

Projekt vytvoření nového kalkulačního systému ve společnosti KOVARSON s.r.o.

Pavel Sukaný

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavel Sukaný**
Osobní číslo: **M14376**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt vytvoření nového kalkulačního systému ve společnosti KOVARSON s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte literární rešerši cílenou na problematiku podnikových kalkulačních systémů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu stávajícího stavu podnikového kalkulačního systému.
- Vypracujte projekt zavedení nového podnikového kalkulačního systému.
- Podrobně projekt nákladové analýze.

Závěr




Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

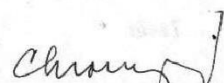
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
MAHER, Michael, Clyde P. STICKNEY a Roman L. WEIL. Managerial accounting: an introduction to concepts, methods and uses. 11th ed. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning, 2012, 619 s. ISBN 978-1-111-57126-9.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 15. února 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicity Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 10.4.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření nového kalkulačního systému ve společnosti KOVARSON s.r.o. V teoretické části je provedena literární rešerše zdrojů, ve které autor seznamuje čtenáře se základními pojmy souvisejícími s podnikovými kalkulačními systémy. V praktické části je provedena analýza nákladů společnosti s následným zhodnocením stavu aktuálního kalkulačního systému. V projektovém segmentu praktické části je na základě analýz navržen kalkulační systém zcela nový. Závěr diplomové práce je věnován srovnání stávajícího a nově navrženého kalkulačního systému a nákladové analýze projektu.

Klíčová slova: členění nákladů, manažerské účetnictví, metody kalkulace, alokace nákladů, kalkulační systém, rozvrhová základna

ABSTRACT

The main objective of this master's thesis is to develop a new calculation system for the company KOVARSON s.r.o. The theoretical part is focused on a literature search of specialized resources, in which an author advises a reader of this masters's thesis with basic concepts of business calculation systems. The practical part is divided into two segments. First one is aimed to cost analysis and to evaluation of the recent calculation system, the second one contains the project of the brand new calculation system based on the previous made analysis. The final part of the master's thesis is devoted to the comparison of the actual and the newly created calculation system and to the project cost analysis.

Keywords: structure of costs, managerial accounting, calculation methods, cost allocation, calculation system, allocation base

Zde bych chtěl poděkovat všem lidem, kteří se určitým způsobem podíleli na tvorbě této diplomové práce. Nejprve bych chtěl poděkovat celé své rodině za podporu a důvěru nejenom při tvorbě této práce, ale především v průběhu celého mého studia, kdy mi poskytli veškerou podporu, jakou si jenom student vysoké školy může přát. Dále bych chtěl poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph.D. za její vstřícný přístup a poskytnutí odborných konzultací, které mi velmi pomohly v průběhu tvorby předkládané kvalifikační práce. Závěrem bych chtěl poděkovat společnosti KOVARSON s.r.o. jako celku a všem jejím zaměstnancům, s kterými jsem přišel do kontaktu. Především však jednatelem společnosti Ing. Janu Valčíkovi za čas, který mi věnoval. Děkuji.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ROLE A CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ V PODNIKOVÉM ŘÍZENÍ	13
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.2 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.4 MANAGEMENT NÁKLADŮ	15
1.5 ZMĚNY VE STRUKTUŘE PODNIKOVÝCH NÁKLADŮ	16
2 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	17
2.1 SNIŽOVÁNÍ NÁKLADŮ PODNIKU	18
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	19
3.1 VÝZNAM A STRUKTURA KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	19
3.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	21
3.4 KAPACITNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	22
3.4.1 Fixní náklady.....	22
3.4.2 Variabilní náklady	24
3.4.3 Smíšené a skokové náklady	25
3.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	25
3.6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ	26
3.7 OPORTUNITNÍ NÁKLADY	26
3.8 UTOPENÉ NÁKLADY	27
4 ROLE A ÚLOHA ZISKU V PODNIKATELSKÉM PROCESU	28
5 KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU	29
5.1 VYMEZENÍ POJMU KALKULACE	29
5.1.1 Prvky podnikového kalkulačního systému.....	29
6 KALKULACE NÁKLADŮ	31
6.1 TYPOVÝ A RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC	32
6.2 NÁKLADOVÁ ALOKACE (PŘÍŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ OBJEKTU).....	33
6.2.1 Principy alokace	33
6.2.2 Alokační fáze	33
6.2.3 Rozvrhová základna	34
6.3 KALKULAČNÍ METODY	34
6.3.1 Kalkulace dělením.....	35
6.3.2 Kalkulace přírážková (režijní).....	35
6.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě	37
6.3.4 Kalkulace variabilních nákladů.....	37
6.3.5 Kalkulace metodou Activity based costing (ABC).....	37
6.3.6 Ostatní moderní metody kalkulace nákladů.....	38

7	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	39
II	PRAKTICKÁ ČÁST	40
8	PŘEDSTAVENÍ ZKOUMANÉ SPOLEČNOSTI.....	41
8.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	42
8.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	42
8.3	VÝROBKOVÉ PORTFOLIO SPOLEČNOSTI A MARKETINGOVÁ ČINNOST	42
8.3.1	Výrobky společnosti.....	42
8.3.2	Marketingové aktivity společnosti	44
8.4	VÝROBNÍ PROCES	45
8.5	KONKURENCE	46
8.6	VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE PODNIKU	47
8.7	SWOT ANALÝZA	50
9	ANALÝZA NÁKLADŮ	51
9.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
9.1.1	Druhové náklady evidované dle účtové osnovy skupin	51
9.1.2	Horizontální analýza nákladů.....	53
9.1.3	Vertikální analýza nákladů.....	55
9.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	56
9.2.1	Přímé náklady.....	56
9.2.2	Nepřímé náklady	58
9.2.3	Porovnání přímých a nepřímých nákladů	59
10	ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI.....	61
10.1	POPIS SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU A JEHO SPECIFIKA.....	61
10.2	STUPNĚ SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	62
10.2.1	Rozhodnutí o výrobku a tvorba jeho ceny	62
10.2.2	Tvorba technické dokumentace k výrobku	63
10.2.3	Tvorba samotných kalkulací	63
10.2.4	Řízení výrobního procesu a ostatních podpůrných procesů.....	63
10.3	SLOŽKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	64
10.3.1	Metoda Target costing.....	64
10.3.2	Kalkulace nákladů ve výrobní fázi a fixními složkami.....	65
10.3.3	Kalkulace s použitím retrogradního vzorce	68
10.4	SCHÉMA PODNIKOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	69
10.5	VYHODNOCENÍ AKTUÁLNĚ POUŽÍVANÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	69
11	PROJEKT ZAVEDENÍ NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU V PODNIKU KOVARSON S.R.O.....	71
11.1	VÝBĚR VHODNÉ KALKULAČNÍ METODY	72
11.2	MODELOVÁNÍ NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE	74
11.2.1	Přřazení přímých nákladů kalkulační jednotice.....	74
11.2.2	Položky nepřímých nákladů v kalkulačním vzorci	77
11.2.3	Finalizace podoby kalkulačního vzorce	80

11.3	VOLBA ROZVRHOVÝCH ZÁKLADEN A JEJICH VÝPOČET	82
11.4	KALKULACE PROPOČTOVÁ A PLÁNOVÁ	85
11.5	APLIKACE NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU NA SKUTEČNÝ VÝROBEK.....	87
11.6	POROVNÁNÍ NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SE SYSTÉMEM STÁVAJÍCÍM.....	89
11.6.1	Vyhodnocení komparace kalkulačních systémů	92
11.6.2	Závěrečné zhodnocení projektu	93
12	PODROBENÍ PROJEKTU NÁKLADOVÉ ANALÝZE	95
12.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	95
12.2	RIZIKA PROJEKTU	96
	ZÁVĚR	97
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	99
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	101
	SEZNAM OBRÁZKŮ	102
	SEZNAM TABULEK.....	103
	SEZNAM PŘÍLOH.....	104

ÚVOD

Marketingový výkonný ředitel společnosti Axel Springer SE, Dietmar Otti jednou prohlásil: „*Neznám jediný podnik, kde by snižování nákladů vedlo k úspěchu – právě naopak.*“ Cílem diplomové práce není autorova snaha toto tvrzení zcela vyvrátit, ale usměrnit. Podniky v dnešní době často staví svoji filozofii týkající se řízení nákladů na již nefunkčních a překonaných přístupech z dob minulých. V druhé polovině minulého století došlo v podnicích k obrovské změně zastoupení jednotlivých nákladových skupin. Transformační proces v podnikatelském prostředí vedl k rapidnímu nárůstu nákladů nepřímých na úkor nákladů přímých. Některé podniky před touto skutečností „*zavírají oči*“ a podceňují důležitost role řízení nákladů v podnikatelském procesu.

Cílem diplomové práce je navržení nového kalkulačního systému v podniku KOVARSON s.r.o., to znamená vytvořit takové projektové řešení, které bude respektovat veškerá specifika daná podnikatelským procesem tohoto podniku. Na základě analýzy stávajícího systému provést taková opatření, která budou vést k zpřesnění jednotlivých kalkulací a umožní vedoucím pracovníkům efektivněji sledovat a řídit náklady.

Jako odrazový můstek pro praktickou část této diplomové práce poslouží část teoretická. V této části bude provedena literární rešerše. Bude zde blíže přiblížena problematika klasifikace jednotlivých účetních systémů, členění nákladů pro potřeby manažerských rozhodovacích úloh a konečně členění samotných kalkulačních metod.

Snaha autora diplomové práce spočívá v navržení takového kalkulačního systému, který bude dostatečně silným manažerským nástrojem pro řízení a evidenci nákladů. Snaha o odhalení úzkých míst, precizace výpočtu výše marže připadající na jednici výkonu a v neposlední řadě dekompozice nákladových skupin na jejich elementární části poskytující vstupy pro tvorbu účelově strukturovaných skupin režíí jsou dílčí cíle, které by měli tento projekt přivést k životaschopnosti v prostředí reálné podnikové praxe.

Vrátíme-li se na začátek, všechny výše zmíněné skutečnosti by měly čtenáře dovést k poznání, že snižování nákladů může opravdu vést k úspěchu podniku, ale toto snižování musí být účelné a cílevědomě řízené pracovníky, kteří jsou schopni propojit hodnototvornou část podniku s částí řídicí a rozhodovací. Právě pro tuto snahu existují nákladové kalkulace. Řídit se dá totiž pouze to, co je skutečně měřitelné. A pouze to je co řízeno, je možno řídit efektivněji a hospodárněji.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření kalkulačního systému v podniku KOVARSON s.r.o. Informační zdroje pro tuto snahu budou obsaženy v teoretické části předkládané práce. Tato část bude věnována seznámení čtenáře s problematikou týkající se podnikových kalkulací nákladů a bude provedena formou rešerše literárních zdrojů.

V praktické části pak bude provedeno představení společnosti včetně analýzy nákladů a stávajícího kalkulačního systému, který je v podniku aktuálně používán. Na základě zjištěných úzkých míst současného systému bude autorem diplomové práce navržen kalkulační systém zcela nový, který bude mít za úkol nejenom odstranit veškeré slabé stránky systému stávajícího, nýbrž pomocí zvolené kalkulační metody, poskytnout nově navrženému systému určitou přidanou hodnotu v podobě dílčích modifikací, implementovaných takovým způsobem, aby tato kalkulace co nejvíce vyhovovala potřebám a požadavkům společnosti.

V praktické části budou tedy použity následující metody:

- metoda členění nákladů pro potřeby manažerského rozhodování (např. kalkulační členění nákladů, kapacitní členění nákladů atd.),
- použití vybrané kalkulační metody na základě analýzy nákladů z analytického segmentu praktické části (konkrétní absorpční či neabsorpční kalkulační metoda),
- horizontální a vertikální analýza nákladů společnosti KOVARSON s.r.o.,
- kritická analýza současného kalkulačního systému společnosti KOVARSON s.r.o. a všech jeho aspektů,
- použití vybraných poměrových a rozdílových ukazatelů náležitých oboru finanční analýzy.

Cílem diplomové práce je tedy navrhnout takový kalkulační systém, jenž bude postaven nejenom na základech vybrané exaktní kalkulační metody, ale který bude zároveň respektovat individuální požadavky podniku s ohledem na zaměření jeho podnikatelského procesu, včetně zohlednění požadavků vedení společnosti kladených na tento systém.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ROLE A CHARAKTERISTIKY ÚČETNICTVÍ V PODNIKOVÉM ŘÍZENÍ

O nezastupitelnosti účetnictví a informací, které poskytuje, v řízení moderního podniku 21. století již bylo napsáno mnoho publikací. Zamysleme se však, proč a zdali tomu tak skutečně je. Začal bych malou úvahou, analogií z reálného života, která by měla být blízká bezpečně každému čtenáři této diplomové práce. Položme si tedy otázku: „*Je účelné řídit hodnotové parametry našeho života?*“ Domnívám se, že odpověď racionálně uvažujících lidí by měla znít výlučně, ano je to účelné. Inspirací by mělo být zaměstnání či podnikání, jenž zajišťuje příjmovou složku rozpočtu, ale neméně důležité jsou i ostatní části dne, kdy je prostor pro zhodnocení svých příjmů na základě preferencí jednotlivce, zde čelíme rozhodování o tom jak řídit své výdaje. (Čechová, 2011, s. 1-3; Král a kol., 2008, s. 15)

Velmi obdobným způsobem jistě odpoví i zaměstnanci odpovědní za řízení podniku. Král (2008, s. 15-17) hovoří o nutnosti ovládnout věcnou i hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Jsou to totiž hodnotové výsledky, na kterých záleží, zdali se bude podnik v konkurenčním prostředí fungujícím dle pravidel tržní ekonomiky dále rozvíjet.

Účetnictví tedy vystupuje nejenom v roli informační, kde podává relevantní informace, sloužící jako datová základna pro řízení hodnotové stránky podnikatelského procesu, ale zároveň má nezastupitelnou roli i jako nástroj sloužící pro samotné rozhodování v podniku, kde slouží především jako živý a flexibilní systém, jenž používají manažeři podniku k samotnému řízení podnikatelského procesu. Na základě těchto charakteristik se pak účetnictví rozlišuje na účetnictví finanční, nákladové a manažerské (někteří autoři uvádí ještě účetnictví daňové, kterému se však v mé diplomové práci blíže věnovat nebudu, jelikož jeho vliv na tvorbu kalkulačního systému je naprosto minoritní a samotné je jen určitou „podmnožinou“ účetnictví finančního). (Král a kol., 2010, s. 15-17)

1.1 Finanční účetnictví

Je tvořeno účetním systémem a je primárně vytvořeno pro potřeby externích uživatelů. Přihlíží ke skutečnosti, že externí uživatelé (banky, stát a jeho orgány, obchodní partneři atd.) vyžadují od účetních systémů a výkazů jednotný výklad a přímou srovnatelnost předkládaných informací. Díky těmto skutečnostem musí být finanční účetnictví značně regulováno a následně konstruováno podle striktních pravidel. Z daných skutečností vyplývá, že finanční účetnictví je primárně zaměřeno na minulost tzn. zobrazení dat do účetních

výkazů, některá z těchto dat mohou tvořit vstup pro tvorbu kalkulace, avšak jako samotný systém pro rozhodování a řízení podnikatelského procesu finanční účetnictví samotné z důvodu jeho omezení selhává. (Popesko, 2009, s. 28-29; Landa, 2008, s. 20-23)

1.2 Nákladové účetnictví

Popesko (2009, s. 29-30) ve své publikaci hovoří o nákladovém účetnictví následovně: *„První varianta manažerského účetnictví měla formu tzv. nákladového účetnictví, které se začalo rozvíjet zejména v souvislosti s rozvojem průmyslu. Jeho původním úkolem bylo zjišťování nákladů pro potřeby výsledné kalkulace, podle určité struktury a podle útvarů (zvláště režijních). Nákladové účetnictví se, na rozdíl od manažerského účetnictví, zaměřeného na budoucnost, obrací na minulost“*

Král (2010, s. 21-23) popisuje nákladové účetnictví odlišně, ve své publikaci dělí proces tvorby manažerského účetnictví na tři fáze:

- první fáze zaměřená především na identifikaci skutečně vynaložených nákladů,
- druhá fáze kdy se skutečně vynaložené náklady porovnávají se žádoucím (rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem. Tato fáze poskytuje podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení odchylek,
- třetí fáze je snaha manažerského účetnictví rozšířit škálu poskytovaných informací o takové informace, které umožní řídit a vyhodnocovat různorodé varianty budoucího vývoje podniku (orientace na budoucnost a na rozhodovací úlohy).

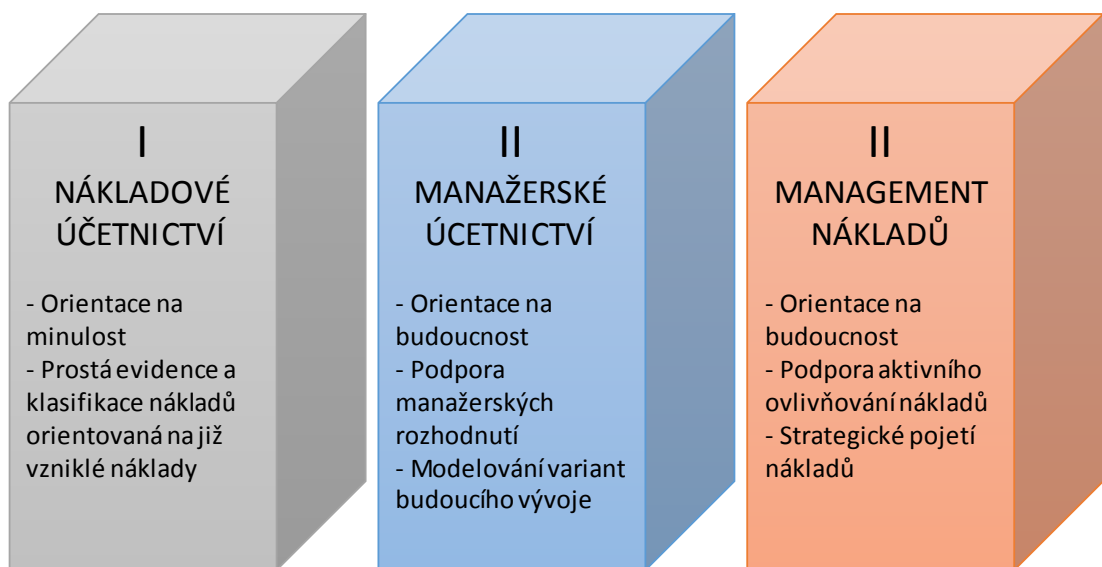
1.3 Manažerské účetnictví

Popesko (2009, s. 29) charakterizuje manažerské účetnictví jako vnitropodnikový systém, který je určen manažerům a klade důraz na fakt, že manažerské účetnictví není předmětem mimopodnikové regulace. Je praktické a účelné a jeho systém je navržen a konstruován tak, aby co nejvíc vyhovoval potřebám konkrétního uživatele. Hovoří dále o individuálních aspektech každého podnikatelského odvětví, které může být natolik specifické, že se u různých podniků v různých odvětvích naprosto liší použité nástroje a forma použití manažerského účetnictví. To lze demonstrovat na příkladu Krajské nemocnice Tomáše Bati a společnosti Barum Continental. Zatímco Krajská nemocnice je zdravotnické zařízení, jehož výkony mají podobu služeb a jsou značně specifické, podnik Barum Continental je výrobní společnost produkující hmotné výrobky, jenž jsou výsledkem toku materiálu a ostatních vstupů skrze procesní řetězec podniku (probíhá transformační proces přeměny vstupů na

výstupy). Z tohoto příkladu musí být čtenáři této práce jasně patrné, že systém manažerského účetnictví a jednotlivé kalkulace výkonů u těchto dvou zařízení musí být značně odlišné právě díky rozdílné povaze podnikatelské činnosti.

1.4 Management nákladů

V současné době se ve spojitosti s účetními systémy začíná objevovat nový trend v podobě souboru manažerských nástrojů a technik, které si dávají za cíl dát do rukou manažerů nástroj, jenž by jim umožnil převzít aktivní roli v řízení procesu nákladů a výnosů. Tato technika bývá označována jako management nákladů. Termín management nákladů vznikl záměrně proto, aby došlo k oddělení tohoto termínu od řízení nákladů, který je chápán jako soubor nástrojů a technik z oblasti kalkulací a rozpočetnictví. Management nákladů lze definovat jako soubor nástrojů a technik, pomocí kterých, lze aktivněji a efektivněji ovlivňovat náklady s prioritním zaměřením na jejich stav a vývoj v budoucnosti. (Popesko, 2009, s. 29)

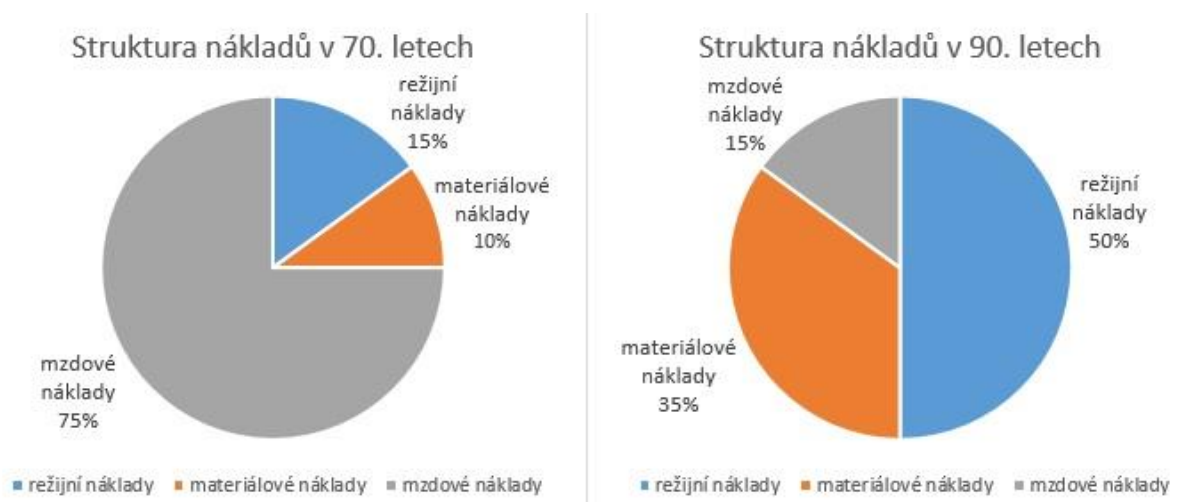


Obr. 1. Proces vznikání manažerských účetních systémů (Popesko, 2009, s. 29)

Vývojové etapy používaných manažerských technik a nástrojů můžeme rozdělit, do třech stěžejních vývojových celků viz obr. 1.

1.5 Změny ve struktuře podnikových nákladů

Faktory, které přispěli ke změně poměru zastoupení podnikových nákladů, vycházejí především ze sektorové transformace (přesunu z primárního a sekundárního sektoru na sektor služeb a znalostně intenzivních služeb) a rychlého technologického růstu. Zlepšující se technologie vedou k efektivnější práci strojů a v některých odvětvích dochází k masivní substituci lidské práce za práci strojů (prudký rozvoj automatizace a robotizace). Automatizace nahrazuje v podnicích lidskou manuální práci, nové technologie dosahují nižších nákladů na materiál, což snižuje zmíněné přímé náklady a na straně druhé tyto investice do nových technologií zvyšují náklady režijní. Další faktory jsou marketingové změny vyplývající z globalizace světové ekonomiky, následkem čehož dochází ke stále detailnější segmentaci trhu. Dodavatelé a výrobci jsou tlačeni k dodávkám stále více variant produktů, musejí inovovat a zavádět produkty nové, využívají stále rozmanitější distribuční kanály a dodávají jednotlivým zákazníkům individuální varianty produktů a služeb (na konci 20. století dochází k obrovské individualizaci produktů). Individualizace výrobků vede ke stále zmenšující se sériovosti produktů, ta sebou přináší náročnost obsluhy různých segmentů zákazníků a tato skutečnost dále vede ke zvyšování režijních nákladů. Na obr. 2. lze pozorovat změny ve struktuře nákladů u podniků v 70. a 90. letech. Růst procentuálního zastoupení režijních nákladů nutí podniky obecně k dokonalejšímu řízení nákladů a především k preciznější kontrole této režijní složky, zahrnující např. sofistikované metody kalkulací nákladů a ceny. Problematice členění nákladů a kalkulacím budou blíže věnovány následující kapitoly této diplomové práce (Staněk, 2003, s. 84-85)



Obr. 2. Růst podílu režijních nákladů v celkových nákladech (Staněk, 2003, s. 85)

2 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Odborník na řízení nákladů a autor mnoha publikací dotýkajících se této problematiky docent Popesko (2009, s. 15-17) o nutnosti řízení nákladů hovoří následovně: „*V ekonomice podniku používáme pro vynaložené prostředky termín náklady. Náklady provázejí téměř veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají. Pro firmu, jakožto jednu ze základních ekonomických jednotek, hrají náklady zcela klíčovou roli. Měření, evidence, plánování a řízení nákladů v dnešním prostředí tak vyžaduje sofistikované nástroje a postupy. Tyto nástroje mají za úkol usnadňovat manažerům poznání nákladů dané organizace a na základě této znalosti pomáhat činit rozhodnutí směřující ke splnění cílů a vizí deklarovaných při vzniku společnosti.*“

Pro řízení nákladů je především nutné si uvědomit, co to vůbec náklad je. Král (2010, s. 44-45) vymezuje pojem náklad dvěma odlišnými pohledy. Z pohledu finančního účetnictví o nákladu mluví jako o úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje buďto poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů. Pro nás je však cennější definice pojmu náklad z pohledu manažerského účetnictví. Zde Král mluví o nákladu podniku, jako o hodnotově vyjádřeném, účelném vynaložení ekonomického zdroje podniku, jenž účelově souvisí s ekonomickou činností. V této definici můžeme sledovat apel na racionální vynakládání nákladů tedy hospodárnost, nikoliv na pouhou potřebu zobrazit jeho reálnou výši.

