

Návrh změny kalkulačního systému společnosti XY s.r.o.

Nikola Linková

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Nikola Linková**
Osobní číslo: **M110208**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Finanční řízení podniku**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Návrh změny kalkulačního systému společnosti XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši poznatků z oblasti nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY s.r.o.
- Provedte analýzu nákladů a současného systému používaných kalkulací ve společnosti XY s.r.o.
- Aplikujte vhodnou kalkulační metodu pro vybrané výrobky společnosti XY s.r.o.
- Navrhněte a doporučte vhodnou kalkulační metodu pro společnost XY s.r.o.

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. Ed. 6th. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Vyd. 2. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Vyd. 1. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Eva Heczková, Ph.D.

Vyšší odborná škola ekonomická

Datum zadání bakalářské práce:

14. března 2014

Termín odevzdání bakalářské práce:

25. dubna 2014

Ve Zlíně dne 11. dubna 2014



Mgr. Pavel Hýl
zast. děkanka



Bc. Ing. Šárka Vránová, Ph.D.
zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním 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 obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému;
- na mou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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 posudků 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 nahlížení 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.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – 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 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 bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 24.4.2014



⁴ 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:

- (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 výtěžku 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 přihlídně k výši výtěžku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem bakalářské práce je navrhnout vhodnou kalkulaci pro společnost XY s.r.o., která bude poskytovat podrobné podklady pro stanovení nákladů jednotlivým výkonům. Práce se skládá ze dvou částí, z teoretické a praktické části. První, teoretická část provádí průzkum literárních zdrojů a zpracovává podklady pro praktickou část z oblasti manažerského účetnictví, a to zejména nákladů a kalkulací. V praktické části je nejprve představen profil společnosti XY s.r.o. Nezbytnou součástí praktické části je analýza nákladů společnosti, analýza stávajícího kalkulačního systému a následný návrh nového kalkulačního systému. V závěru práce je navržena a doporučena kalkulační metoda a také kalkulační vzorec, který je pro společnost XY s.r.o. nejvhodnější.

Klíčová slova: analýza nákladů, přímé náklady, nepřímé náklady, kalkulace, kalkulační vzorec

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is to propose a suitable calculation for company XY s.r.o. which provides detailed data for determination of costs of company's products. The work consists of two parts a theoretical and practical part. The theoretical part carries out research a literary sources and processes documents for the practical part of management accounting in particular costs and calculations. The profile of company XY s.r.o. is introduced in the practical part. Essential portions of the practical part are cost analysis, analysis of the existing costing system and subsequent proposal of optimization costing system. Conclusion consists of suggested and recommended calculation method and calculation formula suited for company XY s.r.o.

Keywords: Analysis of Costs, Direct Costs, Indirect Costs, Calculation, Calculation Formula

Poděkování

Úvodem bych chtěla poděkovat své odborné vedoucí za cenné rady, odbornou pomoc a také veškerý čas, který mi věnovala při konzultacích k vypracování mé bakalářské práce. Ráda bych také poděkovala společnosti XY s.r.o. a jejím zaměstnancům za veškeré poskytnuté interní informace k danému tématu, bez kterých bych nemohla vypracovat praktickou část této práce. Velký dík také patří mé rodině a blízkým za jejich podporu po celou dobu studia.

„Kdo chce mít zisk, ten musí nést i náklady.“

Titus Maccius Plautus

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	12
2 POJETÍ A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	13
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PRODUKCE	15
2.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.3.1 Členění nákladů ve vztahu k výkonům	17
2.3.2 Členění nákladů ve vztahu k útvarům	18
3 KALKULACE NÁKLADŮ	19
3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	19
3.2 PŘEDMĚT KALKULACE.....	21
3.3 ZPŮSOB PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	22
3.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	26
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY	32
4.1 HISTORIE	32
4.2 OCENĚNÍ A CERTIFIKACE	33
4.3 PRŮBĚH ČINNOSTI.....	33
5 ANALÝZA NÁKLADŮ	35
5.1 ANALÝZA CELKOVÝCH VÝDAJŮ/NÁKLADŮ.....	35
5.2 ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	37
5.3 ANALÝZA FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	40
5.4 ANALÝZA PŘÍMÝCH A NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ.....	44
6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU POUŽÍVANÝCH KALKULACÍ V PODNIKU XY	47
6.1 SLANÉ TYČINKY	49
6.2 KOLÁČEK S POVIDLY	51
6.3 ŽITNÝ CHLĚB	53
6.4 SHRUTÍ ANALÝZY	54
7 ZHODNOCENÍ POZNATKŮ ANALÝZ	56
8 NÁVRH ZMĚNY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	57
8.1 KALKULACE PŘÍMÝCH NÁKLADŮ.....	57
8.2 KALKULACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ	60
8.3 NÁVRH KALKULAČNÍHO VZORCE.....	63
8.4 SHRUTÍ NÁVRHU.....	65
9 DOPORUČENÍ	67
ZÁVĚR	69
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	72

SEZNAM OBRÁZKŮ	73
SEZNAM TABULEK.....	74
SEZNAM GRAFŮ	76
SEZNAM PŘÍLOH.....	77

ÚVOD

V současné době s rozvojem globalizace jsou kladeny na podniky vysoké nároky, se kterými se musí umět vypořádat. Jednak se jedná o požadavky na kvalitu surovin, ze kterých jsou produkty vyráběny, a jednak na cenu, za kterou je podnik ochoten výrobky na trhu prodávat. Ceny výrobků jsou pro úspěch podniku na trhu jedním z klíčových faktorů. Výrobky musí být ohodnoceny tak, aby pokryly veškeré náklady podniku a také přinesly určité procento zisku. Řízení nákladů a stanovení vhodné ceny výkonu je stěžejní pro zachování konkurenceschopnosti a také prosperity celého podniku. Pro efektivní řízení podnikových nákladů je pro každou společnost vhodné mít stanovený kalkulační systém.

Cílem této bakalářské práce je návrh takového kalkulačního systému pro podnik XY s.r.o., který by odpovídal podmínkám podniku, a který by podával co nejpřesnější údaje o vynaložených nákladech na výkon. Sekundárním cílem je analýza nákladů podniku a následná analýza současného stavu používaných kalkulací v podniku XY s.r.o. Tato bakalářská práce se dělí na dvě části – teoretickou a praktickou část.

V teoretické části je zpracována literatura z oblastí manažerského účetnictví a kalkulací. Nejprve se tato část věnuje manažerskému účetnictví a dále pojetí a členění nákladů. V další kapitole je charakterizován kalkulační systém, který je dále rozčleněn na předběžnou a výslednou kalkulaci. Dále je definován předmět kalkulace a je také vysvětlen pojem kalkulační jednice a kalkulované množství. Následné přiřazování nákladů popisuje, jakým způsobem se alokují náklady přímé i nepřímé na kalkulační jednici a podává stěžejní informace o vybraných metodách kalkulace, ze kterých je v praktické části vybrána právě jedna nejvhodnější. Závěr teoretické části je zaměřen na stručný popis šesti kalkulačních vzorců, jejichž struktura nákladů je zachycena v tabulkách.

Druhá, praktická část se nejprve zabývá představením společnosti XY s.r.o., její historií, certifikací a v neposlední řadě průběhem činnosti této společnosti. Pozornost je dále věnována analýze nákladů společnosti XY s.r.o., kdy je využito grafů a tabulek pro lepší orientaci a srozumitelnost. Grafy zobrazují většinou vývoj nebo strukturu nákladů v podniku. Nedílnou součástí je analýza současného stavu používaných kalkulací v podniku XY s.r.o. V další kapitole je navržena kalkulační metoda a následně je aplikována do zvoleného kalkulačního vzorce. Na závěr je navržena kalkulační metoda i vzorec doporučen vedení podniku XY s.r.o. a jsou dále uvedeny další cesty vedoucí ke snižování nákladů.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví podle Landy a Poláka (2008, s. 5) poskytuje ekonomické informace, které slouží k vedení, rozhodování a kontrole ekonomického vývoje podniku. Manažerské účetnictví zjišťuje různorodé informace potřebné pro efektivní řízení v rámci daného podniku. Do této části manažerského účetnictví spadá použití různých modelů pro zobrazení interních ekonomických informací, kalkulace vlastních a úplných vlastních nákladů výkonu, soustava rozpočtů a finančních plánů, vnitřní kontrola a řešení různých typů rozhodovacích úloh.

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, jaký typ informací dokáže řídicím pracovníkům poskytnout. Důležité je zejména členění poskytovaných informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah byl typický pro historický vývoj manažerského účetnictví. Proces se dělí do tří fází. **V první fázi** se účetnictví orientuje hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů. Nejprve podle jejich vztahu k prodávaným konečným výkonům, a také podle vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady nebo výnosy odpovídají. **Ve druhé fázi** se takto členěné náklady porovnávají s žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem a poskytují tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. (Král, 2006, s. 21)

Účetnictví, které poskytuje informace pro zajištění těchto dvou fází, se chápe jako základní část manažerského účetnictví a označuje se jako nákladové účetnictví. Hlavním cílem je zjištění informací pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech bylo již rozhodnuto. Jedná se například o informace o zákaznících (počtu zákazníků a jejich poptávce), způsobech výroby výrobků (kapacitní normy, pracovní síla) nebo externích zdrojích pro zajištění procesu výroby (dodavatelé materiálu, banky). Tyto informace jsou důležité pro vedení výrobního podniku. Dále je nutné znát podniková aktiva a pasiva, náklady a výnosy, příjmy a výdaje a také zisk. (Král, 2006, s. 21–22)

Ve třetí fázi je důležité rozšířit manažerské účetnictví o informace, které umožní vyhodnocovat a doporučovat různé alternativy budoucího rozvoje podniku. V této fázi dochází k tzv. přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. (Král, 2006, s. 22–23)

Manažerské účetnictví zahrnuje nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 17).

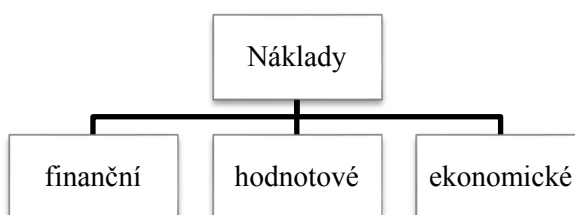
2 POJETÍ A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

„Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od účetnictví finančního je výrazně větší potřeba informací o nákladech, které pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách. Uvedená odlišnost se projevuje až do té míry, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech rozdílně vymezen.“ (Král, 2006, s. 43)

Král (2006, s. 44) uvádí, že náklady ve finančním účetnictví jsou pojaty jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu.

„V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“ (Král, 2006, s. 44).

Podle Krále (2006, s. 56) se náklady ve finančním a manažerském účetnictví liší nejen v rozdílném vymezení účelnosti a účelovosti a rozdílném rozložení v čase, ale také způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V této souvislosti je východiskem trojí pojetí nákladů a to tzv. finanční, hodnotové a ekonomické.



Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 57)

Obr. 1. Pojetí nákladů

Král (2006, s. 57) uvádí charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů. **Finanční pojetí** nákladů, které se používá nejčastěji ve finančním účetnictví, je založeno na aplikaci skutečných pořizovacích cen. Náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz, mohou být především náklady uhrazované v peněžní formě (mzdy) a náklady, které byly vypořádány v předchozích obdobích (odpisy).

Král (2006, s. 58) také popisuje charakteristické rysy **hodnotového pojetí** nákladů. Smyslem tohoto pojetí jsou informace spojené s běžným řízením a kontrolou reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Způsob ocenění majetku je na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci.

Posledním pojetím nákladů je podle Krále (2006, s. 60) **ekonomické pojetí**, které požaduje informace pro řízení probíhajících procesů, a také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimální budoucí alternativy. S výběrem vhodné alternativy souvisí chápání nákladů jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. Maximální ušlý efekt, který je obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě, se nazývá oportunitní náklad. Oportunitní náklad představuje měřítko účelnosti vybrané alternativy.

2.1 Druhovému členění nákladů

Popesko (2009, s. 34–35) uvádí, že druhové členění nákladů je nejběžnější klasifikací nákladů ve finančním účetnictví. Náklady se člení dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového procesu. Toto rozdělení nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Druhové členění nákladů se používá pro sestavování podnikových účetních výkazů, například pro sestavení výkazu zisku a ztráty. V zásadě existuje několik nákladových druhů, které tvoří nákladovou strukturu v každém podniku.

Mezi tyto nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu, energie a ostatních služeb,
- osobní náklady (mzdy, SZP),
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- finanční náklady (Popesko, 2009, s. 35).

Nákladové druhy lze podle autorů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 77) charakterizovat jako náklady prvotní, externí. Náklady prvotní jsou zachycovány hned při vstupu do podniku a náklady externí vznikají spotřebou výrobků, práce a služeb externích dodavatelů. V členění nákladů jednotlivých středisek se náklady dělí na druhotné, interní. Představují spotřebu vnitropodnikových výkonů. Náklady druhotné vznikají v důsledku spotřeby výkonů, které již byly vyrobeny v daném podniku a náklady interní vznikají spotřebou vlastních výkonů podniku.

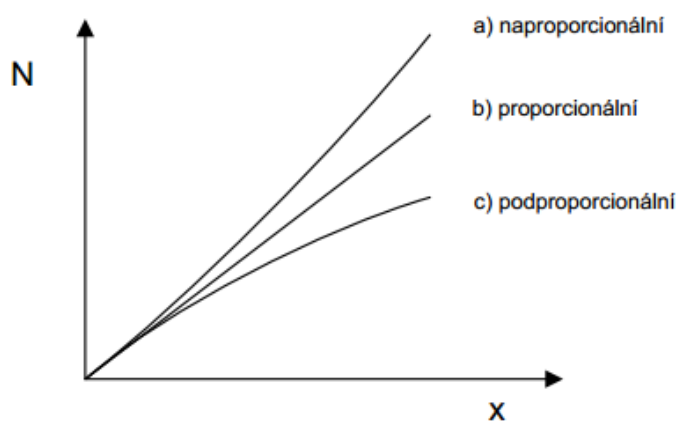
2.2 Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce

Pro rozhodování je podle Synka (2003, s. 76) důležité třídění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby na fixní a variabilní náklady.

Popesko (2009, s. 39–40) definuje **variabilní náklady** jako náklady, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní. Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady, které se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby. Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter. Jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter. Dále se variabilní náklady mohou dělit na nadproporcionální a podproporcionální. Nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem produkce a podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem produkce.

Autor (Popesko, 2009, s. 39–40) uvádí příklady těchto nákladů. *Proporcionální* náklad může být úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo spotřeba energie. *Nadproporcionální* náklad může být mzda výrobních dělníků, kde při růstu objemu produkce je zaměstnavatel nucen zavádět noční a víkendové pracovní směny. V tomto případě budou jednotkové VN vyšší než při standardních denních směnách. Příkladem *podproporcionálních* nákladů mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy při růstu objemu výkonů a nákupu většího množství materiálu dodavatel nabízí množstevní slevy.

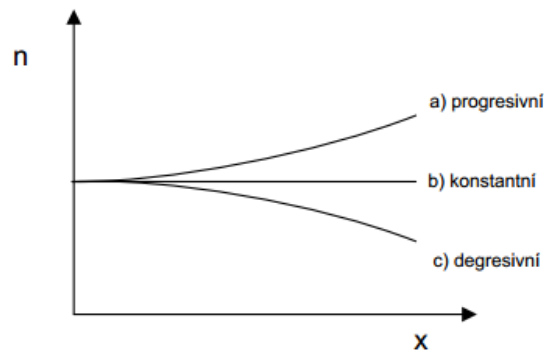
„Variabilní náklady představují vklady, které je možné ekonomicky dělit a vkládat do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů a to v čase, v němž jsou uskutečňovány“ (Čechová, 2006, s. 76).



Zdroj: Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26

Obr. 2. Průběh celkových VN

Obr. 2. znázorňuje závislost celkových variabilních nákladů na změnách objemu produkce.



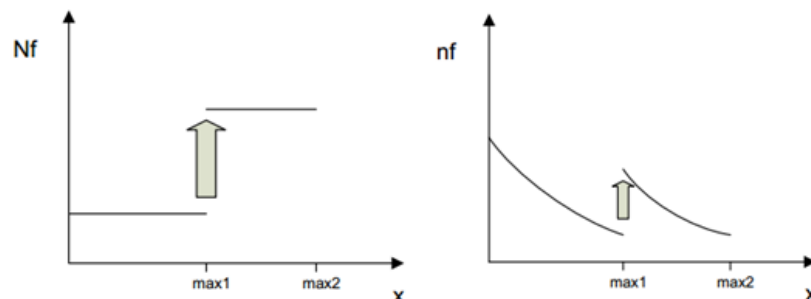
Zdroj: Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26

Obr. 3. Průběh průměrných VN

Obr. 3. znázorňuje závislost průměrných variabilních nákladů na změnách objemu produkce.

Fixní náklady zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity podniku v průběhu určitého časového období. Charakteristické je, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady připadající na jednotku produkce se s růstem výkonů podniku snižují. Fixní náklady se v případě změny jejich výše mění zpravidla najednou, tzv. skokově. Příkladem může být změna výrobní kapacity. (Popesko, 2009, s. 40)

Fixní náklady jsou převážně vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh výroby. Tato skutečnost vede k maximálnímu využití kapacity. Čím vyšší bude objem výroby na dané kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. (Král, 2006, s. 76)



Zdroj: Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 27

Obr. 4. Průběh celkových a průměrných FN

2.3 Účelové členění nákladů

Čechová (2006, s. 70–71) uvádí, že účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Každý náklad má při svém vzniku vymezenou účelovost. Je zásadní vědět, k jakému konečnému účelu se budou peněžní prostředky vynakládat. Z hlediska účelovosti lze náklady rozdělit ve vztahu k výkonům a ve vztahu k útvarům.

2.3.1 Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Náklady se mohou dělit *podle uplatnění* na technologické a na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou podle Synka (2003, s. 75) řízeny technickohospodářskými normami a jsou přímo spojeny s určitým výkonem v podniku.

Náklady na obsluhu a řízení jsou podle Synka (2003, s. 75) položky, které jsou řízeny limity a normativy a souvisí s výrobou jako celkem.

Na tyto náklady navazuje členění nákladů *podle informačních požadavků*.

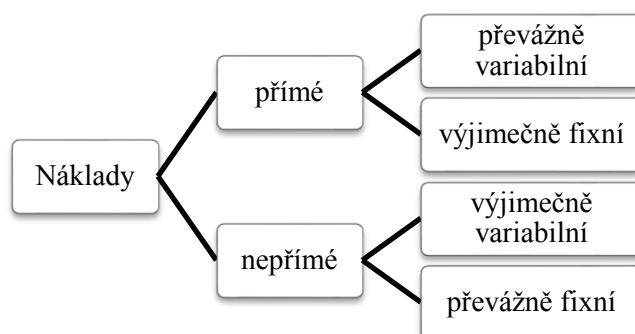
V práci (Král, 2006, s. 69) uvádí autor, že obecným rozčleněním nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, je výchozím momentem pro určení a zjištění konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek. Nákladový úkol se dále stanoví poměrně snadno, jelikož v podniku je stanovena příslušná norma, která se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených výkonů (počtem, kolikrát dělník provedl danou operaci). Tento proces lze provést zpravidla u technologických nákladů, které souvisejí s jednotkou dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové** a jsou základním hodnotovým informačním nástrojem kalkulace. Výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Tyto náklady se označují jako **náklady režijní** a jejich základním hodnotovým informačním nástrojem řízení je rozpočet.

