděvním dílům vychystává tzv. drobnou přípravu (nitě, etikety, poutka, loga, atd.), která je použita při následném šití. Každý výrobek má různý počet komponentů drobné přípravy, proto jsem zvolil pro výpočet přímých mzdových nákladů na vychystání drobné přípravy stejný postup jako u stříhání oděvních dílů.

Součet nákladů za stříhání oděvních dílů a vychystávání drobné přípravy pak udává přímé mzdy na úseku stříhání na kus výrobku.

Tab. 7. Výpočet přímých mzdových nákladů na oddělení stříhárny [Zdroj: Vlastní]

Operace na úseku stříhání	Mzdové náklady (v Kč)	Celkový počet dílů (v ks)	Cena na jeden díl (v Kč)
Počet ustřižených dílů (90% mzdových nákladů)	189 604,80	135 273	1,4016
Počet dílů přípravy (10% mzdových nákladů)	21 067,20	64 417	0,3270
<b>Mzdové náklady celkem</b>	<b>210 672,00</b>	X	X

V tabulce (Tab. 7) je uveden výpočet mzdových nákladů na jeden ustřižený díl a jeden díl vychystané drobné přípravy. Celkové mzdové náklady, tzn. mzdové náklady za ustřižení dílů a za vychystání drobné přípravy na jednotlivé typy výrobků jsou vypočteny podrobně v příloze (Příloha PIII).

### Mzdové náklady na úseku dokončování

Pracovnice na úseku dokončování provádějí následující operace: značení oděvů před drukováním, vlastní drukování, balení, našívání etiket na zboží. Našívání etiket na zboží provádí jedna pracovnice, tudíž jsem mzdové náklady na tuto pracovníci úplně vyřadil z výpočtu přímých mezd na výrobky a náklady na tuto pracovníci budou přiřazeny do nákladů souvisejících s prodejem zboží.

Postupoval jsem tedy obdobně jako na úseku stříhání. Každý výrobek obsahuje určitý počet druků. Pokud známe počet vyrobených výrobků za rok, vypočteme násobením celkový počet připevněných druků, a tím i cenu mzdové práce na připevnění jednoho druku.

Avšak některé výrobky jsou bez druků a pouze zabaleny do PE sáčku. Proto je stanoven paušál ve výši 4,- Kč na poskládání a zabalení jednoho kusu výrobku (na základě průměrného času potřebného k zabalení). Tento paušál byl použit jak u výrobků bez druků, tak i s druky.

Tab. 8. Výpočet přímých mzdových nákladů na úseku dokončování [Zdroj: Vlastní]

Operace na úseku dokončování	Mzdové náklady (v Kč)	Celkový počet operací	Cena za provedenou operaci (v Kč)
Mzdové náklady za balení (4 Kč za kus)	56 916,00	14 229	4,0000
Mzdové náklady za drukování	378 240,00	175 454	2,1558
<b>Mzdové náklady celkem</b>	<b>435 156,00</b>	X	X
<b>Počet vyrobených výrobků (v ks)</b>	<b>14 229</b>	X	X

V uvedené tabulce (Tab. 8) je naznačen způsob výpočtu přímých nákladů na operace prováděné na úseku dokončování. Na operaci balení byl stanoven paušál 4,- Kč za kus. Mzdové náklady na připevnění jednoho druku vypočteme jako podíl zbývajících mzdových ná-

kladů (tzn. mzdové náklady ponížené o náklady za balení) a celkovým počtem druků. Poté tedy probíhá výpočet mzdových nákladů na operace provedené na úseku dokončování následujícím způsobem, viz. uvedená tabulka (Tab. 9).

*Tab. 9. Způsob výpočtu mzdových nákladů na výrobek na úseku dokončování [Zdroj: Vlastní]*

Typ výrobku	Náklady na výrobek
Výrobek bez druků	cena za balení
Výrobek s druky	(počet druků x cena za připevnění duku) + cena za balení

Podrobné propočty přímých mzdových nákladů k jednotlivým výrobkům na úseku dokončování jsou uvedeny v příloze (Příloha PIV).

Tím jsem přeřadil mzdové náklady pracovníků na úseku stříhání a dokončování z původně nepřímých nákladů na náklady přímé, které můžeme příčinně přidělit jednotlivým výkonům.

### **Důsledek použití výsledné kalkulace**

Je nutné si uvědomit, že výše uvedené způsoby propočtů byly provedeny na základě výsledné kalkulace. To znamená, že s měnícím se množstvím vyráběných výrobků a měnícím se počtem pracovníků daných úseků se budou měnit i přímé mzdy na jednotlivé operace. Přesto se domnívám, že takový postup je pro přiřazování nákladů v tomto konkrétním případě adekvátní. Pokud dojde ke zvýšení nebo poklesu produkce, změní se pouze počty vyrobených výrobků a odpovídající mzdové náklady za určité období, čímž získáme další zpřesněné informace. Pro následující půlroční období je možné využít propočty z předcházejícího půlroku. Avšak nesmí se opomenout zohlednění situace na trhu, makroekonomického vývoje, či vývoje odběratelského odvětví. Tyto faktory mají vliv na cenovou hladinu výrobků.