Kotěšovcová a Janoušková (2007, s. 16) hovoří ve spojitosti s hospodárným vynaložením nákladů o nutnosti dodržení třech hlavních rysů, které vedou k podmínce manažerského účetnictví o dodržení hospodárnosti vynaložených nákladů:

- účelnost,
- účelový charakter,
- relativně těsný vztah k výkonům.

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2004, s. 71) definují hospodárnost odlišně. Hospodárnost podle nich představuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žádoucí stupeň výkonů s co nejmenším vynaložením nákladů (ekonomických zdrojů). Hovoří také o rozdílných kritériích (rysech).

2.1 Snižování nákladů podniku

Snižování nákladů v podniku je jistě jeden z cílů, kterého chce každý podnikový kontrolér dosáhnout. Ovšem i tato honba za co nejnižšími náklady má svá rizika a omezení, o kterých by měl člověk blízce se zabývající touto problematikou vědět a respektovat je. Jedním z následků snižování nákladů je dopad na kvalitu výkonu, či snížení hodnoty (může se jednat o výrobek nebo službu). K procesu snižování nákladů musí podnik přistupovat s rozmyslem. Ne vždy musí prosté „osekání“ nákladů přinést efekt zvýšení ekonomické činnosti z vynaložených nákladů. V dnešní době je spotřebitel díky rostoucí konkurenci snad ve všech ekonomických odvětvích velmi citlivý na vnímanou hodnotu produktu. Extenzivní snižování nákladů pod hraniční mez by mohlo vést k poškození kvality výsledného produktu a odradit od nákupu další zákazníci. Nezapomínejme na jedno ze základních pravidel vycházejícího z marketingového mixu 4P, že zatímco spokojený zákazník řekne o své zkušenosti nanejvýš třem lidem. Nespokojený zákazník se se svojí negativní zkušeností podělí s dalšími deseti až dvaceti lidmi. Na tomto příkladu vidíme provázanost jednotlivých ekonomických disciplín a doslova nezastupitelnou roli nákladového controllingu v moderním podniku 21. století. V některých odvětvích je naopak riziko, že zlevnění výkonu, který jsme mohli provést díky snížení nákladů, může paradoxně vést k snížení poptávky a to za předpokladu, že se věcná podstata výkonu nijak nezměnila a výsledná kvalita výrobku či služby zůstala nezměněná. Je to dáno tím, že produkt přestane být vnímán jako ten nejlepší dostupný. Toto se děje pouze v odvětvích, kde je cenová strategie uměle nastavena na prémiovou cenu produktu, tak aby mířila na velmi majetný segment zákazníků. Jedná se o odvětví tykající se např. vysoce módního oblečení, prémiové elektrotechniky či špiček automobilového průmyslu. (Popesko, 2009, s. 20-21; Synek, 2011, s. 80)

Ke snižování nákladů je třeba přistupovat komplexně a zohledňovat při práci s nimi všechny podnikové výkony a procesy, které s nimi kauzálně souvisí a ovlivňují je. Je naprosto klíčové znát vazby nákladů na ostatní výkony. Je nutné dodržovat postupy nákladové racionalizace a provádět analýzy vazeb mezi náklady a výkony. Je nutné modelovat určitá nákladová rozhodnutí s přihlédnutím k budoucnosti a neustále verifikovat hospodárnost a účelnost vynakládaných nákladů v podniku. (Čechová, 2011, s. 61-62; Popesko, 2009, s. 21)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

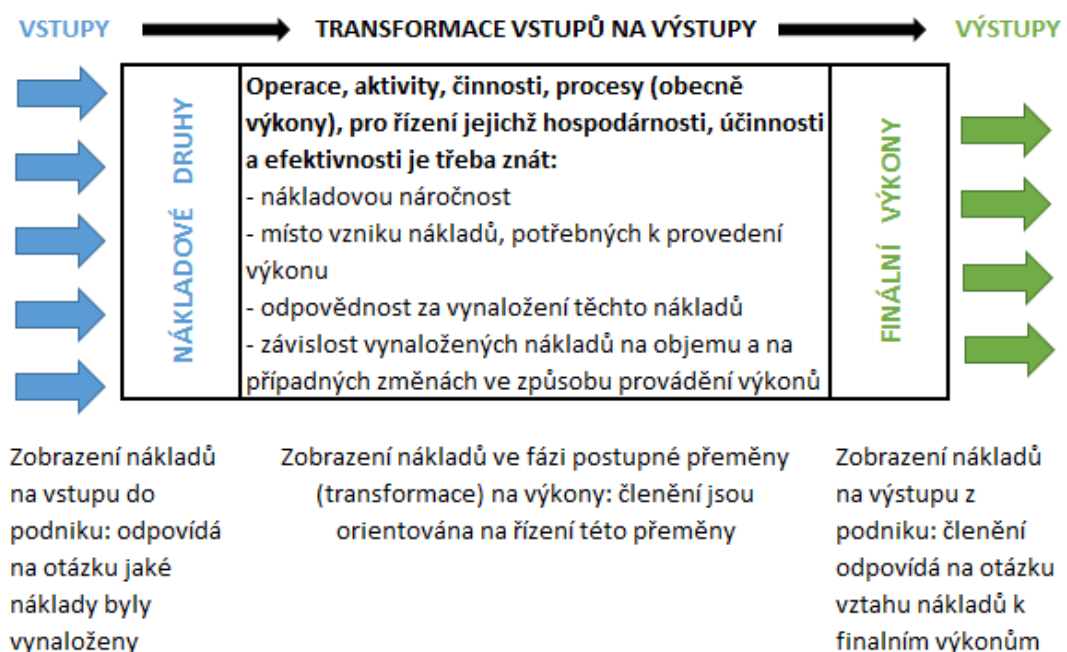
Cílem této kapitoly je seznámit čtenáře předkládané diplomové práce s obecným rozdělením nákladových skupin a struktur a definovat jejich základní vlastnosti, které vycházejí z diferencovaného přístupu jejich členění.

3.1 Význam a struktura klasifikace nákladů

Hlavním předpokladem účinného řízení nákladů je jejich důkladnější klasifikace do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů jak toto rozčlenění provést. Je však potřeba si uvědomit, že ne každé rozčlenění nákladů by bylo účelové a právě především účelovost je hlavním kritériem nebo řekněme vztahem k řešení určitých manažerských úloh a rozhodnutí. Z hlediska vztahu k rozhodovacím manažerským úlohám a také v souladu s evolucí manažerského účetnictví lze členění nákladů rozdělit do dvou elementárních fází:

- způsoby členění, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto v minulosti,
- způsoby členění nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikatelské činnosti. (Král a kol., 2010, s. 64-65)

Grafické znázornění různých profilů, jenž by manažerské účetnictví mělo poskytnout o nákladech lze vidět na obr. 3. Jedná se o diagram, jenž zobrazuje postupný průběh nákladů podnikatelským procesem.



Obr. 3. Průběh nákladů podnikatelským procesem (Král a kol., 2008, 65)

3.2 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů soustřeďuje náklady do homogenních (stejnorodých) skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (práce, investiční majetek a materiál). Tato skupina nákladů odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Dle nákladových druhů členíme náklady následovně:

- spotřeba - materiál, suroviny, paliva, energie a ostatní provozní látky,
- odpisy - budov, strojů, výrobních zařízení, nehmotného odepisovatelného majetku,
- finanční náklady – pojistné, placené úroky, poplatky, ekonomické a právní služby atd.,
- mzdové a ostatní osobní náklady – mzdy, platy, provize atd.,
- náklady na externí služby – opravy a udržování, cestovné, nájemné atd. (Synek, 2011, s. 81)

Základním významem druhového členění nákladů je jeho informační povaha, která tvoří informační bázi pro zajištění stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů a vnějším okolím. Druhové členění nákladů by mělo poskytnout odpovědi na otázky od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, práci, investiční majetek, energie atd. Dalším způsobem třídění nákladů je podle toho, zda vznikají uvnitř nebo vně (v okolí) podniku. Dle tohoto hlediska klasifikujeme náklady na:

- externí (prvotní) – vznikají interakcemi podniku s jeho okolím,
- interní (druhotné) – vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů. (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 18)

Kotěšovcová a Janoušková (2007, s. 19) ve své publikaci velmi přehledně shrnují hlediska členění nákladových druhů, viz tab. 1 pod textem.

Tab. 1. Hlediska členění nákladových druhů (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 18)

Hlediska členění nákladových druhů	Způsob třídění
Výrobní faktory	pracovní a provozní prostředky, materiál, práce atd.
Druhové členění	spotřeba materiálu, služeb, mzdové náklady, odpisy atd.
Podnikové činnosti	výroba, odbyt, správa
Nositele nákladů (kalkulační jednice)	jednicové a režijní náklady
Kapacita	fixní a variabilní náklady
Možnost evidence	účetní a kalkulační náklady
Původ (místo vzniku)	externí a interní náklady

3.3 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů eviduje vynaložené náklady v úzkém spojení se samotným podnikatelským procesem ve vztahu ke konkrétním výkonům a činnostem. Už z prvotní definice je jasné patrné, kde je největší rozdíl mezi druhovým a účelovým členěním. Zatímco druhové členění bývá používáno především k účetní evidenci (v Česku je standardní věst VZZ v druhovém členění), účelové členění nákladů naopak přiřazuje náklady k jejich nositelům (výkonům, činnostem, útvarům a procesům) dle přímého (kauzálního) vztahu. Jinými slovy, snaží se přiřadit výkonům přesně ty náklady, které tyto výkony reálně vyvolaly. Proto je účelové členění nákladů pro potřeby manažerského účetnictví zahrnující rozpočetnictví a tvorby kalkulací mnohem cennější než členění druhové, které má spíše inventarizační a informační charakter vhodný pro výkaznictví finančního účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2004, s. 98-99)

Pro nákladovou klasifikaci se obecně uvádí členění účelových nákladů na:

- náklady na obsluhu a řízení – jsou to náklady sloužící k zajištění podpůrných procesů, které jsou nezbytné pro chod technologií. Příkladem jsou především náklady na provoz správních budov a výrobních hal (topení, úklid, osvětlení atd.), dále tady patří také kategorie materiálových nákladů administrativních činností,
- náklady technologické - jsou vynaloženy technologiemi na tvorbu daných výkonů. Základním příkladem je spotřeba materiálu či mzdové náklady výkonových pracovníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2004, s. 100; Popesko, 2009, s. 37)

Další členění účelových nákladů je jejich členění na náklady jednicové a režijní. Toto členění nákladů přímo navazuje na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení a je jejich podrobnějším vyjádřením. O těchto nákladech se dá říct, že zatímco náklady technologické zahrnují jak náklady režijní tak i jednicové, pak náklady na obsluhu a řízení tvoří výlučně náklady režijní. Členění vypadá následovně:

- jednicové náklady – jsou ta část technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány jednotkou výkonu na základě identifikace příčinné souvislosti (souvisejí přímo s určitým výkonem a lze je přímo přiřadit),
- náklady režijní – náklady technologické a na obsluhu a řízení, které souvisejí s výrobou jako celkem a nemají přímý příčinný vztah s jednotkou výkonu, jsou označovány jako náklady režijní (nelze je přímo přiřadit k určitému výkonu). (Synek, 2011, s. 81; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2004, s. 101)

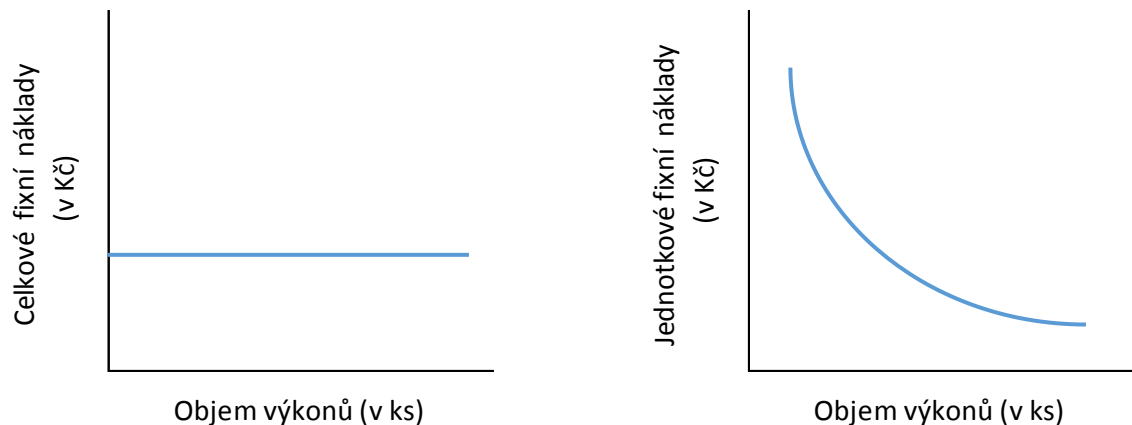
3.4 Kapacitní členění nákladů

Členění kapacitní, zvané též členění nákladů podle jejich závislosti na objemu výkonů (finálních i dílčích), se začalo používat ve dvacátých letech 20. století v USA. Jeho aplikace se považuje za první krok přerodu od tradičního nákladového účetnictví k účetnictví manažerskému. V této kapitole se budu postupně věnovat všem typům kapacitních nákladů, jejichž výčet je následující:

- fixní náklady,
- variabilní náklady,
- semi-variabilní náklady (smíšené),
- semi-fixní náklady (skokové). (Král a kol., 2010, s. 74)

3.4.1 Fixní náklady

Je ta část nákladů, která je nezávislá na objemu výroby, nemění se, a proto ji nazýváme fixní složkou nákladů. Tyto náklady jsou vyvolány potřebou zabezpečit plynulý chod podniku jako celku. Neměnnost nákladů fixních je však relativní. Tyto náklady se mění například při změnách kapacity (skokově). Dělení nákladů na fixní a variabilní má proto smysl uvažovat pouze v krátkém období, protože v dlouhém časovém období se se mohou měnit i náklady fixní. Do fixních nákladů patří především náklady režijní, např. odpisy, mzdy správních pracovníků, nájemné, leasingové poplatky, náklady na IT vybavení, náklady na školení zaměstnanců aj. Je nutné pamatovat, že fixní náklady v podniku vznikají nezávisle na výrobní činnosti (vznikají, i když se aktuálně nic nevyrábí např. v době výluky nebo závodní dovolené). V průběhu času roste zastoupení nákladů fixních na úkor nákladů variabilních (viz obr. 2 v kapitole 1.5). (Alexy, Sivák, 2005, s. 178; Weil, Maher, 2012, s. 142; Synek, 2011, 87)



Obr. 4. Vývoj celkových a jednotkových fixních nákladů (Drury, 2012, s. 30)

Na obr. 4. vidíme vývoj celkových fixních nákladů, který není ovlivněn produkcí podniku a je pro všechny úrovně produkce konstantní a vývoj jednotkových fixních nákladů, který se přímo úměrně snižuje s úrovní produkce (zde mluvíme o jevu zvaném jako deprese fixních nákladů, který bude blíže popsán níže).

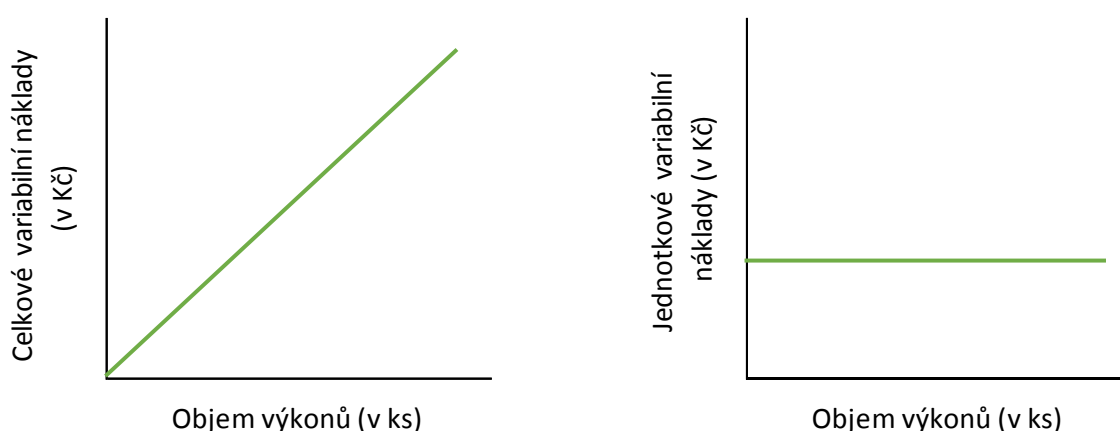
Jak již bylo nastíněno v prvním odstavci této kapitoly u kapacitního členění nákladů, je nutné brát v potaz časový horizont. V dlouhém období (zpravidla několika let) se chovají všechny náklady jako variabilní. V takto dlouhém časovém období, může pokles poptávky po produkci podniku snížit náklady fakticky všech nákladových kategorií, v podniku může dojít k propouštění zaměstnanců, nebo prodeji zařízení, strojů, budov a pozemků. Obdobné chování nákladů můžeme sledovat na protipólu, když se podniku ekonomicky daří. Všechny kategorie nákladů porostou skokově s nákupem např. nových strojů, budov nebo při najímání nových pracovních sil při expanzi podniku tzn. s růstem objemu produkce a výkonů. (Drury, s 2012, s. 31)

U jednotkových fixních nákladů je nutno brát v úvahu fakt, že jejich výše není konstantní na jednotku produkce. Je nutné interpretovat je s rozvahou a používat spíše celkové fixní náklady pro řízení rozhodovacích procesů v podniku. Tento fakt lze demonstrovat na jednoduchém příkladu. Představme si, že celkové fixní náklady podniku jsou 100 000 Kč a produkce tohoto podniku je v jednom období 100 ks a v druhém období 200 ks. Zatímco celkové fixní náklady se v obou obdobích logicky nemění (jsou stále 100 000 Kč) tak díky efektu z deprese fixních nákladů se mění výše jednotkových nákladů z 1 000 Kč v prvním období ($100\,000 / 100 = 1000$) na 500 Kč ve druhém období ($100\,000 / 200 = 500$). (Drury, 2012, s. 30-31)

3.4.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění přímo úměrně k objemu výkonů. Z tohoto postulátu vyplývá, že celkové variabilní náklady mají lineární průběh a jednotkový vývoj variabilních nákladů je konstantní. Této majoritní části variabilních nákladů se říká proporcionální variabilní náklady. Příkladem proporcionálních variabilních nákladů jsou náklady jednicové a ta část režie, která je přímo ovlivněna stupněm využití kapacity. (Drury, 2012, s. 29; Král a kol., 2010, s. 75)

Průběh celkových a jednotkových variabilních nákladů lze vidět na obr. 5. pod textem.



Obr. 5. Vývoj celkových a jednotkových variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 40)

Na obr. 5. vlevo lze vidět průběh proporcionálních variabilních nákladů a vpravo lze vidět průběh jednotkových variabilních nákladů na jednotku výkonu. Zatímco přímka znázorňující průběh celkových variabilních nákladů roste pod úhlem 45 stupňů, což znamená, že růst výkonů o 50 ks vyvolá nárůst celkových variabilních nákladů o 50 Kč (tzn., jedná se o přímo úměrný vztah) tak průběh jednotkových variabilních nákladů je konstantní což znamená, jednotková cena variabilních nákladů je při různém množství podávaných výkonů neměnná (konstantní).

Vzhledem ke smíšenému charakteru variabilních nákladů rozlišujeme tři typy chování variabilních nákladů v návaznosti na změny v objemu produkce podávaných výkonů:

- proporcionální – lineární průběh variabilních nákladů vysvětlený z kraje kapitoly 3.4.2 a znázorněný na obr. 5,
- nadproporcionální – náklady v tomto případě rostou rychleji než objem výkonů (např. růst mzdy u přesčasové práce, zvýšená spotřeba pohonných hmot při zvýšené rychlosti a kratším času dopravního výkonu),

- podproporcionální – náklady rostou pomaleji než objem prováděných výkonů (např. náklady na údržbu strojního zařízení ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, spotřeba elektrické energie zahrnující tzv. paušál a hod. spotřební sazbu). (Alexy, Sivák, 2005, s. 180-181; Král a kol., 2008, s. 75)

3.4.3 Smíšené a skokové náklady

Je také nutno si uvědomit, že v praxi bývá rozdělení na ryze fixní a variabilní náklady značně komplikované. Vezměme si jako příklad elektrickou energii, která je využívána v podniku. V případě, že je využívána na pohon strojních zařízení na výrobní hale a mění se proporcionálně s růstem či poklesem objemu produkce, považujeme ji za náklad variabilní. Zatímco pokud ji používáme, jako energii nutnou k pohonu např. počítačů na správní budově to znamená, že není přímo přiřaditelná k výkonům probíhajícím na výrobní hale. Považujeme ji v tomto případě za náklad fixní. Tento typ nákladů se označuje jako náklad smíšený (semi-variabilní). (Weil, Maher, 2012, s. 145; Popesko, 2009, s. 41)

Dalším typem nákladů jsou náklady skokové (semi-fixní). Ty předpokládají, že se v krátkém časovém období tyto náklady vázané k určité výši výkonů, skokově zvýší nebo sníží o určitou částku při dosažení kritické úrovně objemu výkonů podniku. Jako příklad poslouží rozšíření výrobní kapacity o nákup nové výrobní haly. Uvažujeme tedy, že bylo v podniku dosaženo kritické úrovně výkonů na stávající kapacitě. Podnik tedy musel reagovat investiční činností nákupu nové haly na rozšíření kapacity v hodnotě 1 000 000 Kč. Právě tato investice v podobě 1 000 000 Kč je skokový nárůst fixních nákladů k jejich původní hodnotě. (Tento příklad je značně zjednodušený nauvažuje s doprovodnými investicemi např. v podobě nákupu vybavení, pojištění nemovitosti aj., avšak měl by čtenáři této práci posloužit jako exemplární příklad semi-fixních nákladů). (Drury, 2012, s. 32)

3.5 Kalkulační členění nákladů

Přiřazování nákladů je základní funkcí manažerského účetnictví. V manažerském účetnictví se se používá mnoho pojmů pro definování objektu tohoto přiřazování nákladů. V moderním pojetí manažerského účetnictví se setkáváme s pojmem nákladový objekt. Náklady, které jsou přiřazovány nákladovému objektu, tedy předmětu alokace dělíme do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. (Popesko, 2009, s. 38)

Král (2010, s. 72) specifikuje kalkulační členění nákladů následovně: „*Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na ně vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů.*“

Je zřejmé, že do kategorie přímých nákladů patří prakticky všechny jednicové náklady, které jsou vyvolány nejenom konkrétním druhem činnosti (výkonu), ale přímo jeho jednicí (jednotkou např. kusem, nebo svazkem výrobních dílu atd.). Mimo jednicové náklady se pak výkonu přiřazují i ty náklady, které se v podniku provádějí pouze v souvislosti s daným druhem výkonu a jejichž podíl na jednici lze zjistit prostým dělením. (Zlámal, 2010, s. 38; Král a kol., 2010, s 72-73)

Větší část režijních nákladů bývá však společná s více druhy výkonů. Pro řešení některých rozhodovacích úloh uvnitř podniku je nutné i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak rozpočítávají nepřímo pomocí zvolených vztažných veličin. (Zlámal, 2010, s. 38; Král a kol., 2010, s 73)

3.6 Členění nákladů na relevantní a irelevantní

Relevantní náklady jsou prvním typem nákladů, které se nevztahují k samotnému charakteru nákladů, ale vztahují se k manažerským rozhodnutím směřujícím do budoucnosti. Někdy bývají označovány jako náklady v manažerském rozhodování. (Popesko, 2009, s. 41)

Hlavním předpokladem pro použití tohoto členění nákladů je přesně definovaná rozhodovací úloha, na základě které jsou náklady rozčleněny do dvou skupin:

- relevantní náklady – jsou ty náklady, jejichž výše se na základě přijetí či odmítnutí manažerského rozhodnutí v budoucnu mění,
- irelevantní náklady – jsou ty náklady, jejichž výše se nemění na základě budoucího výsledku manažerského rozhodnutí, tzn. pro dané rozhodnutí, jsou nepodstatné. (Popesko, 2009, s. 41; Šoljaková, 2009, s. 65-66)

3.7 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou další z řady nákladů úzce souvisejících s manažerským rozhodováním. Jsou to takové náklady, jenž vznikají jako nevyužitý efekt z alternativních rozhodnutí. Někteří autoři odborných publikací je označují jako náklady ušlé (obětované) příležitosti. Položme si otázku, co to vůbec znamená. Je běžné, že v rozhodovacích procesech,

existuje mnoho variant řešení, tyto varianty však nelze realizovat všechny, vzájemně se vylučují. Realizace jednoho vylučuje možnost realizovat varianty jiné. Použijí příklad z reálného života pro bližší dokreslení této problematiky. Představme si, že se člověk po řádně ukončeném studiu na střední škole rozhoduje, zdali si najde zaměstnání nebo bude dále studovat vysokou školu. V případě, že nebudeme uvažovat možnost studia dálkovým způsobem, je logické, že se bude muset rozhodnout pro jednu variantu. Nelze totiž realizovat obě najednou. V případě, že se rozhodne pro studium, budou pro něho oportunitní náklady představovat ušlou mzdu, kterou by získal, kdyby se po střední škole rozhodl pro variantu najít si zaměstnání a pobírat měsíční mzdu. Z tohoto příkladu zároveň vyplývá další charakteristika oportunitních nákladů, a to jejich fiktivní charakter. Jsou jen určitou pomůckou k rozhodování, zdali použít tu či onu variantu řešení rozhodovací úlohy. (Čechová, 2011, s. 67; Šoljaková, 2009, s. 66)

3.8 Utopené náklady

Utopené náklady, někdy označované jako náklady umrtvené. Jsou náklady, které se používají jako další kategorie manažerských nákladů. Jsou to náklady, které byly určitým manažerským rozhodnutím v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnu. Z této definice vyplývá, že tyto náklady mají vlastně povahu nákladů irelevantních. Utopené náklady se charakterizují následujícími souvislostmi:

- jsou vynaloženy před zahájením výroby v podniku,
- jejich celková výše je nezvratitelná žádným dodatečným rozhodnutím (nelze ovlivnit),
- jedinou možností jejich snížení či vyrušení je opačně působící investiční rozhodnutí, v případě, že je takové rozhodnutí přípustné,
- mají podobu např. odpisů fixních aktiv,
- bývá pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi samotným výdajem a následným vyjádřením nákladu. (Popesko, 2009, s. 42)

4 ROLE A ÚLOHA ZISKU V PODNIKATELSKÉM PROCESU

Synek (2011, s. 134) říká: „Zisk je cílem a podnětem veškerého podnikání, ne však jediným, podnikatelé sledují nejen další monetární (finanční), ale i nemonetární (nefinanční) cíle) ty u drobného výrobce často převažují nad ziskovým hlediskem. Vždy by měl převládnout dlouhodobý pohled před krátkodobým.“

Dá se však říci, že maximalizace zisku je v podnikovém rozhodování převažujícím faktorem. Zisk totiž v podniku plní následující důležité funkce:

- kriteriální – plní rozhodovací roli o všech otázkách ekonomiky podniku, tzn. objemu výroby, investicích atd.,
- akumulační – je zdrojem tvorby finančních zdrojů pro rozvoj podniku (někdy se akumulační funkci zisku říká funkce rozvojová),
- rozdělovací – zisk je rozdělován mezi investory v podobě úroků, vlastníky formou dividend a státu, jemuž podnik odvádí daně,
- motivační – je hnacím motorem podnikání (zdrojem hmotné zainteresovanosti pracovníků). (Synek, 2011, s. 134; Grünwald, Holečková, 2007, s. 74-75)

Zisk je rozdílem mezi výnosy a náklady, existují tedy dva způsoby jeho zvyšování. Buďto snížením nákladů (zvyšováním hospodárnosti) anebo růstem výnosů. Obě veličiny jsou velmi komplexní a jsou ovlivňovány řadou dalších faktorů. Zisk je dále důležitou součástí nástrojů finanční analýzy, zejména poměrových ukazatelů, především se jedná o následující ukazatele rentability:

- rentabilita vlastního kapitálu (ROE) – tento ukazatel vyjadřuje výnosnost vlastního kapitálu, tedy jeho zhodnocení v dosaženém zisku. Výše zisku vypočtená tímto ukazatelem slouží především akcionářům podniku, kteří zjišťují, zda jejich kapitál přináší očekávaný výnos,
- rentabilita aktiv (ROA) – tento ukazatel poměruje zisk s celkovou sumou aktiv investovaných do podnikatelské činnosti, bez ohledu na povahu zdrojů financování. Právem bývá považován za stěžejní měřítko rentability,
- rentabilita tržeb (ROS) – Ukazatel sloužící především k časovému a mezipodnikovému porovnání. (Dluhošová a kol., 2010, s. 80-83; Knápková, Pavelková, Šteker, 2013, s. 98-100)

5 KALKULAČNÍ SYSTÉM PODNIKU

Cílem této kapitoly je seznámit čtenáře předkládané práce s kalkulačním podnikovým systémem. Specifikovat jeho využití v podniku, charakterizovat jeho prvky a definovat vazby mezi těmito prvky. V druhé části této kapitoly budou představeny jednotlivé typy kalkulací, kde budou definovány jejich vazby ke kalkulačnímu systému. Dále budou jednotlivé typy kalkulací podrobeny kritické analýze, kde budou posuzovány jejich přednosti a omezení. Po přečtení této kapitoly by měl čtenář získat ucelenou představu o problematice podnikových kalkulací a manažerských rozhodnutí, které jsou na základě kalkulací prováděny.