Podle početně technického přiřazování (kalkulační členění) se náklady dělí na přímé a nepřímé.

Král (2006, s. 72–73) uvádí, že **přímé náklady** souvisejí s konkrétním druhem výkonu a přiřazují se k výkonu přímo. **Nepřímé náklady** nesouvisí s jedním druhem výkonu a přiřazují se nepřímo pomocí zvolených veličin. Nepřímé náklady zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku.

Jak uvádí Lang (2005, s. 42–43), přímé náklady jsou zjišťovány na základě vnitropodnikových dat a dokumentů a jsou bezprostředně přiřazeny k vyráběnému výrobku nebo službě. Nepřímé náklady nejsou přímo zúčtovány jednotlivým výkonům, proto je důležité hledat cesty, jak by bylo možné takové náklady přiřadit výkonům podle příčiny nebo místa vzniku.

Vysušil (2004, s. 72) uvádí, že přímé i nepřímé náklady mohou být variabilní i fixní. Podle něj variabilní náklady jsou všechny přímé či nepřímé náklady na výrobu, které se mění s objemem produkce a fixní náklady jsou ty nepřímé či přímé náklady, které se nemění s objemem produkce.



Zdroj: Vlastní zpracování (Vysušil, 2004, s. 72)

Obr. 5. Kalkulační členění nákladů

Vysušil (2004, s. 72–73) uvádí příklady přímých a nepřímých, variabilních a fixních nákladů. Přímé variabilní náklady mohou být náklady vynaložené na spotřebu materiálu nebo na mzdy. Přímé fixní náklady mohou být přímé odpisy takového zařízení, na němž se vyrábí pouze jeden typ výrobku, přímé náklady na výzkum a vývoj jednoho typu výrobku, přímé náklady na úroky z úvěrů na jeden typ výrobku a přímé nájemné na jeden typ zařízení. Správní a odbytová režie je podle Vysušila řazena do nepřímých fixních nákladů. Nepřímým variabilním nákladem je spotřeba výrobní energie, která není rozdělena na jednotlivé druhy výrobků.

2.3.2 Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Čechová (2006, s. 75) uvádí, že prováděné aktivity podniku lze rozdělit do různých útvarů. Náklady vznikají vždy v určitém útvaru a lze sledovat vztah k těmto útvarům. Toto členění se nazývá členění podle místa vzniku. U větších organizačních útvarů jsou rozloženy pravomoci v rozhodování a odpovědnosti za chod daného místa. Využívá se zde členění nákladů podle odpovědnosti.

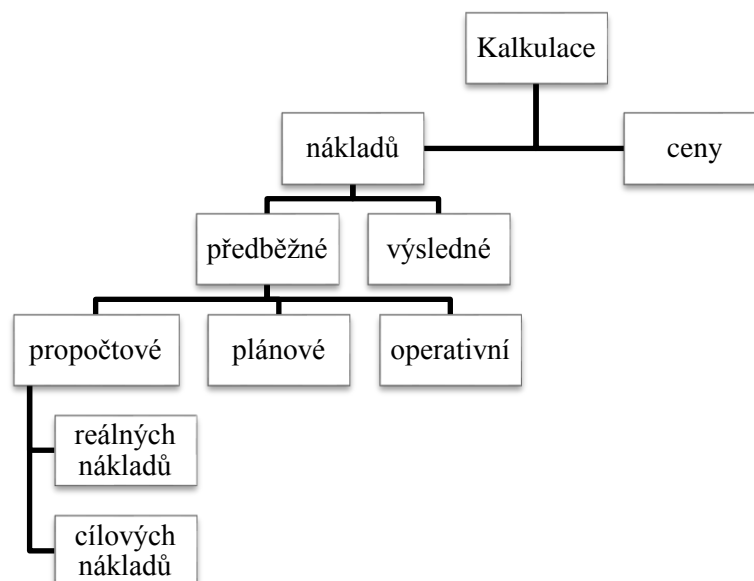
3 KALKULACE NÁKLADŮ

„Jednou z podmínek přežití podniku je jeho konkurenceschopnost, ta souvisí především s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Je jisté, že prodejnost výkonů podniku závisí na jejich užitné hodnotě a jí odpovídající ceně, kterou je zákazník ochoten za požadovaný výkon zaplatit. Nástrojem, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu, je kalkulace.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175)

Z toho vyplývá význam kalkulace pro řízení vývoje nákladů výkonů a tím i pro řízení celého podniku. Kalkulace slouží jako základ pro plánování a kontrolu v operativním řízení, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené výroby. Kalkulace slouží jako podklad pro rozhodování o struktuře a sortimentu vyprodukovaných výkonů, pro rozhodování týkajícího se cenové politiky, a jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen. (Hradecký, Landa a Šiška, 2008, s. 175)

Podle Čechové (2006, s. 80) je kalkulace činnost, která je směřována ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně stanoven, co se týče druhu, množství a jakosti. Tento výkon se nazývá kalkulační jednice. Kalkulace je výsledek výpočtu celkových nákladů na danou kalkulační jednici a lze ji také chápat jako informační systém podniku, jelikož je úzce spojena s manažerským účetnictvím.

3.1 Kalkulační systém



Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 187)

Obr. 6. Kalkulační systém a jeho členění

Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší podle zobrazení plných nebo dílčích nákladů, podle toho, jaké metody jsou použity pro přepočtení nákladů na jednotku výkonu, a také se liší dobou sestavení a časovou možností využití. Kalkulace se mohou dělit na kalkulace nákladů a kalkulace ceny. Kalkulace nákladů se dále dělí na předběžné a výsledné kalkulace. (Čechová, 2006, s. 91–92)

Předběžné kalkulace

Kalkulace předběžné jsou charakteristické tím, že se sestavují ještě před zahájením výroby. Podnik nemá k dispozici informace o tom, jaký objem nákladů určitý výrobek spotřebuje, a proto se do určité míry náklady odhadují. (Popesko, 2009, s. 56)

Předběžné kalkulace se dělí na propočtové, plánové a operativní.

Fibířová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 247) uvádí, že **propočtové kalkulace** se sestavují v etapě, kdy ještě neprobíhá výroba a prodej, ale pouze vývoj a příprava výroby nového výrobku. Cílem je zajistit, aby tento proces splňoval požadavky zákazníka, a také aby prodejní cena pokryla náklady a zajistila podniku požadovaný zisk.

Propočtové kalkulace se podle Krále (2006, s. 190) používají pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Náklady lze kalkulovat jak pro výkony, které jsou předmětem prodeje, tak pro vnitřní potřebu podniku.

Plánové kalkulace se určují za stanovené období a vyjadřují úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v určitém období dosaženo. Cílem je poskytnout informace pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 248)

Plánové kalkulace mají podle Krále (2006, s. 194) význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se opakuje v průběhu delšího časového období. Tyto kalkulace vycházejí z podrobných konstrukčních a technologických příprav výroby daného výrobku. Součástí plánových kalkulací jsou normy, které se stanovují z existujícího stavu konstrukčního řešení výrobku, navržené technologie a organizace výroby.

Král (2006, s. 196) dále popisuje **operativní kalkulace**, které jsou platné vždy ode dne, kdy dojde ke změně během výrobního procesu. Tyto kalkulace vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají konkrétním podmínkám ve výrobním i technickém procesu.

Výsledné kalkulace

Výsledné kalkulace se sestavují až po dokončení výkonu, kdy má organizace k dispozici skutečné hodnoty spotřebovaných nákladů (Popesko, 2009, s. 56).

Výsledné kalkulace slouží především k následné kontrole hospodárnosti, kdy se zjišťují skutečně vynaložené náklady v průměru na jednotku výkonů v daném období (Čechová, 2006, s. 93).

Průměrné jednotkové náklady se porovnávají s úkolem daným zpravidla operativní kalkulací a jsou podkladem pro ověření reálnosti operativních kalkulací výkonů. Výsledné kalkulace mají význam spíše pro zakázkový typ výroby a pro delší výrobní cyklus. Nižší vypovídací schopnost má výsledná kalkulace v podmínkách hromadné a sériové výroby, jejichž výroba má kratší výrobní cyklus a výrobky jsou určeny neznámému konečnému spotřebiteli. (Král, 2006, s. 199)

Kalkulace ceny

Kalkulace ceny se liší od kalkulace nákladů obsahem, jelikož obsahuje předpokládaný zisk a také celkovým přístupem k její tvorbě. Cenová kalkulace zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů. Při stanovení ceny výkonu podnik vychází z maximální hranice, kterou stanoví odběratel tak, aby zajistil vlastní výnosnost. Podnik musí vytvářet kalkulaci ceny vlastních výkonů tak, aby tomuto požadavku vyhověl, a také si zajistil plánovaný zisk. (Čechová, 2006, s. 94)

3.2 Předmět kalkulace

„Kalkulace jsou vytvářeny různými metodami, které jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace, struktuře nákladů, které se zjišťují nebo stanovují. Metoda kalkulace je tedy způsob stanovení předpokládané výše nákladů na určitý výkon podniku nebo následné zjištění skutečných nákladů na určitý výkon podniku.“ (Čechová, 2006, s. 80)

„Předmětem kalkulace obecně mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí“ (Král, 2006, s. 122).

Předmět kalkulace je podle Fibírové (2003, s. 75) vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednice je konkrétní finální výkon, který je vymezený určitou měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady, popřípadě další hodnotové veličiny (Fibírová, 2003, s. 75).

„**Kalkulované množství** zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto náklady sice příčinně nesouvisejí ani s kalkulační jednicí ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, pro řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba je této jednici přiřadit.“ (Fibírová, 2003, s. 75)

Čechová (2006, s. 81) uvádí příklady kalkulační jednice i kalkulovaného množství. Kalkulační jednicí může být konkrétní výrobek, např. sekačka na trávu, kdy je stanoven druh a měrnou jednotkou je kus. Dalším příkladem může být provoz kamionu, kdy jeho měrnou jednotkou je hodina provozu nebo počet ujetých km. Kalkulované množství je tvořeno z počtu kalkulačních jednic, pro které podnik zjišťuje celkové náklady. Příkladem může být počet vyrobených sekaček na trávu nebo předpokládaný počet ujetých km na určitou zakázku.

3.3 Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů je podle Čechové (2006, s. 81) spojeno se dvěma otázkami:

1. Jak přiřazovat náklady kalkulační jednici?
2. Za jakým účelem přiřazovat náklady kalkulační jednici?

Jak přiřadit náklady kalkulační jednici

„Způsob přiřazování nákladů souvisí obvykle s členěním nákladů na přímé a nepřímé, avšak s přihlédnutím k dalším hlediskům, jako jsou členění nákladů na jednicové a režijní a fixní a variabilní. Členění nákladů na přímé a nepřímé se děje v souvislosti s možností přímého přiřazení konkrétních nákladů konkrétnímu druhu jednotky kalkulovaného výkonu, dále také možnostem jejich matematického výpočtu.“ (Čechová, 2006, s. 81)

Přiřazování přímých nákladů

Čechová (2006, s. 81) uvádí, že vztah přímých nákladů k určitému druhu výkonu je přímý. Je tedy poměrně snadné přesně zjistit a stanovit kalkulační jednici. U výsledné kalkulace se kalkulační jednice zjišťuje dělením, u předběžné kalkulace se stanovuje pomocí norem.

V podniku jsou hlavními jednicovými náklady přímé mzdy a přímý materiál (Macík a Vysušil, 2001, s. 99).

Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 28) uvádí, že přímý materiál je přímo vázán se zbožím nebo službou. Náklady spojené s přímým materiálem mohou být přímo účtovány do výrobku. Jako příklad je v knize uvedeno dřevo pro výrobu nábytku nebo ocel pro výrobu automobilu.

Dále Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 28) charakterizují přímé mzdy, které jsou přímo spojeny s výrobou daného výrobku nebo služby. Do přímých mezd se zahrnují mzdy výrobních pracovníků, kteří přímo přetvářejí suroviny na hotový výrobek, nebo kteří provádí služby pro zákazníky. Příkladem může být pracovník u montážní linky nebo šéfkuchař v restauraci.

Přiřazování nepřímých nákladů

Fibírová (2003, s. 76) popisuje přiřazování nepřímých nákladů. Náklady nepřímé se vynakládají v souvislosti s vytvořením širšího sortimentu výkonů, kdy jejich vztah k výkonům již není bezprostřední. Jsou to společné režijní náklady, které souvisejí se zajištěním konkrétního oboru činnosti a s řízením střediska. Příkladem nepřímého nákladu jsou nejen odpisy, mzdy řídicích a administrativních pracovníků, ale i spotřeba režijního materiálu.

Jak uvádí Horváth (2004, s. 47), cílem kalkulace nákladů je zjistit náklady na polotovary a hotové výrobky. Tak lze vypočítat výrobní i vlastní náklady, které mají význam při stanovení ceny daného výrobku. Pro kalkulaci jsou využívány různé metody založené na přiřázkách.

Podle Fibírové (2003, s. 76) lze pro přiřazování nepřímých nákladů využít těchto metod kalkulace:

a) kalkulace dělením

- prostá
- stupňovitá
- s poměrovými čísly

b) kalkulace přiřázková

- sumační
- diferencovaná

„Kalkulace prostým dělením se aplikuje zejména v případech, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo sice různými druhy, které jsou na přiřazované náklady v zásadě stejně náročné“ (Král, 2006, s. 124).

Král (2006, s. 124) popisuje, že se přírážková kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny, kterou si podnik sám stanoví. Může se jednat o sumační nebo diferencovanou přírážkovou metodu. V sumační metodě lze zjistit sazbu nebo přírážku nepřímých nákladů ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (univerzální) rozvrhovou základnou. Diferencovaná přírážková kalkulace používá různé rozvrhové základny.

Rozvrhová základna je veličina, jejímž cílem je přiřazení nepřímých nákladů jednotce výkonu. Základnou může být zvolený druh přímého nákladů, dle kterého se stanoví podíl na kalkulační jednici. Dalším krokem je výpočet podílů jednotlivých nepřímých nákladů na jednotku výkonu. (Čechová, 2006, s. 87)

Fibírová (2003, s. 78) rozděluje rozvrhové základny na naturální a peněžní. Naturální základna (1) je vypočtena jako sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (hodinu práce, kilogram materiálu) a peněžní základna (2) je vyjádřena procentem režijní přírážky nákladů.

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (NJ)}} \times 100 \quad (1)$$

$$\text{procento přírážky nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (2)$$

Za jakým účelem přiřazovat náklady kalkulační jednici

Hlavním důvodem a cílem přiřazování nákladů kalkulační jednici je podle Čechové (2006, s. 86) potřeba většího množství informací o nákladech. Přiřazování nákladů neboli alokace nákladů poskytuje informace o nákladech, které jsou relevantní určité rozhodovací úloze.

Král (2006, s. 126) uvádí výzkum, který byl proveden v nedávné době a zabývá se právě alokacemi nákladů. Hlavním cílem výzkumu v této oblasti je zpřesnění informací o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba vyřešit. Výzkum se zabývá zejména základními **cíli alokace**, jejími **principy a třemi fázemi**.

Cíle alokace

Podle Fibírové a Šoljakové (2005, s. 117) se mohou cíle alokace dělit na úlohy, jako jsou:

- činnosti, které rozhodují o způsobu využití aktiv, tzv. rozhodování o objemu a struktuře prodávaných výkonů,
- zjištění nákladové náročnosti jednotlivých výkonů,
- rozhodování o cenách výkonů,
- stanovení vhodného ocenění vnitropodnikových výkonů s ohledem na motivaci pracovníků,
- řešení reprodukčních úloh, tedy jak vysoké náklady „unesou“ ceny konkrétních výkonů,
- oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností ve finančním účetnictví.

Principy alokace

Fibírová s Šoljakovou (2005, s. 118) uvádí dva principy alokace nákladů a to:

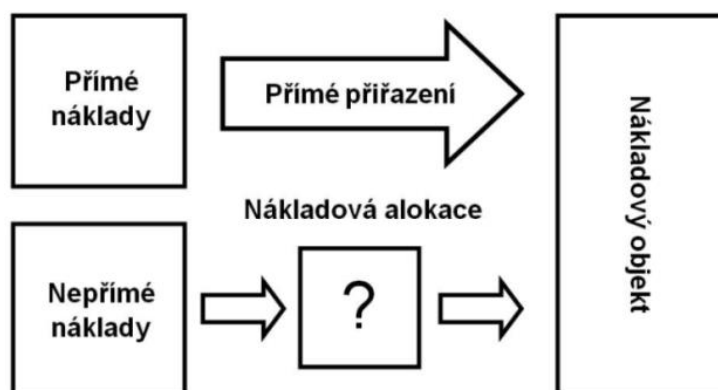
- **princip příčinné souvislosti** – vychází z předpokladu, že každý výkon má být zatížen pouze náklady, které příčinně vyvolal,
- **princip únosnosti** – předpokládá se, že se náklady přiřazují v závislosti na tom, jak výkon unese cenu, za kterou bude výrobek prodán.

Král (2006, s. 128) přidává další princip – **princip průměrování** – ten se použije až v případě, kdy nelze aplikovat princip příčinné souvislosti.

Alokační fáze

Podle Máčeho (2013, s. 377) se alokace dělí do tří fází. V **první fázi** alokace nákladů dochází k přiřazení přímých nákladů výkonu, který příčinně vyvolal jejich vznik. Cílem **druhé fáze** je zjištění a vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který spadá do první fáze tedy ten, který vyvolal vznik. Tento objekt je pak rozvrhovou základnou, která vyjadřuje souvislost mezi výkony a jejich nepřímými náklady, a tak vede ke stanovení režie. Výsledkem této fáze je „přetřídění nákladů“ z jednoho objektu na druhý. Úkolem **třetí fáze** je co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na provedený výkon.

Popesko (2009, s. 48) zobrazuje tento proces na Obr. 7. „Přiřazení nákladů objektu“.



Zdroj: Popesko, 2009, s. 48

Obr. 7. Přiřazení nákladů objektu

3.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Král (2006, s. 133) uvádí, že struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonu, je vyjádřena v každém podniku individuálně, v tzv. **kalkulačním vzorci**. Podstatným rysem kalkulačního systému rostoucích podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět.

Typový kalkulační vzorec

„Typový kalkulační vzorec je minimalistickou podobou kalkulačního vzorce, nicméně podává vcelku uspokojivou, i když elementární představu o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů. Může proto vyhovovat podmínkám většiny podniků. Zejména potřeby řízení nákladů na výkony vedou však podniky k tomu, že jej doplňují dalšími položkami, a to jak jednicových, tak režijních nákladů.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178)

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 178) má tento kalkulační vzorec význam zejména pro dlouhodobější analýzy nákladů, které připadají na určitý výkon, stanovení cen nových výrobků a zakázek, zjištění změny stavu vnitropodnikových zásob.