### **9.1.2 Vyčlenění nepřímých nákladů nesouvisejících s výrobním procesem**

Nyní zanalyzuji nepřímé náklady, které podle mého názoru nesouvisejí s výrobním procesem. Jedná o mzdové náklady, přesněji o odměny managementu a třinácté platy zaměstnanců. V minulosti byly tyto položky zahrnuty do mzdových nákladů, a tím následně do kalkulačních propočtů. Avšak obě složky jsou závislé na dosaženém výsledku hospodaření,

tudíž podle mého názoru by hodnota podílů managementu na zisku a třináctých platů neměla být zahrnována do režii.

Také náklady na dopravu by měly být vyčleněny z kalkulací, jelikož jsou vždy přefakturovány zákazníkům.

Tab. 10. Náklady nesouvisející s výrobním procesem [Zdroj: Vlastní]

Náklady nesouvisející s výrobním procesem	
Popis nákladů	Částka v Kč
Odměny managementu a zaměstnanců (vč. SZP)	867 020
Přeúčtované přepravní náklady	251 641
<b>CELKEM</b>	<b>1 118 661</b>

### 9.1.3 Přiřazení nákladů souvisejících s prodejem zboží a výpočet režijní přírážky u zboží

Doposud byl rozdíl mezi prodejní cenou zboží a jeho nákupní cenou považován za zisk z prodeje zboží. Avšak s prodejem zboží příčinně souvisejí další náklady, které by neměly zatěžovat výrobky. Mezi takové položky můžeme zahrnout část mzdy pracovníka skladu, část mezd pracovníků administrativy a ředitele, část nájmu, část režii souvisejících s firemními vozidly a část ostatních nákladů. Základem je stanovení nepřímých nákladů, které souvisí s prodejem zboží. Za takové náklady můžeme považovat náklady uvedené níže v tabulce (Tab. 11).

Tab. 11. Nepřímé náklady související se zbožím [Zdroj: Vlastní]

Účet	Název	Popis	Stav účtu v Kč	Podíl na zboží	Náklady na zboží v Kč
501777	Režie auto-nafta	refer.vozidlo ředitele	60 572	40%	24 229
502	Spotřeba energie	osvětlení a otop skladu	141 404	24%	33 937
518100	Ostatní služby	nájem, clení, telef.,atd.	892 682	20%	178 536
518300	Poštovné	odesílání faktur	8 805	40%	3 522
521000	Hrubá mzda	pracovník skladu	167 918	50%	83 959
		pracovník administrativy	198 177	40%	79 271
		ředitel	352 723	40%	141 089
		pracovník dílny	109 660	100%	109 660
524	Zák. soc. a zdr. poj.	pracovník skladu	58 771	50%	29 386
		pracovník administrativy	69 362	40%	27 745
		ředitel	123 453	40%	49 381
		pracovník dílny	38 381	100%	38 381
563	Kursově ztráty		168 757	40%	67 503
568	Ostatní fin. náklady	popl. za příchozí platby	45 132	40%	18 053
<b>CELKEM NEPŘÍMÉ NÁKLADY KE ZBOŽÍ</b>					<b>884 651</b>

Zdůvodnění přiřazení nepřímých nákladů ke zboží z tabulky (Tab. 11):

- **režie auto** – zahrnuje spotřebu pohonných hmot referentského vozidla, které používá ředitel. Ten zajišťuje nákup materiálů a zboží, prodej výrobků a zboží, jezdí na služební cesty související jak s výrobky, tak se zbožím.
- **spotřeba energie** – dle celkové plochy podnikatelských prostorů je vypočten procentuální podíl na skladové prostory;
- **ostatní služby** – zahrnuje náklady na nájem, telefony, clení, vedení účetnictví, různé poplatky, náklady na veletrhy a prezentaci. Jsou odečteny náklady na dopravu, přeúčtovávají se odběratelům. Jelikož by většinová část takových nákladů byla přítomna i v případě, kdyby se podnik zabýval jen výrobou, uplatníme na zboží jen 20% těchto nákladů.
- **poštovné** – jsou odesílány faktury za prodané zboží;
- **hrubá mzda** – vyjádřený procentuální podíl mezd zmíněných pracovníků je přiřazen ke zboží;
- **zákonné sociální a zdravotní pojištění placené firmou** – obsahuje pojištění placené z hrubých mezd zmíněných pracovníků;
- **kursové ztráty** – i tyto náklady souvisejí se zbožím, protože zboží je nakupováno či prodáváno z a do zahraničí;
- **ostatní finanční náklady** – také tyto náklady je opět vhodné přiřadit ke zboží, zahrnují poplatky za bankovní operace.

Ostatní nepřímé náklady, které nejsou v tabulce (Tab. 11) zmíněny, ponecháme pro přiřazení k výrobkům, jelikož firma je svým zaměřením především výrobní firma a takové náklady by musela vynakládat i v případě, kdyby se zbožím vůbec neobchodovala. Proto je u uvedených nákladů přiřazeno ke zboží většinou 40%, jestliže nelze zdůvodnit jinak.

Pokud známe nepřímé náklady, které souvisejí se zbožím, můžeme vypočítat režijní přírážku. Jako rozvrhovou základnu bych zvolil nákupní cenu zboží, kterou považuji za přímý náklad. Potom tedy nepřímé náklady v částce 884.651,- Kč vydělím přímými náklady (hodnota prodaného zboží) v částce 4.822.617,- Kč. Přesný výpočet je uveden v tabulce (Tab. 12).