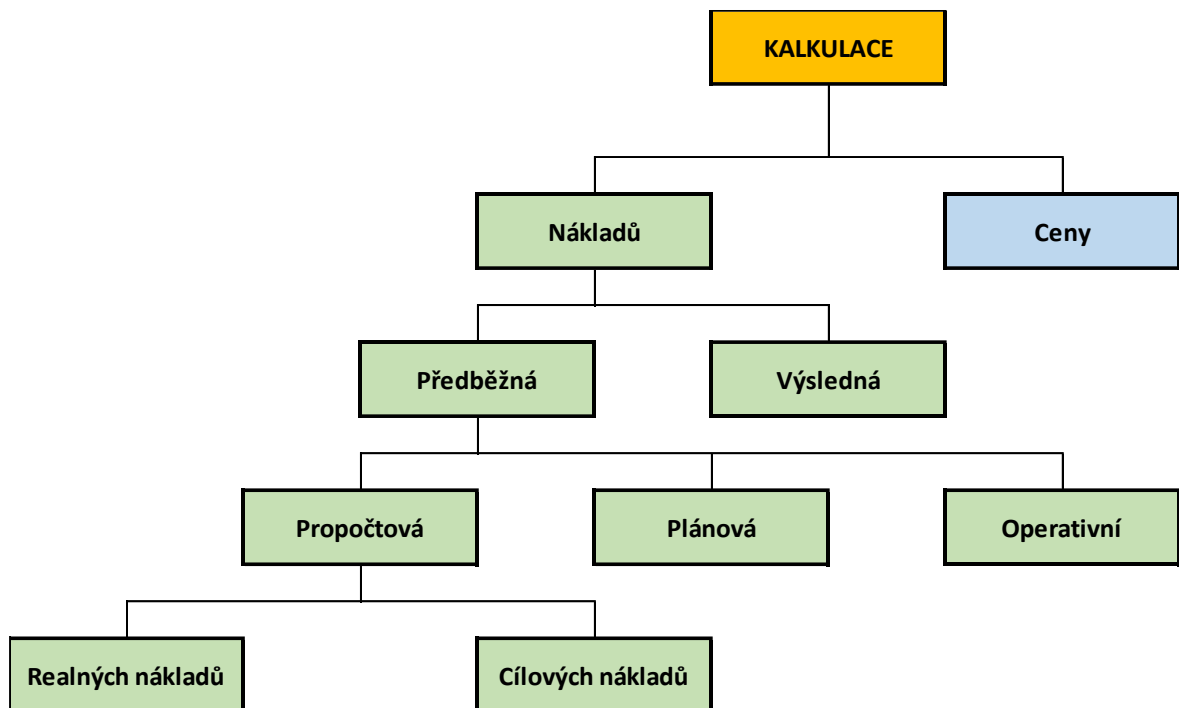
5.1 Vymezení pojmu kalkulace

Fibírová, Šoljaková, Wagner (2015, s. 197) definuje pojem kalkulace následovně: „*Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).*“

Pro srovnání Popesko (2009, s. 55) definuje pojem kalkulace obdobně: „*Kalkulací je možné definovat, jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednotci či nákladovému objektu*“

5.1.1 Prvky podnikového kalkulačního systému

Veškeré v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří značně rozsáhlý a komplexní systém, jenž nazýváme systém kalkulační. Dílčí prvky tohoto systému se liší nejenom tím, zda zobrazují vztah plných nákladů nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotci, ale také vztahem k časovému horizontu. Na základě časového hlediska rozlišujeme kalkulace, jenž jsou zdrojem informací pro rozhodovací úlohy strategického, střednědobého (taktického), preventivního, operativního řízení nebo následného ověření prováděných podnikových výkonů (kontrola hospodárnosti aj.). Schéma kalkulací, jenž tvoří podnikový kalkulační systém lze vidět na obr. 6. (Čechová, 2011, s. 97-98; Král a kol., 2008, s. 187)



Obr. 6. Kalkulační systém a jeho členění ve vztahu k časovému horizontu (Král, 2008, s. 187)

Cena výkonu může být kalkulována buďto před jeho samotným provedením nebo po něm. Podle toho rozlišujeme kalkulaci nákladů na předběžnou a výslednou (někteří autoři odborných publikací používají pojem „následná“). Předběžná kalkulace se dále větví do třech souborů různých typů kalkulací (Němec, 1998, s. 231; Lazar, 2012, s. 20):

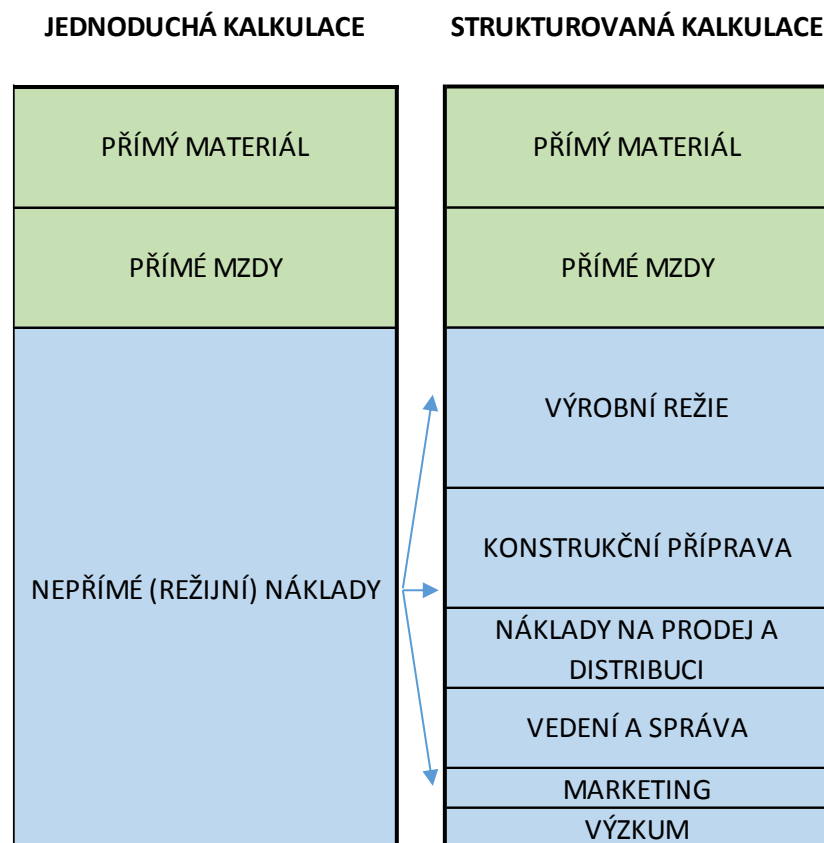
- propočtová – její hlavní úkol je dát podklady pro předběžné posouzení efektivity (slouží jako návrh ceny nově zaváděného výkonu v podniku, případně individuálně prováděného výkonu v době, kdy nejsou známy příslušné normy spotřeby),
- plánová – má význam pro výkony, jenž se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu,
- operativní – sestavují se vždy, když dojde ke změně v průběhu výrobního procesu. Určují výši nákladů za předpokladu dodržení konstrukčních, technologických a výrobních norem. (Němec, 1998, s. 231-232; Král a kol., 2008, s. 196)

Výsledná kalkulace naopak slouží ke kontrole hospodárnosti. Vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu, která je vyráběna sériově, zakázkově nebo v celkovém množství výkonů vyrobených za určité časové období. (Čechová, 2011, s. 99-100; Král a kol., 2008, s. 198)

6 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů je písemný soupis jednotlivých složek nákladů a jejich přepočet na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovary atd.) vymezen měrnou jednotkou (např. jednotkou množství, délky, času atd.). Tyto výkony mohou být podávány vnitropodnikově (uvnitř podniku) nebo mimo podnik (v tom případě budeme mluvit o nákladech odbytových). (Eschenbach, 2004, s. 476; Synek, 2011, s. 101)

Správně provedená nákladová kalkulace podává nejenom informace o celkové výši nákladů na výkon, ale poskytuje i bližší informace o tom, z jakých nákladových skupin se výkony skládají (viz obr. 7.). Takto strukturovaná kalkulace nejenom, že podává informace o výši jednotlivých skupin nákladů, ale zároveň umožňuje stanovovat úrovně ceny při různých situacích, s kterými se řídicí pracovníci v podnicích setkávají. (Eschenbach, 2004, s. 476-477; Popesko, 2009, s. 58)

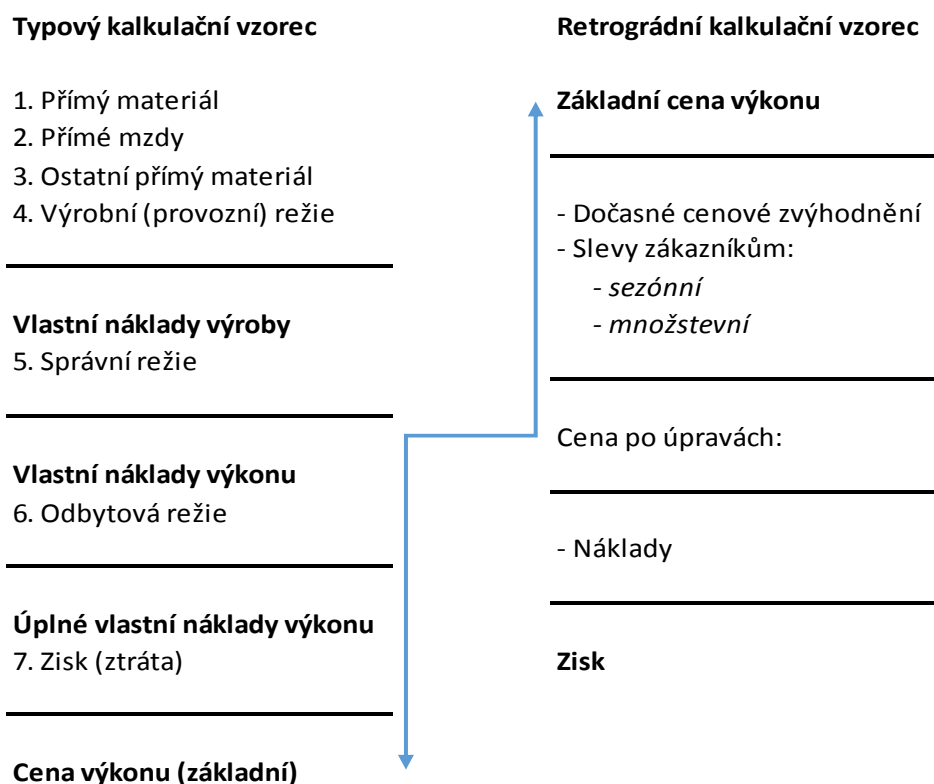


Obr. 7. Úrovně nákladů v rámci kalkulace (Popesko, 2009, s. 58))

6.1 Typový a retrogradní kalkulační vzorec

Pro stanovení kalkulace výkonu používá podnikový manažer takzvaný kalkulační vzorec. Který strukturuje jednotlivé kalkulační položky do takového uspořádání, z kterého se následně vypočítá finální cena výkonu. Kalkulační vzorec není legislativou nijak regulován a podnik si může vytvořit kalkulační vzorec takový, který je přímo šitý na míru jeho potřebám. V podnikové praxi se však v Česku často používá takzvaný typový kalkulační vzorec, který byl vytvořen před rokem 1990 a byl podnikům nařízen vyhláškou ministerstva hospodářství, s jasným cílem zajistit dohled státních orgánů nad tvorbou kalkulací a cen v tehdejší průmyslu. (Kocmanová, 2013, s. 131-132; Popesko, 2009, s. 59)

Některé podniky však v rámci komplexního uspořádání kalkulačního systému oddělují kalkulace nákladů a ceny výkonů. Především se jedná o podniky, které působí na vysoce konkurenčních trzích. Dochází u nich k tomu, že cena není a nemůže být tvořena pouze prostou přírůžkou ke kalkulovaným celkovým nákladům, ale musí respektovat cenu, která je značně ovlivněna vysokou konkurencí na trhu. V této situaci jsou náklady výkonu kalkulovány jako rozdíl mezi cenou daného výkonu a očekávaným ziskem podniku, který za prodej těchto výkonů utrží. Takovou kalkulaci nazýváme, jako kalkulaci retrogradní viz obr. 8. (Popesko, 2009, s. 59; Král a kol, 2008, s. 136)



Obr. 8. Typový a retrogradní kalkulační vzorec (Král a kol, 2008, s. 134, 136)

6.2 Nákladová alokace (přiřazování nákladů objektu)

Princip správného přiřazení nákladů nákladovým objektům tedy tkví v přiřazení přímých nákladů tomuto objektu, protože tyto náklady mají exkluzivní vztah se svým objektem (nositelem) nákladu a především nákladů nepřímých. U nepřímých nákladů však nastává problém, protože tyto náklady zpravidla není možné přiřadit nákladovému objektu přímo, chybí určitá exkluzivní vazba s objektem nákladů. Pro přiřazení těchto nákladů musíme použít určitý zprostředkující mechanismus, pomocí kterého vyjádříme, jaká část určitého nákladu byla skutečně vynaložena na určitý nákladový objekt. Tomuto principu přiřazení nákladů s použitím zprostředkující veličiny říkáme nákladová alokace. Jednou větou by se tedy dalo shrnout, že nákladová alokace je proces přiřazování nákladů, v případě neexistující exkluzivní vazby mezi nákladem a výkonem. (Popesko, 2009, s. 48)

6.2.1 Principy alokace

Ve vzájemném vztahu k cílům, které nákladová alokace sleduje, je možné rozlišit tři rozdílné principy přiřazování nákladů:

- princip příčinné souvislosti,
- princip únosnosti,
- princip průměrování. (Kráal a kol., 2008, s. 129)

6.2.2 Alokační fáze

Alokačními fázemi se rozumí proces postupného přiřazování (alokování) nákladů finálním výkonům. V odborné literatuře autoři mluví obvykle o třech fázích alokačního procesu:

1. první fáze alokace nákladů se skládá z přiřazení přímých nákladů objektům alokace, které příčinně vyvolali jejich vznik, např. útvar opravující stroje, jiné aktivity tohoto útvaru aj.,
2. druhá fáze se vyznačuje snahou co nejpřesněji zmapovat a popsat vztah mezi dílčím objektem alokace a objektem, který vyvolal jeho vznik. Tento objekt se následně stává zprostředkující veličinou, který vyjadřuje vztah mezi finálními výkony a nepřímými náklady,
3. třetí fáze se skládá z co nejpřesnějšího vyjádření nepřímých nákladů, které připadají na druh vyráběného nebo prováděného výkonu (tzn. na jeho jednici) prostřednictvím použití správné rozvrhové základny (pojem rozvrhová základna bude blíže vysvětlen v následující kapitole 6.2.3). (Kráal a kol., 2010, s. 133-134)

Jako příklad alokačních fází poslouží příloha I., která danou problematiku stručně vysvětluje na praktickém příkladu (v grafické podobě pro lepší názornost).

6.2.3 Rozvrhová základna

Výši nepřímých nákladů přiřazených na kalkulační jednici ve druhé a třetí alokační fázi, výrazně ovlivňuje volba tzv. rozvrhové základny. Rozvrhová základna je určitým překlenovacím můstkem, kterým lze překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů ke kalkulované jednici výkonu. Základním předpokladem aplikace rozvrhové základny je její příčinná souvislost k objektu alokace ve vztahu k rozvrhovaným nákladům. V příloze I. je touto rozvrhovou základnou počet strojového času (v našem případě hodin) na opravy výrobků v montážním útvaru podniku. (Král, 2008, s. 130)

6.3 Kalkulační metody

Metodou kalkulace se rozumí jasně vytyčený postup, pomocí kterého stanovujeme jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Metoda kalkulace záleží především na předmětu kalkulace, musí se brát v úvahu, jakou povahu mají podnikové výkony a jaké výrobky jsou podnikem produkovány (jednoduchý výrobek, složitý výrobek, služba). (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2015, s. 216; Synek, 2011, s. 104)

Základní členění kalkulačních metod závisí na skutečnosti, zdali podnik do svých kalkulací uvažuje všechny vynakládané náklady nebo pouze jejich část. Na základě tohoto rozdělení identifikujeme dvě hlavní skupiny kalkulačních metod:

- kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace) – zahrnují v sobě všechny náklady podniku, útvaru, jednotky atd. Obsahují všechny složky nákladů, tzn. fixní i variabilní část,
- kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace) – zahrnují v sobě pouze variabilní složku podnikových nákladů. Fixní náklady se na jednotlivé výkony nerozpočítávají. Tyto metody kalkulace nákladů hojně využívají tzv. příspěvek na úhradu (jednostupňový, vícestupňový). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178-179)

V této kapitole se budeme věnovat nejprve absorpčním kalkulacím a následně hlavním typům kalkulací nákladů neabsorpčních.

6.3.1 Kalkulace dělením

Fibírová (2015, s. 218) definuje metodu kalkulace dělením následovně: „*Metoda kalkulace dělením přiřazuje náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k celkovému množství (počtu) kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů.*“

V případě, že jsou výkony alokované na nepřímý náklad relativně ekvivalentní, je vhodné použít kalkulaci prostým dělením, která se počítá podle jednoduchého vzorce:

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

kde N – úplné náklady za období t

q – počet kalkulovaných jednic, které jsou za období t vyrobeny (množství)

V případě, že jsou naopak výkony odděleny jednotlivými typy nákladů (rozumějme, podnik rozlišuje a eviduje náklady výrobní, správní a odbytové) je vhodné použít stupňovitou kalkulaci dělením, která zajišťuje, aby za dané období nebyly výrobky vyrobené, ale zatím neprodané zatíženy náklady správními a odbytovými. (Zlámal, 2010, s. 76)

6.3.2 Kalkulace přiřázková (režijní)

Přiřázková kalkulace se používá pro přiřazování společných nepřímých nebo režijních nákladů podnikovým výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Principem metody je, že přímé náklady se přiřadí přímo na jednici a nepřímé se stanoví skrze zvolenou rozvrhovou základnu formou přiřázky. Přiřázka je vyjádřena buďto procentem nebo sazbou. Výpočet režijní přiřázky a sazby vypadá následovně:

$$\text{Režijní přiřázka} = \frac{\text{Nepřímé (režijní) náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 [\%] \quad (2)$$

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{Nepřímé (režijní) náklady}}{\text{Rozvrhová základna (natur. jednotky)}} \quad (3)$$

(Kocmanová, 2013, s. 133)

V zásadě se rozlišují dva přístupy k tvorbě přiřázkové metodě kalkulační:

- sumační metoda – identifikuje vztah jediné (univerzální) rozvrhové základny a nepřímých nákladů,

- diferencovaná metoda – v praxi častěji uplatňovaný přístup, který pro různé skupiny nepřímých nákladů používá specifické rozvrhové základny (vychází se z příčinného vztahu mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2015, s. 221)

Při tvorbě přírážkové kalkulace s použitím diferencované rozvrhové základny nastává otázka, jakým způsobem dané režijní náklady rozčlenit a jaké použít rozvrhové základny pro jednotlivé typy režii. Obecně se používá rozdělení na základě elementárních podnikových funkcí. V tom případě se nabízí následovné členění režii na:

- **zásobovací režii** – kde jsou sdruženy náklady spojené se zajištěním nákupu, příjmu materiálu aj.,
- **výrobní režii** – zde jsou zahrnuty režijní náklady, které jsou spojeny s výrobním procesem a podpůrnými výrobními činnostmi,
- **odbytovou režii** – zde jsou zahrnuty náklady na expedici, prodej, reklamu aj.,
- **správní režii** – do této režie náleží náklady převážně fixního charakteru, které souvisí s podnikem jako celkem a zajišťují jeho funkci v širších souvislostech. (Popesko, 2009, s. 72)

Výhodou přírážkové metody kalkulace je její poměrně přehledná a jednoduchá struktura. Mezi další výhody patří poměrně přesné přiřazování výrobních režii na základě vazeb mezi těmito režijními náklady a přímými náklady vykazovanými ve výrobním procesu. Tyto přímé náklady do kalkulace vstupují skrze rozvrhové základny (v peněžní či naturální podobě). (Popesko, 2009, s. 72-73)

Nevýhodou kalkulace je naopak stupeň její nepřesnosti s růstem zastoupení nepřímých nákladů v podniku. Odbytové, správní a další režie, které nejsou přímo spjaté s výrobním procesem podniku a nemají žádnou příčinnou souvislost s přímými náklady, jsou z těchto důvodů přiřazovány na jednici výkonu skrze tzv. arbitrární rozvrhové základny. To znamená takové rozvrhové základny, jenž mají vzhledem k nepřímým nákladům ryze nahodilý charakter. Proto je použití této metody v případě podniku s vysokým procentuálním zastoupením nepřímých nákladů nevhodné právě z důvodu růstu nepřesnosti. Východiskem jsou pak moderní metody kalkulací jako např. ABC, které je věnován oddíl 6.3.5 této diplomové práce. (Kocmanová, 2013, s. 133-134; Popesko, 2009, s. 73)

6.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě je specifickou metodou kalkulace, která je daná povahou podnikového výrobního procesu. Používá se výhradně v případech, kde v jednom výrobním procesu vzniká několik samostatných druhů výrobků (např. výroba plynu z uhlí, kromě plynu vzniká i koks, dehet a benzol).