Struktura typového kalkulačního vzorce:

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
Správní režie
Vlastní náklady výkonu
Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 134)

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec

Výrobní režie sdružuje režijní náklady, které jsou spojené s výrobním procesem a ostatními doprovodnými činnostmi. Správní režii se rozumí náklady související s infrastrukturou podniku a jeho správními útvary. Správní režie má převážně fixní charakter. Odbytové náklady jsou spojené s prodejem, expedicí, reklamou a dalšími činnostmi souvisejícími s odbytem. (Popesko, 2009, s. 72)

Retrográdní kalkulační vzorec

Král (2006, s. 135–136) uvádí, že většina podniků poukazuje na zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny, kdy jej vyjadřují formou kalkulačního vzorce. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi spočívá v odlišné tvorbě těchto kalkulací.

Autor (Král, 2006, s. 136) dále porovnává kalkulaci cenovou a nákladovou. Podle něj kalkulace ceny vychází z úrovně zisku nebo marže, kterou výkony podniku jako celek musí generovat, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Kalkulace nákladů zobrazuje reálnou úroveň dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů. Vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny je rozdílový a to vyjadřuje retrográdní kalkulační vzorec. Vychází z ceny nebo z jejích variant a zisku, a vyjadřuje se jako rozdíl mezi cenou a náklady.

Struktura retrográdního kalkulačního vzorce:

Základní cena výkonu
- Dočasná cenový zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Náklady
ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 136)

Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady je dle Krále (2006, s. 137) důležitý zejména pro řešení rozhodovacích úloh v podniku. Proto je zásadní provést členění nákladů na ty, které jsou ovlivnitelné změnami v objemu výkonů (variabilní) a fixní náklady.

Struktura kalkulačního vzorce oddělující fixní a variabilní náklady:

CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady a variabilní režie)
Marže (krycí příspěvek)
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 137)

Tab. 3. Kalkulace variabilních nákladů

Dynamická kalkulace

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 180) uvádí, že dynamická kalkulace vychází z kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu. Dělí totiž všechny položky, u kterých to přichází v úvahu na část fixních a variabilních nákladů a snaží se zjistit, jak budou náklady v jednotlivých položkách ovlivněny změnami v objemu a struktuře produkovaných výkonů.

Struktura dynamické kalkulace:

Přímé náklady Ostatní přímé náklady - variabilní - fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie - variabilní - fixní
Náklady výroby Správní režie - variabilní - fixní
Náklady výkonu Odbytové náklady - variabilní - fixní
Plné náklady výkonu

Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 138)

Tab. 4. Dynamický kalkulační vzorec

Kalkulace relevantních nákladů

Fibírová (2003, s. 83) popisuje další typ kalkulačního vzorce a tím je kalkulace relevantních nákladů. Tento vzorec věnuje při členění kalkulačních položek pozornost na jejich vztah k peněžním tokům. Tato kalkulace má význam zejména v rozhodovacích úlohách, pro které je důležité rozlišení fixních nákladů i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje.

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

„Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Jejím hlavním odlišujícím rysem je to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. Podrobněji se pak v kalkulacích člení hlavně první skupina nákladů a to podle toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků.“ (Král, 2006, s. 138)

Struktura kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů:

CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku
Marže I
- Fixní výrobné náklady
Marže II
- Fixní náklady skupiny výrobků
Marže III
- Fixní náklady podniku
ZISK připadající na výrobek

Zdroj: Vlastní zpracování (Král, 2006, s. 138–139)

Tab. 5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

II PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY

Společnost nesouhlasila s uvedením obchodního jména a tato skutečnost vedla k označení této společnosti jako XY s.r.o.

Společnost XY je společnost s ručením omezeným. Předmětem podnikání této společnosti je pekařská a cukrářská činnost zabývající se výrobou, obchodem a službami. Mezi produkty, které pekárna vyrábí, patří široký sortiment slaneého a sladkého pečiva, bio výrobků a dalších doplňkových produktů.

Základní údaje

Obchodní firma:	XY s.r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Zlínský kraj
Základní kapitál:	200 000 Kč
Předmět podnikání:	pekařství a cukrářství - výroba, obchod a služby

4.1 Historie

Pekárna vznikla na základě vize majitelky společnosti. Hlavní myšlenkou bylo nabídnout dětem a rodině kvalitní a zdravé pečivo z čisté mouky, přírodního kvásku, bez rafinovaného cukru, bez živočišných a chemických produktů.

Pekárny ani specializované obchody se zdravou výživou nenabízely pečivo, jehož složení by obsahovalo pouze přírodní suroviny. Majitelka společnosti začala péct své vlastní domácí pečivo, které splňovalo její požadavky. Pečivo obsahovalo pouze přírodní nerafinované suroviny. Prvními odběrateli pečiva byli přátelé a rodina. Domácí výroba pečiva se začala rozrůstat, a proto bylo nutné pořízené nových, větších prostor pro tuto činnost. Nejprve majitelka společnosti podnikala na základě živnostenského oprávnění, ale později byla pekárna zapsána do obchodního rejstříku. Tento zápis přinesl pekárně mnoho výhod. Pekárna se více zviditelnila, a dosáhla také mnohem lepší firemní image, a to pro jednání s obchodními partnery, bankovními institucemi i dalšími zákazníky. V roce 2003 začala pekárna rozvážet své výrobky do bio prodejen a dalších prodejen se zdravou výživou. Došlo nejen k nárůstu zákazníků, ale také k růstu poptávky po dalších výrobcích pod touto značkou. Nyní pekárna distribuuje více než 100 druhů výrobků do 25 prodejen v Čechách, 53 prodejen na Moravě a 7 prodejen na Slovensku.

4.2 Ocenění a certifikace

Od roku 2011 byla majitelce společnosti udělena řada ocenění. V roce 2011 na mezinárodní soutěži v Polském Rzeszówě byla udělena cena za nejlepší dětské sušenky. Na regionální soutěži Perla Zlínska 2011 získala certifikát udělen Zlínským krajem a Agrární komorou Zlín za slané křupánky s česnekem. V roce 2012 pekárna získala certifikát Perla Zlínska za své BIO špaldovo-ovesné sušenky se skořicí. Ve stejném roce dostala ocenění za jeden z nejlepších výrobků v kategorii Pekařské a cukrářské výrobky. Pekárna také získala prestižní Cenu hejtmana Zlínského Kraje 2012, za svou kolekci BIO výrobků ze špaldy. Mezi BIO výrobky ze špaldy patří BIO špaldový chleba, BIO špaldová srdíčka s mandlemi, BIO křupánky s česnekem a lněnými semínky, BIO špaldovo-ovesné sušenky se skořicí. V loňském roce pekárna obdržela další certifikát Perla Zlínska za BIO špaldové srdíčka s mandlemi.

4.3 Průběh činnosti

Výroba

Pekárna má svou provozovnu ve Zlínském kraji, kde se odehrává celý proces výroby. Ve výrobě dochází k přípravě a zpracování těst, pečení, zdobení a balení výrobků. Tuto činnost provádí 5 zaměstnanců. Dle objednávek od odběratelů se vyrábí určitý druh a množství výrobku. Každý výrobek je připravován na přírodní bázi, tudíž prvním krokem je výroba přírodního kvásku, který se skládá z celozrnné žitné mouky a vlažné vody. Tento přírodní kvásek zabraňuje nadměrnému škodlivému množení kvasinek v organismu. Kvásek se nechá pár dní odpočívat a poté se spolu s dalšími surovinami přidává do těst. Promíchané těsto se dále vkládá do forem a peče. Hotové pečivo se nechá chvíli vychladnout a později se balí a odesílá zákazníkům. Celý proces výroby probíhá ručně dle vlastních receptur pekárny.

Mezi další zaměstnance pekárny patří sekretářka, která zpracovává veškeré objednávky od odběratelů a připravuje interní podklady pro každodenní průběh výroby.

Výrobky a ceny

Firma nabízí široký sortiment slaneého, sladkého a trvanlivého pečiva. Mezi produkty patří také výrobky připravované z kvalitních bio surovin, které jsou označeny platným certifikátem. Výrobky jsou vyrobeny pouze z přírodních surovin a při výrobě se nepoužívají přichystané směsi. Nepoužívají se rafinované cukry, konzervanty,

stabilizátory, kypřící látky ani jiné přídavné látky označované jako „éčka“. Dále se do pečiva nepřidává mléko, vejce ani živočišné tuky. Kvalita produktů je tedy velmi vysoká. Zásoby jsou účtovány způsobem A. Nakupované zásoby se v průběhu roku zúčtovávají na příslušný rozvahový účet zásob v 1. účtové třídě a do nákladů se dostávají až při jejich spotřebě. Přehled výrobků pekárny viz příloha P I.

Vzhledem k těmto faktům je logické, že za tyto kvalitní výrobky, a také ruční výrobu si pekárna účtuje vyšší ceny. V roce 2013 navíc došlo ke zvýšení cen několika vstupních surovin, a také vzrostla DPH, tudíž ceny výrobků se zvýšily. K ceně výrobků si podnik připočítává také DPH, která v případě pečárenských výrobků činí 15 %. Přehled cen výrobků viz příloha P II.

Komunikace se zákazníky

Společnost XY s.r.o. se snaží o neustálé zlepšování komunikace se zákazníky. Komunikace probíhá spíše elektronicky. Na internetových stránkách pekárny zákazník nalezne všechny důležité informace, například jaké výrobky pekárna nabízí (včetně fotografií, složení a gramáže) nebo kde jsou výrobky dostupné ke koupi. Další možností je využití poradny, kde se zájemci mohou ptát na různé dotazy a je jim odpovězeno on-line. Nezbytností pro pekárnu je využití e-mailu, kam zákazníci posílají své objednávky. Další formou komunikace je internetová sociální síť Facebook, kde se objevují nejnovější aktuality nebo fotografie z různých akcí. Pekárna na požádání pořádá prezentace svých výrobků, na které si připravuje ochutnávky pro účastníky. Na těchto prezentacích je také dostupný reklamní leták společnosti, který je možno získat přímo v bio prodejnách, a také prodejnách se zdravou výživou, kam se výrobky dováží.

Distribuce výrobků

Pekárna pro distribuci výrobků využívá zásilkový prodej, jelikož nemá k dispozici své vlastní prodejny. Odběrateli jsou především bio prodejny a prodejny se zdravou výživou. Zákazníci, kteří mají zájem o výrobky, si je také mohou objednat pomocí e-mailu nebo telefonicky. Pro objednávku musí zákazník vyplnit formulář v Microsoft Office Excelu a poslat jej na e-mailovou adresu. Po odeslání objednávky zákazník obdrží e-mailem potvrzení objednávky a také datum, popřípadě čas, kdy bude zboží dovezeno k zákazníkovi přímo do domu.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ

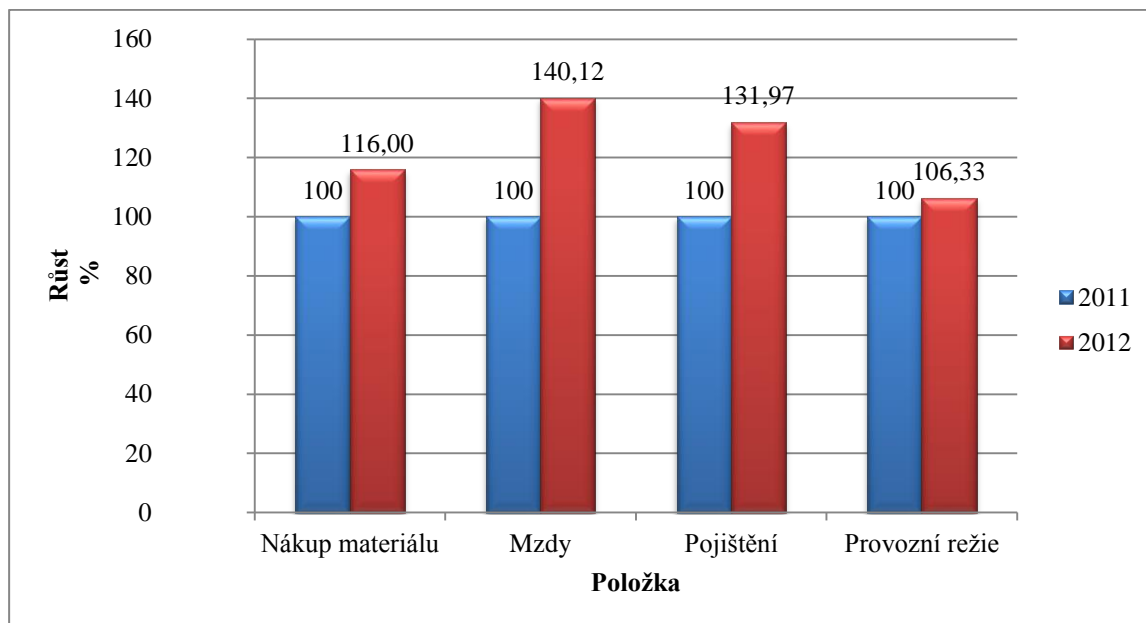
Pro společnost XY s.r.o. je velmi důležité nabízet svým zákazníkům co nejkvalitnější výrobky a co nejlepší služby, dosahovat co nejlepších hospodářských výsledků, a také mít dobrou konkurenceschopnost na trhu. Pro posouzení výkonnosti pekárny je důležité prošetřit strukturu jednotlivých položek nákladů, analyzovat jejich vývoj a vyvodit určité závěry pro další rozhodování podniku. Poznání nákladové struktury je předpokladem k jakékoli nákladové optimalizaci.

Za účelem důkladného poznání nákladové struktury podniku XY s.r.o. je provedena analýza celkových výdajů v letech 2011 a 2012, kdy majitelka pekárny podnikala na základě živnostenského oprávnění. V roce 2013 jsou analyzovány celkové náklady již samotné firmy jako právnické osoby. V dalších kapitolách jsou náklady roku 2013 rozděleny dle druhového členění a následně dle závislosti na objemu produkce. V neposlední řadě je analýza zaměřena na kalkulační členění nákladů v podniku XY s.r.o.

V následujících kapitolách jsou data čerpána z interních materiálů podniku, a to především z peněžního deníku a z výkazu zisku a ztráty. Hodnoty jsou nejdříve zpracovány do tabulek v programu Microsoft Office Excel. Z tabulek jsou vytvořeny grafy, které vyjadřují vývoj nebo strukturu výdajů/nákladů. U některých dat je využit přepočítání absolutních hodnot na procentuální vyjádření. Hodnoty jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa. Náklady jsou ve společnosti členěny dle druhového členění s přesným pojmenováním, aby bylo na první pohled jasné, o jakou nákladovou položku se jedná. U dalších dvou kritérií se vychází z poznatků z teoretické části a rozhoduje se, které náklady se jeví jako fixní, variabilní, přímé a nepřímé.

5.1 Analýza celkových výdajů/nákladů

Analýza se zaměřuje nejprve na výdaje v letech 2011 a 2012, kdy majitelka pekárny podnikala na základě živnostenského oprávnění. Graf 1. zobrazuje růst výdajů v letech 2011–2012 v procentech. Základem pro výpočet procentní hodnoty je rok 2011. Znamená to, že rok 2011 představuje 100 % a následující rok pak změnu ve vztahu k tomuto základu.



Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2011, 2012

Graf 1. Vyjádření růstu výdajů v letech 2011–2012 v %

Ze sloupcového grafu je patrný růst výdajů ve dvou analyzovaných letech. Rok 2011 vyjadřuje 100% základ. Z peněžního deníku lze vyčíst pouze čtyři oblasti výdajů. První sloupec zobrazuje nákup, respektive spotřebu materiálu ve výrobě. V roce 2012 došlo k nárůstu poptávky a od pekárny začaly nakupovat další prodejny se zdravou výživou, proto je z grafu patrný růst, a to o 16,00 %. Ze sloupce „Mzdy“ je zřejmý nárůst těchto výdajů o 40,12 %, který vycházel z potřeby přijetí nových výrobních pracovníků, a to z důvodu zvyšování objemu výroby. Třetí sloupec vyjadřuje nárůst pojištění o 31,97 %. Zde je zahrnuto sociální a zdravotní pojištění. Poslední sloupec zobrazuje 6,33% růst provozní režie, ve které jsou zahrnuty ostatní výdaje, které v roce 2012 byly evidovány.

Pro posouzení, jak se podnikové výdaje vyvíjely, je vhodné provést porovnání s rokem 2013. V Tab. 6. jsou zakomponovány celkové výdaje v letech 2011–2012 a celkové náklady v roce 2013.

Rok	Celkové výdaje/náklady (v Kč)	Vývoj v %
2011	2 343 022,00	100,00
2012	2 768 058,00	118,14
2013	2 970 365,42	126,77

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2011, 2012, 2013

Tab. 6. Vývoj celkových výdajů/nákladů v letech 2011–2013

Tab. 6. zobrazuje celkové výdaje a náklady v absolutním i procentuálním vyjádření. Z tabulky je patrný každoroční nárůst výdajů/nákladů. Rok 2011 je opět základem pro výpočet procentuálního vývoje. V roce 2012 došlo k nárůstu výdajů z důvodu zvýšení cen vstupních surovin, a také z důvodu zvýšení DPH ze sazby 10 % na 14 %. Z tabulky je zřejmé, že se výdaje od roku 2011 zvýšily o 18,14 %. V roce 2013 došlo k nárůstu nákladů o 8,63 % s porovnáním s rokem 2012. V předchozím roce došlo ke zvýšení sazby DPH ze 14 % na 15 %, a také došlo k nárůstu objemu výroby.

5.2 Analýza druhového členění nákladů

Další analýza je zaměřena na druhové členění nákladů, které vychází ze spotřebovaných výrobních zdrojů v podniku a jsou zakomponovány ve výkazu zisku a ztráty. Podle informací, které podnik XY s.r.o. poskytl, jsou níže uvedeny a stručně popsány jednotlivé druhy nákladů. V tomto případě je analýza zaměřena pouze na rok 2013, ve kterém pekárna rozlišuje jednotlivé druhové náklady. Skupiny jsou rozděleny podle účtového rozvrhu pekárny.

50 Spotřebované nákupy

Potraviny, spotřeba materiálu – v pekárně se materiálem rozumí suroviny, které tvoří podstatu výrobku. Pekárna, jak již bylo řečeno, vyrábí široký sortiment výrobků, které se liší složením. Mezi základní suroviny, které jsou nezbytné pro pekárnu, je mouka (žitná, pšeničná, celozrnná, špaldová, bezlepková), přírodní kvásek (vyroben z mouky a vlažné vody přímo v pekárně), mořská sůl, semínka (dýňová, lněná, chia, sezamová, slunečnicová), kmín, sójová omáčka, olej, sušené ovoce a další. Kromě přírodního kvásku, který vyrábí pekárna sama, jsou všechny ostatní suroviny nakoupeny u dodavatelů.

Do této položky pekárna zahrnuje také **obaly**, které slouží k ochraně výrobku, a také ke komunikaci se zákazníkem. Obaly jsou pořizovány dodavatelským způsobem, avšak tu část obalu, která slouží ke komunikaci, si pekárna vytváří a tiskne sama.

Pohonné hmoty – pekárna vlastní automobil, který využívá k podnikání. Pohonné hmoty proto tvoří část těchto nákladů.

Režijní materiál – spotřebou režijního materiálu se rozumí nákup krabic, fólií, kancelářských potřeb, palet, a také nákup pracovního oblečení pro pekaře a další.