Tab. 12. Výpočet režijní příirážky u zboží

[Zdroj: Vlastní]

Podklad pro výpočet režijní příirážky	
Nepřímé náklady (v Kč)	884 651
Přímé náklady (v Kč)	4 822 617
<b>Režijní příirážka</b>	<b>18%</b>

Z uvedeného propočtu vychází, že k nákupní ceně zboží je nutno připočítat režijní příirážku 18% z nákupní ceny a poté až připočítávat ziskovou marži. Tímto úkonem přesuneme adekvátní část nepřímých nákladů ke zboží a zbývající nepřímé náklady můžeme použít pro výpočet režijní příirážky k výrobkům.

#### 9.1.4 Výpočet režijní příirážky u výrobků

Abych logicky popsal postup výpočtu režijní příirážky nepřímých nákladů k výrobkům, zmíním veškeré podrobnosti a navazující souvztažnosti.

Od celkových nákladů uvedených ve výsledovce za rok 2009 odečteme náklady přímé, mezi které patří:

- spotřebovaný přímý materiál;
- spotřebované zboží;
- ostatní služby (externí šití);
- nově stanovené přímé mzdové náklady.

A dále odečteme náklady nepřímé:

- náklady za přepravní služby – přeúčtovává se zákazníkům;
- mzdové náklady – odměny managementu a třinácté platy zaměstnanců;
- náklady související s prodejem zboží.

Zbudou nepřímé náklady ve výši 3.248.676,- Kč, které souvisejí s vlastními výrobky. Výpočet těchto nákladů je zobrazen v následující tabulce (Tab. 13).



Tab. 13. Výpočet nepřímých nákladů souvisejících s výrobky [Zdroj: Vlastní]

Položka nákladů	Částka v Kč
Celkové náklady	14 785 019
<b>Odečet nákladů přímých</b>	
spotřeba přímého materiálu	3 209 470
prodané zboží	4 822 617
ostatní služby (externí šití)	855 115
mzdové nákl. na úseku střihání	210 672
mzdové nákl. na úseku dokončování	435 156
<b>Odečet nákladů nepřímých</b>	
náklady související s prodejem zboží	884 651
<b>Odečet nákladů nesouvisejících s výrobním procesem</b>	
odměny manag. a zaměstnanců	867 020
přeúčtované dopravní náklady	251 641
<b>Zbývající nepřímé náklady</b>	<b>3 248 676</b>

Tyto nepřímé náklady nyní přiřadím k výrobkům pomocí režijní přírážky. Jako rozvrhovou základnu jsem zvolil přímé mzdové náklady, tzn. náklady za externí šití a mzdové náklady za operace na úsecích střihání a dokončování. Režijní přírážku vypočtu jako podíl celkových nepřímých nákladů souvisejících s výrobky k celkovým přímým mzdovým nákladům. Výpočet je vyjádřen v tabulce (Tab. 14).

Tab. 14. Výpočet režijní přírážky u výrobků  
[Zdroj: Vlastní]

Podklad pro výpočet režijní přírážky	
Nepřímé náklady (v Kč)	3 248 676
Přímé náklady (v Kč)	1 500 943
<b>Režijní přírážka</b>	<b>216%</b>

Podle výpočtu je stanovena režijní přírážka ve výši 216 % k přímým mzdovým nákladům.

### 9.1.5 Nový kalkulační vzorec sloužící k přiřazování nákladů výkonům

Na základě provedených zpřesnění, tzn. stanovení dalších přímých mzdových nákladů a také rozdělení režijních nákladů na zboží a výrobky, jsem vypracoval nový způsob přiřazování nákladů výkonům. Následně tedy uvádím nový kalkulační vzorec, který zohledňuje tento nový způsob přiřazování nákladů.

Přímý materiál
+ Přímé mzdy (mzdy za šití, mzdy za stříhání, mzdy za dokončování)
<b>= Celkem přímé náklady</b>
+ Režijní přírážka (216 % k přímým mzdám)
<b>= Úplné vlastní náklady výkonu</b>

Obr. 18. Nový způsob přiřazování nákladů výkonům  
[Zdroj: Vlastní]

## 9.2 Porovnání původního a nového způsobu přiřazení nákladů výkonům

Nově navržený kalkulační vzorec nyní porovnám s původním kalkulačním vzorcem takovým způsobem, že provedu výpočet celkových nákladů u tří výrobků. Výpočty jsou uvedeny v tabulkách (Tab. 15, 16, 17).