6.3.4 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulační metoda variabilních nákladů reaguje na nedostatky absorpčních kalkulací jednoduše tím, že fixní náklady nepovažuje za příčinně související s kalkulační jednotkou, ale spíše s časovým obdobím a proto se fixními náklady v procesu tvorby kalkulace nezaobírá. Popesko (2009, s. 87) definuje elementární úvahu o neabsorpčních kalkulacích následovně: *„První myšlenkou, která vznik determinovala, byla úvaha, že pokud jsou režijní resp. fixní náklady tím elementem, který tradiční kalkulační postupy deformuje, neměly by tyto náklady být vůbec výkonu přičítány“*

Základním stavebním kamenem této metody je schopnost podniku (odpovědného manažera) správně oddělit fixní a variabilní náklady. Na variabilní náklady pohlíží tato metoda jako na klíčový nákladový prvek této kalkulace a klade velký důraz na precizní přiřazení variabilních nákladů výsledným kalkulovaným výkonům. Naopak na fixní náklady tato metoda pohlíží jako na nedělitelné celky, které je třeba uhradit jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů zpravidla bez ohledu na objem realizovaného prodeje. Pozornému čtenáři jistě neuniklo, že v předešlé větě je jako základní prvek tvorby této kalkulace popsán vztah pro výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů. Proto se tato kalkulace někdy označuje jako kalkulace krycího příspěvku. (Král, 2008, s. 152)

6.3.5 Kalkulace metodou Activity based costing (ABC)

Metoda ABC v českém překladu nazývána jako „Kalkulace podle aktivit“ je jednou z moderních metod řízení podnikových nákladů, kterou úspěšně implementovali podniky jako Hewlett-Packard, Boeing nebo IBM jako výsledek „vnitropodnikové“ poptávky po nástroji, který by jim pomohl efektivněji řídit náklady. Tato metoda poskytla podnikům zcela nový pohled na informace tykající se ziskovosti produktů. (Weil, Maher, 2012, s. 75)

Princip ABC metody je v zásadě jednoduchý. Pomocí této metody se v podniku identifikují aktivity jako základní nákladové objekty, na které se následně přidělují ty náklady, které tyto aktivity (činnosti) vyvolaly. (Horngren, Oliver, 2012, s. 901-902; Staněk, 2003, s. 81)

Problematika metody ABC působí na „papíře“ poměrně abstraktně a může být těžké se v ní zorientovat. Proto bych chtěl, pro lepší názornost demonstrovat metodu ABC jednoduchým schématem viz příloha II.

6.3.6 Ostatní moderní metody kalkulace nákladů

V této kapitole se pokusím stručně zmínit a charakterizovat další moderní přístupy ke kalkulacím nákladů.

Jednou z takových metod je kalkulace cílových nákladů (*target costing*). Popesko (2009, s. 185) o této kalkulaci hovoří ve své publikaci následovně: „*Metoda kalkulace cílových nákladů je v současné době jednou z nejrozšířenějších metod strategického manažerského účetnictví.*“ Tato metoda by se dala definovat jako účelná snaha o snížení nákladů v předvýrobní fázi (konkrétně ve fázi vývoje a výzkumu). Výsledkem této snahy by měl být takový návrh výrobku, který splňuje veškeré očekávání a požadavky zákazníků a jehož výrobní náklady a cenu zároveň podniku generuje požadovaný zisk.

Jednou z variant kalkulace cílových nákladů je kaizen costing. Hlavním rozdílem mezi metodou target costing a kaizen costing je ta, že jak již bylo zmíněno metoda target costing hledá cesty jak snížit náklady v předvýrobní fázi, zatímco metoda kaizen costing se snaží snížit náklady v průběhu výrobní fáze životního cyklu výrobku. (Popesko, 2009, s. 194)

Poslední variantou, kterou ve spojitosti s moderními kalkulacemi nákladů zmiňují je tzv. metoda TD-ABC (*Time driven – activity based costing*). Tato metoda kalkulace je určitou modifikací tradiční metody ABC. Základním rozdílem oproti klasické ABC kalkulaci je rozvržení nákladů podle spotřeby času. Tato kalkulace operuje s faktory nazývanými (*Time drivers*), které ovlivňují spotřebu nákladů a času. Ke každému faktoru je stanovena příslušná spotřeba času na jeden každý výskyt daného faktoru. Tato spotřeba času se buďto odhaduje, měří nebo zjišťuje z interních dat vnitropodnikového informačního systému. Ze své povahy je tato modifikace klasické kalkulace ABC používána především v odvětví služeb (lze ji velmi efektivně použít např. v kalkulaci nákladů IT služeb). (Kaplan, Anderson, 2013, s. 10-11)

7 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Úlohou teoretické části diplomové práce bylo provést rešerši literárních zdrojů a tím vytvořit informační bázi pro navazující praktickou část, která se bude skládat ze segmentu analytického a projektového.

Úvod diplomové práce je věnován charakteristice jednotlivých účetních systémů, jenž používají rozdílné přístupy k evidenci, třídění a používání podnikových informací týkající se nákladů. V této části bylo postupně představeno účetnictví finanční, nákladové, manažerské a systém zvaný jako management nákladů. Tato část, která se zabývala rozdílnou percepcí nákladů jednotlivých účetních systémů, poskytla základní informace pro pochopení problematiky řízení nákladů rozebírané v následující části.

V dalších kapitolách byla následně nastíněna problematika členění nákladů z hlediska potřeb manažerského účetnictví. Postupně bylo představeno základní členění nákladů na druhové, účelové, kapacitní včetně dalšího specifického členění nákladů. Tato kapitola měla čtenáři diplomové práce poskytnout základní informace o nákladových členěních a jejich nezbytnosti v soustavě manažerského účetnictví. Tyto skupiny jednotlivých členění nákladů totiž tvoří informační vstupy do podnikových kalkulačních systémů.

Další kapitola je věnována stručnému shrnutí role a úlohy zisku v podnikatelském procesu. V této kapitole jsou zároveň představeny jednotlivé ukazatele rentability, s kterými se lze setkat v úlohách náležitých manažerskému účetnictví.

Završení teoretické části předkládané práce spočívá v popisu kalkulačního systému a jeho jednotlivých částí, tedy různých typů kalkulací, jenž používají variantní kalkulační metody. Byl zde představen typový a retrogradní kalkulační vzorec a také zde byla detailněji vysvětlena problematika týkající se nákladové alokace. Poslední kapitola teoretické části byla konečně věnována jednotlivým absorpčním a neabsorpčním kalkulačním metodám. Byly zde blíže popsány jednotlivé kalkulační metody jako např. kalkulace dělením, kalkulace přírážková, kalkulace variabilních nákladů atd. Zároveň zde byly zmíněny moderní kalkulační metody a přístupy v podobě např. metod activity based costing, time driven – activity based costing či metody target a kaizen costing. Touto kapitolou byla teoretická část diplomové práce ukončena.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

8 PŘEDSTAVENÍ ZKOUMANÉ SPOLEČNOSTI

KOVARSON s.r.o. je česká společnost zabývající se výrobou kotlů na tuhá paliva a plynových kondenzačních kotlů. Zároveň byla první společností na českém trhu, která začala provádět přestavby kotlů na kotle automatické. Podnik KOVARSON si zakládá na poskytování špičkových produktů koncovým zákazníkům, proto je vše certifikováno a vyvíjeno dle nejpřísnějších evropských norem. Podnik má široké výrobní portfolio zahrnující širokou škálu automatických kotlů v litinovém a ocelovém provedení na hnědé uhlí a dřevěné pelety. Podnik dále vyvíjí a vyrábí také kotle zplyňovací s ručním dávkováním kusuového (štípaného) dřeva nebo kotle kombinované, které mohou fungovat jak na automatický provoz, tak na ruční podávání. (KOVARSON, © 2010)

Společnost dále produkuje univerzální hořáky, které jsou montovány do automatických kotlů vyráběných společností KOVARSON anebo do přestavovaných kotlů na tuhá paliva. Přestavbové sady, stejně jako vyráběné kotle, splňují ty nejpřísnější emisní normy. V nabídce společnosti jsou v neposlední řadě i závěsné plynové kondenzační kotle moderního designu, nejmenších rozměrů na trhu, s účinností dosahující až 107% a vysokým výkonem. (KOVARSON, © 2010)

Společnost KOVARSON s.r.o. je bezesporu jednou z předních, mladých a rychle se rozvíjejících firem s topenářskou technikou v České republice. Její produkty si získaly vysokou oblibu u zákazníků a instalatérů především díky jednoduché obsluze, vysoké spolehlivosti a kvalitnímu servisu. (KOVARSON, © 2010)

Díky používání moderních postupů, technologií a zdokonalování výrobních procesů je podnik schopen pružně reagovat na stále se měnící potřeby trhu a zákazníků. Společnost je díky těmto charakteristikám schopna předpovídat budoucí vývoj a následně promptně reagovat na jakékoliv změny v odvětvových trendech s topenářskou technikou. Výsledkem této soustavné činnosti zaměstnanců podniku KOVARSON je stále se rozšiřující sortiment výrobků a nové technologické přístupy uplatňované ve fázi vývoje a samotné výroby. V neposlední řadě si podnik zakládá na výrobě, která je stejně jako jeho výrobky šetrná k životnímu prostředí. (KOVARSON, © 2010)

8.1 Základní údaje o společnosti

Název podniku:	KOVARSON s.r.o.
Sídlo:	Lhota u Vsetína
Základní kapitál:	200 000 Kč
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Datum vzniku:	14. května 2010
Rozhodující Předmět podnikání:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Jednatelé společnosti:	Ing. Jan Valčík Bc. Jaroslav Kovář
Počet zaměstnanců:	14

8.2 Organizační struktura společnosti

Organizační strukturu společnosti ilustruje obr. 9. Tato organizační struktura byla vytvořena s asistencí jednatele společnosti Ing. Jana Valčíka.



8.3 Výrobní portfolio společnosti a marketingová činnost

V této kapitole se budu věnovat bližšímu popisu výrobků vyráběných společností KOVARSON s.r.o. a její marketingové činnosti.

8.3.1 Výrobky společnosti

Jak již bylo nastíněno v textu samotného představení společnosti, společnost KOVARSON s.r.o. se zabývá prioritně výrobou automatických litinových, plechových a kombinovaných kotlů.

Hlavními kategoriemi výrobků společnosti jsou:

- přestavbové sady kotlů – skládají se z podstavce, šnekového podavače, univerzálního hořáku a zásobníku,
- hořáky – retortové, univerzální a univerzální – samočisticí,
- automatické litinové kotle – kotle s kvalitním litinovým tělem českého výrobce litinových kotlů Viadrus. Kotle spadají do emisní třídy 3 - 5 a společnost je vyrábí v provedení 20 – 55 kW (záleží na typu a ploše objektu, který má kotel vytápět). Kotle dosahují účinnosti 85 – 90 %, což je naprostá špička v oboru. Ke kotlům je montován zásobník na 250 litrů (na objednávku lze montovat i 350 litrový zásobník). Tento zásobník vydrží 3 - 4 dny běžného provozu,
- automatické ocelové kotle – v současné době je v nabídce jediný typ ocelového kotle. Kotel se vyznačuje vyšší účinností než kotle litinové (až 95 %). Vlastní kotelové těleso se vyrábí svařováním z vysoce jakostního plechu. Vnitřní část je svařena z 6 mm plechu a kritická místa dokonce ze zesíleného 8 mm plechu z důvodu zvýšení životnosti a eliminace prohoření v kritických místech. Ocelový kotel Gekon vyrábí podnik KOVARSON v provedení 20 a 25 kW a je vhodný především k vytápění středně velkých objektů,
- peletové kotle – kotle vyráběny ryze na spalování dřevěných pelet vybavené samočisticím hořákem. Tento typ kotle je vysoce komfortní a je vhodný pro vytápění rodinných domů a středních firem,
- kombinované kotle – předností těchto typů kotlů je možnost používat k topení i štípané dříví. Kotel je tedy kombinací zplynovacího kotle na dřevo, štěpku, brikety a automatického kotle na hnědé uhlí. Kombinované kotle značky KOVARSON splňují 4. a 5. emisní třídu dle EN 303-5 a tím i nejpřísnější emisní hodnoty vypouštěné kotlem do ovzduší. Kotel se vyrábí ve variantách 20 -40 kW a jeho vnitřní těleso je stejně jako u automatických ocelových kotlů vyráběno z vysokojakostního plechu,
- zplynovací kotle – kotle vyráběny s důrazem na úsporné a ekologické vytápění rodinných domů a středně velkých objektů. Kotel zplynuje dřevo, štěpku, brikety a ostatní dřevní odpad. Spalovací komora na dřevo má délku až 55 cm. Podnik tyto kotle vyrábí ve variantách 20 - 40 kW s vysokou účinností až 92%. Tyto kotle jsou rovněž vyráběny svařováním vysokojakostního plechu,

- plynové kotle – závěsné plynové kondenzační kotle určené k vytápění středně velkých objektů a ohřevu vody. Jako palivo je používán G20 (zemní plyn) a G31 (propan),
- příslušenství – řídicí jednotky, ventilátory, podstavce, zálevové systémy, pokojové termostaty aj. (KOVARSON, © 2010)

8.3.2 Marketingové aktivity společnosti

Společnost KOVARSON s.r.o. si zakládá na vysoké kvalitě prováděných marketingových činností. Od reklamní činnosti podpory prodeje až po sponzoring. V této kapitole se budu snažit stručně shrnout hlavní marketingové aktivity podniku, které jsou dle mého názoru dominantním faktorem současného úspěchu podniku na trhu s topenářskou technikou.

Podnik se zaměřuje na naplnění cílů ve všech kvadrantech 4P marketingové mixu (produktu, prodeje, propagace a pozice). Z hlediska produktu nabízí podnik vysoce kvalitní spektrum výrobků s topenářskou technikou, vynikající jakosti, funkcionality a designu.

Ve druhé skupině marketingového mixu, ceně produktů (prodeji) se opět podnik snaží zůstat pro zákazníka atraktivní. Kromě velmi povedeného a přehledného ceníku, kde si zákazník může najít veškeré specifikace produktů a kde je uváděna maloobchodní cena výrobků, nabízí podnik tzv. veletržní slevy při podpisu (nezávazné objednávky) sjednané při osobním kontaktu na výstavách s topenářskou technikou konaných po celé ČR. Takto sjednaná sleva platí na objednávku, kterou zákazník potvrdí nebo zruší v časovém intervalu jednoho roku.

V kvadrantu propagace podnik následuje veškeré trendy mladé, moderní společnosti 21. století. Podnik hojně využívá reklamní nástroje formou inzerce v tisku a internetu. V regionu využívá i několik reklamních bannerů na viditelných místech (např. autobusové nádraží ve Vsetíně), reklamní polepy linkových autobusů jezdících např. do Ostravy, zbrusu nové webové stránky a v neposlední řadě podnik navštěvuje prakticky každý veletrh s topenářskou technikou pořádaný v ČR (v roce 2015 navštívili zaměstnanci podniku 24 veletrhů) včetně největších veletrhů jako jsou ostravská Infotherma a pražský veletrh For – Therm. Podnik sponzoruje i několik regionálních sportovních klubů např. florbalové kluby Panthers Otrokovice a Zlín Lions, několik fotbalových klubů hrající nižší soutěže anebo sbor dobrovolných hasičů Lužná.

Podnik si již za své krátké působení stihl vybudovat silnou celorepublikovou distribuční síť, kdy skrze soukromé topenáře a plynáře pro prakticky každou spádovou oblast v ČR, je schopen poskytovat montážní, poradenskou a servisní činnost. Díky tomuto outsourcingu montážních a servisních služeb vyškolenými topenáři (školení probíhá přímo na ústředí společnosti KOVARSON) je podnik schopen ušetřit velké množství poprodejních režijních nákladů. Jak již tedy bylo zmíněno, podnik má prakticky celorepublikovou působnost a díky širokému sortimentu výrobků a služeb si již za svou krátkou existenci vydobyl silnou a pevnou pozici mezi výrobcí topenářské techniky v České republice.

8.4 Výrobní proces

Výrobní proces plechového kotle ve společnosti KOVARSON lze zjednodušeně popsat v následujících bodech:

1. objednání jednotlivých dílů a polotovarů (materiálové vstupy do výroby) v podobě plechů, madel, kovaných částí, kouřovodů, odtahových ventilátorů, ventilů, výstupů pro připojení vody do topného systému atd.,
2. v procesu naskladnění objednaných dílů a polotovarů je prováděna vizuální vstupní kontrola a některé části dodávané po velkých sériích jsou dodatečně podrobovány bližší kontrole jakosti, kde jsou v prvotních fázích zjišťovány vady materiálu nebo zdali je dosaženo jejich požadovaných vlastností,
3. ve fázi přípravné výroby se upravuje vstupní materiál do požadovaných rozměrů, probíhá řezání noh kotle, výztuh a ostatního materiálů včetně soustružení některých dílů a vrtání,
4. samotné sváření tělesa kotle, se nejprve provede bodováním a následně se vše svaří za použití technologie odporového bodového svařování,
5. provedení tlakové zkoušky, v této fázi výrobního procesu se těleso kotle plní vodou a zjišťuje se, zdali kotel dokonale těsní. V případě, že voda prosakuje, je nutné identifikovat a opravit svar, který je zmetkový,
6. převoz na montážní halu,
7. montáž všech součástí kotle tzn. montáž dveří, polyethylenových záslepek (plastových součástí rovněž nakupovaných od dodavatelů), jímek (akumulačních nádob), ukotvení řídicí jednotky včetně dalších technologických úprav materiálu,
8. v následujícím kroku se provádí finišovací procesy v podobě lakování kompletního výrobku,

9. oplechování kotle včetně nutné úpravy plechů a ocelových dílů (vrtání děr, ohýbání plechů na ohýbačce a soustružení dílů),
10. hotový kotel je převezen do skladu,
11. balení a expedice k zákazníkovi.

Jak bylo zmíněno v kapitole 8.3.1, výrobky společnosti jsou značně variantní a podnik vyrábí nejen plechový kotel na ruční přikládání, který popisují, nýbrž i výrobu litinových automatických kotlů, kde je proces výroby velmi podobný, nikterak však totožný. Liší se v určitých krocích výrobního procesu. Pro automatické kotle jsou montována litinová těla, která jsou nakupována v rámci rámcové smlouvy se společností Viadrus (odpadá proces odporového svařování tělesa kotle). Následkem toho však přibývá výrobní proces montáže podstavce kotle (který zvedá kotel o 50-55 cm a do kterého je umístěn hořák), šnekového podavače na pevná paliva (uhlí a pelety) a univerzálního hořáku. Ostatní kroky výrobního procesu jsou podobné, jen se z důvodu odlišné konstrukce a samotného principu funkce kotle používají některé rozdílné součásti, které se finálně do produktu montují. To znamená použití např. rozdílného oplechování z důvodu konstrukčních a rozměrových specifik, ventilátoru, motoru a převodovky, který pohání šnekový podavač, atd.

Rozdílů mezi samotnou výrobou je pochopitelně více, z čehož vyplývá, že detailnější popis by šel zcela nad rámec a potřeby předkládané diplomové práce. Zároveň je nutné zmínit, že samotný kotel dodávaný zákazníkům je v určitém slova smyslu stále „polotovár“. Není možné dodat zcela smontovaný kotel především z důvodu omezení daných přepravou a taky samotných specifik koncového zákazníka.

8.5 Konkurence

V této kapitole uvedu stručný výčet hlavních konkurentů společnosti KOVARSON s.r.o. Hlavní konkurenti společnosti byli identifikováni po poradě s jednatelem společnosti KOVARSON. Zde je jejich výčet a stručný popis každého z nich:

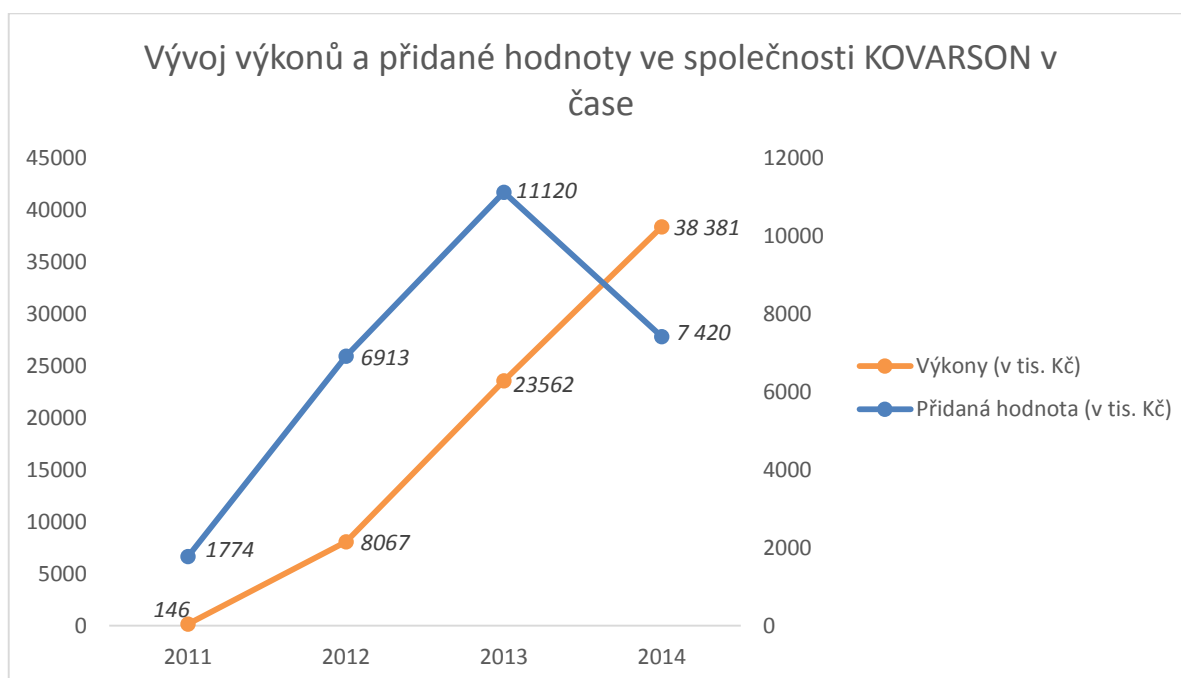
- OPOP – společnost OPOP je dceřinou společností se závodem ve Valašském Meziříčí výrobního závodu OPOP Slovakia v Prievidzi. Nabídku společnosti tvoří ocelové a litinové kotle, peletové kotle, zplynovací kotle a lázeňská kamna. Kotle OPOP jsou vyváženy do více než 25 především evropských zemí,
- Viadrus – dlouholetý výrobce českých litinových kotlů, se zkušenostmi ve slévárenském průmyslu od roku 1888. Viadrus je podnik jehož synonymem se za roky

existence stala kvalita výrobků zajištěná také systémem kvality dle ISO 9001 a ISO 14001. Podnik i nadále rozšiřuje a především inovuje své výrobní portfolio a kromě klasických zdrojů se nově orientuje na obnovitelné zdroje tepla,

- Ekoeffekt a.s. – společnost s 20 letou tradicí, která se věnuje produkci teplovodních ekologických automatických kotlů na spalování především hnědého uhlí a biomasy,
- Attack – podnik jenž je největším výrobcem tepelné techniky na Slovensku. Je to výrobce s nejširším sortimentem výrobků na vytápění s vysokou účinností na tuhá paliva a zemní plyn. Firma Attack se také pyšní certifikátem ISO 9001 na výrobu kotlů. Podnik má cca 150 zaměstnanců a vyváží do více než 46 zemí světa,
- Dakon – další z řady českých výrobců kotlů na tuhá paliva sídlící v Praze. Podnik byl založen v roce 1949, takže se těší bohaté tradici a zkušenosti s výrobou topenářské techniky. Společnost Dakon je považována za největšího českého výrobce topenářské techniky společně s bohumínským podnikem Viadrus zmíněným výše.

8.6 Vybrané finanční ukazatele podniku

V představení společnosti by neměla chybět krátká finanční analýza, která by měla skrze vybrané poměrové a rozdílové finanční ukazatele analyzovat finanční stránku podniku.



Obr. 10. Vývoj vybraných položek VZZ v čase (Vlastní zpracování)

V grafu (obr. 10.) lze vidět vývoj výkonů a přidané hodnoty mezi roky 2011 – 2014. Z grafu je patrné, že společnost meziročně prudce roste v podávaných výkonech. Od roku

2010 zvýšila výkony z hodnoty 146 000 Kč na částku 38 381 000 Kč v roce 2014. Vývoj přidané hodnoty měl mezi roky 2011 až 2013 také rostoucí trend. Pokles v roce 2014 je dán tím, že společnost omezuje svoji obchodní činnost (pod společnost KOVARSON spadá i internetový obchod „vše pro dřevo“), obchodní činnost byla základním stavebním kamenem společnosti při jejím založení. Zatímco v roce 2011 byla přidaná hodnota tvořena prakticky pouze obchodní činností, v roce 2014 společnost stojí téměř zcela na své výrobní činnosti. Dá se tedy říci, že podnik prošel za svoji poměrně krátkou existenci transformací z téměř ryze obchodní společnosti na společnost výrobní.

Tab. 2. Vybrané finanční ukazatele podniku (Vlastní zpracování)

Ukazatel	2011	2012	2013	2014
Celková zadluženost	82,56%	39,49%	54,39%	42,37%
Míra zadluženosti	5,0521	0,6688	1,1925	0,7352
Běžná likvidita	1,03	1,65	2,33	4,32
Pohotová likvidita	0,78	1,21	0,89	1,66
Hotovostní likvidita	0,52	0,9	0,42	0,4
ROE - Rentabilita VK	66%	82%	54%	15%
ROA - Rentabilita aktiv	14%	60%	30%	10%
ČPK (v tis. Kč)	113	2152	6017	6984

Z vybraných finančních ukazatelů, které bylo nutné spočítat, protože podnik pro svůj finanční controlling žádný z těchto ukazatelů neviduje, lze pozorovat, že podnik vypadá finančně nebývale stabilně a zdravě.

Co se týče poměrových ukazatelů zadluženosti, pak podnik až na první rok kdy, vykazoval vysoká čísla, která byla zapříčiněna především generováním velmi nízkého zisku a úvěrovým zatížením spojeným se startem podnikání, působí stabilně a ve všech letech se komfortně vleze do doporučeného rozmezí celkové zadluženosti 30 – 60%. Pro srovnání základní kapitál ve výši 200 000 Kč tvořený pouze povinným vkladem se podílel v roce 2011 21% na celkovém základním kapitálu, v roce 2012 byl už tento podíl jen 3,7%. Relativně vyšší hodnoty v roce 2013 byly dány úvěry spojenými s investičním rozhodnutím zakoupení nových výrobních a správních prostor, kde se společnost stěhuje.