Spotřeba energie – podnik zde eviduje veškeré poplatky za elektřinu, plyn a vodu. Nejvíce energie se spotřebuje ve výrobě a pouze minimální část je spotřebována pro administrativní prostory pekárny.

51 Služby

Do služeb pekárna zahrnuje **opravy a udržování** výrobních strojů, **náklady na reprezentaci, dopravu zboží, služby právní a účetní, poplatky za mobilní telefony, pevnou telefonní linku, poštovné a internet**. Nedílnou součástí služeb je také **nájemné**, jelikož pekárna provozuje svou činnost v pronajatých prostorách.

Ostatní služby - tvoří podstatnou položku, jelikož jsou zde zahrnuty veškeré další externí výdaje podniku.

52 Osobní náklady

Mzdové náklady – v pekárně se pracovníci dělí na výrobní a THP. V podniku je jedna administrativní pracovnice (sekretářka) a 5 výrobních pracovníků.

SZP – do osobních nákladů také patří sociální a zdravotní pojištění, které je závislé na mzdových nákladech.

53 Daně a poplatky

Daň silniční – do této položky pekárna řadí daň silniční z vozidla, které používá k podnikání.

55 Odpisy

Odpisy DM – pekárna odepisuje svůj podnikový majetek, do kterého patří 6 pecí, hnětač na těsto, linka na tenké těsto, automobil a počítač.

56 Finanční náklady

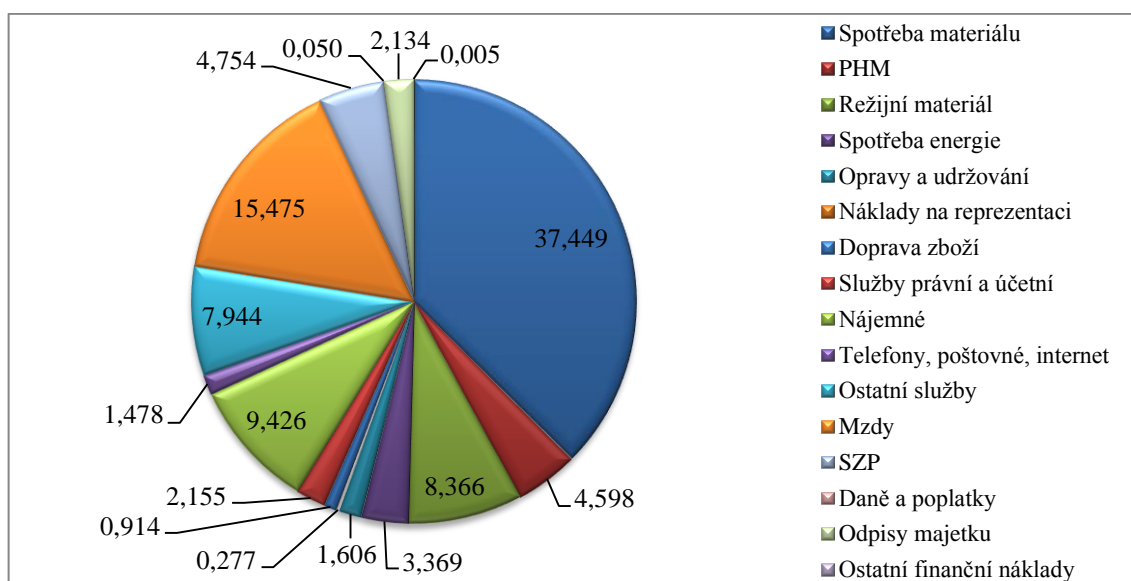
Ostatní finanční náklady – na tento účet pekárna účtuje bankovní poplatky.

Položka	Náklady v Kč	Podíl v %
Spotřeba materiálu	1 112 385,11	37,449
PHM	136 569,90	4,598
Režijní materiál	248 496,50	8,366
Spotřeba energie	100 077,66	3,369
Opravy a udržování	47 691,92	1,606
Náklady na reprezentaci	8 219,00	0,277
Doprava zboží	27 148,14	0,914
Služby právní a účetní	64 001,64	2,155
Nájemné	280 000,00	9,426
Telefony, poštovné, internet	43 907,86	1,478
Ostatní služby	235 962,29	7,944
Mzdy	459 666,00	15,475
SZP	141 226,00	4,754
Daně a poplatky	1 500,00	0,050
Odpisy majetku	63 376,00	2,134
Ostatní finanční náklady	137,40	0,005
Celkem	2 970 365,42	100,000

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 7. Druhové členění nákladů roku 2013

Tab. 7. zobrazuje členění nákladů dle druhu, kdy v prvním peněžním sloupci jsou zachyceny náklady v absolutním vyjádření a v posledním sloupci se nachází procentuální vyjádření těchto nákladů. Procenta jsou zaokrouhlena na tři desetinná místa, jelikož ostatní finanční náklady by byly vyjádřeny podílem 0,00 %.



Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Graf 2. Podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech v %

Pro lepší srozumitelnost jsou data z Tab. 7. převedena do výšečového grafu, který vyjadřuje procentuální podíl jednotlivých nákladů k celku. Na základě provedené analýzy je patrné, že se jedná o výrobní podnik, jelikož nejvyššího procentuálního zastoupení dosahuje právě spotřeba materiálu. Jedná se o 37,449 % z celkových nákladů. Druhou významnou položku tvoří mzdy, ve kterých jsou obsaženy mzdy výrobních i administrativních pracovníků. Podíl mezd činí 15,475 %. Nájemné tvoří 9,426 % z celkových nákladů podniku. Spotřeba režijního materiálu je taktéž významnou položkou a tvoří 8,366 %. Podíl ostatních služeb, které jsou v podniku zastoupeny, činí 7,944 % z celkových nákladů. Z výšečového grafu je dále možné vyčíst ostatní procentuální hodnoty nákladů, které podniku vznikly v roce 2013.

5.3 Analýza fixních a variabilních nákladů

Další analýzou je analýza fixních a variabilních nákladů. Tyto náklady spadají do členění nákladů v závislosti na změnách v objemu produkce. Fixní náklady zůstávají neměnné, naopak variabilní náklady se mění a jsou tedy závislé na výkonech podniku. Společnost toto členění nákladů na fixní a variabilní neprovádí, proto je důležité vyjádřit vztah jednotlivých druhů nákladů ke změně produkce.

Položka	Náklady (v Kč)		
	celkem	fixní	variabilní
Spotřeba materiálu	1 112 385,11	-	1 112 385,11
PHM	136 569,90	-	136 569,90
Režijní materiál	248 496,50	-	248 496,50
Spotřeba energie	100 077,66	10 007,77	90 069,89
Opravy a udržování	47 691,92	5 000,00	42 691,92
Náklady na reprezentaci	8 219,00	6 000,00	2 219,00
Doprava zboží	27 148,14	-	27 148,14
Služby právní a účetní	64 001,64	64 001,64	-
Nájemné	280 000,00	280 000,00	-
Telefony, poštovné, internet	43 907,86	43 907,86	-
Ostatní služby	235 962,29	47 192,46	188 769,83
Mzdy	459 666,00	126 720,00	332 946,00
SZP	141 226,00	43 085,00	98 141,00
Daně a poplatky	1 500,00	1 500,00	-
Odpisy majetku	63 376,00	63 376,00	-
Ostatní finanční náklady	137,40	137,40	-
Celkem	2 970 365,42	690 928,13	2 279 437,29

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 8. Rozdělení celkových nákladů na fixní a variabilní

Na základě poskytnutých informací a dat od společnosti XY s.r.o. je v Tab. 8. rozhodnuto o rozdělení celkových nákladů podniku na fixní a variabilní. Pro lepší pochopení tohoto členění jsou níže uvedeny důvody klasifikace.

Potraviny, spotřeba přímého materiálu – tuto skupinu tvoří nákup vstupních surovin, které tvoří podstatu výrobku. Je zde zahrnována také spotřeba obalů (sáčků, štítků a ekologického balicího papíru). Celková částka spotřeby materiálu i obalů je *variabilním nákladem*, jelikož s každou změnou v objemu produkce se mění také spotřeba. Pekárna účtuje zásoby podle způsobu A.

Pohonné hmoty – celková částka spotřeby pohonných hmot je *variabilním nákladem* z důvodu používání osobního automobilu, který pekárna využívá k podnikání.

Režijní materiál – materiál, který se řadí to této skupiny, je závislý na objemu produkce (*variabilní náklad*). Jedná se o ostatní obalový materiál výrobku jako krabice, fólie, palety, dále kancelářské potřeby, pracovní oblečení pro pekaře atd.

Spotřeba energie – pekárna má pronajatý prostor, který se může rozlišit na výrobní středisko a administrativní prostory. Ve výrobním středisku je spotřebována většina energie (elektrina, plyn, voda). V tomto středisku dochází k výrobě a je tedy logické, že rozhodující část spotřeby bude tvořit *variabilní náklad*. Kancelář pekárny zabírá sice velmi malou část provozovny, ale energie je zde taktéž spotřebovávána. Tato spotřeba není ovlivněna výrobou, tudíž se jedná o *fixní náklad*. Do fixních nákladů je zařazeno také osvětlení výrobního střediska. Je rozhodnuto o použití procentuálního podílu 90 % variabilní a 10 % fixní náklad.

Opravy a udržování – udržování může být chápáno jako služba, která je prováděna soustavně, a to za účelem předcházení poruchám na majetku nebo ke zpomalení fyzického opotřebení. Jedná se o činnost, která je v tabulce zařazena do *fixních nákladů* a pekárna za tuto službu v loňském roce zaplatila částku 5 000 Kč. Na druhé straně se může jednat o opravy, kterými se odstraňuje poškození majetku. Tato služba se jeví jako *variabilní náklad*, jelikož její potřeba vzniká v přímém důsledku používání výrobního zařízení.

Náklady na reprezentaci – do této skupiny se zahrnují náklady spojené převážně s pohoštěním, občerstvením a dary, které jsou daňově neuznatelné. Dále se zde řadí náklady na reklamu a propagační předměty, které jsou daňově uznatelné. Je stanoven limit 6 000 Kč ročně na reklamu a propagační předměty. Jedná se o *fixní náklad*. Zbylé náklady jsou *variabilní*.

Doprava zboží – pekárna využívá externích služeb pro dopravu zboží zákazníkům. Tento náklad se jeví jako *variabilní*, jelikož s přibývajícím počtem zákazníků, kterým je pečivo rozváženo, roste i tento náklad.

Služby právní a účetní – tyto služby tvoří část *fixních nákladů*. Tyto služby nejsou ovlivněny objemem výroby v podniku.

Nájemné – pekárna má celoročně k dispozici prostory, za které platí nájemné. Celkovou částku nájemného je nutné zařadit do sloupce *fixních nákladů*, jelikož tuto částku pekárna platí každý měsíc nezávisle na objemu produkce. Prostory zajišťují výrobní proces pekárny.

Telefony, poštovné, internet – do této skupiny pekárna účtuje poplatky za pevnou telefonní linku, mobilní telefony, internet a poštovné. Tyto služby tvoří část *fixních nákladů* podniku.

Ostatní služby – do skupiny ostatní služby patří veškeré další externí služby. Jedná se o poplatky za školení zaměstnanců, úpravu internetových stránek a další. Tato část se jeví jako *variabilní náklad*. Dále se zde účtuje leasing a další poplatky. Tato část spadá do *fixních nákladů* podniku. Je rozhodnuto o použití procentuálního podílu 80 % variabilní a 20 % fixní náklad.

Mzdy a SZP – v pekárně je stanoven odlišný systém ohodnocení pro výrobní pracovníky a pro administrativní pracovníci. Výrobní pracovníci jsou ohodnoceni časovou mzdou podle platných tarifů, které jsou následně vynásobeny počtem skutečně odpracovaných hodin. U časové mzdy výrobních pracovníků se jedná o *variabilní náklad* z důvodu toho, že výrobní pracovníci odpracují určitý čas za měsíc a ten je závislý na množství objednávek, a tedy i na objemu výroby. Naopak administrativní pracovnice má *stálou (fixní) mzdu* každý měsíc, která není přesně omezena výrobou, tudíž každý měsíc se jedná o částku 10 560 Kč. Výpočet je tedy proveden jednoduše vynásobením fixní mzdy pracovnice dvanácti odpracovanými měsíci, a následně je tato suma odečtena od celkových mezd. Zbytek spadá do variabilních nákladů. U SZP je výpočet proveden pomocí procent. Z částky 10 560 Kč je vypočítáno 9 % zdravotní a 25 % sociální pojištění. Tyto dvě částky byly následně vynásobeny dvanácti měsíci a opět byly odečteny od celkového SZP.

Daně a poplatky – celková částka daně silniční je *fixním nákladem*, jelikož se jedná o neměnnou část nákladů.

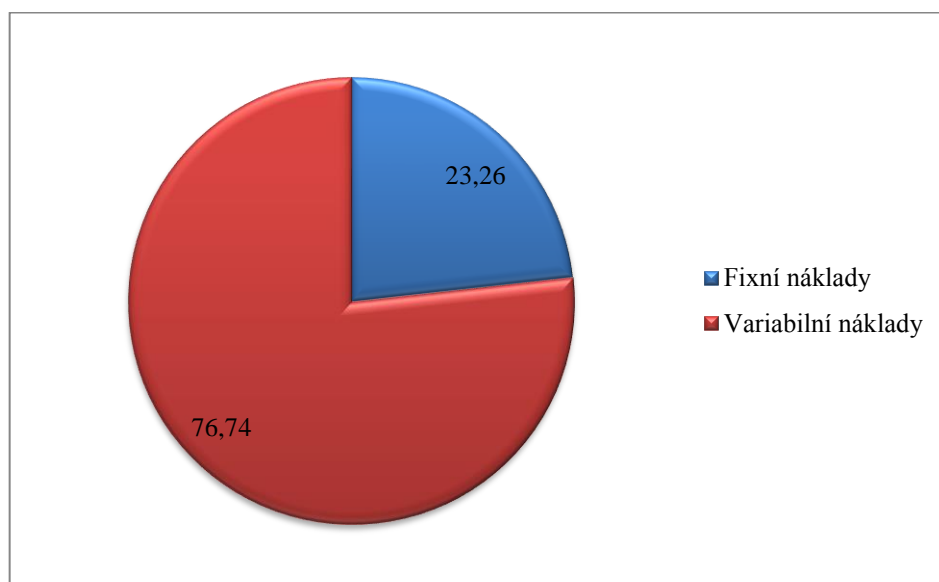
Odpisy – vyjadřují absolutní hodnotu skutečného opotřebení majetku v důsledku jeho užívání nebo technického zastarání. Odpisy jsou *fixním nákladem* podniku v celkové výši.

Ostatní finanční náklady – v tabulce tvoří minimální část *fixních nákladů*. Do této skupiny se účtují bankovní poplatky.

Položka	Náklady v Kč	Podíl v %
Fixní náklady	690 928,13	23,26
Variabilní náklady	2 279 437,29	76,74
Celkem	2 970 365,42	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 9. Procentní podíl FN a VN na celkových nákladech



Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Graf 3. Procentní podíl FN a VN na celkových nákladech v %

Z výšečového grafu je zřejmé, že náklady společnosti jsou tvořeny ze 76,74 % variabilními náklady, což znamená, že většina nákladů je ovlivněna objemem výroby. Druhou část tvoří z 23,26 % fixní náklady, které zůstávají neměnné.

Je zřejmé, že vyšší podíl variabilních nákladů má pro společnost velmi kladný význam, a to z hlediska větší ovlivnitelnosti těchto nákladů. Na základě této analýzy by podnik mohl lépe poznat složení nákladů a následně by se mohla zdokonalit oblast v řízení nákladů, což by vedlo k účelnému snižování nákladů. Snižovat náklady lze jednoduše u variabilních nákladů, naopak fixní náklady mohou v dalších letech naopak růst (př. nájemné).

5.4 Analýza přímých a nepřímých nákladů

Poslední analýza je analýza přímých a nepřímých nákladů. Toto rozdělení vyplývá z kalkulačního členění nákladů. Přímé náklady se dají zjistit přímo na jednotku výkonu a tím i na celý objem produkce. Mezi tyto přímé náklady se řadí přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Naopak nepřímé neboli režijní náklady není jednoduché přiřazovat, jelikož se jedná o společné náklady vynaložené na zajištění procesu výroby nebo jiné podnikové činnosti. Do režijních nákladů lze zařadit spotřebu režijního materiálu, který je složkou úměrnou k objemu produkce. Mezi další složky, které jsou závislé na čase, se řadí odpisy dlouhodobého majetku, nájemné, mzdy administrativních pracovníků, spotřeba energie a další provozní náklady.

Položka	Náklady (v Kč)		
	celkem	přímé	nepřímé
Spotřeba materiálu	1 112 385,11	1 112 385,11	-
PHM	136 569,90	-	136 569,90
Režijní materiál	248 496,50	-	248 496,50
Spotřeba energie	100 077,66	-	100 077,66
Opravy a udržování	47 691,92	-	47 691,92
Náklady na reprezentaci	8 219,00	-	8 219,00
Doprava zboží	27 148,14	-	27 148,14
Služby právní a účetní	64 001,64	-	64 001,64
Nájemné	280 000,00	-	280 000,00
Telefony, poštovní, internet	43 907,86	-	43 907,86
Ostatní služby	235 962,29	-	235 962,29
Mzdy	459 666,00	332 946,00	126 720,00
SZP	141 226,00	98 141,00	43 085,00
Daně a poplatky	1 500,00	-	1 500,00
Odpisy majetku	63 376,00	-	63 376,00
Ostatní finanční náklady	137,40	-	137,40
Celkem	2 970 365,42	1 543 472,11	1 426 893,31

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

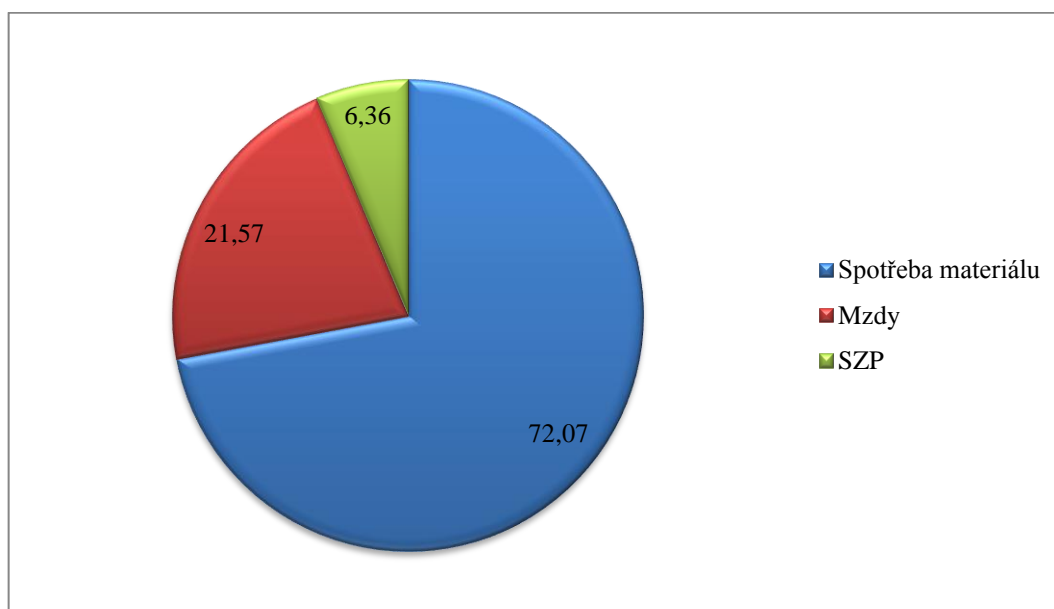
Tab. 10. Rozdělení celkových nákladů na přímé a nepřímé

Ve společnosti XY s.r.o. jsou přímé náklady tvořeny přímým materiálem a přímými mzdami, se kterými souvisí také sociální a zdravotní pojištění. Celkovou spotřebu materiálu lze zařadit do přímých nákladů. Pekárna nakupuje suroviny podle objednávek, tudíž vše co je nakoupeno, je spotřebováno ve výrobě. Mzdové náklady jsou rozděleny obdobným způsobem jako u analýzy fixních a variabilních nákladů. Toto rozložení mzdových nákladů plyne z činnosti jednotlivých zaměstnanců. Stejně rozložení je použito

i u nákladů na sociální a zdravotní zabezpečení. Do přímých mezd se zahrnují mzdy výrobních pracovníků.