Tab. 15. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní]

Výrobek: kód 1	Původní způsob výpočtu (v Kč)	Nový způsob výpočtu (v Kč)
Přímý materiál	180,00	180,00
Přímé mzdy celkem	55,00	111,29
externí šití	55,00	55,00
stříhání	0,00	17,80
dokončování	0,00	38,49
<b>Celkem přímé náklady</b>	<b>235,00</b>	<b>291,29</b>
Režijní přírážka	<b>690%</b> 379,50	<b>216%</b> 240,39
<b>Celkem nepřímé náklady</b>	<b>379,50</b>	<b>240,39</b>
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>614,50</b>	<b>531,68</b>

Tab. 16. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní]

Výrobek: kód 10	Původní způsob výpočtu (v Kč)	Nový způsob výpočtu (v Kč)
Přímý materiál	233,00	233,00
Přímé mzdy celkem	110,00	169,31
externí šití	110,00	110,00
stříhání	0,00	12,19
dokončování	0,00	47,12
Celkem přímé náklady	343,00	402,31
Režijní přírážka	690% 759,00	216% 365,71
Celkem nepřímé náklady	759,00	365,71
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>1102,00</b>	<b>768,02</b>

Tab. 17. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní]

Výrobek: kód 16	Původní způsob výpočtu (v Kč)	Nový způsob výpočtu (v Kč)
Přímý materiál	130,00	130,00
Přímé mzdy celkem	60,00	99,26
externí šití	60,00	60,00
stříhání	0,00	9,39
dokončování	0,00	29,87
Celkem přímé náklady	190,00	229,26
Režijní přírážka	690% 414,00	216% 214,40
Celkem nepřímé náklady	414,00	214,40
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>604,00</b>	<b>443,66</b>

Z uvedených propočtů je zřejmé, že díky novému způsobu přiřazování nákladů dokážeme přesněji vypočítat přímé (variabilní) náklady. Rozdíl je viditelný i u nepřímých (režijních) nákladů, jejichž podíl se v novém kalkulačním vzorci snížil. Ke snížení nepřímých nákladů došlo ze dvou důvodů. Prvním důvodem je přefazování části nepřímých nákladů na náklady přímé (mzdy pracovníků na úseku stříhání a úseku dokončování). Druhým důvodem je vyčlenění nákladů nesouvisejících s výrobním procesem (náklady související se zbožím a náklady nesouvisející s výrobním procesem – např. odměny managementu).

U nového způsobu výpočtu se liší také výsledné celkové náklady, které jsou u sledovaných výrobků o 13 až 30% nižší oproti původním celkovým nákladům. To je podstatné pro vý-

počet prodejní ceny, jelikož celkové náklady jsou ekvivalentem skladové ceny výrobku, ke které při prodeji připočteme ziskovou přírážku.

### 9.3 Závěrečná doporučení pro podnik

Nyní popíšu výhody nového způsobu přiřazování nákladů výkonům a jejich využitelnost pro podnik.

Vedlejším přínosem této práce je způsob výpočtu režijní přírážky u zboží. S využitím této přírážky jsou k prodávanému zboží přiřazeny nutné náklady, kterou souvisejí s touto činností. Podnik je nyní schopen velmi jednoduše stanovit minimální prodejní cenu u zboží.

Podstatným přínosem je nový způsob výpočtu nákladů u vlastních výkonů. Pomocí tohoto způsobu jsou na výrobek přiřazovány jen takové náklady, které souvisejí s vlastní výrobou.

Výpočet celkových nákladů výkonu se skládá z přímých nákladů, které je nyní možné přesně stanovit na konkrétní výrobek a také z nepřímých nákladů, které vypočteme pomocí režijní přírážky k přímým mzdám.

Pro podnik je znalost přímých nákladů velmi podstatná. Především v době probíhající ekonomické krize a stagnace poptávky je mnohdy nutné prodávat výrobky s prodejní cenou na hranici variabilních nákladů a jen s určitým navýšením. Toto navýšení nad hranici variabilních nákladů představuje krycí příspěvek, který zabezpečí úhradu alespoň části fixních nákladů. Díky znalosti přímých nákladů se vyloučí zakázky, jejichž prodejní cena by nepokryla ani přímé náklady, jsou tedy ztrátové a podnik by je měl zamítnout.

Především obchodní manažer společnosti musí odhadnout, v jakých případech je vhodné nabízet prodejní cenu, která bude zahrnovat celkové náklady a zisk. A také musí rozpoznat takové obchodní případy, při kterých je nutné pracovat na hranici variabilních nákladů. Myslím si, že obchodní manažer zná dostatečně tržní prostředí, proto může řešit individuálně každou poptávku.

Znalost nákladů a jejich přesné přiřazování výkonům je důležité pro každý podnik. Orientace v této problematice může přinést podniku pozitiva v podobě zvýšení objemu výroby, získání nových zákazníků a také zvýšení ziskovosti či rentability.

## ZÁVĚR

V mé bakalářské práci jsem se zabýval analýzou nákladů a jejich přiřaditelností výkonům.

Teoretickou část jsem využil ke shrnutí pojmů souvisejících s daným tématem. Zpracovával jsem ji se záměrem využít shromážděné teoretické poznatky v navazující praktické části.

V praktické části jsem nejdříve popsal firmu CLEANTEX a. s., aby čtenář získal představu o předmětu činnosti firmy, obchodních aktivitách a situaci v odvětví a na trhu. Dále jsem provedl analýzu nákladů podle druhového a následně podle kalkulačního členění a přiblížil současný způsob přiřazování nákladů výkonům používaný v podniku a vytknul jeho nedostatky.

Na základě identifikovaných nedostatků jsem se snažil vypracovat systém, který by vedl k příčinnému přiřazování nákladů vlastním výkonům. V postupných krocích jsem vypracoval přesnější způsob přiřazování nákladů výkonům.