Ukazatele likvidity jsou v normě a jejich vývoj v čase je stabilní. Pouze v roce 2014 lze sledovat vyšší hodnoty běžné rentability, což by mohlo (doporučené hodnoty jsou v rozmezí 1,5 – 2,5) signalizovat špatné hospodaření s krátkodobými finančními aktivy (peníze na BÚ, v pokladně a KFM), které v podniku pouze „leží“ a nikde se nezhodnocují. Po bližším zkoumání ostatních ukazatelů likvidity lze však vidět, že hodnota hotovostní likvidity v roce 2014 je 0,4, což je v pořádku. Lze tedy usuzovat, že se jedná o částečně neprodejné zásoby zboží spojené s činností e-shopu vše pro dřevo. Tuto hypotézu posiluje nejenom meziroční růst ukazatele běžné likvidity (při konstantních hodnotách ostatních ukazatelů likvidity), ale také meziroční růst ukazatele čistého pracovního kapitálu (ČPK v tab. 2.), ve kterém jsou akumulovány především zvyšující se neprodejné zásoby spojené s e-shopem, tzn. jeho struktura, nemusí být zcela ideální. Bližší analýza ukazatele čistého pracovního kapitálu však není předmětem této diplomové práce.

Ukazatele rentability jsou ve všech letech poměrně vysoké. Pouze v roce 2014 je vidět pokles ukazatele ROE a ROA, což je dáno především vykazáním nižšího zisku v roce 2014 spojeným s utlumením obchodních aktivit společnosti a také s náklady spojenými s rozšířením výrobních kapacit, které by se měli promítnout na strmém vzestupu přidané hodnoty a zisku v příštích letech. Ovšem i navzdory těmto skutečnostem lze říci, že podnikání je pro majitele společnosti výhodné. Ukazatele rentability je nutné sledovat a poměřovat ve vztahu k úrokové míře dlouhodobých úročených vkladů. Klasickým zástupcem těchto vkladů jsou prakticky bezrizikové emitované dluhopisy České republiky s 15 letou dobou splatnosti, jejichž úroková míra se pohybuje kolem 6%. ROE je ve všech sledovaných letech vysoko nad touto hodnotou.

Ze sledovaných poměrových a rozdílových finančních ukazatelů můžeme tedy podnik hodnotit jako finančně zdravý s velkým potenciálem pro budoucí růst, který by měl zajistit podniku přežití a přiměřený zisk na vysoce konkurenčním trhu v několika dalších letech. Na druhou stranu je však nutno říci, že mnou provedená krátká finanční analýza nemusí mít dostatečně silnou vypovídající schopnost, protože některé ukazatele a nástroje finanční analýzy je nutné sledovat komplexně a s jejich interpretací zacházet velmi obezřetně.

8.7 SWOT analýza

V této kapitole bude společnost KOVARSON s.r.o. podrobena SWOT analýze, ve které budou identifikovány silné a slabé stránky společnosti a následně příležitosti a hrozby, které z vnějšího (okolního) prostředí podniku v širších souvislostech ovlivňují, či mohou ovlivňovat směřování jeho podnikatelského procesu v budoucnosti.

SILNÉ STRÁNKY (S)	PŘÍLEŽITOSTI (O)
<ul style="list-style-type: none"> - mladý motivovaný kolektiv - kvalitnější péče o zákazníka než u konkurenčních podniků - český výrobce kotlů - kvalitní produkty - inovační potenciál - důraz na přímý marketing - diverzifikace produktů - rychle rostoucí podnik 	<ul style="list-style-type: none"> - kotlíkové dotace - trend segmentu trhu s topenářskou technikou - rozšiřování distribuční sítě - spotřebitelský trend v ČR (lidé si začínají připláct za kvalitu)
SLABÉ STRÁNKY (W)	HROZBY (T)
<ul style="list-style-type: none"> - menší výrobní kapacita než u konkurenčních podniků - malý podíl exportu na celkovém úhrnu produkce - tradice podniku - slabší organizační struktura podniku - závislost na dodavatelích 	<ul style="list-style-type: none"> - silná konkurence na trhu s topenářskou technikou - rychle se měnící tržní prostředí - legislativní změny - neprolomení těžebních limitů uhlí v ČR (růst cen uhlí) - nepřátelské konkurenční prostředí (nekalé praktiky)

Obr. 11. SWOT analýza podniku KOVARSON (Vlastní zpracování)

9 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této kapitole bude společnost podrobena komplexní nákladové analýze. Nejdříve bude proveden rozbor druhového členění nákladů za roky 2013 a 2014. Vstupní data poskytne účetní výkaz zisku a ztráty, jednotlivé nákladové položky budou podrobeny horizontální a vertikální analýze. V další části této kapitoly bude konečně provedeno členění nákladů pro potřeby navazující projektové části. Pro tyto potřeby je třeba použít kalkulačního členění nákladů, kdy budou jednotlivé nákladové položky rozděleny na náklady přímé a nepřímé.

9.1 Druhové členění nákladů

Náklady se v podniku v současné době evidují standardně skrze druhové členění nákladů výkazu zisku a ztráty. Jednotlivé typy nákladů jsou zachyceny v účtové osnově syntetických účtů, přičemž dílčí rozpis nákladových položek je realizován skrze účtovou osnovu analytických účtů.

9.1.1 Druhové náklady evidované dle účtové osnovy skupin

V této podkapitole budou blíže popsány jednotlivé skupiny nákladů při zohlednění analytického rozdělení nákladových skupin. Jednotlivé skupiny jsou následující:

- spotřeba materiálu (úč. skupina 50) – největší nákladová položka sledovaného podniku. Tato nákladová položka obsahuje přímé a režijní materiálové náklady vázané činností podniku v následujících kategoriích. Hutní materiály, plastové PE díly, litinové díly, nátěrové materiály (laky, barvy), elektrotechnika (elektromotor, ventilátory, řídicí jednotky atd.), drobný výrobní materiál (šrouby, čepy atd.), materiál nevýrobní povahy, režijní materiál, zužitovatelný materiál (vrtáky, nože soustruhů, drobné nářadí), pohonné hmoty atd.,
- spotřeba energie (úč. skupina 50) – zde patří především energie připadající na svařovací technologie svařování plechů, stroje s vysokým příkonem (tzn. velkým odběrem elektrické energie) např. soustruh, sloupová vrtačka atd. Dále zde patří energie na otop správního a výrobního objektu. Elektrická energie zajišťující světlo na výrobní hale a správní budově a k pohonu drobné elektrotechniky (PC, tiskárny, scannery aj.), voda atd.,
- opravy a udržování (úč. skupina 51) – servisní zásahy na veškerých přístrojích používaných podnikem včetně tzv. profylaktických prohlídek,

- cestovné (úč. skupina 51) – cestovné přímo úměrně se odvíjející od výše výjezdů zaměstnanců společnosti na veletržní akce nebo servisní zákroky atd.,
- náklady na reprezentaci (úč. skupina 51) – náklady spojené především s občerstvením a pohoštěním a také náklady marketingové činnosti v podobě reprezentačních a marketingových předmětů (hrnečky s logem, klíčenky, piva s etiketou KOVARSON atd.),
- ostatní služby (úč. skupina 51) – kooperace s obchodními partnery spojené s výrobou podniku. Zde se řadí například dodávky litinových těl do automatických kotlů, distribuce výrobků k zákazníkům skrze dopravní služby společnosti PPL, DPD, leasing na osobní automobily společnosti, zajištění marketingových a reklamních služeb agenturami atd.,
- nájemné (úč. skupina 51) – položka služeb „nájemné“, kde spadají náklady na nájem některých prostor podniku, které společnost přímo nevlastní a ve kterých je realizována podnikatelská činnost.,
- mzdové náklady (úč. skupina 52) – mzdy zaměstnanců THP a dělníků (svářeči, skladníci, montéři atd.),
- náklady na SP a ZP (úč. skupina 52) – náklady na zaměstnance podniku vycházející z povinností daných zákonem,
- daně a poplatky (úč. skupina 53) – daňové povinnosti vyplývající z provozování podnikatelské činnosti např. silniční daň a daň z nemovitostí,
- jiné (ostatní) provozní náklady (úč. skupina 54) – v této skupině je například zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, poskytované dary, pokuty a penále vyplývající ze selhání lidského faktoru, smluvní pokuty, inventarizační rozdíly atd.,
- odpisy DH a DN (úč. skupina 55) – výše odpisů podniku veškerého investičního (dlouhodobého) hmotného a nehmotného majetku (strojů, vozového parku, budov atd.),
- nákladové úroky (úč. skupina 56) – veškeré úroky podniku, které mají povahu nákladů,
- ostatní finanční náklady (úč. skupina 56) – zde se promítají ostatní finanční náklady podniku například kursové ztráty pramenící z kurzových rozdílů prodeje vedených v cizí měně, manka, schodky a náklady pramenící z interakce podniku s třetími osobami (poplatky za bankovní nebo právní služby).

Pro analýzu nákladů byly opomenuty tři nákladové položky. Jedná se o položku změna stavu rezerv a opravných položek, protože výše této položky byla v roce 2014 pouze 1 000 Kč, což tvořilo v celkové sumě nákladů podíl menší než 0,0000015% a tedy tento náklad nebyl shledán relevantním, jeho podíl na celkových nákladech byl zcela marginální.

Druhou nákladovou položkou z VZZ, která byla záměrně vyřazena je položka „Náklady vynaložené na prodané zboží“, která je sice v roce 2014 zastoupená stále vysokou částkou v hodnotě 26 651 tis. Kč, jak již bylo v kapitole představení společnosti nastíněno. Tyto obchodní aktivity jsou meziročně stále více utlumovány a jeden z cílů společnosti je téměř kompletní transformace na podnik výrobní povahy. Z toho důvodu se autor diplomové práce rozhodl věnovat pouze výrobní činnosti podniku, která bude stále dominantnější složkou společnosti. Dalším faktorem by bylo obrovské zkrácení struktury nákladů a samotná klasifikace této obchodní činnosti v kalkulačním členění nákladů podniku. Tyto náklady totiž nijak nesouvisí s výrobním transformačním procesem. Z pohledu budoucí tvorby kalkulačního systému by bylo tedy velmi ošemetné rozhodnout, zdali jsou tyto náklady, náklady přímými anebo by vzhledem k primární činnosti podniku byly považovány za náklady nepřímé, tedy za určitou řekněme „obchodní“ režii, která by byla na nákladové objekty přepočítávána skrze vybranou kalkulační metodu. I po konzultaci s vedením společnosti a jejich ekonomickým oddělením mi bylo sděleno, že tento e-shop, skrze který podnik provádí své obchodní činnosti, neimplikuje prakticky žádné dodatečné náklady, které by se promítaly v relevantnější výši v jiných nákladových položkách. Na závěr lze říci, že i autoři odborných publikací tyto náklady nepovažují ať už za přímé či nepřímé. Tudíž je tato nákladová kategorie z kalkulačního členění nákladů zcela vyloučena.

Poslední nezahrnutou nákladovou položkou z VZZ byla daň z příjmu, která se pro kalkulační členění nákladů nezohledňuje.

9.1.2 Horizontální analýza nákladů

Horizontální analýza porovnává meziroční změnu u nákladových skupin v našem případě mezi lety 2013 a 2014. V mé analýze sleduji změnu u všech nákladových skupin, které byly definovány v předešlé kapitole. Změny v nákladových skupinách a jejich procentuální vyjádření lze sledovat v přehledné tabulce pod textem.

Tab. 3. Horizontální analýza nákladů mezi lety 2013 a 2014 (vlastní zpracování)

úč. skupina	Druhové náklady (v tis. Kč)	2013	2014	Meziroční Změna (v %)
50	Spotřeba materiálu	20 355	29 350	44,19%
	Spotřeba energie	1 370	1 875	36,86%
51	Opravy a udržování	251	450	79,28%
	Cestovné	220	268	21,82%
	Náklady na reprezentaci	88	120	36,36%
	Ostatní služby	4752	6 442	35,56%
	Nájemné	91	219	140,66%
52	Mzdové náklady	1414	2133	50,85%
	Náklady na SP a ZP	430	684	59,07%
53	Daně a poplatky	35	85	142,86%
54	Jiné (ostatní) provozní náklady	233	304	30,47%
55	Odpisy DH a DN	799	1306	63,45%
56	Nákladové úroky	186	385	106,99%
	Ostatní finanční náklady	506	263	-48,02%
	NÁKLADY CELKEM (v tis. Kč)	30 730	43 884	

Mezi roky 2013 a 2014 došlo k růstu výkonů o téměř 63% (přesně o 62,89%). S tímto prudkým nárůstem výkonu je spojen i logický nárůst spotřeby materiálu a energie o 44,19% a 36,86%. To znamená, že náklady vzrostly, avšak ne přímo úměrně s růstem výkonů. Tento jev je daný existencí fixních nákladů. Lze také říci, že podnik je schopen vyrábět hospodárněji a k dosažení totožné kvality výrobků je schopný dojít s menším množstvím materiálových vstupů (kvalitnější výrobní proces, vedoucí k menší zmetkovosti a odpadu a celkové úspoře nákladů). U služeb došlo s růstem výkonů k proporcionálnímu zvýšení. Náklady na cestovné se nezvýšily tak radikálně, konkrétně jen o 21,82%, což je dáno především zvýšenými náklady na zaměstnance, kteří objíždí veletrhy po ČR a jejichž počet se mezi lety 2013 a 2014 příliš nezměnil. Náklady na reprezentaci se lineárně s nárůstem výkonů zvedly o téměř 37% (více prodaných výrobků generuje větší množství zákazníků, o které je nutné se starat), jako výsledek soustavné marketingové činnosti. Jednalo se především o zvyšování nákupu reklamních předmětů od partnerských společností. Další skupina nákladů, která prakticky kopíruje nárůst výkonů, je představována mzdovými náklady. Díky stále se rozšiřující výrobní kapacitě podniku bylo nutné přivést i lidskou práci v podobě dělníků a skladníků přímo do výrobního střediska. Tento nárůst mzdových nákladů představuje i kauzální zvýšení další položky osobních nákladů, tedy nákladů na SP a ZP, tato položka meziročně rostla o 59%. Další skupinou nákladů, která zaznamenala meziroční růst, je položka odpisů DH a DN. To je dáno především dodatečnou investicí do nemovitosti a ostatního vybavení, které sebou přineslo rozšiřování výrobní kapacity a cel-

kovou expanzi podniku. Naopak poklesu se dočkala skupina ostatních finančních nákladů. Tato položka nákladů meziročně poklesla o 48,02%, což je dáno především její povahou k samotným výkonům. Tyto náklady jsou tvořeny režii, které nemají přímý příčinný vztah k podávaným výkonům a jsou od těchto výkonů zcela abstrahovány. Proto je tato položka jednou z mála, která v podniku meziročně klesala.

9.1.3 Vertikální analýza nákladů

Někdy nazývána taky jako procentní rozbor. Je to analýza, která vyjadřuje jednotlivé položky nákladů jako procentní podíl ke zvolené základně (celku), která představuje 100%. V mém případě bude zvolená základna představovat celkový úhrn nákladů z VZZ v roce 2014. Vertikální analýza je provedena v tab. 4.

Tab. 4. Vertikální analýza podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)

úč. skupina	Druhé náklady (v tis. Kč)	2014	Podíl nákladů (v %)
50	Spotřeba materiálu	29 350	66,88%
	Spotřeba energie	1 875	4,27%
51	Opravy a udržování	450	1,03%
	Cestovné	268	0,61%
	Náklady na reprezentaci	120	0,27%
	Ostatní služby	6 442	14,68%
	Nájemné	219	0,50%
52	Mzdové náklady	2133	4,86%
	Náklady na SP a ZP	684	1,56%
53	Daně a poplatky	85	0,19%
54	Jiné (ostatní) provozní náklady	304	0,69%
55	Odpisy DH a DN	1306	2,98%
56	Nákladové úroky	385	0,88%
	Ostatní finanční náklady	263	0,60%
	NÁKLADY CELKEM (v tis. Kč)	43 884	100%

Jak lze vidět v tab. 4. jen nákladové položky spotřeby materiálu, nákladů na spotřebu energie a ostatních služeb se podílejí na celkovém úhrnu nákladů z 85,83%.

Z tabulky je taky patrné, že spotřeba energie a především spotřeba materiálu tvoří dominantní nákladové položky, z čehož lze jednoznačně vyvodit, že se jedná o výrobní společnost produkující výrobky fyzické povahy. V zastoupení nákladů je třeba si všimnout i mzdové složky, která tvoří přibližně 4,9 % z celkového úhrnu nákladů. To kopíruje povahu společnosti jakožto výrobního podniku, který operuje s drahými materiálovými vstupy a jenž je zároveň poměrně náročný na manuálně intenzivní lidskou práci v podobě montáž-

ních a výrobních operací. Další vysokou položkou nákladů, jsou ostatní služby (14,68%), kde spadají především náklady na dodávky některých výrobních komponentů od smluvních partnerů formou kooperace zvané jako „práce na objednávku“. To znamená, že je zadavateli výrobní zakázky dodán výrobek, který je vyroben na základě know how či technické dokumentace, kterou tento zadavatel poskytl příjemci zakázky (podniku, který vyrábí polotovary popotávajícímu, tzn. zadavateli). Následně zde náleží také náklady odbytové, které jsou tvořeny dopravou výrobků k zákazníkům, které zajišťují třetí osoby (přepravní společnosti) formou odbytové kooperace, leasingy a reklamní a marketingové aktivity, které v podniky generují poměrně vysoké náklady a rovněž se účtují na účet 518.

9.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů vycházející z filozofie rozdělení nákladů na přímé a nepřímé tzn. náklady, které je možné přímo přiřadit konkrétnímu výkonu a které přímo přiřadit nelze. Nepřímé náklady, tedy ty které nelze přiřadit přímo se potom k jednotlivým výkonům alokují skrze vybranou kalkulační metodu. Tato kapitola poskytuje vstupní data pro samotnou projektovou část návržení kalkulačního systému podniku.

9.2.1 Přímé náklady

Přímé náklady včetně jejich procentního zastoupení v celkových přímých nákladech jsou zachyceny v tabulce a grafu pod textem.

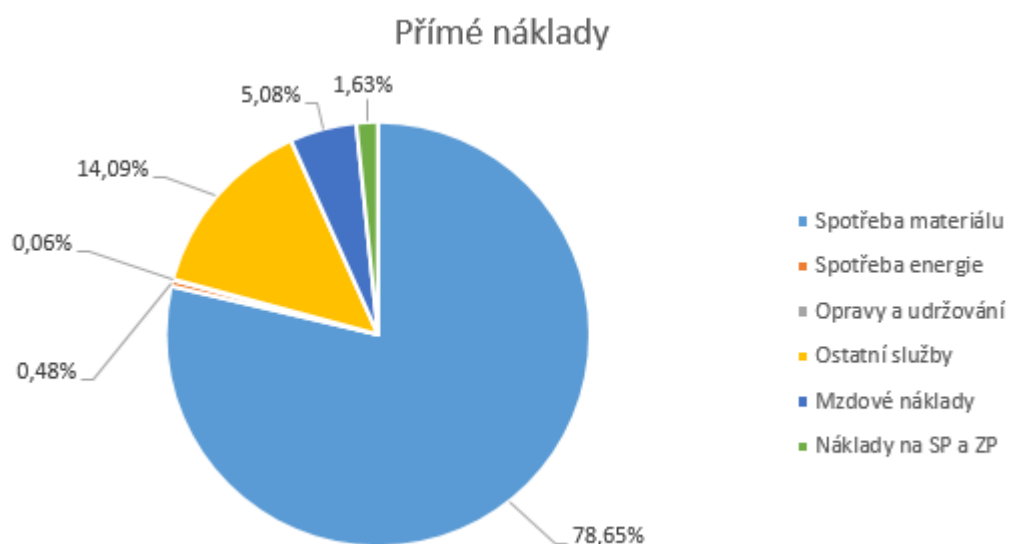
Tab. 5. Přímé náklady podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)

úč. skupina	Přímé náklady (v tis. Kč)	2014	Procentní zastoupení
50	Spotřeba materiálu	24 450	78,65%
	Spotřeba energie	150	0,48%
51	Opravy a udržování	20	0,06%
	Ostatní služby	4 380	14,09%
52	Mzdové náklady	1 580	5,08%
	Náklady na SP a ZP	507	1,63%
	Přímé náklady CELKEM (v tis. Kč)	31 087	100%

V přímých nákladech společnosti je z 78,65% zastoupen materiál společnosti. Dalšími složkami přímých nákladů, které mají zastoupení vyšší než 1%, jsou osobní náklady, které tvoří téměř 7% na zastoupení celkových přímých nákladů. Poslední položkou jsou ostatní služby, které jsou zastoupeny v celkové sumě přímých nákladů hodnotou 14,09%.

Z analýzy přímých nákladů lze tedy potvrdit, že společnost je opravdu výrobní společností

pracující s cennými materiálovými vstupy, která je zároveň závislá na lidské práci a kooperaci s podniky, které jsou schopny zajišťovat dodávky některých klíčových komponentů. Díky menšímu zastoupení mzdových nákladů než bývá běžné u ostatních výrobních firem v odvětví lze usuzovat, že podnik téměř veškeré materiálové vstupy nakupuje a pouze s menšími technologickými úpravami je montuje do výrobku jako celku. Do přímých nákladů se promítají i výrobní režie, přímo související s určitým výkonem, které je podnik schopen určit na jednici výkonu tzn. využití energií v podobě chlazení některých strojů technologickou vodou s příměsí emulze, či seřizování strojů a garanční kontroly strojů po vyrobení přesně stanoveného množství výrobků. V odborné literatuře bývá spotřeba energie výrobních společností často uváděna jako náklad přímý. V praxi je však velmi obtížné vyčlenit přímou část nákladů na spotřebu energie. V případě, že je výroba soustředěna na jedné hale, kde jsou v jeden čas podávány výkony na více strojích s vysokým příkonem, je téměř nemožné oddělit odběr jednotlivých strojů a následně je přiřadit jednici výkonu. Dalším faktorem je zdánlivá homogenita některých výkonů. Svářeč nikdy neprovede na dvou různých výrobcích totožný svar, což se taky podepisuje na odběru energií. Dalším faktorem u zkoumané společnosti je zmetkovitost svarů, která se pozná u tlakové zkoušky. Podle vyjádření jednatele společnosti Ing. Valčíka jsou někdy náklady na opravovaný kotel v průběhu výroby nakonec vyšší, než kdyby se tento kotel vyhodil a vyrobil se kotel zcela nový od začátku transformačního procesu výroby.



Obr. 12. Struktura přímých nákladů v podniku (Vlastní zpracování)

9.2.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady jsou stejně jako náklady přímé v předcházející kapitole zachyceny v tabulce a grafu pod textem pro přehlednější a ucelenější pohled čtenáře této diplomové práce.

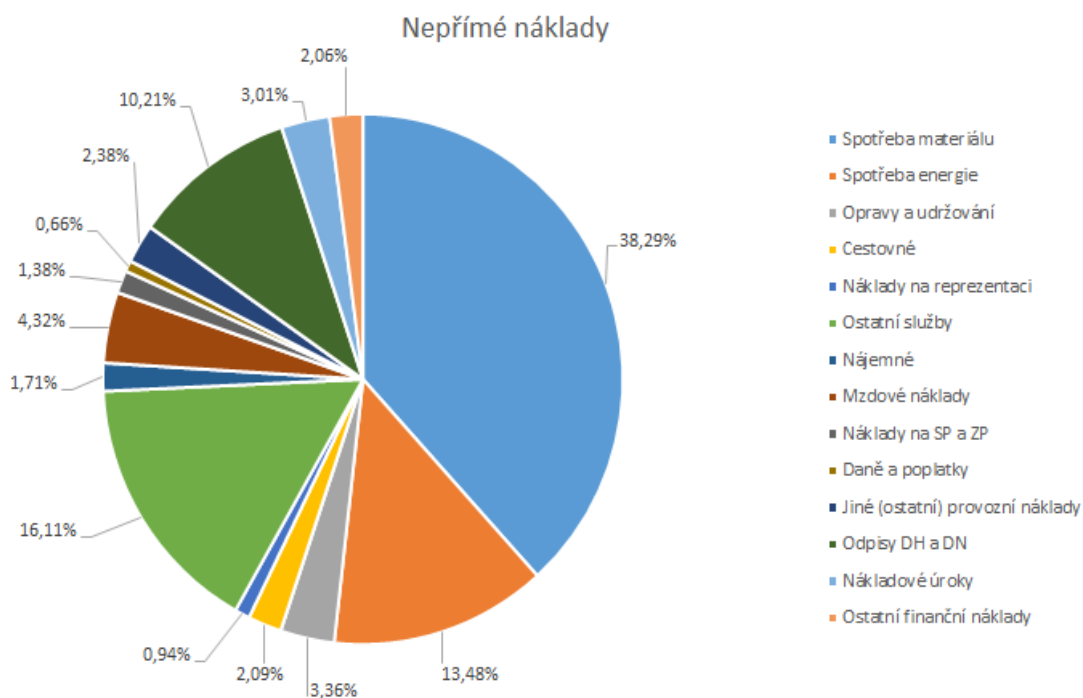
Tab. 6. Nepřímé náklady podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)

úč. skupina	Nepřímé náklady (v tis. Kč)	2014	Procentní zastoupení
20	Spotřeba materiálu	4 900	38,29%
	Spotřeba energie	1 725	13,48%
51	Opravy a udržování	430	3,36%
	Cestovné	268	2,09%
	Náklady na reprezentaci	120	0,94%
	Ostatní služby	2 062	16,11%
	Nájemné	219	1,71%
52	Mzdové náklady	553	4,32%
	Náklady na SP a ZP	177	1,38%
53	Daně a poplatky	85	0,66%
54	Jiné (ostatní) provozní náklady	304	2,38%
55	Odpisy DH a DN	1306	10,21%
56	Nákladové úroky	385	3,01%
	Ostatní finanční náklady	263	2,06%
	Nepřímé náklady CELKEM (v tis. Kč)	12 797	100,00%

Problém společnosti spočívá v tom, že blíže neeviduje náklady na přímé a nepřímé. Toto členění je autorova snaha o co nejpřesnější rozčlenění nákladů po konzultacích s ekonomickým oddělením společnosti a bližší analýzou analytických účtů VZZ. Podnik nerozčleňuje náklady ani účelově podle místa jejich vzniku na řekněme oblast výrobní, správní a obchodní.