V Tab. 10. v posledním peněžním sloupci jsou zobrazeny nepřímé náklady podniku. Pro podnik je velmi obtížné stanovit přesnou část spotřeby energie, která by tvořila přímou položku na jeden výrobek, jelikož pekárna vyrábí různé druhy výrobků. Výrobky se nepečou stejně dlouho a v jedné peci může být i více druhů výrobků zároveň. Na základě této skutečnosti se celková část spotřeby energie zahrnuje do nepřímých nákladů.

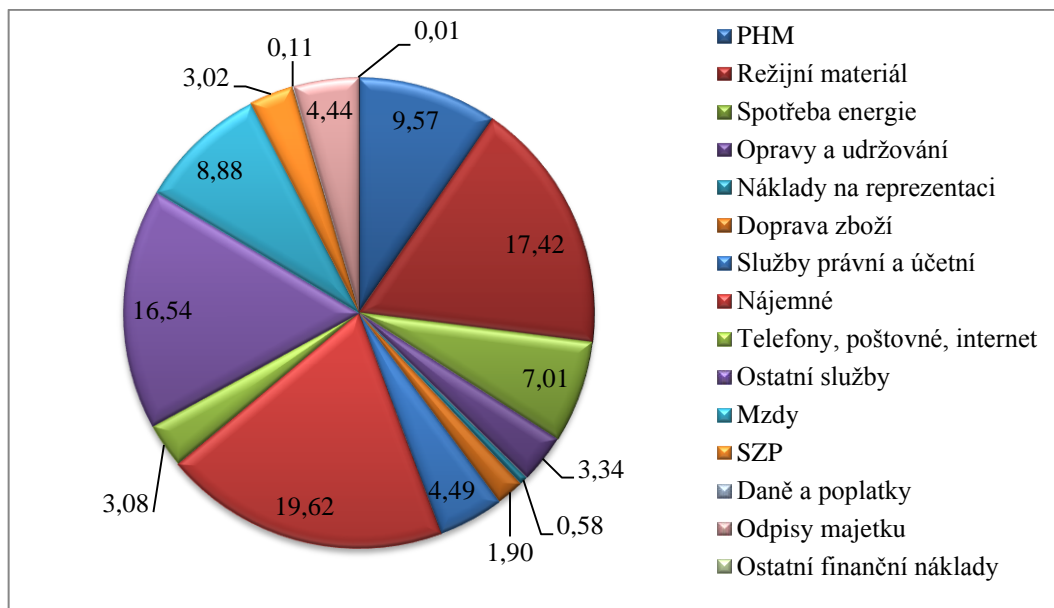
Přímé náklady tvoří v podniku 51,96 % s celkovou sumou 1 543 472,11 Kč a nepřímé náklady jsou 1 426 893,31 Kč a tvoří 48,04 % nákladů společnosti.



Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Graf 4. Podíl jednotlivých přímých nákladů na celkových nákladech v %

Graf 4. zobrazuje položky přímých nákladů společnosti XY s.r.o. a jejich procentuální podíly na celkových přímých nákladech. Největší položkou přímých nákladů je přímý materiál, který tvoří 72,07 %. Nejvýznamnější položkou materiálu je mouka, která tvoří podstatu výrobku. Dalšími materiálými položkami je přírodní kvásek, mořská sůl, semínka, sušené ovoce, sójová máčka, rýžový sirup a spousta dalších. Přímé mzdy pekárny tvoří 21,57 % a jedná se o mzdy výrobních dělníků, tedy pekařů. Poslední položkou přímých nákladů jsou náklady na SZP, které přímo souvisí s přímými mzdami, a tvoří 6,36 % z celkových přímých nákladů podniku.



Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Graf 5. Podíl jednotlivých režijních nákladů na celkových nákladech v %

Graf 5. znázorňuje podíl jednotlivých položek nepřímých nákladů. Je zřejmé, že největší položkou je nájemné, které tvoří 19,62 % nepřímých nákladů. Druhou nejvyšší položkou je spotřeba režijního materiálu, která činí 17,42 %. Mezi další významné položky patří ostatní služby (16,54 %), pohonné hmoty (9,57 %), mzdy (8,88 %) a dále také spotřeba energie (7,01 %). Mezi další položky, které také tvoří strukturu nepřímých nákladů, se řadí:

- služby právní a účetní – 4,49 %,
- odpisy majetku – 4,44 %,
- opravy a udržování – 3,34 %,
- telefony, poštovné a internet – 3,08 %,
- sociální a zdravotní pojištění – 3,02 %,
- doprava zboží – 1,90 %,
- náklady na reprezentaci – 0,58 %,
- daně a poplatky – 0,11 %,
- ostatní finanční náklady – 0,01 %.

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU POUŽÍVANÝCH KALKULACÍ V PODNIKU XY

Cílem této analýzy je posoudit, jaký je současný stav kalkulací v pekárně XY s.r.o. a zjistit, jakým způsobem se stanovují náklady na výrobky podniku. Kalkulace v podniku XY s.r.o. probíhají velmi nepřesným způsobem. **Pekárna bere v úvahu pouze přímý materiál a přímé mzdy.** Naopak nepřímé náklady a zisk žádným podrobným způsobem nezohledňuje a tyto náklady odhaduje a přidává k přímým nákladům na základě zkušeností. Mezi nepřímé náklady patří také spotřeba energie ve výrobním středisku, jelikož je velmi obtížné stanovit přesnou část přímé spotřeby energie na jednu kalkulační jednici. Analýza se zabývá výpočtem přímého materiálu. Přímé mzdy jsou stanoveny pro všechny výrobky stejnou částkou, ze které se dále počítá SZP.

Přímý materiál

Veškeré informace o přímém materiálu má pekárna sepsány v Microsoft Office Excel. Pro jeden druh výrobku je vždy sestaven jeden dokument. V tomto dokumentu jsou obsaženy informace o daném druhu výrobku, a to ve třech tabulkách.

První tabulka obsahuje sloupce s informacemi, ve které se nachází:

- **název suroviny** – sloupec obsahuje výčet jednotlivých surovin, které jsou potřeba pro výrobu výrobku,
- **hmotnost (v kg)** – sloupec uvádí, kolik kilogramů je potřeba pro zpracování jedné dávky těsta,
- **Kč/kg** – sloupec zahrnuje dodavatelskou cenu, za kterou pekárna nakupuje jednotlivé suroviny,
- **materiál (v Kč)** – jedná o přímý materiál v Kč, který je vypočítán vynásobením 3. a 4. sloupce.

Tab. 11. demonstruje první tabulku.

Položka	Název suroviny	Hmotnost (v kg)	Kč/kg	Materiál (v Kč)
1				
2				
3				
Hmotnost těsta celkem			Materiál celkem	

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 11. Složení výrobku

Druhá tabulka obsahuje informace o počtu výrobků, které lze vyrobit z jedné dávky těsta. Z jedné dávky těsta pekárna upeče určité množství výrobků, které se zjistí výpočtem. Pro lepší porozumění Tab. 12. jsou uvedeny modifikované údaje.

Hmotnost těsta (v kg)	Gramáž 1 výrobek (v kg)	Celkem výrobků z těsta (v ks)	Zaokrouhlení výrobků (v ks)
15,69	0,10	156,90	157,00

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 12. Počet výrobků z jedné dávky těsta

První položka v Tab. 12. obsahuje hmotnost těsta celkem, která je převzata z první tabulky ze třetího sloupce „Hmotnost (v kg)“ ze součtového řádku. Další položkou je gramáž jednoho výrobku. Každý výrobek má normovanou gramáž, která je v tabulce stanovena v kilogramech. Příkladem mohou být tyčinky s gramáží 0,1 kg/sáček. Ve třetím sloupci dochází k jednoduchému výpočtu, kdy se zjišťuje, kolik výrobků bude vyrobeno z jedné dávky těsta. V případě tohoto příkladu je výpočet následující: $15,69 \div 0,1 = 156,90$ ks. Tento výpočet je v posledním sloupci zaokrouhlen na celé výrobky. Nyní je tedy zřejmý počet výrobků z jedné dávky těsta.

Materiál celkem (v Kč)	Celkem výrobků z těsta (v ks)	Přímý materiál jeden výrobek (v Kč)	Zaokrouhlený PM (v Kč)
659,00	157,00	4,19	4,20

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 13. Kalkulace nákladů přímého materiálu

Ve třetí tabulce (Tab. 13.) je zobrazena kalkulační nákladů těsta (přímého materiálu). První položkou je „Materiál celkem“. Tato suma je převzata z první tabulky z posledního sloupce „Materiál (v Kč)“ ze součtového řádku. Do druhého sloupce je dosazen zaokrouhlený výpočet výrobku z druhé tabulky. Další položka musí být dopočítána. Výpočet se provede takto: $659 \div 157 = 4,19$ Kč. V posledním sloupci se jedná pouze o zaokrouhlení nákladů. V tomto případě na jedno desetinné místo. Poslední sloupec obsahuje přímý materiál na kalkulační jednici (jeden výrobek).

Pomocí těchto tří tabulek pekárna může jednoduše vypočítat spotřebovaný přímý materiál na výrobek. **Pekárna dále přičítá k přímému materiálu obalový materiál.** V případě trvanlivých produktů se jedná o sáček (1 Kč), štítek (1,3 Kč) a u chleba a dalšího pečiva je kalkulován ekologický balicí papír (1 Kč).

Přímé mzdy

Přímé mzdy jsou stanoveny pro všechny výrobky stejnou částkou, a to 2,00 Kč. Z této částky se počítá sociální (25 %) a zdravotní (9 %) pojištění. Sociální pojištění činí 0,50 Kč a zdravotní pojištění 0,18 Kč. Přímé mzdy nejsou podloženy žádnými skutečnými informacemi o tom, jestli je částka stanovena vhodným způsobem. Výrobky jsou vyráběny převážně ručně a výroba trvanlivého pečivo (tyčinek, sušenek) je složitější než výroba chleba nebo rohlíků. Tato skutečnost vede ke stanovení nových přímých mezd. V kapitole „Kalkulace přímých nákladů“ jsou přímé mzdy vypočítány podle skutečně zjištěných údajů.

Níže je provedena analýza u vybraných výrobků pekárny, a to u slaných tyčinek, koláčku s povidly a žitného chleba. U těchto výrobků není použit přesný firemní název z důvodu zveřejnění přesného složení surovin. Výrobky jsou nazvány pouze obecně. Tyto tři výrobky byly vybrány firmou, jelikož se vedení domnívá, že jsou celkové náklady stanoveny pod hranicí nákladů.

Cílem této analýzy je zjistit, jestli se výpočty shodují s výpočty přímého materiálu v pekárně. V analýzách se zjišťuje přímý materiál a přičítá se obalový materiál a přímé mzdy. Podnik XY s.r.o. režijní náklady a zisk v kalkulacích neeviduje zvlášť a stanovuje je odhadem na základě zkušeností z předešlých období.

6.1 Slané tyčinky

První výrobek pekárny, u kterého je analýza provedena, jsou slané tyčinky. V Tab. 14. v prvním sloupci je výčet surovin, ze kterých se výrobek vyrábí. Další sloupec obsahuje hmotnost surovin v kilogramech.

Data o hmotnosti jsou jako jediná zaokrouhlena na 3 desetinná místa pro stanovení přesných výpočtů. Pro zjištění nákladů jsou zde poslední dva sloupce. Předposlední sloupec zobrazuje cenu jednotlivých surovin, za kterou pekárna tyto suroviny nakoupila a poslední sloupec obsahuje vynaložené náklady na celou dávku těsta, které se vypočítají vynásobením 3. a 4. sloupce.

Položka	Název suroviny	Hmotnost (v kg)	Kč/kg	Materiál (v Kč)
1	Pšeničná mouka	3,900	18,50	72,15
2	Špaldová mouka	2,600	35,00	91,00
3	Olej	2,080	30,00	62,40
4	Semínka	0,383	399,00	152,82
5	Sojová omáčka	0,156	156,60	24,43
6	Mořská sůl	0,220	14,50	3,19
7	Vinný kámen	0,325	184,30	59,90
Hmotnost těsta celkem		9,664	Materiál celkem	465,88

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 14. Složení slaných tyčinek

Z první tabulky je zřejmé kolik váží a kolik stojí jedna dávka těsta slaných tyčinek. Nyní je nutné zjistit kolik sáčků těchto tyčinek lze naplnit. Jeden sáček slaných tyčinek váží 100 g.

Hmotnost těsta (v kg)	Gramáž 1 sáček (v kg)	Celkem sáčků z těsta (v ks)	Zaokrouhlení sáčků (v ks)
9,664	0,10	96,64	97,00

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 15. Počet výrobků z jedné dávky těsta

Po dosazení do druhé tabulky je patrné, že z celkové hmotnosti těsta 9,664 kg lze naplnit po 100 gramech slaných tyčinek 97 sáčků. Poslední tabulka již zobrazuje kalkulaci nákladů přímého materiálu na jeden sáček slaných tyčinek.

Materiál celkem (v Kč)	Celkem sáčků z těsta (v ks)	Přímý materiál na jeden výrobek (v Kč)	Zaokrouhlený PM (v Kč)
465,88	97,00	4,80	4,80

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 16. Kalkulace nákladů přímého materiálu

Celkový přímý materiál v tomto případě činí 465,88 Kč. Výpočet pro zjištění přímého materiálu na jeden sáček je: $465,88 \div 97 = 4,80$ Kč. Zaokrouhlený přímý materiál na jeden výrobek (v tomto případě 100g sáček) je 4,80 Kč. Dále pekárna přičítá obalový materiál, jehož výčet je sepsán v následující tabulce.

Položka	Náklady na 1 ks (v Kč)
Sáček	1,00
Štítek	1,30
Celkem	2,30

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 17. Obalový materiál

Z kalkulace přímého materiálu je zřejmé, že přímý materiál na jeden sáček slaných tyčinek činí 4,80 Kč. Dále je přičten obalový materiál, který činí 2,30 Kč na jeden sáček. Celkové přímé materiálové náklady na jeden sáček slaných tyčinek činí 7,10 Kč.

Přímé mzdy jsou pro všechny výrobky stanoveny stejnou částkou, a to 2,00 Kč na jeden výrobek. Sociální pojištění z přímých mezd činí 0,50 Kč a zdravotní pojištění 0,18 Kč. Ostatní přímé náklady obsahují v SZP z přímých mezd. **Celkové přímé náklady na jeden sáček slaných tyčinek činí 9,78 Kč.**

Položka	Náklady v Kč
Přímý materiál + obal	7,10
Přímé mzdy	2,00
Ostatní přímé náklady	0,68
Celkem přímé náklady	9,78

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 18. Kalkulace přímých nákladů

6.2 Koláček s povidly

Kalkulace koláčku s povidly se provádí stejným způsobem jako u slaných tyčinek. V první tabulce je výpočet celkové hmotnosti a celkových materiálových nákladů, které jsou vynaloženy na jednu dávku těsta. Částky v prvním sloupci jsou zaokrouhleny na 3 desetinná místa. Celková hmotnost těsta je 0,853 kg a vynaložené materiálové náklady činí 17,88 Kč.

Položka	Název suroviny	Hmotnost (v kg)	Kč/kg	Materiál (v Kč)
1	Polohrubá mouka	0,250	10,90	2,73
2	Mouka celozrnná	0,250	15,90	3,98
3	Kvásek	0,150	7,90	1,19
4	Rostlinný olej	0,100	30,00	3,00
5	Sůl	0,003	14,50	0,04
6	Rýžový sirup BIO	0,100	69,50	6,95
Hmotnost těsta celkem		0,853	Materiál celkem	17,88

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 19. Složení koláčku s povidly

Tab. 20. představuje výpočet počtu kusů koláčků z jedné dávky těsta. Po výpočtu a zaokrouhlení je zřejmé, že z těsta o váze 0,853 kg bude vyrobeno 14 koláčků.

Hmotnost těsta (v kg)	Gramáž 1 kus (v kg)	Celkem počet kusů z těsta (v ks)	Zaokrouhlení (v ks)
0,853	0,06	14,22	14,00

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 20. Počet výrobků z jedné dávky těsta

Tab. 21. stanovuje přímý materiál na jeden koláček s povidly. Pekárna zaokrouhluje přímý materiál výrobků na dvě desetinná místa. Po dosazení a výpočtu vychází zaokrouhlená částka 1,28 Kč.

Materiál celkem (v Kč)	Celkem výrobků z těsta (v ks)	Přímý materiál na jeden výrobek (v Kč)	Zaokrouhlený PM (v Kč)
17,88	14,00	1,277	1,28

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 21. Kalkulace nákladů přímého materiálu

Koláček se vyrábí s povidlovou náplní, proto je důležité provést výpočet a kalkulaci náplně. V Tab. 22. je zobrazena cena náplně a posypky na jeden koláček s povidly.

Cena náplně (v Kč/0,06 kg)	Cena posypky (v Kč)
2,70	2,10

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní

Dále je nutné přičíst materiály firmy XY s.r.o., 2013

1,00 Kč za ekologický

Tab. 22. Cena náplně

balicí papír, do kterého se koláček s povidly zabalí. Celkový přímý materiál spotřebovaný na jeden kus koláčku s povidly je 6,08 Kč (1,28 + 2,70 + 2,10). V Tab. 23. jsou k přímému materiálu a obalu přičteny i přímé mzdy a SZP. **Celkové přímé náklady koláčku s povidly činí 9,76 Kč.**

Položka	Náklady v Kč
Přímý materiál + obal	7,08
Přímé mzdy	2,00
Ostatní přímé náklady	0,68
Celkem přímé náklady	9,76

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 23. Kalkulace přímých nákladů

6.3 Žitný chléb

Poslední analyzovaný výrobek je žitný chléb, pro který má pekárna kalkulovaný přímý materiál jiným způsobem. První tabulka je obdobná jako u předešlých dvou výrobků. Z tabulky je zřejmé, že celková hmotnost na jednu dávku těsta je 174,97 kg s celkovými náklady 1 404,62 Kč.