Tento nový způsob lépe postihuje přímé náklady na výrobek a vede ke snížení podílu nepřímých nákladů. Bez ohledu na to, zda se bude v podniku využívat nový způsob výpočtu celkových nákladů, si myslím, že je velkým přínosem zpřesnění přímých nákladů. Taková znalost přispěje k jasnějšímu rozhodování o přijmutí či zamítnutí zakázek s prodejní cenou na hranici variabilních nákladů. To by mělo vést k většímu využití výrobních kapacit a zvýšení podílu na trhu.

Věřím, že se mi v mé bakalářské práci podařilo vypracovat aplikovatelný systém přiřazování nákladů výkonům ve firmě CLEANTEX a. s.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [4] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [5] LANG, H. *Manažerské účetnictví : teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [6] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví : kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [7] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* 1. vyd. Ostrava : Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.
- [8] MLČOCH, J. *Praktický průvodce podnikovou ekonomikou*. 1. vyd. Praha : Management Press, 1996. 229 s. ISBN 80-85943-11-5.
- [9] NĚMEC, V. *Řízení a ekonomika firmy*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 1998. 320 s. ISBN 80-7169-613-7.
- [10] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [11] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [12] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [13] SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika. 4. přepracované a doplněné vydání*. 4. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 473 s. ISBN 80-7179-892-4.

- [14] VOLLMUTH, H., J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. dotisk. Praha : Profess Consulting, 2004. 360 s. ISBN 80-7259-029-4.
- [15] WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. čes. vyd. Praha : C. H. Beck, 1995. 748 s. ISBN 80-7179-014-1.
- [16] ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

μm	Mikron.
ABC	Activity based costing.
CN	Celkové náklady.
ČSN	Česká soustava norem.
DHIM	Drobný hmotný investiční majetek.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
EN	Evropské normy.
ESD	Electrostatic discharge (výboj statické elektřiny).
FN	Fixní náklady.
ISO	International Organization for Standardization (mezinárodní organizace pro standardizaci).
N	Náklady.
n	Průměrné náklady.
Nf	Fixní náklady.
nf	Průměrné fixní náklady.
OOPP	Osobní ochranné pracovní prostředky.
Q	Objem výroby.
Q(BZ)	Objem výroby v bodu zvratu.
SZP	Sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance.
T	Tržby.
US FS	United States Federal Standard (federální standardy Spojených států).
UVNV	Úplné vlastní náklady výkonu.
VH	Výsledek hospodaření.



VN Variabilní náklady.

VÚO Výzkumný ústav oděvní.

x Objem výroby.

Z Zisk.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů [5] .....	19
Obr. 2. Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh celkových variabilních nákladů) [3] .....	21
Obr. 3. Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výroby (průběh průměrných variabilních nákladů) [3] .....	21
Obr. 4. Celkové fixní náklady při různých úrovních výrobních kapacit [10] .....	22
Obr. 5. Vývoj průměrných fixních nákladů [10] .....	23
Obr. 6. Grafická analýza bodu zvratu [16].....	24
Obr. 7. Přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonu [10].....	28
Obr. 8. Typový kalkulační vzorec [12] .....	30
Obr. 9. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a použití [3] .....	32
Obr. 10. Struktura nákladů v kalkulacích neúplných nákladů [12] .....	36
Obr. 11. Grafické znázornění organizační struktury společnosti CLEANTEX a. s. [Zdroj: Vlastní].....	43
Obr. 12. Ukázka sortimentu ESD oděvů - polokošile, mikina [Zdroj: Vlastní] .....	44
Obr. 13. Ukázka sortimentu oděvů pro čisté prostory - kombinéza s kapucí, dvoudílný oděv [Zdroj: Vlastní].....	45
Obr. 14. Procentuální podíl nákladů [Zdroj: Vlastní] .....	54
Obr. 15. Procentuální podíly přímých nákladů [Zdroj: Vlastní].....	54
Obr. 16. Současný způsob přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní].....	56
Obr. 17. Shrnutí hlavních nevýhod současného systému přiřazování nákladů [Zdroj: Vlastní] .....	57
Obr. 18. Nový způsob přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní] .....	66

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Zjednodušený výkaz zisků a ztráty v letech 2006-2009 [Zdroj: Vlastní] .....	49
Tab. 2. Vývoj hospodářského výsledku v letech 2006-2009 [Zdroj: Vlastní] .....	50
Tab. 3. Druhové členění nákladů [Zdroj: Vlastní] .....	51
Tab. 4. Druhové členění nákladů podle účtových skupin (s vyloučením nákladů na prodané zboží) [Zdroj: Vlastní] .....	53
Tab. 5. Kalkulační členění nákladů [Zdroj: Vlastní] .....	53
Tab. 6. Výpočet režijní přírážky u výrobků [Zdroj: Vlastní] .....	56
Tab. 7. Výpočet přímých mzdových nákladů na oddělení stříhárny [Zdroj: Vlastní] .....	60
Tab. 8. Výpočet přímých mzdových nákladů na úseku dokončování [Zdroj: Vlastní] .....	60
Tab. 9. Způsob výpočtu mzdových nákladů na výrobek na úseku dokončování [Zdroj: Vlastní] .....	61
Tab. 10. Náklady nesouvisející s výrobním procesem [Zdroj: Vlastní] .....	62
Tab. 11. Nepřímé náklady související se zbožím [Zdroj: Vlastní] .....	62
Tab. 12. Výpočet režijní přírážky u zboží [Zdroj: Vlastní] .....	64
Tab. 13. Výpočet nepřímých nákladů souvisejících s výrobky [Zdroj: Vlastní] .....	65
Tab. 14. Výpočet režijní přírážky u výrobků [Zdroj: Vlastní] .....	65
Tab. 15. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní] .....	66
Tab. 16. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní] .....	67
Tab. 17. Porovnání původního a nového způsobu přiřazování nákladů výkonům [Zdroj: Vlastní] .....	67