Vysokou položkou nepřímých nákladů je z 38,29% spotřeba nepřímého materiálu a s téměř 13,5% spotřeba energií. Jedná se především o režijní materiál, který není nikterak přiřaditelné k jednici výkonu a zajišťují chod podniku v širších souvislostech (kancelářský materiál používaný na správní budově), ale i režijní materiál výrobní, jenž rovněž nelze přiřadit na jednici výkonu v podobě mazadel, zužitelného výrobního materiálu, náradí atd. U spotřeby energií platí to samé co u materiálu, jen je zde výrazněji zastoupena energie použita ve výrobě na provoz strojového parku. Další položkou jsou mzdy režijních pracovníků, která se podílí na celkovém úhrnu nepřímých nákladů z 4,32%. Poslední položkou, která stojí za zmínku, jsou ostatní služby, kde jsou zastoupeny především náklady transportní a marketingové.

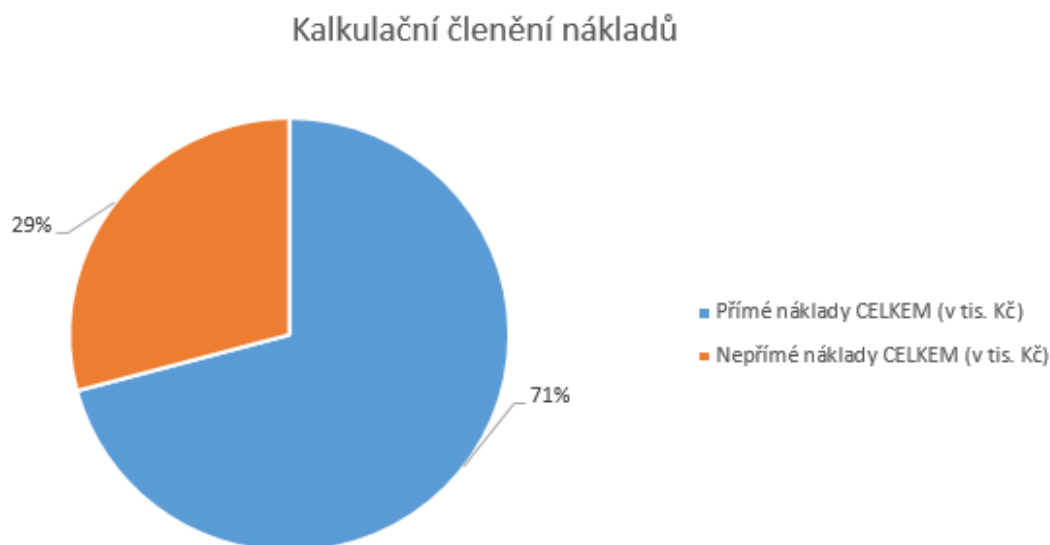
Bližší pohled na strukturu nepřímých nákladů poskytuje obr. 13., který názorněji zobrazuje zastoupení jednotlivých nákladových skupin v nepřímých nákladech společnosti.



Obr. 13. Nepřímé náklady ve společnosti v roce 2014 (Vlastní zpracování)

9.2.3 Porovnání přímých a nepřímých nákladů

V této podkapitole bude provedeno pouze stručné vyhodnocení analýzy kalkulačního členění nákladů. Grafickou demonstraci zastoupení přímých a nepřímých nákladů společnosti zachycuje obr. 14.



Obr. 14. Procentuální zastoupení přímých a nepřímých nákladů (Vlastní zpracování)

Z grafu je jasně patrné, že primární zastoupení v nákladech společnosti tvoří náklady přímé a to z celých 71%. Zbýlých 29% připadá na náklady nepřímé. Pro srovnání autor diplomové práce provedl výpočet hypotetické výše kalkulačních nákladů při zohlednění nákladové položky „Náklady vynaložené na prodané zboží“. V případě, že by byla položka uznána jako náklad nepřímý, tvořily by potom přímé náklady společnosti pouze 49% na celkovém úhrnu nákladů. V případě, že by tato položka byla uznána jako náklad přímý, podílely by se potom náklady přímé z 79% na celkové sumě nákladů společnosti. Ovšem jak již bylo autorem diplomové práce vysvětleno na konci oddílu 9.1.1, tyto náklady jsou pro kalkulační členění nákladů „neklasifikovatelné“. Tento hypotetický výpočet je spíše apel autora práce na nezbytnost správné klasifikaci nákladových položek. Špatná klasifikace nákladů by mohla fatálně zkreslit vypovídající schopnost kalkulací, které v podniku na základě těchto členění nákladů probíhají.

10 ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI

Tato kapitola bude věnována analýze současného stavu kalkulačního systému společnosti KOVARSON. Výstupem této kapitoly by mělo být pochopení aktuálně používaného kalkulačního systému podniku, jeho objektivní zhodnocení a identifikace slabin tohoto systému. Struktura této kapitoly je následující. V první části budou popsány určitá specifika systému, jeho popis a v následujících částech kapitoly budou čtenáři blíže přiblíženy jednotlivé prvky kalkulačního systému.

10.1 Popis současného kalkulačního systému a jeho specifika

Jak již bylo napsáno v představení společnosti, podnik KOVARSON je velmi mladý a zároveň se pohybuje ve vysoce konkurenčním tržním prostředí. Absence tradice značky, závislost na horizontální kooperaci s ostatními podniky v odvětví a slabší výrobní kapacity oproti velkým podnikům v tomto tržním segmentu tvoří hlavní faktory, které vstupují do podnikových rozhodovacích úloh ohledně stanovení ceny finální produkce a volbách týkajících se kalkulačních metod, které jsou nebo teprve budou aplikovány. Zároveň je nutné říci, že podnik nemá controllingové oddělení v pravém slova smyslu, které by se staralo o řízení nákladů, verifikaci hospodárnosti ve výrobě atd. Zatímco výrobu a vývoj v podniku řeší dva pracovníci, tak kalkulační systém podniku spravuje jeden člověk.

Specifika týkající se kalkulačního systému v podniku jsem rozčlenil do následujících bodů:

- podnik neviduje náklady v žádném členění (např. kalkulační členění nákladů), které by poskytovalo relevantní informace pro podnikové kalkulace a manažerské rozhodovací úlohy,
- do kalkulačního systému podniku vstupují přímé materiálové vstupy, lidská práce ve výrobě, expediční náklady a marketingové náklady dané fixní částkou na všechny výrobky, podnik však přímo nerozvrhuje náklady režijní,
- podnik v kalkulaci ceny používá postup velmi blízký metodě target costing,
- podnik používá modifikovaný retrográdní vzorec,
- pro kalkulaci nákladů ve výrobě je používán individuální kalkulační vzorec, který bude představen níže v textu.

10.2 Stupně současného kalkulačního systému

V této kapitole bude představen proces kalkulace v zachované časové souslednosti, tak jak jdou činnosti v tomto procesu za sebou. Na každém stupni je nezbytně nutné provést určité činnosti a rozhodnutí, které jsou potřebné pro přechod na vyšší stupně v tomto rozhodovacím řetězci. Pokusím se tedy stručně analyzovat a provést dekompozici tohoto informačního toku, který proudí skrze kalkulační systém podniku a jehož stupně jsou následující:

1. rozhodnutí o produkci výrobku a jeho ceně,
2. tvorba technické dokumentace k výrobku,
3. tvorba samotných kalkulací (na základě výstupů ze stupně 1. a 2.),
4. řízení výrobního a ostatních podpůrných procesů.

10.2.1 Rozhodnutí o výrobku a tvorba jeho ceny

V tomto oddílu se pokusím definovat veškeré činnosti, které probíhají na tomto stupni kalkulačního systému. Jedná se vesměs o činnosti marketingové a činnosti týkající se výzkumu a vývoje:

- marketingový průzkum a zjišťování potřeb zákazníka, hledání výrobku, který na trhu chybí a pro který by bylo dostatečně velké odbytiště,
- analýza konkurence a produktového portfolia spojená s analýzou cen konkurence (podnik volí cenovou strategii tržní penetrace „*Penetration pricing*“),
- je vytvořen projekt výroby nového kotle s definovanými požadavky na finální cenu (*Target pricing*), technologickými a konstrukčními požadavky do výzkumu a vývoje,
- analýza proveditelnosti projektu (technologická analýza a konstrukční analýza tzn. výpočty pevností materiálů a tepelných odolností jednotlivých částí kotle atd.),
- příkaz na objednávku materiálových a ostatních vstupů do testovací výroby,
- stavba funkčního modelu kotle (experimentování s použitými vstupů např. materiálovými s důrazem na vysokou kvalitu, nízké náklady a inovační přidanou hodnotu).

V případě, že byly všechny dílčí fáze úspěšné, je celý proces přesunut na další stupeň

10.2.2 Tvorba technické dokumentace k výrobku

Na základě předešlého stupně je zpracována technická dokumentace k novému výrobku. Ta zahrnuje následující činnosti:

- finalizace technické výkresové dokumentace kotle, která respektuje konstrukční, technologické a nákladové požadavky. Výkres je zhotoven v programu Autodesk AutoCAD,
- vytvoření kusovníku, tedy seznamu, který zachycuje všechny díly a použité materiály, ze kterých se vyrábí nadřazená soustava (tedy finální výrobek),
- jsou vytvořeny normy spotřeby práce, které jsou tvořeny na základě norem z předchozí výrobní činnosti podobných výrobků a testovací výroby, která tyto normy zpřesňuje díky přesnému zmapování konkrétní výroby,
- snímek výrobní operace (zmapování výrobního procesu).

Tyto dokumenty poskytují informační vstupy do dalšího stupně procesu tvorby kalkulací.

10.2.3 Tvorba samotných kalkulací

V tomto stupni dochází k tvorbě samotných kalkulací, které společně tvoří komplexní kalkulační systém podniku. Tvorba kalkulací probíhá následovně:

- za výchozí kalkulaci podniku je považována metoda Target costing z prvního stupně, kterou v této fázi doplňují zbylé dvě kalkulace,
- první kalkulací je kalkulace za použití retrogradního vzorce, která doplňuje metodu Target costing o požadovaný zisk, který je z výrobku očekávaný,
- dalším a posledním typem kalkulace je kalkulace přímých nákladů s fixními složkami expedice a marketingu. Tato kalkulace je kalkulace nákladů výrobní činnosti.

Jednotlivým kalkulacím budou dodatečně věnovány další oddíly této části Diplomové práce.

10.2.4 Řízení výrobního procesu a ostatních podpůrných procesů

Na tomto stupni probíhají tradiční kontrolní činnosti transformačního výrobního procesu. Slabou stránkou tohoto stupně je, že podnik sice tlačí na snižování nákladů ve výrobě a hospodárnější výrobu, avšak tato data nejsou nijak blíže analyzována a evidována. Podnik nemá v kalkulačním systému zabudovány ani mechanismy operativních a plánových kalkulací, které by zachycovali změny v nákladech v už probíhajícím výrobním procesu.

10.3 Složky kalkulačního systému

V této kapitole budou blíže popsány všechny kalkulace, které společně v podniku tvoří celistvý kalkulační systém. Tato kapitola přímo navazuje na kapitolu předcházející a doplňuje ji o metodiku tvorby jednotlivých kalkulací. Pro čtenáře předkládané diplomové práce je nutné se zorientovat v řetězci činností při zavádění zcela nového výrobku. Tyto kroky totiž dávají informační základ pro samotnou tvorbu kalkulací a vážou na sebe jednotlivé nákladové skupiny a konkrétní nákladové položky. Pro přehlednost, autor práce se bude v následujících oddílech zevrubněji věnovat popisu těchto podnikových kalkulací:

- kalkulace Target costing,
- kalkulace ceny pomocí retrográdního vzorce upřesňující zisk připadající na výrobek,
- kalkulace nákladů ve výrobní fázi, pomocí individuálního kalkulačního vzorce podniku.

10.3.1 Metoda Target costing

Základním stavebním kamenem kalkulačního systému, z kterého vychází dílčí kalkulace je metoda Target costing. Tato metoda byla autorem práce blíže popsána v teoretické části diplomové práce. Metoda target costing vychází ze „zpětného“ pojetí rozvrhování nákladů. Výsledkem je zjištění finální ceny výkonu (včetně požadovaného zisku a DPH), tedy ceny, za kterou bude výrobek prodáván na trhu. Této stanovené ceně se pak podřizuje řízení nákladů na všech stupních procesu zavádění výrobku, tzn. od výzkumu a vývoje, až po samotnou výrobu produktu.

Metoda target costing u kotle XYZ vypadá následovně. Nejprve je skrze marketingové aktivity analyzován trh a cílový zákazník. Následně je stanovena cena kotle v našem případě 64 990 Kč. Do této kalkulace později vstupují zbylé dvě kalkulace prováděné podnikem, které tuto kalkulaci zpřesňují a rozšiřují. Základní podoba kalkulace metodou target costing je znázorněna na obr. 15. (včetně informačních vstupů poskytujících zbylými kalkulacemi).

TARGET COSTING	
64 990 Kč (s DPH)	
Přímý materiál	41 120 Kč
Přímé mzdy	4 212 Kč
Marketing	4 000 Kč
Doprava	1 000 Kč
ZISK (23%)	14 658 Kč

Obr. 15. Kalkulace metodou target costing
kotle XYZ (Vlastní zpracování)

Zde je uveden kalkulační vzorec společnosti popisovaný v předešlých kapitolách. Jak již bylo zmíněno, je složen z položek přímých výrobních vstupů v podobě materiálu a mezd výrobních pracovníků, dále je zde započtena fixní režie v podobě dopravy a marketingu. Ostatní nepřímé náklady např. výrobní, správní, náklady na výzkum a vývoj aj. kalkulovány nejsou. Vstupy do této kalkulačky poskytuje kalkulační vzorec používaný pro rozvrhování nákladů ve výrobě, který jednotlivé nákladové položky blíže analyzuje a rozšiřuje. Cenová politika podniku mluví o požadavku na 20 - 30% zisku na jednotku prodaného výrobku (při nezohlednění dočasných slev). Zde je však vidět obrovská slabina podniku, o které autor diplomové práce několikrát hovořil. Podnik díky nezakomponování nepřímých nákladů do kalkulačního vzorce nemá šanci efektivně řídit nepřímou složku nákladů a finální výstup ze vzorce v podobě požadovaného zisku má velmi abstraktní povahu. Reálně může být o 10 - 20% nižší při započtení všech režii.

10.3.2 Kalkulace nákladů ve výrobní fázi a fixními složkami

V této kapitole bude představena analytická kalkulace nákladů ve výrobě, která poskytuje vstupní data do kalkulačky metodou target costing, díky které je zjišťováno, jestli je vůbec výroba rentabilní a zdali je výrobek možné vyrobit s takovou výší nákladů, aby podniku generoval požadovaný zisk a zároveň byly zachovány veškeré výrobní a konstrukční požadavky špičkového finálního produktu.

Pro tuto kalkulaci je klíčová precizně zpracovaná technická dokumentace výrobku. Z kusovníku jsou čerpány materiálové vstupy do výroby. Ze snímku výrobního procesu je sledován tok materiálu a jsou zde zachyceny normy spotřeby práce (v hod.) na dílčích fá-

zích výrobního procesu. Jsou zde zachyceny i některé položky kooperace v podobě transportních nákladů.

Kalkulace materiálu kotle XYZ plus některé vybrané vstupy jsou zachyceny v tab. 7. **Soupis veškerých vstupů do výroby by byl příliš dlouhý a pro popis kalkulačního systému zcela zbytečný.** Metodika tvorby kalkulace probíhá tak, že z kusovníku jsou vytaženy materiálové vstupy, kterým je přiřazena pořizovací částka v Kč včetně DPH a vybrané položky služeb v podobě kooperace s ostatními podniky, které zajišťují některé doplňkové služby. U evidence materiálu byl problém ten, že zatímco některé položky byly kalkulovány s dopravou, některé nikoliv. Tato skutečnost velmi ztěžovala práci se soupiskou materiálu.

Tab. 7. Materiálové přímé vstupy do výroby (Vlastní zpracování)

Obj. kód	Soupis materiálu	Počet ks	Cena v Kč (s DPH)
PS000001	Řídící jednotka NOVA	1	4 590
PS000032	Páka L profil	2	269
PS000028	Příkládací dvířka 620x450 l	1	450
PV000025	Čistící dvířka 620x250	1	441
PV000044	Ventilátor WPE 14 KI	1	2200
PP000012	Plech pozink. 0,8mm/2,5x1,5m	2	890
PP000011	Plech pozink. 0,4mm/1,0x0,5m	1	350
...
..
	CELKEM		41 120

Kalkulace mezd probíhá následovně. Jednicová sazba všech pracujících dělníků ve výrobě (svářečů, montérů, skladníků aj.) je chybně umístěna do jednotné tarifní třídy (zkresluje přesnost kalkulace). Tato sazba je vypočtena na hodnotu 156,- Kč/hod. Dále jsou v podniku evidovány následující výrobní operace, které se podílí na výrobě kotle XYZ.

Tab. 8. Vstupy do výroby v podobě přímé práce (Vlastní zpracování)

Výrobní operace	Počet obslužného personálu	Časový fond operace (v hod.)
Přípravná výroba	2	1
Svařování tělesa	2	7
Tlaková zkouška	2	0,5
Montáž tělesa	2	4
Lakování	1	0,5
Oplechování	1	0,5
Balení	2	0,5
CELKEM		14

Následně probíhá výpočet přímých mezd ze vstupních dat v tab. 8., kde je hodinová mzdová sazba pouze vynásobena časovým fondem potřebným k provedení operace a počtem dělníků, kteří se na dané operace podílejí. Mzdové sazby operací zachycuje tab. 9. Tyto sazby v kalkulačním vzorci představují přímé mzdové náklady.

Tab. 9. Mzdové sazby výrobních operací kotle XY (Vlastní zpracování)

Výrobní operace	Počet obslužného personálu	Mzdová sazba operace (v Kč)
Přípravná výroba	2	312
Svařování tělesa	2	2184
Tlaková zkouška	2	156
Montáž tělesa	2	1248
Lakování	1	78
Oplechování	1	78
Balení	2	156
CELKEM		4212

Marketingové náklady podnik na jednotku produkce zachycuje metodou prostého dělení. Sledované náklady na marketing jsou děleny celkovou produkcí kotlů v kusech. Ve sledovaném období tyto náklady na marketing činily 4 000 Kč/ks. Tento údaj včetně metodiky přiřazování na jednotku výrobku mi byl sdělen jednatelem společnosti, který tento výpočet provedl. Je otázkou, zdali zatěžovat neprodané kusy kotlů na skladě marketingovými náklady. V této kapitole autor diplomové práce však pouze analyzuje současný stav kalkulačního systému a nedává podniku doporučení na zlepšení.

$$\text{Fixní složka marketingu} = \frac{N}{q} = \frac{\text{Celkové náklady na marketing}}{\text{Celková produkce kotlů}} = 4000 \text{ Kč}$$

Expediční náklady společnosti jsou kalkulovány po zaokrouhlení na částku 1000 Kč za kus. K tomuto výsledku podnik došel metodou váženého průměru dat za minulého účetní období. Metodika výpočtu zahrnovala různé částky přepravních společností (PPL, DPD), lišící se na základě vzdálenosti (kilometrů z distribučního skladu k zákazníkovi) a hmotnosti přepravovaných výrobků.

Finální kalkulace nákladů ve výrobní fázi se zohledněním fixních složek nákladů marketingu a expedice vypadá tedy následovně (viz obr. 16.)

Σ Přímý materiál	41 120
Řídící jednotka NOVA	4590
Páka L profil	269
Přikládací dvířka 620x450 I	450
Čistící dvířka 620x250	441
...	...
Σ Přímé mzdy	4 212
Přípravná výroba	312
Svařování tělesa	2184
Tlaková zkouška	156
Montáž tělesa	1248
Lakování	78
Oplechování	78
Balení	156
Marketing	4 000
Expedice	1 000
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	50 332

Obr. 16. Kalkulace výrobních nákladů s fixní složkou (Vlastní zpracování)

10.3.3 Kalkulace s použitím retrográdního vzorce

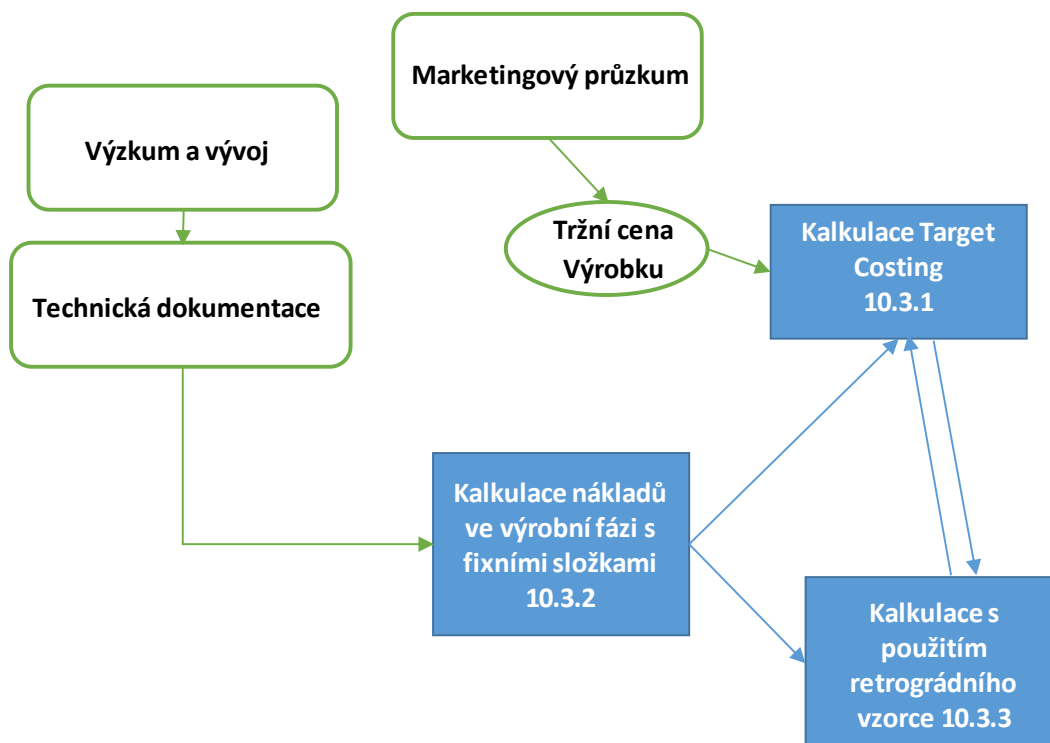
Tato kalkulace pouze usměrňuje požadavky na zisk o dočasné slevy zákazníkům. Retrográdní vzorec v podniku na kotel XYZ vypadá následovně. Jako základní cena výkonu do této kalkulace vstupuje prodejní cena produktu zajištěná metodou target costing, která se „očisťuje“ o další dočasné slevy zákazníkům a blíže tak upřesňuje marži na jednotku výrobku.

Základní cena výkonu	64 990
- 10% sleva na výrobek (cenová strategie)	6 499
- doprava zdarma	1000
Cena po úpravách	57 491
- Úplné náklady výkonu	50 332
ZISK (11%)	7 159

Obr. 17. Retrográdní kalkulace pro výrobek XY (vlastní zpracování)

10.4 Schéma podnikového kalkulačního systému

Tato kapitola by měla sloužit čtenáři jako podpora předkládané práce k pochopení dosavadních poznatků o složkách kalkulačního systému v jeden komplexní vzájemně se doplňující celek. Tyto poznatky bych chtěl demonstrovat v grafické podobě ve schématu na obr. 18. pod textem.



Obr. 18. Kalkulační systém podniku a jeho vstupy (Vlastní zpracování)

Na tomto schématu lze vidět, jaké jsou prvky kalkulačního systému a jaké mají tyto prvky vazby na ostatní činnosti podniku, které s nimi probíhají ve vzájemné interakci. Modré plné obdélníky představují jednotlivé kalkulace, které byly popisovány v předešlé kapitole. Modré šipky představují informační přenos vstupů a výstupů, které si jednotlivé kalkulace vzájemně poskytují. Zelené zaoblené obdélníky představují datové vstupy pro jednotlivé kalkulace.

10.5 Vyhodnocení aktuálně používaného kalkulačního systému

Aktuální kalkulační systém se v podniku používá prakticky od jeho vzniku. Z mého pohledu je však plný menších a bohužel i větších nedostatků, které se podepisují na celkové nepřesnosti dílčích kalkulací. U kalkulace metodou target costing podnik nekalkuluje náklady

na celý životní cyklus výrobku a nepoužívá žádný nástroj verifikace úspěšnosti investice, kterou na sebe projekt zavedení nového výrobku do portfolia navázal skrze například finanční ukazatel rentability ROI. Další nevýhodou kalkulovaného zisku skrze tuto metodu je poměrně chaotické evidování DPH (proměnlivé hodnoty ziskové marže při evidenci DPH na vstupu a výstupu) v dílčích kalkulacích.

Obrovským nedostatkem kalkulací nákladů výkonu je pak nezohlednění většiny nepřímých nákladů. Do kalkulací nevstupuje jak správní, tak ani výrobní režie. Z nepřímých nákladů, které vstupují fixní složkou do dílčích kalkulací, jsou pouze náklady na marketing a dopravu. Zároveň je nutno říci, že autor práce považuje přiřazování jednotné fixní marketingové složky nákladů za poměrně nešťastné. Je chyba zatěžovat poměrně široce diverzifikované portfolio topenářské techniky, kde jsou zároveň některé skupiny výrobků dominantnější než skupiny jiné, jednotnou výší marketingových nákladů. S tímto se přímo pojí rozvrhování těchto nákladů metodou prostého dělení, která je vhodná spíše pro homogenní produkci v hromadné výrobě.