Položka	Název suroviny	Hmotnost (v kg)	Kč/kg	Materiál (v Kč)
1	Žitná celozrnná	22,79	11,10	252,97
2	Kvásek	48,26	7,90	381,25
3	Žitná chlebová	45,61	11,10	506,27
4	Lněné semínko	3,32	21,08	69,99
5	Rýže	6,62	25,00	165,50
6	Kmín	0,41	30,00	12,30
7	Voda	47,06	0,07	3,29
8	Sůl	0,90	14,50	13,05
Hmotnost těsta celkem		174,97	Materiál celkem	1404,62

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 24. Složení žitného chleba

Hmotnost i materiál celkem se počítá stejným způsobem jako u ostatních výrobků vždy na jednu dávku těsta. Pekárna má přesně vypočítané, že z jedné dávky 174,97 kg těsta vyrobí 235 žitných chlebů, proto se zde již neobjevuje tabulka, která stanovuje počet kusů výrobků z jedné dávky těsta.

Tab. 25. kalkuluje přímý materiál na jeden 400g bochník žitného chleba. Celkem přímý materiál je v tabulce dosazen z Tab. 24. Přímý materiál celkem se vydělí celkovým počtem výrobků, které lze z jedné dávky těsta vyrobit. V tomto případě je jedná o 235 žitných chlebů. Pro stanovení přímého materiálu na jednu kalkulační jednici se celkový materiál vydělí počtem výrobků: $1404,62 \div 235 = 5,977$ Kč. Poslední sloupec zaokrouhluje přímý materiál na dvě desetinná místa.

Materiál celkem (v Kč)	Celkem výrobků z těsta (v ks)	Přímý materiál na jeden výrobek (v Kč)	Zaokrouhlený PM (v Kč)
1404,62	235	5,977	5,98

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 25. Kalkulace přímého materiálu

K zaokrouhlenému přímému materiálu se přičítá ekologický balicí papír v částce 1,00 Kč. Celkové materiálové náklady na jeden žitný chleba činí 6,98 Kč. Po přičtení přímých mezd a SZP vychází **celkové přímé náklady žitného chleba 9,66 Kč.**

Položka	Náklady v Kč
Přímý materiál + obal	6,98
Přímé mzdy	2,00
Ostatní přímé náklady	0,68
Celkem přímé náklady	9,66

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 26. Kalkulace přímých nákladů

6.4 Shrnutí analýzy

Cílem analýzy současného stavu kalkulací v podniku XY s.r.o. bylo zjistit, jestli se výpočty v této práci shodují s výpočty v pekárně. Po provedení analýzy je zjištěna shoda všech údajů a výpočtů, které má podnik sepsán v tabulkách Microsoft Office Excel. Podnik XY s.r.o. má velmi jednoduchý a srozumitelný systém pro zjišťování přímého materiálu každého druhu výrobku. Přímé mzdy má stanoveny stejnou částkou pro všechny produkty bez ohledu na složitost a pracnost výroby výrobku.

Pekárna naopak nemá systém pro stanovení režijních nákladů, které je vhodné mít také zahrnuté v kalkulacích nákladů. Režijní náklady přičítá k přímým nákladům odhadem na základě zkušeností. Režijní náklady podnik nedělí na výrobní, správní ani odbytové náklady. Odhadovaná částka se přičte k celkovým přímým nákladům tak, aby prodejní cena nebyla příliš vysoká nebo naopak nízká.

V Tab. 27. jsou zakomponovány prodejní ceny výrobků bez DPH a celkové přímé náklady. Třetí, peněžní sloupec zahrnuje část režijních nákladů spolu se ziskem. Je obtížné stanovit, jaká část připadá režijním nákladům a zisku, jelikož částky nejsou podloženy žádnými skutečnými údaji.

Výrobek	Prodejní cena bez DPH v Kč	Celkové přímé náklady v Kč	Režijní náklady a zisk v Kč
Slané tyčinky	26,80	9,78	17,02
Koláček s povidly	12,82	9,76	3,06
Žitný chléb	16,07	9,66	6,41

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 27. Vyjádření režijních nákladů a zisku

U slaných tyčinek je prodejní cena bez DPH 26,80 Kč. Celkové přímé náklady na jeden sáček slaných tyčinek jsou 9,78 Kč. Po odečtení celkových přímých nákladů od prodejní ceny bez DPH vychází částka 17,02 Kč. Koláček s povidly prodává pekárna za 12,82 Kč a celkové přímé náklady na výrobu jednoho koláčku jsou 9,76 Kč. Rozdíl těchto částek je 3,06 Kč. Prodejní cena žitného chleba je 16,07 Kč a kalkulované celkové přímé náklady jsou 9,66 Kč. Režijní náklady a zisk, který je obsažen v prodejní ceně žitného chleba, činí 6,41 Kč.

7 ZHODNOCENÍ POZNATKŮ ANALÝZ

Cílem analytické části bylo provést analýzu nákladů podniku z několika pohledů. Nejprve je analýza zaměřena na celkové výdaje/náklady podniku, kde je zjištěno, že náklady v roce 2013 oproti roku 2012 vzrostly o 8,63 %. Tento růst byl způsoben především růstem objemu výroby. Druhé členění nákladů poukázalo na fakt, že nejvyšším nákladovým druhem je spotřeba materiálu a mezd. Dále je provedeno rozčlenění nákladů dle vztahu k objemu prováděných výkonů, výsledkem kterého je skutečnost, že 23,26 % jsou fixní náklady a 76,74 % nákladů tvoří variabilní náklady. Podnik tak v případě poklesu zákaznických objednávek není zatížen velkým množstvím fixních nákladů, které by musel platit. Posledním členěním nákladů je kalkulační členění na přímé a nepřímé náklady. V podniku je 51,96 % přímých nákladů. Tato skutečnost je pozitivní, jelikož podnik XY s.r.o. dokáže necelých 52 % nákladů přiřadit ke konkrétním výkonům.

Dále je provedena analýza současného kalkulačního systému v podniku XY s.r.o. Výsledky výpočtů, které jsou provedeny v této analýze, se shodovaly s výpočty v pekárně. Přímý materiál je na výrobky stanoven přesným a srozumitelným způsobem. Přímé mzdy jsou stanoveny stejnou částkou pro všechny druhy výrobků. Z přímých mezd se dále do kalkulace nákladů zahrnuje SZP. Tyto položky tvoří celkové přímé náklady na jeden výrobek. Naopak zásadním nedostatkem kalkulačního systému je bezesporu určování režijních nákladů odhadem. Vedení stanoví tento odhad na základě vlastních zkušeností z minulých období. Částka se stanoví tak, aby prodejní cena nebyla příliš vysoká a naopak příliš nízká. Tento způsob určení nepřímých nákladů je zcela nevypovídající pro vedení podniku, a to také z důvodu absence rozčlenění režijních nákladů na výrobní, správní a odbytové náklady. Největší slabinou současného kalkulačního systému je tedy skutečnost, že podnik věnuje minimální pozornost nepřímým nákladům a nevyčísluje úplné vlastní náklady výkonu a zisk. Společnost tudíž nemá celkový přehled o přesnějších nákladech na jednotlivé výrobky a může se stát, že některé výrobky mohou být oceněny pod hranicí vynaložených nákladů. Pro vedení podniku je důležité mít přesné informace o tom, zda jsou náklady pokryty a společnost generuje zisk. Je zásadní sledovat strukturu, velikost a popřípadě růst veškerých nákladů v podniku.

V následující části práce je navržena vhodná kalkulační metoda a kalkulační vzorec, který vyhovuje podmínkám společnosti XY s.r.o.

8 NÁVRH ZMĚNY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Každý podnik by měl mít vytvořen svůj vlastní kalkulační systém, podle kterého by se jednoduše stanovila cena výkonu. Kalkulační systém zahrnuje zásady jak kalkulace sestavovat a jakou kalkulační metodu použít. Výhodou kalkulačního systému je skutečnost, že se jedná o nástroj řízení hospodárnosti a ekonomické efektivnosti prováděných výkonů v podniku.

Cílem této kapitoly je nalezení, navržení a aplikování vhodné kalkulační metody, která by odpovídala podmínkám podniku XY s.r.o. Dále na základě předešlých analýz jsou v této kapitole aplikovány náklady do kalkulačního vzorce a to právě pro 3 vybrané výrobky.

Přiřazení přímých nákladů kalkulační jednotici je poměrně jednoduché a pekárna již má velmi přesný systém pro přiřazování přímého materiálu i přímých mezd výrobních pracovníků. Dalšími náklady jsou náklady režijní, kdy je zásadní pro jejich alokaci vybrat vhodnou metodu kalkulace. Nejjednodušší metoda kalkulace je kalkulace dělením. Tuto metodu není možné v pekárně využít, jelikož se tato metoda používá v podnicích, kde se vyrábí pouze jeden druh výrobku. Pekárna vyrábí zhruba 100 druhů výrobků, tudíž tento typ výroby nesplňuje požadavky kalkulační metody dělením. Jako další se nabízí metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly. Výrobky se liší nejen pracností, velikostí, hmotností, ale jsou také vyrobeny z různých surovin. Stanovení poměrových čísel by v tomto případě bylo velmi náročné, nepřesné, až nemožné. Pro pekárnu s ohledem na její typ výroby a množství výrobků je nejvhodnější metodou právě kalkulace přiřázková. Výhodou této metody je její snadná a nenáročná konstrukce, jelikož informace, které jsou potřeba pro provedení kalkulace, jsou běžně dostupné v účetních výkazech podniku. Pro pekárnu je rozhodně výhodou i fakt, že tato metoda má univerzální využitelnost, což znamená, že ji lze použít pro více výrobků.

8.1 Kalkulace přímých nákladů

V analýze současného stavu používaných kalkulací v podniku XY s.r.o. je proveden rozbor kalkulace přímého materiálu a přímých mezd pro slané tyčinky, koláček s povidly a žitný chléb. Z této analýzy se dále vychází. Pro přiřazení přímého materiálu podnik využívá tři tabulek z Microsoft Office Excel, které vyjadřují kalkulaci nákladů materiálu (těsta) na jednu kalkulační jednotici v tomto případě na jeden bochník žitného chleba, 100 gramový sáček slaných tyčinek a jeden koláček s povidly.

Pro úplnost kalkulace přímých nákladů, je důležité přiřadit také obalový materiál a přímé mzdy výrobních pracovníků, kteří se přímo podílí na výrobě produktů. Přímé mzdy jsou stanoveny pro všechny výrobky stejně, a to 2,00 Kč na jednu kalkulační jednici. Z přímých mezd se dále počítá SZP. Výrobky jsou vyráběny převážně ručně a výroba trvanlivého pečiva (tyčinek, sušenek) je složitější než výroba chleba nebo rohlíků. Tato skutečnost vede ke stanovení nových přímých mezd na každý druh výrobku.

Podnik má stanoven hodinový mzdový tarif 65 Kč. Dále je nutné přesně zjistit, jak dlouho trvá výroba daného výrobku. V Tab. 28., 29. a 30. jsou zakomponovány změřené časy. Časy byly změřeny ve dvou dnech. První den pracovníci vyráběli slané tyčinky. Byl stanoven počet balení (134 balení), které měli pracovníci vyrobit. V Tab. 28. jsou rozděleny jednotlivé činnosti a jsou uvedeny časy, za jak dlouho byli pracovníci schopni vyrobit 134 kusů balení slaných tyčinek. Druhý den pracovníci vyráběli 119 kusů koláčků s povidly a 230 bochníků žitného chleba. V Tab. 29. a 30. jsou opět rozděleny činnosti, pro které byl změřen přesný čas. Poslední položkou je celkový počet minut práce, který byl potřeba na výrobu daného počtu balení nebo kusů.

Položka	Slané tyčinky
Objem výroby (počet balení)	134
Míchání těsta (v min.)	8
Zpracování těsta (v min.)	57
Pečení (v min.)	16
Balení (v min.)	170
Počet minut práce celkem	251

Zdroj: Vlastní

Tab. 28. Počet minut práce – slané tyčinky

Položka	Koláček s povidly
Objem výroby (v ks)	119
Míchání těsta (v min.)	5
Zpracování těsta (v min.)	41
Pečení (v min.)	16
Balení (v min.)	47
Počet minut práce celkem	109

Zdroj: Vlastní

Tab. 29. Počet minut práce – koláček s povidly

Položka	Žitný chléb
Objem výroby (v ks)	230
Míchání těsta + mazání forem (v min.)	31
Zpracování těsta (v min.)	38
Pečení (v min.)	50
Balení (v min.)	40
Počet minut práce celkem	159

Zdroj: Vlastní

Tab. 30. Počet minut práce – žitný chléb

Na výrobě výrobků se podíleli pouze 2 pekaři. Je důležité nejprve převést celkovou dobu práce z minut na hodiny a dále je vynásobit počtem zaměstnanců a tarifní časovou mzdou. Výsledek je nezbytné vydělit počtem výrobků, které byly v daném čase vyrobeny. Posledním přímým nákladem je sociální a zdravotní pojištění k přímým mzdám. Výpočty jsou opět zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Výpočet přímých mezd:

$$\text{Slané tyčinky: } \frac{251}{60} * 2 * 65 = 543,83 \text{ Kč}$$

$$543,83/134 = \mathbf{4,06 \text{ Kč}}$$

$$\text{Koláček s povidly: } \frac{109}{60} * 2 * 65 = 236,17 \text{ Kč}$$

$$236,17/119 = \mathbf{1,98 \text{ Kč}}$$

$$\text{Žitný chléb: } \frac{159}{60} * 2 * 65 = 344,50 \text{ Kč}$$

$$344,50/230 = \mathbf{1,50 \text{ Kč}}$$

Výpočet zdravotního (9 %) a sociálního (25 %) pojištění z přímých mezd:

$$\text{Slané tyčinky: } 4,06 * 0,09 = \mathbf{0,37 \text{ Kč}}$$

$$4,06 * 0,25 = \mathbf{1,02 \text{ Kč}}$$

$$\text{Koláček s povidly: } 1,98 * 0,09 = \mathbf{0,18 \text{ Kč}}$$

$$1,98 * 0,25 = \mathbf{0,50 \text{ Kč}}$$

$$\text{Žitný chléb: } 1,50 * 0,09 = \mathbf{0,14 \text{ Kč}}$$

$$1,50 * 0,25 = \mathbf{0,38 \text{ Kč}}$$

Z uvedených výpočtů je zřejmé, že přímé mzdy se liší od stanovené částky. Podnik stanovil stejnou částku 2,00 Kč přímých mezd pro všechny jednotlivé výrobky. Výroba trvanlivého pečiva (slaných tyčinek) trvá déle než výroba koláčku s povidly a žitného chleba. Tento fakt je dán složitostí výroby slaných tyčinek. Těsto se musí rozválet, dát na plechy a z těsta se musí vytvořit několik malých obdélníků. Dále se těsto peče v troubě, později se musí nechat vychladnout, dále se láme na malé kousky a v poslední řadě se balí do sáčků se štítkem. Pro tyto slané tyčinky je částka přímých mezd stanovena podnikem velmi nevhodně. Naopak koláček s povidly a žitný chléb se vyrábí snadněji a rychleji. Částky přímých mezd vychází nižší, než stanovila pekárna. Přímé mzdy na jednu kalkulační jednici jsou pro:

- slané tyčinky 4,06 Kč,
- koláček s povidly 1,98 Kč,
- žitný chléb 1,5 Kč.

Následně je z přímých mezd vypočítáno SZP.

8.2 Kalkulace nepřímých nákladů

Nepřímé náklady nelze přesně stanovit na jeden výrobek jako přímé náklady, ale stanovují se pomocí kalkulační metody. Jedná se o náklady společné, které zajišťují činnost celého procesu výroby a mohou se členit na výrobní, správní a odbytové. Náklady jsou čerpány z výkazu zisku a ztráty z roku 2013. Obecně se do výrobní režie zahrnují režijní náklady spojené s obsluhou a řízením výroby. Náklady, které jsou zahrnovány ve správní režii, jsou spojené se správou a řízením celého podniku. Odbytové náklady zahrnují náklady na převzetí, skladování, balení a expedici hotových výrobků.

Pro přiřazování nepřímých nákladů je pro podnik XY s.r.o. nejvhodnější kalkulační metoda přírážková. Byla zvolena režijní přírážka (3), která vychází z peněžní rozvrhové základny.

$$\text{procento přírážky nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (3)$$

Do vzorce se na místo čitatele dosadí nepřímé režijní náklady, které souvisí s danou reží a ty se vydělí rozvrhovou základnou v korunách. Nejprve je nutné rozdělit jednotlivé náklady podle reží. Na základě požadavků podniku XY s.r.o., bylo rozhodnuto o rozdělení

nákladů z roku 2013 na výrobní, správní a odbytové náklady. Toto členění se nachází v Tab. 31. Režijní náklady jsou rozděleny podle poměrů v %.

Položka	Režie (v Kč)		
	výrobní	správní	odbytová
PHM	-	122 912,91	13 656,99
Režijní materiál	12 424,83	37 274,48	198 797,20
Spotřeba energie	90 069,89	10 007,77	-
Opravy a udržování	38 153,54	4 769,19	4 769,19
Náklady na reprezentaci	-	8 219,00	-
Doprava zboží	-	-	27 148,14
Služby právní a účetní	-	64 001,64	-
Nájemné	-	280 000,00	-
Telefony, poštovné, internet	-	43 907,86	-
Ostatní služby	70 788,69	165 173,60	-
Mzdy	-	459 666,00	-
SZP	-	141 226,00	-
Daně a poplatky	-	1 500,00	-
Odpisy majetku	50 700,80	6 337,60	6 337,60
Ostatní finanční náklady	-	137,40	-
Celkem	262 137,75	1 345 133,45	250 709,12

Zdroj: Vlastní zpracování, Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013

Tab. 31. Rozdělení režijních nákladů

Pohonné hmoty jsou rozděleny podle poměru 0:90:10. Pohonné hmoty jsou nejvíce spotřebovány ve správě. Automobil je využíván k podnikání, pro zajištění přednášek a předváděcích akcí atd. Tyto přednášky a předváděcí akce jsou prováděny většinou pro školy, ale také širokou veřejnost. Na těchto akcích jsou také výrobky dostupné ke koupi. Zbýlých 10 % PHM se řadí do odbytových nákladů, jelikož se automobil může používat pro rozvoz zásilek výrobků zákazníkům.

Režijní materiál je rozdělen podle procentuálního poměru 5:15:80. Největší položku tvoří odbytové náklady, jelikož se zde řadí ostatní obalový materiál, jako jsou krabice, fólie a palety. Do správní režie jsou zahrnuty kancelářské potřeby a do výrobní režie pracovní oblečení pro výrobní pracovníky.

Spotřeba energie je rozdělena podle procentuálního poměru 90:10:0. Prostory pekárny jsou rozděleny na výrobní a administrativní. Ve výrobních prostorách je spotřebováno nejvíce energie, proto výrobní režie zahrnuje 90 % spotřeby energie.

Opravy a udržování jsou rozděleny v poměru 80:10:10. Výrobní režie zahrnuje opravy a udržování výrobních zařízení, správní režie zahrnuje opravy a udržování počítačů a odbytové náklady zahrnují opravy a udržování automobilu.

Náklady na reprezentaci, služby právní a účetní, nájemné, poplatky za telefony, poštovné, internet, mzda administrativní pracovnice, SZP, daně a poplatky a ostatní finanční náklady jsou zahrnuty pouze do správní režie, jelikož tyto náklady zajišťují provoz celého podniku.