## SEZNAM PŘÍLOH

- P I Výsledovka za rok 2009
- P II Kalkulační členění nákladových účtů na přímé a nepřímé náklady
- P III Výpočet přímých nákladů na úseku stříhání
- P IV Výpočet přímých nákladů na úseku dokončování

# PŘÍLOHA P I: VÝSLEDOVKA ZA ROK 2009

.po 6  
VÝSLEDOVKA

období 01.01.2009 až 31.12.2009

strana: 1

firma: CLEANTEX a.s.

Účet	Název	V období	
<b>NÁKLADY</b>			
501100	Spotřeba přímého materiálu	3.209.469,83	
501300	spotřeba režijního materiálu	54.378,86	
501400	nákup DHIM	38.463,00	
501600	RM-DOTACE-Mango	52.925,56	
501601	režie-auto	3.848,77	
501666	Režie auto-nafta FABIA	2.999,75	
501700	režie auto-benzín	19.991,27	
501777	Režie auto-nafta	60.572,64	
501	* Spotřeba materiálu	3.442.649,68	*
502	Spotřeba energie	141.404,00	
504100	spotřeba zboží	4.822.617,14	
504	* Prodané zboží	4.822.617,14	*
512100	cestovné	64.553,05	
512	* Cestovné	64.553,05	*
513009	náklady na reprezentaci-nedaňové	12.050,10	
513	* Náklady na reprezentaci	12.050,10	*
518100	Ostatní služby	1.144.323,60	
518200	ost.sloužby-domáci šití	855.115,00	
518300	poštovné	8.805,00	
518500	leasingové splátky	12.532,00	
518	* Ostatní služby	2.020.775,60	*
521000	hrubá mzda	2.820.096,00	
521100	hrubá mzda-DOHODY	8.300,00	
521700	Hrubá mzda-náhrady za nemoc	6.079,00	
521	* Mzdové náklady	2.834.475,00	*
524300	sociální pojištění placené firmou	627.398,00	
524400	zdravotní poj.placené firmou	244.624,00	
524401	zdravotní pojištění tantiémy-firma	6.120,00	
524	* Zákonné sociální pojištění	878.142,00	*
527000	Zákonné sociální náklady -obědy	88.620,00	
527001	Zákonné sociální náklady-penzijní přípoj	24.000,00	
527	* Zákonné sociální náklady	112.620,00	*
531	Daň silniční	7.172,00	
538100	Ostatní daně a poplatky	6.515,22	
538	* Ostatní daně a poplatky	6.515,22	*
548100	ostatní provozní náklady-daňové	37.713,55	
548111	haléřové vyrovnání	21,34	
548200	ostatní provozní náklady-pojištění Auto	17.556,00	
548300	ostatní provozní náklady-pojištění majet	17.318,00	
548900	ostatní provozní náklady-nedaňové	5.650,00	
548	* Ostatní provozní náklady	78.258,89	*
551000	Odpisy dlouhdb.nehm.a hmot.majetku.	149.896,00	
551	* Odpisy dlouhdb.nehm.a hmot.majetku	149.896,00	*
563	Kurové ztráty	168.757,27	
568	Ostatní finanční náklady	45.132,89	
591	Daň z příjmu z běžné činnosti-splatná	234.000,00	
<b>Celkem</b>	<b>NÁKLADY</b>	<b>15.019.018,84</b>	<b>**</b>
<b>VÝNOSY</b>			
601100	tržby za vlastní výroby zahraničí	3.279.385,75	

## VÝSLEDOVKA

období 01.01.2009 až 31.12.2009

strana:

2

firma: CLEANTEX a.s.

Účet	Název	V období	
601200	tržby za vlastní výroby tuzemsko	4.653.667,61	
601	* Tržby za vlastní výroby	7.933.053,36	*
602100	tržby z prodeje služeb zahran.	76.500,00	
602200	tržby z prodeje služeb tuzemsko	50.903,40	
602	* Tržby z prodeje služeb	127.403,40	*
604100	prodej zboží tuzemsko	4.314.987,28	
604200	prodej zboží zahraničí	2.663.745,15	
604	* Tržby za zboží	6.978.732,43	*
642100	Tržba z prodeje materiálu-tuzemsko	29.355,00	
642200	Tržby z prodeje materiálu zahraničí	242.529,96	
642	* Tržby z prodeje materiálu	271.884,96	*
648000	Jiné provozní výnosy	51.676,68	
648111	Jiné provozní výnosy-hal.vyrovnání	3,41	
648700	Jiné provozní výnosy-DOTACE-MANGO	320.000,00	
648800	Jiné provozní výnosy-slevy-Vaspon-K.M.	1.106,97	
648	* Jiné provozní výnosy	372.787,06	*
662100	Úroky z BU,jiné	2.889,36	
662400	Úroky z půjček	54.036,31	
662500	Úroky spořicí účet ČSOB	107.092,46	
662600	úroky termínový účet Volksbank	556,17	
662	* Úroky	164.574,30	*
663	Kurzové zisky	89.053,13	
Celkem	VÝNOSY	15.937.488,64	**
Celkem	ZISK (- ztráta) RENTABILITA ( zisk/náklady ) %	918.469,80 6	***

## PŘÍLOHA P II: KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADOVÝCH ÚČTŮ NA PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY

Účet	Název	Částka v Kč	Kalkulační členění
501100	Spotřeba přímého materiálu	3 209 469,83	přímé
501300	Spotřeba režijního materiálu	54 378,86	nepřímé
501400	Nákup DHIM	38 463,00	nepřímé
501600	Dotace (EU projekty)	52 925,56	nepřímé
501601	Režie auto	3 848,77	nepřímé
501666	Režie auto-nafta Fabia	2 999,75	nepřímé
501700	Režie auto-benzín Octavia sedan	19 991,27	nepřímé
501777	Režie auto-nafta Ocravia Combi	60 572,64	nepřímé
<b>501</b>	<b>Spotřeba materiálu</b>	<b>3 442 649,68</b>	X
<b>502</b>	<b>Spotřeba energie</b>	<b>141 404,00</b>	nepřímé
504100	Spotřeba zboží	4 822 617,14	přímé
<b>504</b>	<b>Prodané zboží</b>	<b>4 822 617,14</b>	X
<b>512</b>	<b>Cestovné</b>	<b>64 553,05</b>	nepřímé
513009	Náklady na reprezentaci - nedaňové	12 050,10	nepřímé
<b>513</b>	<b>Náklady na reprezentaci</b>	<b>12 050,10</b>	X
518100	Ostatní služby	1 144 323,60	nepřímé
518200	Ostatní služby (domácí šití)	855 115,00	přímé
518300	Poštovné	8 805,00	nepřímé
518500	Leasingové splátky	12 532,00	nepřímé
<b>518</b>	<b>Ostatní služby</b>	<b>2 020 775,60</b>	X
521000	Hrubá mzda	2 820 096,00	nepřímé
521100	Hrubá mzda - dohody	8 300,00	nepřímé
521700	Hrubá mzda - náhrady za nemoc	6 079,00	nepřímé
<b>521</b>	<b>Mzdové náklady</b>	<b>2 834 475,00</b>	X
524300	Sociální pojištění placené firmou	627 398,00	nepřímé
524400	Zdravotní pojištění placené firmou	244 624,00	nepřímé
524401	Zdravotní pojištění - tantiémy-firma	6 120,00	nepřímé
<b>524</b>	<b>Zákonné sociální pojištění</b>	<b>878 142,00</b>	X
527000	Zákonné sociální náklady - obědy	88 620,00	nepřímé
527001	Zákonné sociální náklady - penz.přip.	24 000,00	nepřímé
<b>527</b>	<b>Zákonné sociální náklady</b>	<b>112 620,00</b>	X
<b>531</b>	<b>Daň silniční</b>	<b>7 172,00</b>	nepřímé
538100	Ostatní daně a poplatky	6 515,22	nepřímé
<b>538</b>	<b>Ostatní daně a poplatky</b>	<b>6 515,22</b>	X
548100	Ostatní provozní náklady - daňové	37 713,55	nepřímé
548111	Haléřové vyrovnání	21,34	nepřímé
548200	Ostatní provozní náklady- poj. auto	17 556,00	nepřímé
548300	Ostatní provozní náklady- poj. majetek	17 318,00	nepřímé
548900	Ostatní provozní náklady - nedaňové	5 650,00	nepřímé
<b>548</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>78 258,89</b>	X
551000	Odpisy DNM a DHM	149 896,00	nepřímé
<b>551</b>	<b>Odpisy DNM a DHM</b>	<b>149 896,00</b>	X
<b>563</b>	<b>Kursově ztráty</b>	<b>168 757,27</b>	nepřímé
<b>568</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>45 132,89</b>	nepřímé
	CELKEM	14 785 018,84	X