Doprava zboží se řadí do odbytových nákladů. Jedná se o externí službu, kterou podnik využívá pro rozvor zásilek zákazníkům.

Ostatní služby jsou rozděleny v poměru 30:70:0. Výrobní režie je 30 % a správní režie 70 %.

Odpisy majetku jsou rozděleny podle procentuálního poměru 80:10:10. Výrobní režie zahrnuje 80 % odpisů majetku, jelikož je v podniku velké množství výrobních zařízení. Do správní režie se řadí odpisy počítačů a do odbytových nákladů odpisy automobilu.

Po sečtení veškerých částek z Tab. 31. vychází celkové částky - výrobní režie 262 137,75 Kč, správní režie 1 345 133,45 Kč, odbytové náklady 250 709,12 Kč.

Pro rozvrh všech režii je zvolen rozvrhovou základnou přímý materiál, a jedná se tedy o sumační rozvrhovou základnu. Přímý materiál je celkem 1 112 385,11 Kč.

Výpočet režijních přírážek:

$$\text{Výrobní režie} = \frac{262\,137,75}{1\,112\,385,11} * 100$$

$$\text{Správní režie} = \frac{1\,345\,133,45}{1\,112\,385,11} * 100$$

$$\text{Odbytová režie} = \frac{250\,709,12}{1\,112\,385,11} * 100$$

Položka	Procento přírážky
Výrobní režie	23,57
Správní režie	120,93
Odbytové náklady	22,54

Zdroj: Vlastní

Tab. 32. Procentní vyjádření přírážek

8.3 Návrh kalkulačního vzorce

Navržený kalkulační vzorec pro podnik XY s.r.o. má podobu typového kalkulačního vzorce, který je pro tuto společnost dostačující a zahrnuje všechny náklady a potřebné údaje.

Struktura typového kalkulačního vzorce:

Přímý materiál	}	přímé náklady
+ Obalový materiál		
+ Přímé mzdy		
+ Ostatní přímé náklady		
= Celkem přímé náklady	}	režijní náklady
+ Výrobní režie		
= Vlastní náklady výroby		
+ Správní režie		
= Vlastní náklady výkonu	}	
+ Odbytové náklady		
= Úplné vlastní náklady výkonu		
+ Zisk		
= Prodejní cena bez DPH		

Popis kalkulačního vzorce

Typový kalkulační vzorec přesně identifikuje nákladové položky. Velkou výhodou je rozčlenění režijních nákladů na výrobní, správní a odbytové náklady, což zvyšuje informační hodnotu.

Přímý materiál zahrnuje základní vstupní suroviny výrobku. Přímý materiál na výrobek se zjistí součtem všech surovin, ze kterých se výrobek vyrábí. Do **obalového materiálu** lze zahrnout sáčky, štítky a ekologický balicí papír. Další položkou jsou **přímé mzdy** výrobních pracovníků. Pro přiřazení těchto nákladů je nutné znát čas výroby určitého množství stejného druhu výrobků, počet pracovníků, kteří se na výrobě tohoto úkonu podílejí a jejich hodinový mzdový tarif. Tento tarif je nyní 65 Kč. Položka **ostatní přímé náklady** zahrnuje sociální a zdravotní pojištění, které se vztahují k přímým mzdám. Sazba

pro sociální pojištění je 25 % z přímých mezd a pro zdravotní pojištění je 9 % z přímých mezd. Tyto čtyři položky tvoří celkové přímé náklady.

Výrobní, správní a odbytové režijní náklady se přiřazují výrobkům přírážkovou metodou. Rozvrhovou základnou nejsou zvoleny přímé mzdy, jelikož vykazují velmi malou položku. Základnou je tedy přímý materiál a alokační princip, který je zde použit, se nazývá principem únosnosti.

Položka „**Úplné vlastní náklady výkonu**“ zahrnuje již všechny vynaložené náklady, k níž se přičítá poslední položka – zisk. **Zisk** se stanovuje určitým procentem většinou z úplných vlastních nákladů výkonu. V tomto případě je zvolena 10% marže z úplných vlastních nákladů výkonu. Po sečtení všech částek vychází cena výkonu (prodejní cena bez DPH).

Aplikace nákladů do navrženého kalkulačního vzorce

Položka	Výrobek		
	slané tyčinky	koláček s povidly	žitný chléb
Přímý materiál	4,8	6,08	5,98
Obalový materiál	2,3	1	1
Přímé mzdy	4,06	1,98	1,5
Ostatní přímé náklady	1,39	0,68	0,52
Celkem přímé náklady	12,55	9,74	9
Výrobní režie (23,57 %)	1,13	1,43	1,41
Vlastní náklady výroby	13,68	11,17	10,41
Správní režie (120,93 %)	5,80	7,35	7,23
Vlastní náklady výkonu	19,49	18,53	17,64
Odbytové náklady (22,54 %)	1,08	1,37	1,35
Úplné vlastní náklady výkonu	20,57	19,90	18,99
Zisk (10 %)	2,06	1,99	1,90
Prodejní cena bez DPH	22,62	21,89	20,89

Zdroj: Vlastní

Tab. 33. Kalkulace výrobků

V Tab. 33. jsou zakomponovány položky podle navrženého kalkulačního vzorce. Přímý materiál je převzat z výpočtů podniku XY s.r.o. Obalový materiál taktéž. Pro dosazení přímých mezd byly tyto náklady znovu vypočítány podle zjištěných údajů (času, počtu pracovníků a hodinového mzdového tarifu). Pro úplnost ostatních přímých nákladů je zde zahrnuto také SZP z přímých mezd. Výrobní režie je 23,57 % z přímého materiálu, správní režie je 120,93 % z přímého materiálu a odbytové náklady jsou 22,54 % z přímého materiálu. K nákladům je dále přičten 10% zisk z úplných vlastních nákladů výkonu. Po sečtení všech částek vychází cena výkonu, tedy prodejní cena bez DPH.

Výrobek	Prodejní cena bez DPH (v Kč)	Cena dle ceníku bez DPH (v Kč)	Rozdíl částek (v Kč)
Slané tyčinky	22,62	26,80	4,18
Koláček s povidly	21,89	12,82	-9,07
Žitný chléb	20,89	16,07	-4,82

Zdroj: Vlastní

Tab. 34. Cenový rozdíl výrobků

V Tab. 34. jsou porovnány prodejní ceny bez DPH. V prvním, peněžním sloupci se nachází údaje, které byly vypočteny v Tab. 33. V dalším sloupci jsou zobrazeny prodejní ceny dle aktuálního ceníku platného od 1. 11. 2013. Poslední sloupec vyjadřuje rozdíl mezi vypočítanou prodejní cenou a prodejní cenou dle ceníku podniku XY s.r.o. Z tabulky je zřejmé, že prodejní cena slaných tyčinek, která byla stanovena pekárnou, pokrývá potřebné náklady. Pekárna má navíc z každého 100g sáčku slaných tyčinek 4,18 Kč. Na druhou stranu jsou velmi nevhodně stanoveny prodejní ceny koláčku s povidly a žitného chleba. Ceny dle ceníku jsou stanoveny pod hranicí nákladů.

Pekárna, i vzhledem k této skutečnosti, vykazuje každým rokem kladný výsledek hospodaření. Tento fakt je dán výrobou a prodejem bio produktů a ostatních výrobků, které mají stanoveny vyšší prodejní ceny. Tyto bio produkty jsou připravovány z vysoce kvalitních bio surovin. Bio suroviny jsou v dnešní době velmi drahou záležitostí převážně z důvodu vynaložení ruční práce pro zpracování. Dalším faktem je, že při zpracování bio surovin se nepoužívají žádné konzervační látky, a může tedy dojít k větším ztrátám při výrobě. Posledním důvodem je také nutnost vynaložit náklady na platný certifikát pro bio výrobky. Zákazníci podniku XY s.r.o. jsou s těmito fakty seznámeni, a proto jsou ochotni za bio pečivo zaplatit vyšší ceny. Velkým problémem při stanovení cen ostatních pekárenských výrobků, které nejsou připravovány v bio kvalitě, jsou konkurenční ceny. Na pekárnu je vynakládán velmi vysoký tlak ze strany jednotlivých zákazníků i maloobchodníků, kteří kladou požadavky nejen na kvalitu, ale také na ceny.

8.4 Shrnutí návrhu

Cílem této kapitoly byl návrh nového kalkulačního systému pro podnik XY s.r.o. Nejprve je rozhodnuto o nejvhodnější kalkulační metodě pro společnost, kterou je metoda přírážková, a dále je navržen nový kalkulační vzorec, který má podobu typového kalkulačního vzorce. Při výběru kalkulační metody je důležité zjistit, která z možných variant je pro podmínky podniku XY s.r.o. nejvýhodnější. Pekárna nabízí široký sortiment

slaného a sladkého pečiva, bio produktů a trvanlivých výrobků, kterých je téměř 100. Výrobky se liší složením, pracností, hmotností atd. Vzhledem k těmto skutečnostem je zvolena nejlepší metodou kalkulace přírážková, i když je často kritizována pro svou nepřesnost.

Dalším krokem je návrh způsobu, jakým lze přiřadit přímé náklady k výkonu. Na kalkulaci přímého materiálu má společnost svůj vlastní systém, ke kterému využívá tři tabulek v Microsoft Office Excel. Tento systém je velmi účinný a efektivní a podává přesné informace o vynaložených přímých materiálových nákladech za suroviny. Přímé mzdy jsou v podniku XY s.r.o. stanoveny pro všechny výrobky stejně, a to částkou 2,00 Kč na jeden výrobek. Pro zjištění přesnějších dat je nutné přímé mzdy na jeden výrobek znovu vypočítat. Pro stanovení přímých mezd na kalkulační jednici jsou stěžejními údaji hodinový mzdový tarif, celková práce v minutách a počet pracovníků, kteří se na výkonu podíleli.

Dále je nutné přiřadit nepřímé náklady ke kalkulační jednici. Režijní náklady jsou na základě požadavků podniku rozděleny na výrobní, správní a odbytové. Rozvrhovou základnou je zvolen přímý materiál. Ten vykazoval v roce 2013 dostatečně velkou hodnotu. Podle vzorce jsou vypočítány režijní přírážky.

Posledním krokem je návrh kalkulačního vzorce. Pro společnost XY s.r.o. je navržen typový kalkulační vzorec z důvodu jeho snadného využití. Kalkulační vzorec zachycuje přímé náklady (přímý materiál, obalový materiál, přímé mzdy) a také nepřímé náklady, které jsou zahrnuty v režii (výrobní, správní a odbytové náklady). Následná aplikace veškerých zjištěných nákladů poukázala na skutečnost, že prodejní cena dvou ze tří vybraných výrobků je stanovena v pekárně velmi nevhodným způsobem. Po srovnání částek prodejní ceny z Tab. 34. a prodejních cen dle ceníku je zjištěno, že jsou prodejní ceny stanoveny pod hranicí nákladů.

9 DOPORUČENÍ

Z výše uvedeného návrhu je vhodné doporučit tento kalkulační systém vedení podniku XY s.r.o. Vedení podniku by nemělo podceňovat význam a důležitost kalkulací. Stanovení pouze přímého materiálu a přímých mezd nemá tu správnou vypovídací schopnost. Podnik XY s.r.o. odhaduje režijní náklady a tato skutečnost může vést k nepřesnému stanovení prodejních cen výrobků. Pro vedení podniku je nezbytné mít informace o tom, jaké náklady byly skutečně vynaloženy a zda prodejní cena výrobku není nižší, než náklady vzniklé na daný výkon nebo naopak cena výrobku je vyšší, než vynaložené náklady. Na základě takto vytvořené kalkulace je možné vhodné stanovení prodejní ceny. Navržená kalkulace je velmi přehledná a snadno pochopitelná a obsahuje všechny vynaložené náklady. Podnik tedy může sledovat náklady spojené s jednotlivými výrobky a může tak dojít k lepšímu řízení nákladů a k jejich optimalizaci.

Tento kalkulační systém je doporučen pro všechny výrobky pekárny. Pokud se tedy podnik rozhodne takto sestavený kalkulační systém používat, je vhodné provést několik stávajících kroků. Prvním krokem je znovu pečlivě propočítat náklady na přímý materiál, které jsou obsaženy v tabulkách Microsoft Office Excel. V případě změny cen vstupních surovin je stěžejní obměnit údaje i v tabulkách. Dále je vhodné zjistit výrobní časy výkonů, aby pekárna mohla stanovit přímé mzdy výrobních pracovníků ke kalkulační jednici. Dalším krokem je stanovení nových režijních přírážek pro další období. Režijní náklady se v podniku mohou neustále měnit, je tedy důležité po uplynutí dalšího účetního období stanovit nové režijní přírážky. Také je možné upravit zisk. Je stanoven zisk 10 % z úplných vlastních nákladů výkonu. V případě nízké výrobní ceny produktu se podnik XY s.r.o. může rozhodnout, že pro daný výkon stanoví zisk vyšší, pokud to dovolí prodejní cena. Zavedení nového navrženého kalkulačního systému není příliš časově náročné. Následné zavedení nových cen na trh může vytvořit komplikace s konkurencí. Je možné, že pekárna ztratí pár zákazníků, pro které ceny mohou být vysoké. Cílová skupina pekárny je ale ochotna za tak kvalitní výrobky zaplatit ceny vyšší, jelikož za kvalitu se připlácí. Naopak by mohlo dojít k nárůstu nových zákazníků, kteří mají zájem o vysoce kvalitní pekařské a cukrářské výrobky právě kvůli vyšším cenám.

Kromě doporučení nového kalkulačního systému pro podnik XY s.r.o. jsou doporučeny návrhy, jak snižovat náklady pekárny. Snižit náklady pekárny lze **pěstováním vlastních vstupních surovin**. Těmito surovinami mohou být různé druhy ovoce jako jahody, jablka,

hrušky, meruňky atd. Tyto vstupní suroviny se mohou využít pro výrobu domácích džemů, pro výrobu sušeného ovoce nebo se mohou použít přímo do sladkých koláčů a dalších produktů. Náklady, které mohou být vynaloženy na pěstování vlastního ovoce, jsou nižší s porovnáním k cenám, za které je možné džemy a další suroviny koupit u dodavatelů. Dalším důvodem je skutečnost, že podnik může pěstovat suroviny v bio kvalitě, a tím zvyšovat kvalitu svých výrobků.

Dalším doporučením pro pekárnu je **otevření vlastní prodejny**. Účelem je prodej vlastních výrobků, které by pekárna prodávala za vlastní stanovené ceny. Maloobchodní marže by se v ceně nepromítla. Pekárna má také spoustu zákazníků, kterým dováží výrobky přímo do domu. Za tuto službu zákazník platí poštovné. S otevřením vlastní prodejny by se tyto náklady taktéž vyloučily.

Pro podnik XY s.r.o. by bylo vhodné **pořízení vlastních prostor**. Současné náklady z pronájmu prostor jsou pro podnik vysokým nákladovým zatížením. Stávající prostory jsou navíc velmi stísněné, proto by bylo vhodné pořízení větších prostor. S touto investicí by podnik mohl nájemné úplně vyloučit.

S pořízením vlastních větších prostor je možnost **rozšíření objemu produkce**. Následkem tohoto rozšíření by mohla pekárna uspořit náklady z rozsahu.

Některé uvedené návrhy a doporučení pro společnost by mohly být nákladově a časově náročnější, avšak v konečném důsledku by se náklady vrátily ve prospěch podniku. Následkem těchto opatření si podnik může zajistit posun vpřed v oblasti řízení nákladů a jejich snižování, a tím i zvyšování zisku.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo navrhnout vhodný kalkulační systém pro podnik XY s.r.o. K tomuto cíli bylo důležité provést několik analýz, na jejichž základě byly zjištěny stěžejní vnitropodnikové informace.

Teoretická část byla věnována prostudování a zpracování literární rešerše z oblasti manažerského účetnictví a kalkulací. Jednotlivé kapitoly byly zvoleny tak, aby na sebe logicky navazovaly a podávaly tak potřebné informace pro zpracování praktické části. V úvodní části bylo charakterizováno manažerské účetnictví a popsáno pojetí a členění nákladů. Následně byl popsán kalkulační systém, který byl dále rozčleněn na předběžnou a výslednou kalkulaci. V další části byly definovány pojmy, jako je předmět kalkulace, kalkulační jednice a kalkulované množství. Dále byl popsán způsob přiřazování přímých a nepřímých nákladů předmětu kalkulace. Na závěr teoretické části byly charakterizovány kalkulační vzorce.

Praktická část se již věnovala samostatné společnosti, která byla nazvána jako společnost XY s.r.o. V první kapitole byla uvedena charakteristika této společnosti, její historie, certifikace, a také byl představen průběh činnosti společnosti. Dále se práce zabývá analýzami. První provedenou analýzou byla analýza nákladů společnosti XY s.r.o. Nejprve byly analyzovány celkové výdaje a náklady v rozmezí tří období. Dále byly rozděleny a charakterizovány náklady dle druhového členění, dle závislosti na změně objemu produkce a na závěr dle kalkulačního členění. Druhá analýza se zabývala současným stavem kalkulací v podniku XY s.r.o. Cílem této analýzy bylo zjistit, jestli data, která jsou obsažena v tabulkách, podávají přesné informace o přímém materiálu v podniku. Byly vybrány tři konkrétní výrobky podniku, u nichž se data přepočítala. Pro splnění cíle této práce bylo důležité vybrat vhodnou kalkulační metodu a kalkulační vzorec pro podnik XY s.r.o. Byla zvolena kalkulační metoda přírážková a typový kalkulační vzorec. V závěru práce se aplikovaly skutečně vynaložené náklady z roku 2013 do kalkulačního vzorce pomocí právě metody přírážkové. Bylo zjištěno, že prodejní ceny, které byly pro výrobky dosud stanoveny, se jeví jako ztrátové u dvou ze tří analyzovaných výrobků. Podniku XY s.r.o. byla doporučena přírážková metoda i kalkulační vzorec pro všechny výrobky podniku. V poslední části bylo dále uvedeno několik návrhů, jak může společnost snižovat své náklady. Bylo navrženo pěstování vlastních vstupních surovin, otevření vlastní prodejny, pořízení vlastních prostor a rozšíření objemu produkce.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
2. FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
3. FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI. 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
4. FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
5. HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western. 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
6. HORVÁTH & PARTNER, 2004. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 5. přeprac. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
7. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
8. Interní materiály firmy XY s.r.o., 2011. [Zlínsko].
9. Interní materiály firmy XY s.r.o., 2012. [Zlínsko].
10. Interní materiály firmy XY s.r.o., 2013. [Zlínsko].
11. KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
12. LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
13. LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
14. MACÍK, Karel a Jiří VYSUŠIL, 2001. *Vnitropodniková ekonomika*. 2. přeprac. vyd. Praha: Vydavatelství ČVUT. 189 s. ISBN 80-01-02425-3.
15. MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.

16. POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
17. POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁVKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. 161 s. ISBN 978-80-7319-702-6.
18. SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. 466 s. ISBN 80-247-0515-X.
19. VYSUŠIL, Jiří, 2004. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Profess Consulting. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FN	Fixní náklady
PHM	Pohonné hmoty
PM	Přímý materiál
SZP	Sociální a zdravotní pojištění
THN	Technickohospodářské normy
THP	Technickohospodářský pracovník
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Pojetí nákladů	13
Obr. 2. Průběh celkových VN.....	15
Obr. 3. Průběh průměrných VN.....	16
Obr. 4. Průběh celkových a průměrných FN	16
Obr. 5. Kalkulační členění nákladů	18
Obr. 6. Kalkulační systém a jeho členění	19
Obr. 7. Přiřazení nákladů objektu	26

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec	27
Tab. 2. Retrogradní kalkulační vzorec	28
Tab. 3. Kalkulace variabilních nákladů	28
Tab. 4. Dynamický kalkulační vzorec	29
Tab. 5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	30
Tab. 6. Vývoj celkových výdajů/nákladů v letech 2011–2013.....	36
Tab. 7. Druhové členění nákladů roku 2013	39
Tab. 8. Rozdělení celkových nákladů na fixní a variabilní	40
Tab. 9. Procentní podíl FN a VN na celkových nákladech.....	43
Tab. 10. Rozdělení celkových nákladů na přímé a nepřímé.....	44
Tab. 11. Složení výrobku	47
Tab. 12. Počet výrobků z jedné dávky těsta	48
Tab. 13. Kalkulace nákladů přímého materiálu	48
Tab. 14. Složení slaných tyčinek	50
Tab. 15. Počet výrobků z jedné dávky těsta	50
Tab. 16. Kalkulace nákladů přímého materiálu	50
Tab. 17. Obalový materiál	51
Tab. 18. Kalkulace přímých nákladů	51
Tab. 19. Složení koláčku s povidly	52
Tab. 20. Počet výrobků z jedné dávky těsta	52
Tab. 21. Kalkulace nákladů přímého materiálu	52
Tab. 22. Cena náplně	52
Tab. 23. Kalkulace přímých nákladů	53
Tab. 24. Složení žitného chleba	53
Tab. 25. Kalkulace přímého materiálu.....	54
Tab. 26. Kalkulace přímých nákladů	54
Tab. 27. Vyjádření režijních nákladů a zisku	55
Tab. 28. Počet minut práce – slané tyčinky	58
Tab. 29. Počet minut práce – koláček s povidly	58
Tab. 30. Počet minut práce – žitný chléb.....	59
Tab. 31. Rozdělení režijních nákladů	61
Tab. 32. Procentní vyjádření přírážek.....	62

Tab. 33. Kalkulace výrobků.....	64
Tab. 34. Cenový rozdíl výrobků	65

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1. Vyjádření růstu výdajů v letech 2011–2012 v %	36
Graf 2. Podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech v %	39
Graf 3. Procentní podíl FN a VN na celkových nákladech v %	43
Graf 4. Podíl jednotlivých přímých nákladů na celkových nákladech v %	45
Graf 5. Podíl jednotlivých režijních nákladů na celkových nákladech v %	46

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Sortiment výrobků
- P II Ceník výrobků platný od 1. 11. 2013
- P III Výkaz zisku a ztráty 2013

PŘÍLOHA P I: SORTIMENT VÝROBKŮ

Celoroční sortiment výrobků

1. Chleby z přírodního kvásku (vícezrnný, žitný, chia, bio špaldový, chlebenek, bezlepkový)
2. Kváskové pečivo
 - slané (bio špaldový rohlík, rohlík špaldový, pšeničná houska, kvásková bageta, pirožek zelný a zeleninový, špenátový šnek, pizza rajčatová, žampionová a s olivami, mřížka s brokolicí a tempehem, ovesná placka s mrkví, bio špaldový knedlík)
 - sladké (kobliha s pudinkem, šnek jablečný s vlašskými ořechy, koláček hruškový, povidlový, makový, ovocný, šáteček jablečný, ořechový, rohlíček ořechový, mašlička povidlová, závin jablečný, závin makový, mazanec s mandlemi, pletenice, vánočka, mřížka ovocná, buchtičky dukátové, bábovička jablečná bezlepková, jáhlový muffin s povidlový, jablečný)
 - ze špaldové mouky (vdoleček hruškový, povidlový, makový, ovocný, mašlička špaldová ořechová)
3. Zákusky a mňamky (jablečné srdíčko z jáhly, mňamka jablečná, koláč špaldový jablečný a ovocný, dortík srdíčko, karamelové trubičky, sladovník s mandlemi, strašidlo, ovocný košíček, kakaový košíček, kokosová roláda, dort)
4. Trvanlivé pečivo (bio špaldové ovesné sušenky se skořicí, špaldové kopečky s ovesnými vločkami meruňkové, ořechové, kokosové pusinky, bio špaldová srdíčka s mandlemi, slané křupánky s cibulí a kmínem, bio slané křupánky s česnekem a lněnými semínky, slané tyčinky česnekové, bylinkové, pikantní, bez příchuti, bio špaldové krajíčky kakaové, kakaové s kokosem)
5. Ostatní sortiment (semínka, ořechy, sušené ovoce, obiloviny a mouky, luštěniny a speciality)

Sezónní sortiment výrobků

Velikonoční nabídka (velikonoční zajíc, perníčky, velikonoční beránek, velikonoční jáhelná vajíčka)

Mikulášská nabídka (každý rok aktualizace)

Vánoční cukroví (každý rok aktualizace)

PŘÍLOHA P II: CENÍK VÝROBKŮ PLATNÝ OD 1. 11. 2013

obj. číslo	druh		cena za kus	cena za kus s DPH
CHLÉB Z KVÁSKU A KVÁSEK				
101	CHLÉB Vícezrný 400g		16,74	19,25
102	CHLÉB Vícezrný 800g		30,37	34,93
103	CHLÉB Žitný 400g		16,07	18,48
104	CHLÉB Žitný 800g		30,56	35,14
105	CHLÉB CHIA 400g		33,00	37,95
106	CHLÉB CHIA 800g		60,00	69,00
107	BIO CHLÉB Špaldový 400g	BIO	30,80	35,42
108	CHLEBÁNEK 160g		9,12	10,49
109	CHLÉB Pohankový 500g (PŘIROZENĚ BEZLEPKOVÝ !)		29,30	33,70
112	KVÁSEK žitný 40g		5,00	5,75
113	KVÁSEK kukuřičný 40g		6,00	6,90
KVÁSKOVÉ PEČIVO SLANÉ				
201	BIO Špaldový ROHLÍK 90g	BIO	7,26	8,35
202	ROHLÍK špaldový 90g		8,69	9,99
203	HOUSKA 160g		8,82	10,14
204	Kvásková BAGETA 180g		10,40	11,96
205	PIROŽEK zelný 180 g		15,75	18,11
206	PIROŽEK zelenina 180 g		15,75	18,11
207	ŠNEK špenátový 80g		11,55	13,28
208	PIZZA rajčatová 180g		22,55	25,93
209	PIZZA žampionová 180g		24,15	27,77
210	PIZZA s olivami 180g		24,15	27,77
211	MŘÍŽKA brokolice+tempeh 150g		17,12	19,69
212	PLACKA ovesná s mrkví 130g		11,13	12,80
213	BIO špaldový KNEDLÍK 350g	BIO	30,80	35,42
KVÁSKOVÉ PEČIVO SLADKÉ				
301	KOBLIHA 110g		21,00	24,15
302	KOBLÍŽEK s pudinkem 80g		11,03	12,68
303	ŠNEK jablečný s vlaškými ořechy 80g		13,65	15,70
305	KOLÁČEK hruška 80g		12,82	14,74
306	KOLÁČEK povidla 80g		12,82	14,74
307	KOLÁČEK mák 80g		12,82	14,74
308	KOLÁČEK ovocný 80g		13,13	15,10
310	ŠÁTEČEK jablečný 70 g		13,13	15,10
311	ŠÁTEČEK ořechový 40g		8,93	10,27
312	ROHLÍČEK ořechový 80g		16,21	18,64
313	MAŠLÍČKA povidlová 80g		10,50	12,08
314	ZÁVIN jablečný 400g		31,37	36,08
315	ZÁVIN makový 400g		32,55	37,43
316	MAZANEC 280g		32,57	37,46
317	PLETENICE 150g		15,12	17,39
318	VÁNOČKA 400g		40,29	46,33
319	MŘÍŽKA ovocná 150g		15,75	18,11
320	BUCHTIČKY dukátové 300g		19,95	22,94
321	BÁBOVIČKA jablečná 100g (PŘIROZENĚ BEZLEPKOVÁ !)		17,33	19,93

322	Jáhlový MUFFIN s povidlovou náplní 90g (PŘIROZENĚ BEZLEPKOVÝ !)		15,23	17,51
323	Jáhlový MUFFIN s jablečnou náplní 90g (PŘIROZENĚ BEZLEPKOVÝ !)		15,23	17,51
KVÁSKOVÉ PEČIVO ZE ŠPALDY				
401	VDOLEČEK špald. hruška 80g		14,63	16,82
402	VDOLEČEK špald.povidla 80g		14,63	16,82
403	VDOLEČEK špald. mák 80g		14,63	16,82
404	VDOLEČEK špald.ovocný 80g		14,96	17,20
406	MAŠLIČKA špald. ořechová 80g		16,39	18,85
MŇAMKY A ZÁKUSKY				
501	SRDÍČKO jahelné 120g (PŘIROZENĚ BEZLEPKOVÉ !)		13,05	15,01
502	MŇAMKA jablečná 120g		13,05	15,01
503	KOLÁČ špald.jablečný 200 g		45,54	52,37
504	KOLÁČ špald. ovocný 200 g		45,54	52,37
505	DORTÍK srdíčko 300g		38,50	44,28
506	TRUBIČKY karamelové 200g		38,48	44,25
507	SLADOVNÍK s mandlemi 230g		36,75	42,26
508	STRAŠIDLA+krabička 200 g		30,24	34,78
509	KOŠÍČEK ovocný + krabička 180 g		26,36	30,31
510	KOŠÍČEK s kakaovou polevou + krabička 180 g		26,36	30,31
511	KOKOSOVÁ ROLÁDA (kg)		183,18	210,66
512	DORT 1 kg		231,00	265,65
TRVANLIVÉ PEČIVO				
601	BIO špaldovo-ovesné sušenky se skořicí pro děti 100g	BIO	29,00	33,35
602	Špaldové kopečky s ovesnými vločkami - meruňkové 100g		28,80	33,12
603	Špaldové kopečky s ovesnými vločkami - ořechové 100g		28,80	33,12
604	Špaldové pusinky kokosové 100g		28,50	32,78
605	BIO špaldová srdíčka s mandlemi 100g	BIO	30,60	35,19
606	Špaldové křupánky s cibulí a kmínem 100g		25,20	28,98
607	BIO špaldové křupánky s česnekem a lněnými semínky 100g	BIO	25,80	29,67
608	SLANÉ TYČINKY 100g		26,80	30,82
609	SLANÉ TYČINKY 1000g		248,00	285,20
610	SLANÉ TYČINKY česnek 100g		28,10	32,32
611	SLANÉ TYČINKY bylinky 100g		28,10	32,32
612	SLANÉ TYČINKY pikant 100g		28,10	32,32
613	SLANÉ TYČINKY s příchutí (česnek, bylinky nebo pikant) 1000g		261,00	300,15
614	BIO špaldové krajičky - kakaové 100g	BIO	30,80	35,42
615	BIO špaldové krajičky - kakaové s kokosem 100g	BIO	31,80	36,57
SEMÍNKA				
701	Chia semínka 200g		78,26	90,00
702	Chia semínka 500g		180,00	207,00
703	Chia semínka 1000g		339,13	390,00
704	BIO slunečnicová semínka 200g	BIO	18,50	21,28
705	Slunečnicová semínka 200g		15,60	17,94
706	BIO lněná semínka 200g	BIO	11,50	13,23
707	Lněná semínka 200g		9,20	10,58
708	Dýňová semínka loupaná z Moravy 200g		29,40	33,81
709	BIO sezam bílý loupaný 200g	BIO	22,00	25,30
710	Sezam bílý loupaný 200g		19,39	22,30
711	Sezam neloupaný natural 200g		17,35	19,95
712	Kmín celý 100g		8,00	9,20
713	Mák modrý 150g		19,91	22,90

OŘECHY				
719	BIO mandle celé neloupané 150g	BIO	42,00	48,30
720	Mandle celé neloupané 150g		34,90	40,14
721	BIO kokos strouhaný 250g	BIO	33,70	38,76
722	Kosos strouhaný 250g		14,30	16,45
SUŠENÉ OVOCE				
728	BIO rozinky sultánky 200g	BIO	28,67	32,97
729	Rozinky sušené na slunci 200g		14,90	17,14
730	Rozinky sultánky zlaté 200g		14,90	17,14
731	Švestky sušené bez pecek Ashlock 200g		19,80	22,77
732	BIO meruňky nesířené 150g	BIO	33,00	37,95
OBILOVINY A MOUKY				
738	BIO jáhly 400g	BIO	19,91	22,90
739	Jáhly 400g		14,50	16,68
740	BIO ovesné vločky 300g	BIO	14,40	16,56
741	Ovesné vločky jemné 300g		9,20	10,58
742	Mouka kukuřičná hladká 400g		11,00	12,65
LUŠTĚNINY				
748	Červená čočka púlená 500g		21,75	25,01
749	Červená čočka celá 500g		20,90	24,04
750	Fazole velká bílá 500g		34,90	40,14
751	Fazole mungo 500g		31,00	35,65
752	Fazole adzuki 500g		27,00	31,05
753	Cizma 500g		22,50	25,88
SPECIALITY				
759	UMEBOSHI 100g		55,00	63,25

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2013

		s.r.o.			Strana: 1
Seznam položek výsledovky (01.01.2013 - 31.12.2013)					
Řádek Účet	Položka výkazu Název účtu	Počáteční stav	Obrat	Celkem	
Ř.1	I.Tržby za prodej zboží (zjedn.rozsah)	0,00	9 943,00	9 943,00	
604	Tržby za zboží	0,00	9 943,00	9 943,00	
Ř.2	A.Náklady vyn.na prodané zboží	0,00	0,00	0,00	
Ř.3	+ Obchodní marže	0,00	9 943,00	9 943,00	
Ř.4	II.Výkony	0,00	3 125 340,91	3 125 340,91	
601	Tržby za vlastní výroby	0,00	3 072 472,91	3 072 472,91	
602	Tržby z prodeje služeb	0,00	52 868,00	52 868,00	
Ř.5	B.Výkonová spotřeba	0,00	2 304 460,02	2 304 460,02	
501/100	Potraviny,spotřeba materiálu	0,00	1 112 385,11	1 112 385,11	
501/200	PHM	0,00	136 569,90	136 569,90	
501/300	Režijní materiál	0,00	248 496,50	248 496,50	
502	Spotřeba energie	0,00	100 077,66	100 077,66	
511	Opravy a udržování	0,00	47 691,92	47 691,92	
513	Náklady na reprezentaci	0,00	8 219,00	8 219,00	
518/100	Doprava zboží	0,00	27 148,14	27 148,14	
518/200	Služby právní a účetní	0,00	64 001,64	64 001,64	
518/210	Nájemné	0,00	280 000,00	280 000,00	
518/300	Telefony,poštovné,internet	0,00	43 907,86	43 907,86	
518/500	Ostatní služby	0,00	235 962,29	235 962,29	
Ř.6	+ Přidaná hodnota	0,00	830 823,89	830 823,89	
Ř.7	C.Osobní náklady	0,00	600 892,00	600 892,00	
521	Mzdové náklady	0,00	459 666,00	459 666,00	
524/100	Zákonné sociální pojištění	0,00	103 732,00	103 732,00	
524/200	Zákonné zdravotní poji	0,00	37 344,00	37 344,00	
527	Zákonné sociální náklady	0,00	150,00	150,00	
Ř.8	D.Daně a poplatky	0,00	1 500,00	1 500,00	
538	Ostatní daně a poplatky	0,00	1 500,00	1 500,00	
Ř.9	E.Odpisy dlouhodob.nehm.a hmot.majetku	0,00	63 376,00	63 376,00	
551	Odpisy dlouhodob.nemh.a hm.m.	0,00	63 376,00	63 376,00	
Ř.10	III.Tržby z prodeje dlouhodob.maj.a mat.	0,00	0,00	0,00	
Ř.11	F.Zústat.cena prod.dlouhodob.maj.a mat.	0,00	0,00	0,00	
Ř.12	G.Změna st.rezerv a opr.pol.a kompl.nák.	0,00	0,00	0,00	
Ř.13	IV.Ostatní provozní výnosy	0,00	3,13	3,13	
648	Ostatní provozní výnosy	0,00	3,13	3,13	
Ř.14	H.Ostatní provozní náklady	0,00	0,00	0,00	
Ř.15	V.Převod provozních výnosů	0,00	0,00	0,00	
Ř.16	I.Převod provozních nákladů	0,00	0,00	0,00	
Ř.17	* Provozní výsledek hospodaření	0,00	165 059,02	165 059,02	
Ř.18	VI.Tržby z prod.cenn.papírů a podílů	0,00	0,00	0,00	
Ř.19	J.Prodané cenné papíry a podíly	0,00	0,00	0,00	
Ř.20	VII.Výnosy z dlouhodobého finanč.majetku	0,00	0,00	0,00	
Ř.21	VIII.Výnosy z krátkodobého finanč.majet.	0,00	0,00	0,00	
Ř.22	K.Náklady z finančního majetku	0,00	0,00	0,00	
Ř.23	IX.Výnosy z přecen.cen.pap.a derivátů	0,00	0,00	0,00	
Ř.24	L.Náklady z přecen.cen.pap.a derivátů	0,00	0,00	0,00	
Ř.25	M.Změna stavu rezerv a opr.pol.ve fin.o.	0,00	0,00	0,00	
Ř.26	X.Výnosové úroky	0,00	0,00	0,00	

Seznam položek výsledovky (01.01.2013 - 31.12.2013)

Řádek Účet	Položka výkazu Název účtu	Počáteční stav	Obrat	Celkem
Ř.27	N.Nákladové úroky	0,00	0,00	0,00
Ř.28	XI.Ostatní finanční výnosy	0,00	2,24	2,24
668	Ostatní finanční výnosy	0,00	2,24	2,24
Ř.29	O.Ostatní finanční náklady	0,00	137,40	137,40
568	Ostatní finanční náklady	0,00	137,40	137,40
Ř.30	XII.Převod finančních výnosů	0,00	0,00	0,00
Ř.31	P.Převod finančních nákladů	0,00	0,00	0,00
Ř.32	* Finanční výsledek hospodaření	0,00	-135,16	-135,16
Ř.33	Q.Daň z příjmů za běžnou činnost	0,00	0,00	0,00
Ř.34	** Výsledek hospodaření za běžnou činn.	0,00	164 923,86	164 923,86
Ř.35	XIII.Mimořádné výnosy	0,00	0,00	0,00
Ř.36	R.Mimořádné náklady	0,00	0,00	0,00
Ř.37	S.Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0,00	0,00	0,00
Ř.38	* Mimořádný výsledek hospodaření	0,00	0,00	0,00
Ř.39	T.Převod podílu společníkům	0,00	0,00	0,00
Ř.40	*** Výsledek hospodaření za účet.období	0,00	164 923,86	164 923,86
Ř.41	**** Výsledek hospodaření před zdaněním	0,00	164 923,86	164 923,86