## PŘÍLOHA P III: VÝPOČET PŘÍMÝCH NÁKLADŮ NA ÚSEKU STŘÍHÁNÍ

Výrobky			Cena práce na stříhání							
Výrobek (kód)	Poznámka	Objem produkce v roce 2009	Počet dílů stříhání	Počet ks vybavení	Celkový počet dílů	Celkový počet vybavení	Cena za stříhání u výrobku	Cena za vybavení u výrobku	Cena za stříhání a vybavení na kus výrobku	Celkem (kontrola)
1		668	12	3	8016	2004	16,82	0,981132	17,80	11890,99
2		4399	12	3	52788	13197	16,82	0,981132	17,80	78306,07
3		1304	12	3	15648	3912	16,82	0,981132	17,80	23212,35
4		702	9	5	6318	3510	12,61	1,635221	14,25	10003,52
5		198	11	10	2178	1980	15,42	3,270441	18,69	3700,331
6		92	9	4	828	368	12,61	1,308176	13,92	1280,915
7		91	26	12	2366	1092	36,44	3,924529	40,37	3673,426
8		13	17	5	221	65	23,83	1,635221	25,46	331,0215
9		141	8	3	1128	423	11,21	0,981132	12,19	1719,396
10		1033	8	3	8264	3099	11,21	0,981132	12,19	12596,71
11		170	13	3	2210	510	18,22	0,981132	19,20	3264,429
12		332	12	5	3984	1660	16,82	1,635221	18,45	6127,049
13		139	7	4	973	556	9,81	1,308176	11,12	1545,638
14		165	2	4	330	660	2,80	1,308176	4,11	678,3921
15		53	6	4	318	212	8,41	1,308176	9,72	515,0566
16		1605	6	3	9630	4815	8,41	0,981132	9,39	15072,56
17		426	6	3	2556	1278	8,41	0,981132	9,39	4000,568
18		634	5	4	3170	2536	7,01	1,308176	8,32	5272,6
19		349	7	3	2443	1047	9,81	0,981132	10,79	3766,635
20		12	5	4	60	48	7,01	1,308176	8,32	99,79685
21		145	3	2	435	290	4,20	0,654088	4,86	704,5586
22		199	5	6	995	1194	7,01	1,962265	8,97	1785,128
23		108	8	30	864	3240	11,21	9,811323	21,02	2270,645
24		567	8	16	4536	9072	11,21	5,232706	16,45	9324,808
25		1	10	18	10	18	14,02	5,886794	19,90	19,90325
26		231	8	14	1848	3234	11,21	4,578617	15,79	3647,902
27		337	8	11	2696	3707	11,21	3,597485	14,81	4991,189
28		115	4	6	460	690	5,61	1,962265	7,57	870,4174
		14229	247	191	135273	64417				210672

90% mzdy 10% mzdy

Mzd. náklady	měsíc	rok
stříhárna	17556	210672

(vč. soc. a zdr. poj.) 1 prac.

Operace na úseku stříhání	Mzdové náklady (v Kč)	Celkový počet dílů (v ks)	Cena na jeden díl (v Kč)
Počet ustřižených dílů (90% mzdových nákladů)	189 604,80	135273	1,4016
Počet dílů přípravy (10% mzdových nákladů)	21 067,20	64417	0,3270
<b>Mzdové náklady celkem</b>	<b>210 672,00</b>	X	X



## PŘÍLOHA P IV: VÝPOČET PŘÍMÝCH NÁKLADŮ NA ÚSEKU DOKONČOVÁNÍ

Výrobky			Cena práce na dílně				
Výrobek (kód)	Poznámka	Objem produkce v roce 2009	Počet druků	Celk. počet druků	Proc. podíl na výrobek	Cena za kus	Cena celkem (kontrola)
1		668	16	10688	6,09%	<b>38,49</b>	25712,96
2		4399	16	70384	40,12%	<b>38,49</b>	169328,33
3		1304	16	20864	11,89%	<b>38,49</b>	50194,17
4		702	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	2808,00
5		198	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	792,00
6		92	8	736	0,42%	<b>21,25</b>	1954,65
7		91	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	364,00
8		13	10	130	0,07%	<b>25,56</b>	332,25
9		141	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	564,00
10		1033	20	20660	11,78%	<b>47,12</b>	48670,39
11		170	27	4590	2,62%	<b>62,21</b>	10575,02
12		332	13	4316	2,46%	<b>32,03</b>	10632,34
13		139	7	973	0,55%	<b>19,09</b>	2653,57
14		165	6	990	0,56%	<b>16,93</b>	2794,22
15		53	7	371	0,21%	<b>19,09</b>	1011,79
16		1605	12	19260	10,98%	<b>29,87</b>	47940,30
17		426	12	5112	2,91%	<b>29,87</b>	12724,34
18		634	10	6340	3,61%	<b>25,56</b>	16203,64
19		349	12	4188	2,39%	<b>29,87</b>	10424,40
20		12	10	120	0,07%	<b>25,56</b>	306,69
21		145	4	580	0,33%	<b>12,62</b>	1830,35
22		199	4	796	0,45%	<b>12,62</b>	2512,00
23		108	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	432,00
24		567	4	2268	1,29%	<b>12,62</b>	7157,31
25		1	10	10	0,01%	<b>25,56</b>	25,56
26		231	8	1848	1,05%	<b>21,25</b>	4907,88
27		337	0	0	0,00%	<b>4,00</b>	1348,00
28		115	2	230	0,13%	<b>8,31</b>	955,83
		14229	234	175454	100,00%		<b>435156</b>

Mzd. náklady	měsíc	rok
dokončování	36263	<b>435156</b> (vč. soc. a zdr. poj.)

3 prac.

Operace na úseku dokončování	Mzdové náklady (v Kč)	Celkový počet operací	Cena za provedenou operaci (v Kč)
Mzdové náklady za balení (4 Kč za kus)	56 916,00	14229	4,0000
Mzdové náklady za drukování	378 240,00	175454	2,1558
<b>Mzdové náklady celkem</b>	<b>435 156,00</b>	X	X
<b>Počet vyrobených výrobků (v ks)</b>	<b>14229</b>		