Dílčí kalkulace pomocí retrográdního vzorce má pak spíše doplňkový charakter a kalkulační systém rozšiřuje pouze o dočasné slevy zákazníkům. Místo této kalkulace by bylo vhodnější sestavovat například kalkulace operativní či plánové. Dalším nedostatkem kalkulačního systému je totiž beze sporu, jeho slabá flexibilita. Dílčí kalkulace nereagují na změny ve spotřebě času výroby nebo dílčích technologických inovací, které mohou daný výrobní cyklus značně urychlit a které mají příčinný vztah k nositelům nákladů. Podnik se samozřejmě snaží výrobu zefektivnit, ale bohužel se nevěnuje evidenci dopadů těchto změn do nákladů společnosti.

Výhodou stávajícího systému je pak jeho přehlednost a jasně definované vazby mezi jednotlivými kalkulacemi, které přispívají k celkové jednoduchosti tohoto systému.

Jak již však bylo řečeno výše, zápory převládají nad klady a celý kalkulační systém společnosti považují za značně orientační a nepříliš využitelný v soustavě komplexního podnikového systému řízení nákladů.

11 PROJEKT ZAVEDENÍ NOVÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU V PODNIKU KOVARSON S.R.O.

Před začátkem práce na samotném projektu zavádění nového kalkulačního systému ve společnosti je nutné definovat požadavky na nový kalkulační systém. Tento systém by měl vycházet nejen ze zjištěných nedostatků stávajícího kalkulačního systému, který je v podniku zavedený, ale také z požadavků vedení společnosti. Jak již bylo řečeno, samotné přístupy k tvorbám stávajících kalkulací byly nedostatečné a podnik také trpěl slabší informační základnou některých vstupů do těchto kalkulací (např. absence kalkulačního členění nákladů aj.).

Na základě předešlé části předkládané diplomové práce jsem provedl analýzu stávajícího kalkulačního systému. Byly identifikovány následující nedostatky tohoto systému:

- nezohlednění většiny nepřímých nákladů (správní, výrobní režie aj.),
- slabá nákladová evidence podniku v podobě absence např. kalkulačního členění nákladů nebo jiného členění uplatňovaného v systému manažerského účetnictví,
- absence doplňkových kalkulací např. plánové, propočtové, operativní atd., které by vedly k větší flexibilitě celého systému a reakcím na změny uvnitř výrobního procesu, který je přímo vázán na vykazované náklady,
- slabší vypovídající schopnost a relevantnost jednotlivých kalkulací,
- ekonomické oddělení podniku, které navíc kalkulace samo netvoří, ale pouze kooperuje na jejich tvorbě, je tvořeno jedním člověkem,
- nedůraz vedení společnosti na důležitost tvorby přehledného a přesného kalkulačního systému podniku a jeho propojení s ostatními odpovědnostními útvary (důraz na racionalizaci v oblasti snižování nákladů, identifikace úzkých míst, návaznost na odměňování a motivaci zaměstnanců a především zefektivnění samotného procesu řízení nákladů).

Mým cílem bude eliminovat většinu těchto nedostatků v projektové části diplomové práce. Budu se tedy snažit o navržení takového kalkulačního systému, který bude respektovat individuální požadavky a specifika dané společnosti. Důraz bude soustředěn především na následující body:

- zavedení propočtové a plánové kalkulace do kalkulačního systému společnosti jako systému včasného varování nákladových limitů vzhledem k cílové ceně stanovené metodou target costing,

- zpřesnění přímých nákladů přiřazovaných jednici výkonu na základě preciznější analýzy nákladů (zavedení diferencovaných mzdových tarifů na základě mzdových výměrů poskytnutých ekonomickým oddělením),
- rozvržení všech skupin nepřímých nákladů na kalkulační jednici (zavedení vícevrstvého systému položek jednotlivých režijních nákladů v kalkulačním vzorci),
- tvorba takového kalkulačního vzorce, jehož struktura bude vytvořena účelně s pevnými vazbami na jednotlivé procesy, které v podniku skutečně probíhají,
- kalkulační vzorec zohledňující náklady na hranici úplných vlastních nákladech výkonu.

11.1 Výběr vhodné kalkulační metody

Pro správný výběr specifické kalkulační metody je třeba brát v úvahu jak už samotné znalosti o jednotlivých kalkulačních metodách a vhodnosti jejich použití pro různé typy podniků, tak individuální požadavky dané společností a jejího vedení. Na základě znalostí o jednotlivých kalkulačních metodách, které byly zevrubněji popsány v teoretické části předkládané práce a představení zkoumané společnosti, především pak popisu výrobního procesu, který ve firmě probíhá, by měly vycházet úvahy o vhodnosti použití jednotlivých kalkulačních metod. Z povahy společnosti jakožto výrobního podniku, který vyrábí širokou škálu topenářské techniky, přičemž každý typ výrobku je svým způsobem unikátní a má jedinečný výrobní proces lze snadno vyloučit metodu kalkulace prostým dělením, která je vhodná především pro hromadné automatizované výrobní programy produkující homogenní výrobky a metodu dělení s poměrovými čísly, protože diverzifikace výrobků sledované společnosti je mnohem sofistikovanější, než pouze rozměrové či hmotnostní diference, které jsou lehce přepočitatelné s použitím určitého numerického koeficientu. Dalším nevhodným typem kalkulace je kalkulace ve sdružené výrobě, protože podniku ve výrobě nevznikají žádné vedlejší samostatně prodejné produkty.

Dalšími kalkulačními metodami, které připadají v úvahu, jsou kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční), kalkulace přírážková a moderní metody kalkulací, jako jsou například metody ABC a TD-ABC. Kalkulace neúplných nákladů, byla zamítnuta vedením společnosti. Po rozhovoru s jednatelem a ekonomickým úsekem společnosti vyplynulo, že podnik chce zvolit absorpční metodu kalkulace. Další zavrhnutou kalkulační metodou je moderní kalkulace nákladů TD-ABC, ovšem u této metody je důvod ryze pragmatický. Tato metoda není příliš vhodná pro výrobní podnik s dominantní složkou přímých nákladů s minimem

aktivit ve správním útvaru. Tato metoda si našla uplatnění například v IT službách (tele-marketing, programátorské IT služby), kde už samotný výrobní proces generuje režijní náklady v signifikantní výši, skrze širokou škálu prováděných nehomogenních aktivit, u kterých však lze změřit či odhadnout jejich časová náročnost (mapování aktivit a jejich časová náročnost).

Ve výčtu kalkulačních metod už tedy zbyly jen dva postupy. Metoda ABC a přírážková metoda. Obě tyto metody by se svojí povahou dali v podniku aplikovat. Avšak po zvážení všech atributů bylo autorem práce s přihlédnutím k požadavkům společnosti rozhodnuto o použití kalkulace přírážkové s diferencovanou rozvrhovou základnou. Metoda ABC nakonec nebyla použita z následujících důvodů:

- dodatečné administrativní náklady vyvolané používáním této sofistikovanější metody včetně časové náročnosti obsluhy,
- metoda je vhodná pro podniky kde je vyšší zastoupení nepřímých nákladů a kde se ke konkrétním výkonům vážou jedinečné aktivity (v podniku však tato situace nenastává),
- náročnost na exaktní zmapování jednotlivých aktivit pro lidi, kteří nejsou stálými zaměstnanci podniku,
- strach vedení společnosti, že by přínos ze zavedení této metody z důvodu její pracnosti a náročnosti nepřesáhl náklady, které by její použití kauzálně vyvolalo.

Naopak ve prospěch použití přírážkové metody kalkulace nákladů hovoří následující skutečnosti:

- podobnost se stávajícím kalkulačním systémem aktuálně používaným ve společnosti,
- tato metoda je z povahy podávaných podnikových výkonů zcela dostačující a je s ní spojená menší pracnost než s metodou ABC,
- podnik má poměrně dobře zmapovanou technickou dokumentaci a ostatní podklady k výrobě, včetně procesních snímků operací atd. Slabou stránkou je však absence bližší evidence nákladů připadající na jednotlivé výrobní stupně (operace). Proto je vhodné použít přírážkovou metodu kalkulace s diferencovanou rozvrhovou základnou. Pro rozvrhování některých nákladů se bude nabízet výpočet formou režijní přírážky (v zásadě u té části výrobní režie týkající se suroviny a podpůrného materiálu do výroby). Naopak u zbylých výrobních režii bude pro výpočet vhodnější

použít sazbu nepřímých nákladů v naturálních jednotkách (v zásadě u výrobní režie, která není přiřaditelná na jednici výkonu a je neoddělitelná od několika výkonů zde bude vhodnější použít rozvrhovou základnu např. v podobě strojových hodin).

Rozhodl jsem se, jak již bylo zmíněno, při volbě rozvrhové základny použít její diferencované vyjádření. Tento progresivní přístup několikanásobně zvyšuje přesnost kalkulace oproti použití sumační metody (univerzální rozvrhové základně). Přednost rozvrhových základen v peněžním vyjádření spočívá v jejich snadném a přesném zjištění, kdy se použije určitá kategorie přímých jednicových nákladů (např. jednicové mzdy či materiál). Slabou stránkou jsou však změny v jejich výši, které jsou často vyvolány ne v příčinné souvislosti na změnu výkonů, ale například z důvodu změn v cenách pořizovaného přímého materiálu. Tento nešvar je odstraněn rozvrhovými základnami vyjádřenými v naturálních jednotkách, které mají silnější vypovídající schopnost při srovnání v čase avšak jejich zjišťování je značně složitější.

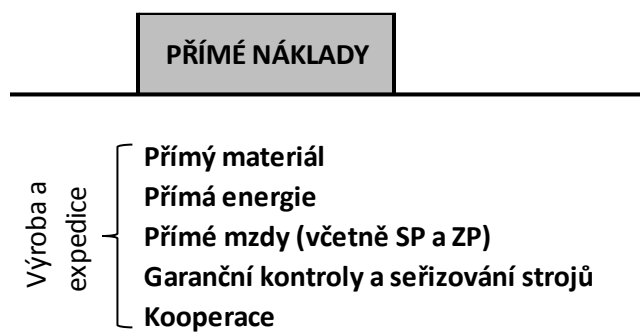
11.2 Modelování nového kalkulačního vzorce

Jak již bylo nastíněno v analytické části této kvalifikační práce, kde byl zavedený kalkulační systém podniku podroben bližší analýze, struktura aktuálně využívaného kalkulačního vzorce je pro budoucí tvorbu přírážkové kalkulace značně nevyhovující. Cílem této kapitoly je představit takový kalkulační vzorec, který bude brát v úvahu veškerá specifika výroby daného podniku a který bude mít účelnou a přehlednou strukturu vhodnou pro sestavování veškerých podnikových kalkulací.

11.2.1 Přiřazení přímých nákladů kalkulační jednici

Jako odrazová plocha pro tvorbu kalkulačního vzorce poslouží analýza kalkulačního členění nákladů. Z tohoto rozdělení nejprve vyjmeme položky, které budou tvořit přímé náklady v tomto kalkulačním vzorci. Struktura těchto přímých nákladů je zachycena na obr. 19. Všechny tyto nákladové položky se týkají výrobní a expediční činnosti podniku. V přímém materiálu jsou zachyceny nakupované materiálové vstupy do výrobního procesu, které jsou skrze montážní, obráběcí a finišovací operace (soustružení, ohýbání, vrtání, svařování atd.) v transformačním procesu výroby smontovány ve finální výrobek a také náklady na podpurný (technologický) materiál. V přímé energii je zase přepočtena výrobní režie na jednici výkonu v podobě např. technologické vody s příměsí emulze, která je používána na chlazení některých strojů (stolová vrtačka, soustruh aj.) a lze ji teda považovat za

legitimní přímý náklad. Přímé mzdy tvoří mzdy výrobních dělníků (montážníků, svářečů, obráběčů, skladníků), které se přiřazují na jednici výkonu skrze střediska, kde budou pomocí diferencovaného mzdového tarifu a časové náročnosti dílčích operací přepočítány náklady na jednici výkonu. Garanční kontroly a seřizování strojů jsou opět náklady režijní, které lze však přímo přepočíst na jednici výkonu, protože tyto kontroly a údržby se provádějí na strojích po přesně stanoveném množství výkonů, které tyto stroje provedou a lze je tedy prostým dělením přepočítat na jednici výkonu. Byla zde zároveň zahrnuta i technická příprava výroby v podobě seřizování a přetypování strojů u nově zavedených výrobků. Poslední položkou přímých nákladů jsou náklady na kooperaci, které tvoří především transportní náklady a ostatní náklady kde probíhá určitá kooperace s cizími podniky. Jsou to služby, které podnik není schopen zajistit z vlastních zdrojů a dále je outsourcuje na třetí osoby.



Obr. 19. přímé náklady v kalkulačním vzorci
(Vlastní zpracování)

Přímý materiál – jeho přehled je čerpán z technické dokumentace a kusovníku aktuální výše cen z fakturace. Cena bude do kalkulace evidována bez DPH, což je pro podnik, který je neplátce DPH a zboží poptává zpravidla od neplátců výhodnější. Požadovaná marže pak není zkraslována DPH evidovaným jak na vstupu, tak na výstupu jako tomu bylo u stávajícího kalkulačního systému podniku. Zároveň byly ze soupisu materiálu vyloučeny položky přímé složky kooperace, která byla pro přehlednější evidenci přesunuta do vlastní kategorie v kalkulačním vzorci „Kooperace“. Tato evidence by měla zpřesnit samotné materiálové toky do výroby a jejich ceny v podobě přímých nákladů. Samotné materiálové vstupy se samozřejmě liší podle montáže různých typů kotlů.

Přímá energie – Tato položka nebyla ve starém kalkulačním systému podniku vůbec zahrnuta. Je to dáno tím, že existence tohoto vstupu jako přímého nákladů vzešla z podrobného zkoumání analytických nákladových účtů společnosti. Tyto přímé vstupy do

výroby v podobě energie byly v používaném kalkulačním systému společnosti zcela opomenuty. Zahnutí této položky by mělo samotnou kalkulaci dále zpřesnit.

Přímé mzdy – Ve stávajícím kalkulačním systému společnosti byl použit fixní mzdový tarif ve výši 156 Kč/hod příslušící různým výrobním operacím. Tyto operace jsou však vykonávány dělníky s různou výší mzdy a dílčí výrobní operace se liší od výroby různých typů kotlů. Na základě těchto skutečností je navržen diferencovaný mzdový tarif pro jednotlivé činnosti pro zpřesnění výsledné kalkulace. Podklady pro výpočet poskytl ekonomické oddělení podniku.

Tab. 10. Přepočtená hodinová sazba podle profese (Vlastní zpracování)

Výrobní operace	Typ dělníka	Mzda připadající na typ dělníka (v Kč)	Přepočtená mzdová sazba (v Kč/hod)
Přípravná výroba	montážník, obráběč	24 525, 26 200	158,5156
Svařování tělesa	svářeč	29 550	184,6875
Tlaková zkouška	montážník	24 525	153,2813
Montáž tělesa	montážník, obráběč	24 525, 26 200	158,5156
Lakování	montážník	24 525	153,2813
Oplechování	montážník	24 525	153,2813
Balení	skladník	22 512	140,7000
PRŮMĚR			157,4661

Metodika výpočtu je jednoduchá. Z mezd poskytnutých ekonomickým oddělením pro jednotlivé profese (v tabulce typ dělníka) je přepočtena tarifní hodinová sazba. Tento propočet by se měl dělat pro měsíc, na který je produkce plánována. V tomto případě výpočet uvažoval se standardní 8 hodinovou směnnou a 20 pracovními dny v měsíci.

Tab. 11. Přímé mzdové náklady přiřazovány podle profese a časové náročnosti operace (Vlastní zpracování)

Výrobní operace	Počet obslužného personálu	Časový fond operace (v hod.)	Přímé mzdové náklady (v Kč)
Přípravná výroba	2	1	317,0312
Svařování tělesa	2	7	2585,625
Tlaková zkouška	2	0,5	153,2813
Montáž tělesa	2	4	1268,1248
Lakování	1	0,5	76,64065
Oplechování	1	0,5	76,64065
Balení	2	0,5	140,7
CELKEM		14	4618,0436

V tab. 11. je přepočtená mzdová sazba z tab. 10. vynásobena časovou náročností dané operace v hodinách a počtem obslužného personálu, který je pro danou činnost vymezen. Suma jednotlivých přímých mzdových nákladů všech výrobních operací dá celkové mzdové náklady na kalkulační jednici (v našem případě hotový kotel).

Touto metodou si skrze dílčí procesní snímek výroby daného typu kotle a normy spotřeby času na dílčí výrobní operace podnik přesněji namodeluje přímé mzdové náklady připadající na kalkulační jednici (jeden kotel).

Jak je vidět tímto výpočtem s použitím diferencované mzdové sazby pro jednotlivé výrobní profese bylo dosaženo přesnější hodnoty mzdových jednicových nákladů, oproti fixní hodinové sazbě, kterou měl podnik nastavenou na hodnotě 156 Kč/hod. Výsledné přímé mzdové náklady se u kotle XYZ liší o hodnotu 406,0436 Kč.

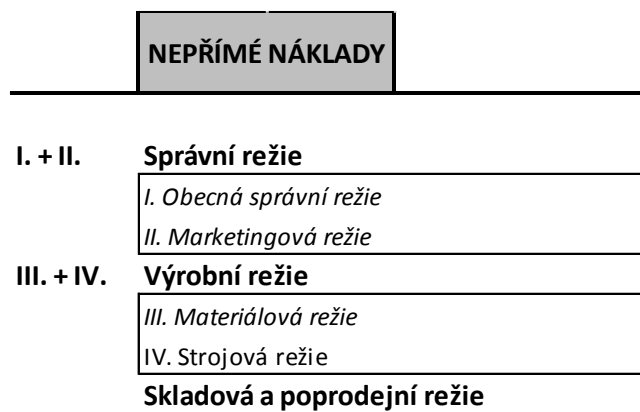
Garanční kontroly a seřizování strojů – Další položka, která ve stávajícím kalkulačním systému podniku není zahrnuta a která vyplynula z bližší analýzy nákladů při tvorbě jejich kalkulačního členění. Zde byly přesně známé náklady na garanční kontroly jednotlivých strojů (sloupová vrtačka, soustruh, lakovací box) přiděleny danému typu kotle skrze procentní přepočet výše zmíněného typu v celkovém zastoupení produkce. Tato přepočtená částka nákladů byla následně vydělena roční produkcí daného typu kotle, aby se zjistily náklady připadající na kalkulační jednici.

Kooperace – O kooperaci již bylo napsáno v odrážce týkající se přímého materiálu. Skládá se především z přímých přepravních nákladů.

11.2.2 Položky nepřímých nákladů v kalkulačním vzorci

Po rozdělení přímých nákladů, je potřeba stanovit nákladové položky nepřímých nákladů a umístit je do kalkulačního vzorce. Původně byly ve společnosti na kalkulační jednici ve stávajícím kalkulačním systému alokovány pouze fixní složky připadající na marketing a expedici. Proto jsem se rozhodl pro inovaci těchto nepřesných alokačních technik, skrze účelné rozdělení těchto nepřímých nákladů do několika skupin režijních nákladů, které budou následně přiřazovány kalkulační jednici prostřednictvím přírážkové metody kalkulace s diferencovanou rozvrhovou základnou. Tato metoda by měla zpřesnit finální kalkulaci výrobku a poskytnout silnější nástroj pro sledování vývoje nákladů v hodnotovém toku včetně identifikace nákladových skupin, z kterých se jednotlivé výkony skládají.

Jako vstupní data pro snahu o samotné rozdělení do skupin dílčích režii opět poskytlo kalkulační členění nákladů provedeno v analytické části této diplomové práce. Po zohlednění požadavků společnosti jsem se rozhodnul, pro následující strukturu členění nepřímých nákladů viz obr. 20.



Obr. 20. Vícevrstvá struktura členění nepřímých nákladů v kalkulačním vzorci (Vlastní zpracování)

Správní režie – první položkou nepřímých nákladů, která byla do kalkulačního vzorce zavedena, je správní režie. Tato položka je standardizovanou položkou, která se nachází i v typovém kalkulačním vzorci a váže na sebe náklady, které zajišťují správní činnost podniku. Jsou zde náklady, které zajišťují činnost podniku v širších souvislostech. Tato položka byla však rozdělena na žádost společnosti na dva dílčí fragmenty:

- obecná správní režie – zde jsou kalkulovány běžné správní náklady, které nelze přímo přiřadit k výrobní činnosti podniku. Jsou od této činnosti abstrahovány,
- marketingová režie – tato položka, která byla zařazena do stávajícího kalkulačního vzorce společnosti, byla na přání jednatele společnosti zpřesněna a zavedena i do kalkulačního vzorce nového. Důvodem jsou raketově rostoucí náklady na marketingové aktivity společnosti. Tato položka ještě není příliš patrná v analyzovaném roce 2014, avšak v roce 2015 došlo k dalšímu růstu marketingových aktivit a tento trend chce společnost dále kopírovat i v letech následujících. Po rozhovoru s jednatelem společnosti jsme došli k závěru, že by tato položka, byla „utopena“ ve správní režii podniku a nebylo by tedy možné přímo sledovat, jakou výši nákladů se tyto marketingové aktivity podílejí na kalkulované jednici. Pravdou však zůstává, že nevýhodou přírážkové metody kalkulace je zkreslení, které vzniká přiřazením nevýrobních režii. To znamená, že i pro tuto položku, bude pravděpodobně

použita totožná rozvrhová základna jako u obecné správní režie. Efekt ze sledování marketingové režie bude minoritní, na rozdíl od účelného rozdělení výrobních režii.

Výrobní režie – Je taktéž z důvodů, které budou popsány níže rozdělena na dvě dílčí režie. Tyto režie jsou následující:

- **materiálová režie** – v této položce jsou započteny především podpůrné a zužitkatelné materiálové vstupy použité ve výrobě, které však mají charakter režijních nákladů a nelze je přímo přiřadit jednotce výkonu. Patří zde např. vrtáky, doplňkové komponenty svařovací technologie, mazadla, oleje, vazelíny, benzín, pracovní oděvy do výroby, ochranné pomůcky a drobné nářadí (kladiva, ruční „AKU“ vrtačky, pily atd.). Jedná se o materiálové vstupy, které by měly být ve volbě rozvrhové základny odděleny od druhé položky výrobní režie,
- **strojová režie** – zde jsou započteny především režijní náklady na energie použité ve výrobě. Jak už bylo řečeno v analytické části této diplomové práce. Podnik k výrobě používá technologie, které jsou náročné na odběr elektrické energie. Sloupová vrtačka, soustruh, svařovací tělesa aj. to všechno jsou stroje, nebo chcete-li technologie, které jsou náročné na odběr (spotřebu) elektrické energie. Proto byly tyto výrobní režie odděleny. Na rozdíl od materiálové režie v sobě strojová režie skrývá náklady na pohon strojů, osvětlení a topení na dílně, nárazové opravy strojů, spotřebu materiálu přímo spojenou s jejich provozem a odpisy těchto technologií. Z tohoto popisu vyplývá, že rozvrhová základna pro tuto režii bude z důvodu zpřesnění zcela odlišná od základny použité pro režii materiálovou.

Skladová a poprodejní režie – Tato režie v sobě implikuje náklady, které budou vynaloženy skladováním hotových výrobků (materiálové náklady na balení v podobě stretch fólií, bublinkových fólií, kartonu, pásek a páskovaček) a poprodejními službami (rozumějme servisem). Jak bude vidno v tab. 12. V této režii jsou ukryty náklady materiálu na samotné balení hotových kotlů a převozy na sklad stejně jako servisní výjezdy, které nebyli schopni zajistit topenáři kooperující s podnikem na montážní a servisní bázi.

V tab. 12. lze vidět, jakým způsobem byly jednotlivé nákladové skupiny z kalkulačního členění nákladů přiřazeny dílčím režijním položkám v kalkulačním vzorci. V tabulce lze vidět výsledek dílčích režijních položek v tis. Kč. Také lze zde vidět procentuální podíl jednotlivých režii na celkové sumě alokovaných nepřímých nákladů. Největší zastoupení v režijních nákladech má strojová režie, která je zastoupena 34,09%, následuje obecná

správní režie s 26,05% a materiálová režie 18,14%. V budoucnu se však očekává naprostá změna poměru zastoupení nákladů ve správní režii. Z důvodu rozšiřování marketingových aktivit a také přesnější alokace mzdových nákladů na marketing. Z důvodu nejasných odpovědnostních středisek a značně zjednodušené organizační struktury není podnik schopen přesněji přiřadit nepřímé mzdové náklady jednotlivým režijním položkám. Přiřazení nepřímých mzdových nákladů jednotlivým režii by mělo v současné době povahu kvalifikovaného odhadu. Proto bylo po konzultaci s ekonomickým oddělením společnosti rozhodnuto o tom, že nepřímé mzdy budou v plné výši započteny do obecné správní režie.

Tab. 12. Přiřazení nepřímých nákladů dílčím režii (Vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Správní režie		Výrobní režie		Skladová a poprodejní režie
	Obecná správní režie	Marketingová režie	Materiálová režie	Strojová režie	
Spotřeba materiálu	405	36	2 321	1 788	350
Spotřeba energie	60	0	0	1 665	0
Opravy a udržování	50	0	0	380	0
Cestovné	102	166	0	0	0
Náklady na reprezentaci	13	107	0	0	0
Ostatní služby	140	1 785	0	0	137
Nájemné	151	0	0	0	68
Mzdové náklady	553	0	0	0	0
Náklady na SP a ZP	177	0	0	0	0
Daně a poplatky	85	0	0	0	0
Jiné (ostatní) provozní náklady	304	0	0	0	0
Odpisy DH a DN	646	0	0	530	130
Nákladové úroky	385	0	0	0	0
Ostatní finanční náklady	263	0	0	0	0
Dílčí režie celkem	3 334	2 094	2 321	4 363	685
% Podíl režii na nepřímých N.	26,05%	16,36%	18,14%	34,09%	5,35%
Nepřímé náklady CELKEM	12 797				

11.2.3 Finalizace podoby kalkulačního vzorce

V tomto oddílu bude finalizována struktura kalkulačního vzorce o požadavek marže ve výši 10 - 20%, která je daná vedením podniku. Následně budou do kalkulačního vzorce (na ukázkou) dosazeny hodnoty přímých a nepřímých nákladů za rok 2014. V další kapitole se budu věnovat problematice výběru vhodných rozvrhových základů pro nadefinované nepřímé náklady.

NOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC	
Přímé náklady	Přímý materiál
	Přímá energie
	Přímé mzdy (včetně SP a ZP)
	Garanční kontroly a seřizování strojů
	Kooperace
Nepřímé náklady	Správní režie (I. + II.)
	<i>I. Obecná správní režie</i>
	<i>II. Marketingová režie</i>
	Výrobní režie
	<i>III. Materiálová režie</i>
	<i>IV. Strojová režie</i>
	Skladová a poprodejní režie (III. + IV.)
	Zisková přírážka (10 - 20%)

Obr. 21. Nový kalkulační vzorec podniku (Vlastní zpracování)

Kalkulační vzorec po dosazení hodnot za rok 2014 vypadá následovně. Dosazování ročních hodnot do kalkulačního vzorce je samozřejmě nesmysl. Kalkulace se provádí na jednici výkonu (ks, skupina výkonů atd), rozhodl jsem se však pro dosazení do vzorce pouze pro názornost. Z tohoto dosazení je patrně každému čtenáři této práce zřejmé, jaké náklady podle kalkulačního členění vstupují do vzorce a v jaké hodnotě.

NOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC	
Přímé náklady	Přímý materiál 24 450
	Přímá energie 150
	Přímé mzdy (včetně SP a ZP) 2 087
	Garanční kontroly a seřizování strojů 20
	Kooperace 4 380
Nepřímé náklady	Správní režie (I. + II.) 5 428
	<i>I. Obecná správní režie</i> 3 334
	<i>II. Marketingová režie</i> 2 094
	Výrobní režie 6 684
	<i>III. Materiálová režie</i> 2 321
	<i>IV. Strojová režie</i> 4 363
	Skladová a poprodejní režie (III. + IV.) 685
	Zisková přírážka (10 - 20%) (0,1-0,2)

Obr. 22. Kalkulační vzorec po dosazení (Vlastní zpracování)

11.3 Volba rozvrhových základů a jejich výpočet

V této kapitole budu navrhnout různorodé skupiny přímých nákladů a jiných veličin, jako rozvrhové základny pro co možná nejpřesnější nákladové alokace režijních nákladů na jednici výkonu. Problematika alokace jednotlivých režijních nákladů na jednici výkonu je především v přírážkové kalkulaci nákladů stěžejní činnost. Je to dáno faktem, že kvalitu kalkulace ovlivňuje právě přiřazení rozvrhových základů. Je potřeba najít takovou rozvrhovou základnu, která příčinně co nejvíce souvisí s daným nákladovým objektem režijních nákladů. Mohlo by se například stát, že při mechanickém přiřazení jednicových mezd pro rozvržení výrobní režie výrobků, které vznikají v rýze automatizovaných a robotizovaných provozech, by došlo k obrovskému zkreslení výsledné kalkulace, protože tyto nákladové skupiny spolu nemají přímou příčinnou souvislost (dělníci, které představuje jednicová mzda, nejsou skupina přímých nákladů, které příčinně vyvolaly tento náklad, v tomto případě je účelnější použít např. strojové hodiny).

Pro tuto činnost mi jako vstupní informace poslouží výřez z tab. 12. Kde jsou uvedené hodnoty režijních nákladů v tis. Kč, které se budou dále alokovat na jednici výkonu skrze vybrané diferencované rozvrhové základny.

Tab. 13. Hodnoty jednotlivých režii nepřímých nákladů (Vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Správní režie		Výrobní režie		Skladová a poprodejní režie
	Obecná správní režie	Marketingová režie	Materiálová režie	Strojová režie	
Dílčí režie celkem	3 334	2 094	2 321	4 363	685
% Podíl režii na nepřímých N.	26,05%	16,36%	18,14%	34,09%	5,35%
Nepřímé Náklady CELKEM	12 797				

Obecná správní režie – U správní režie je obecně vzato prakticky nemožné určit, co vedlo k samotnému vzniku nákladů. Chybí příčinná souvislost mezi samotnými výkony ve výrobě a náklady správními. To znamená, že nelze přesně určit, která část výkonů vyvolala určité správní náklady, které jak již bylo napsáno v předchozích kapitolách, zajišťují chod podniku v širších souvislostech bez užších vazeb na výrobní činnost podniku. Proto bylo rozhodnuto o použití rozvrhové základny na úrovni plných přímých nákladů. Bude se tedy jednat o přírážku nepřímých nákladů, která bude vyjádřena procentem k celkovým přímým nákladům.

$$\text{Přírážka obecná správní režie} = \frac{\text{obecná správní režie}}{\text{celk. přímé náklady}} = \frac{3\,334}{31\,087} \times 100 = \mathbf{10,72\%}$$

Marketingová režie – Druhou „podmnožinou“ správní režie je její marketingová složka. Zde se dá říci to samé co u obecné správní režie. Je těžko měřitelné, které výkony vyvolaly, které marketingové aktivity a ve sledovaném podniku se ani nedá říci, že by některé výrobky spotřebovávaly radikálně větší či menší režijní marketingové náklady. Tento jev byl také dalším argumentem proč nepoužít sofistikovanější kalkulační metodu. V důsledku zastoupení nepřímých nákladů ve společnosti je i přes její mírné zkreslení přírážková kalkulace stále nejlepší volbou. Pro marketingovou režii bude použita opět rozvrhová základna na úrovni plných přímých nákladů. Opět se dá říci, že rozvrhová základna byla přiřazena na základě arbitrární alokace (má nahodilý charakter).

$$\text{Přirážka marketingová režie} = \frac{\text{marketingová režie}}{\text{celk. přímé náklady}} = \frac{2\,094}{31\,087} \times 100 = 6,74\%$$

Materiálová režie – U materiálové režie je situace zajímavější. Zde lze mnohem přesněji určit, co vedlo ke vzniku nákladů. Při pohledu do tab. 12. je jasně vidět, že tyto náklady jsou ryze materiálové povahy. Jak již bylo napsáno, v této kategorii jsou ať už ochranné oděvy a další pomůcky zaměstnanců provádějících montáž, ale i využitelný materiál sloužící ve výrobě při montážních operacích a drobné nářadí. Proto tedy budeme volit jako rozvrhovou základnu součet přímých mezd a přímého materiálu, protože tyto náklady byly příčinně vyvolány jak lidskou činností, tak i materiálovými vstupy.

$$\text{Přirážka materiálové režie} = \frac{\text{materiálová režie}}{\text{přímé mzdy} + \text{přímý mat.}} = \frac{2\,321}{26\,537} \times 100 = 8,75\%$$

Strojová režie – U strojové režie, která je tvořena především energií na pohon strojů v podobě soustruhu, lakovacího boxu, sloupové vrtačky atd. a svařovacích technologií je vhodnější použít rozvrhovou základnu v podobě strojových hodin (tzn. v naturální podobě) a zatížit tedy jednici výkonu jen těmi náklady na energie a odpisy strojů, které byly na jeho výrobu reálně spotřebovány. Je totiž logické, že náklady na energie zatěžují výrobek jen v případě, že jsou stroje v provozu a skutečně se účastní transformačního procesu ve výrobě. Z časových snímků operací pro jednotlivé typy výrobků, norem spotřeb strojového času pro operace a plánů výroby byla zpracována tabulka, jejímž výsledkem by měl být kalkulovaný čas spotřebovaných strojohodin ve výrobě za rok.

Tab. 14. Normová spotřeba hodin strojů na výrobu jednotlivých typů kotlů (Vlastní zpracování)

Roční produkce	Typ kotle	Spotřeby strojových hodin operací celkem na 1 ks (v hod.)							
		OP1	OP2	OP3	OP4	OP5	OP6	OP7	
120	XYZ	11	1	7	0,5	2	0,5	0	0
30	BCD	12	1	7	0,5	3	0,5	0	0
156	CDE	8,5	2	0	0	6	0,5	0	0
155	DEF	8,5	2	0	0	6	0,5	0	0
102	EFG	10,5	3	0	0	7	0,5	0	0
95	FIJ	9,5	2,5	0	0	6,5	0,5	0	0

V této tabulce je uveden normativní čas práce strojů v hodinách na jednotlivých typech výrobků a jejich roční produkce v kusech. Je zde uveden také čas, které stroje pracují na jednotlivých výrobních stanovištích.

Tab. 15. Celkový počet strojohodin (Vlastní zpracování)

Typ kotle	Strojohodin celkem (v hod.)
XYZ	1 320,00
BCD	360,00
CDE	1 326,00
DEF	1 317,50
EFG	1 071,00
FIJ	902,50
CELKEM	6 297,00

V tab. 15. je pak přepočtený celkový čas, které stroje spotřebují za rok. Výpočet je jednoduchý z tab. 14 je celkový spotřebovaný čas strojových hodin připadající na 1 ks výrobku vynásoben roční produkcí. Dílčí výsledky jsou pro různé typy výrobků uvedeny v tab. 15. včetně celkového strojového času, který má hodnotu 6 297 hod. Ten bude tvořit rozvrhovou základnu pro výpočet strojové režie.

$$\text{Sazba strojové režie} = \frac{\text{strojová režie}}{\text{Počet strojohodin celkem}} = \frac{4\,363\,000}{6\,297} = \mathbf{692,87 \text{ Kč/hod}}$$

Skladová a poprodejní režie – V této režijní sazbě jsou ukryty režijní náklady na skladování, balení a poprodejní servisní služby. Jako rozvrhová základna poslouží přímý materiál.

$$\text{Přirážka sklad. a popr. režie} = \frac{\text{skladové a poprodejní režie}}{\text{přímý materiál}} = \frac{685}{24450} = \mathbf{2,80\%}$$

11.4 Kalkulace propočtová a plánová

Pro podniky, které se pohybují, ve vysoce konkurenčním prostředí je vhodné sestavovat tzv. předběžné kalkulační náklady. To především z důvodu evaluace potenciální budoucí výroby a její nákladové náročnosti. Je potřeba zjistit, zdali bude výroba vůbec rentabilní a jestli je podnik schopen produkt vyrábět s takovými náklady, které zajistí při prodeji výrobku aspoň přiměřený zisk a výrobek bude dostatečně konstrukčně a technologicky kvalitní.

Popis provedení propočtové kalkulační a její metodika a změny jsou vidět v tab. 16. Pro tuto kalkulační bude použit nový kalkulační vzorec vytvořený autorem této diplomové práce.

Tab. 16. Úprava přímých nákladů nově zaváděného výrobku v propočtové kalkulaci (Vlastní zpracování)

Přímý materiál	Přímá energie	Přímé mzdy	Garanční kontroly	Kooperace
Technická dokumentace podobného kotle, provedení odhadu stejných položek z kusovníku a použití aktuální nákupní ceny tohoto materiálu. U nových položek použít předběžnou dohodnutou cenu s prodejci. Z vyjádření vedení společnosti bývá u kotlů použito přibližně 20-40% stejných kusovníkových položek	U přímé energie se bude vycházet z předpokladu, v případě že se kotel bude vyrábět na stejných zařízeních, že kalkulovaná částka bude shodná s konstrukčně podobným kotlem. Zdali se kotel bude vyrábět na stejných zařízeních lze zjistit z technické dokumentace	Časový snímek operací modifikovat ze snímku konstrukčně podobného kotle. Zohlednění inovačních faktorů ve výrobě (nové výrobní postupy). Na základě snížení/zvýšení pracnosti, konstrukční náročnosti a dělníků kteří se budou na výrobě podílet (a jakým časovým fondem) předběžně vykalkulovat mzdové zatížení projektu	Opět jako u přímé energie použít technickou dokumentaci konstrukčně podobného výrobku a použít stejnou částku	Zjistit konstrukční specifika. Velikost (šířka, délka, výška) a váhu na základě toho použít částku na dopravu podobného výrobku. V případě velkých odchylek v některých velikostních nebo váhových parametrech dohodnout předběžnou částku přepravy s dopravcem. Případně použít koeficient přepočtu tzn. těžší a větší výrobek cena běžné dopravy výrobku krát 1,3

V případě nepřímých nákladů je pro výpočet v propočtové kalkulaci žádoucí použít vypočtené sazby a přírážky z předchozí kapitoly 11.3.

V případě plánové kalkulace bude opět použit nový kalkulační vzorec vytvořený autorem diplomové práce. Tato kalkulace má význam v případě, že se budou kalkulovat náklady na výkony, které se budou periodicky opakovat delší časový interval. Tento předpoklad je v podniku KOVARSON splněný. Jejich kotle mají životní cyklus výrobku delší než 2 roky, proto je sestavování plánové kalkulace účelné a žádoucí.

Plánová kalkulace sleduje očekávané změny v nákladech, které budou vyvolány například očekávanou revizí výrobku, nákupem odlišných materiálových vstupů (nebo změny dodavatelů materiálu), zvýšením efektivity práce, případně jiných inovačních přístupů, které se ve výrobě očekávají a mají vazbu na přímé náklady výkonu. Dá se říci, že tato kalkulace upravuje náklady vázané na jednotlivé položky v kalkulačním vzorci v čase na základě odchylek od původních výkonových a spotřebních norem. Ukázka plánové kalkulace na nově zaváděný kotel bude mít následující podobu viz tab. 17.

Tab. 17. Ukázka plánové kalkulace pro nově zaváděný kotel (Vlastní zpracování)

Nově zaváděný kotel (Typ)	Plánová kalkulace pro období (3 roky)					
	1. pol.	2. pol.	3. pol.	4. pol.	5. pol.	6. pol.
Přímý materiál	32 100	31 050	32 450	32 390	32 566	31 900
Přímá energie	156	156	158	158	160	160
Přímé mzdy	465	455	430	429	420	405
Garanční kontroly	45	45	45	45	45	45
Kooperace	450	455	455	460	440	438
Objem výroby	65	68	75	79	69	62
Všechny dílčí rezie z kalkulačního vzorce	11,74%	11,74%	11,74%	11,74%	11,74%	11,74%
	6,74%	6,74%	6,74%	6,74%	6,74%	6,74%
	8,75%	8,75%	8,75%	8,75%	8,75%	8,75%
	692,87 Kč	692,87 Kč	692,87 Kč	692,87 Kč	692,87 Kč	692,87 Kč
	2,80%	2,80%	2,80%	2,80%	2,80%	2,80%

Jak lze vidět ceny výkonů za jednotlivé období se mohou lišit. Například klesající mzdové náklady. V jednotlivých obdobích se očekává, zapracování zaměstnanců na novém typu výrobku, což vede k rychlejší montáži kotle a snížení časové náročnosti operací pod úroveň technické normy. U materiálu se pak v druhém pololetí očekává snížení odpadu, což vede ke snížení materiálových nákladů, které však v třetím pololetí zase rostou s očekávanou změnou dodavatele. Tato kalkulace může být sestavována i čtvrtletně například na roční časové intervaly z důvodu citlivějšího zachycování změn.

11.5 Aplikace nového kalkulačního systému na skutečný výrobek

V této kapitole bude nový kalkulační systém podroben testu a bude skrze něho provedena kalkulace kotle XYZ. Následně bude nový kalkulační systém porovnán se stávajícím kalkulačním systémem podniku a bude provedeno finální vyhodnocení. Kotel XYZ byl vyhodnocen jako nejvhodnější kandidát na provedení samotné kalkulace pro možnost přímého porovnání se stávajícím kalkulačním systémem podniku, jelikož kalkulace tohoto typu výrobku posloužila jako představení kalkulačního systému společnosti KOVARSON s.r.o.

Výpočet této kalkulace bude proveden prostřednictvím softwaru MS Excel a její samotné vyhotovení je vidět na obr. 23., kde je zachycen kalkulační list pro kotel XYZ s již provedenou přírážkovou kalkulací skrze nově vytvořený kalkulační vzorec.

KALKULAČNÍ LIST		KOTEL XYZ
Položka vzorce		Částka v Kč
Přímý materiál		30 021,23
Přímá energie		211,25
Přímé mzdy		4 618,00
Garanční kontroly a seřizování strojů		31,05
Kooperace		2 895,20
Přímé náklady		37 776,73
Obecná správní režie	10,72% z celkových přímých nákladů	4 049,67
Marketingová režie	6,74% z celkových přímých nákladů	2 546,15
Materiálová režie	8,75% z přímých mezd a přímého materiálu	3 030,93
Strojová režie		692,87
Skladová a poprodejní režie	2,80% z přímého materiálu	840,59
Nepřímé náklady		11 160,21
Úplné vlastní náklady výkonu		48 936,94
Zisková přírážka	10%	53 830,64
Skutečný zisk		8,89%
Ceníková cena kotle XYZ (bez DPH)		53 711

Položka režie	Hodnota režie (v Kč)	Přírážka / sazba
Obecná správní režie (P)	3 334 000	0,1072
Marketingová režie (P)	2 094 000	0,0674
Materiálová režie (P)	2 321 000	0,0875
Strojová režie (S)	4 363 000	692,87
Počet strojových hodin (v hod.)	6 297	
Skladová a poprodejní režie (P)	685 000	0,028

Položky přímých nákladů	Vypočtená hodnota (v Kč)
Přímý materiál	30 021,23
Přímé energie	211,25
Přímé mzdy	4 618,00
Kooperace	2 895,20
Garanční kontroly a seřizování strojů	31,05

TYP KOTLE	
TYP KALKULACE	
DATUM KALKULACE	
KALKULACI PROVEDL	
EVIDENČNÍ ČÍSLO	

PODPIS ODPOVĚDNÉ OSOBY	
------------------------	--

Obr. 23. Kalkulační list kotle XYZ (Vlastní zpracování)

Celý kalkulační list je upraven do podoby, aby byl pro podnik bez dodatečných modifikací použitelný v praxi. Samotný kalkulační vzorec je doplněn o cenikovou cenu pro výpočet skutečného zisku připadajícího na výrobek. Dále jsou zde informační kolonky pro bližší evidenci jednotlivých kalkulací, které podnik v budoucnu provede.

Na prvním listu je kalkulační vzorec a vypočtené hodnoty přímých nákladů včetně přírážek a sazeb nákladů nepřímých vstupujících do samotné kalkulace (jednotlivé sazby a přírážky nepřímých nákladů byly vypočteny v kapitole 11.3 této diplomové práce). Jednotlivé položky přímých a nepřímých nákladů jsou vypočítány na základě datových vstupů dílčích listů v souboru programu MS Excel.

Soubor programu MS Excel se skládá z následujících dílčích listů poskytující informační vstupy do kalkulace:

- **přímý materiál** – zde jsou kusovníky (rozpisky materiálu) v aktuálních cenách bez DPH všech v současné době vyráběných typů kotlů. Tyto kusovníky poskytují vstupy pro výpočet nákladů na přímý materiál pro rozdílné typy nabízených kotlů. Výhodou je rychlá editace cen, případně zavádění nových materiálových položek pro revize aktuálně nabízených kotlů, případně navedení kusovníků pro zcela nové výrobky,
- **přímá energie** – vzorec pro výpočet jednicové energie v podobě technologické vody, která slouží k chlazení strojového parku ve výrobní hale,
- **přímé mzdy** – jednotlivé časové snímky operací, se zavedenými mzdovými sazbami a tarify jednotlivých dělníků ve výrobě (svářečů, montážníků, obráběčů atd.). Tyto časové a procesní snímky jsou zavedeny pro všechny typy kotlů mapující časovou náročnost jednotlivých operací na dílčích stanovištích, které jsou přípravná výroba, svařování tělesa, tlaková zkouška, montáž tělesa, lakování, oplechování, balení. Ukázkou těchto vstupů sloužících pro výpočet přímých mezd je tab. 10. a 11. v oddíle 11.2.1, kde je zachycen výpočet přímých mezd pro výrobu kotle XYZ,
- **garanční kontroly a seřizování strojů** – interní výpočty sloužící pro přiřazení jednicových nákladů na garanční kontroly a seřizování strojů. Pro výpočet těchto přímých nákladů slouží evidence profylaktických prohlídek,
- **kooperace** – zde je zavedena tabulka přepravních cen společností PPL, DPD a GEIS s kterými má společnost rámcové smlouvy na přepravu výrobků ke koncovým zákazníkům a přepravu některých skupin materiálu do výroby. Zde se cena

přepravy pro jednotlivé typy kotlů liší na základě konstrukčních specifik výrobků (váha, rozměry, dodací lhůty aj.),

- **výpočty režii** – zde jsou navedeny vzorce pro výpočet režijních přírážek a sazeb, včetně zvolených rozvrhových základů (viz kapitola 11.3 předkládané práce),
- **ceník** – aktuální ceník výrobků společnosti, který vstupuje do kalkulace v podobě ceníkové ceny kotle (ceny jednotlivých typů kotlů se výrazně liší a pohybují se od 50 000 Kč bez DPH za plechové kotle až po částky kolem 100 000 Kč bez DPH za kotle litinové). Jak již bylo řečeno v analýze kalkulačního systému společnosti KOVARSON, tyto ceny jsou výsledkem kalkulace metodou target costing.

Výhodou tvorby kalkulací za použití programu MS Excel je jeho hojně rozšíření ve většině českých podniků, včetně jeho kompatibility s volně stažitelnými programy jako je např. Open office, které využívají „open source“ platformy a jsou tedy zcela zdarma. Další výhodou je jeho poměrně jednoduchá obsluha a příznivé uživatelské rozhraní. Zároveň tento program svojí funkční výbavou zcela dostačuje kladeným nárokům na tvorbu podnikových kalkulací.

11.6 Porovnání nového kalkulačního systému se systémem stávajícím

V této kapitole bude porovnán nový kalkulační systém se systémem, který podnik v současné době stále používá. Oba systémy budou podrobeny kritické analýze na základě, které bude napsáno krátké vyhodnocení, jenž stručně shrne silné a slabé stránky obou kalkulačních systémů.

KALKULAČNÍ LIST		KOTEL XYZ	Σ Přímý materiál	41 120
<i>Položka vzorce</i>		<i>Částka v Kč</i>		
Přímý materiál		30 021,23	<i>Řídící jednotka NOVA</i>	4590
			<i>Páka L profil</i>	269
			<i>Příkládací dvířka 620x450</i>	450
			<i>Čistící dvířka 620x250</i>	441
		
Přímá energie		211,25	Σ Přímé mzdy	4 212
Přímé mzdy		4 618,00	<i>Přípravná výroba</i>	312
			<i>Svařování tělesa</i>	2184
Garanční kontroly a seřizování strojů		31,05	<i>Tlaková zkouška</i>	156
			<i>Montáž tělesa</i>	1248
Kooperace		2 895,20	<i>Lakování</i>	78
			<i>Oplechování</i>	78
Přímé náklady		37 776,73	<i>Balení</i>	156

Obr. 24. Porovnání přímých nákladů obou kalkulačních systémů (Vlastní zpracování)

Ve stávajícím kalkulačním systému společnosti je ještě poměrně slušně, i když nepřesně, zmapována oblast přímých nákladů. Zatímco materiálové vstupy jsou kalkulovány v cenách s DPH, tak zdaleka největším nedostatkem je zahrnutí některých položek, které nejsou přímo materiálové povahy. Dalším velkým nedostatkem je absence aktualizace cen přímých materiálových vstupů. Co se týče přímých mezd společnosti, zde došlo ke zkreslení při použití jednotné hodinové mzdové sazby ve výrobě, která byla kalkulována na hodnotu 156 Kč/hod pro všechny profese podílející se na výrobním procesu.

Nový kalkulační systém nejenom, že zpřesňuje strukturu přímých nákladů a dále ji rozšiřuje, ale opravdu kalkuluje pouze položky, které do dané kategorie přísluší. Pro výpočet přímých mezd bylo použito diferencované hodinové mzdové sazby pro jednotlivé profese, které se podílejí na dílčích výrobních činnostech. Z obr. 24. je pak patrné, že zatímco kalkulovaná mzda v aktuálním systému podniku byla vypočtena na 4 212 Kč na jednotku výkonu, po zpřesnění byla tato mzda korigována na 4 618 Kč. Přímé náklady po úpravě v novém kalkulačním systému vyšly dokonce nižší než v systému stávajícím.

Obecná správní režie	10,72% z celkových přímých nákladů	4 049,67		
Marketingová režie	6,74% z celkových přímých nákladů	2 546,15		
Materiálová režie	8,75% z přímých mezd a přímého	3 030,93		
Strojová režie		692,87		
Skladová a poprodejní režie	2,80% z přímého materiálu	840,59	Marketing	4 000
Nepřímé náklady		11 160,21	Expedice	1 000
			Fixní složka (celkem)	5 000

Obr. 25. Porovnání zbylých nákladů v kalkulačním vzorci obou nákladů (Vlastní zpracování)

Mnohokrát bylo v mé diplomové práci zmíněno, že největším problémem společnosti je slabá nákladová evidence a s tím spojená absence kalkulačního členění nákladů. Tento problém se ukázal jako nejvýraznější právě při kalkulaci nepřímých nákladů. Ve stávajícím kalkulačním systému podniku (na obr. 25. vpravo) byla kalkulována pouze určitá „fixní složka“ marketingu a expedice v celkové hodnotě 5 000 Kč na jednici výkonu.

Nově navržený kalkulační systém však počítá s provedeným kalkulačním členěním nákladů. Skrze přírážkovou metodu kalkulace s diferencovanou rozvrhovou základnou bylo dosaženo přesnějšího členění nákladů a zohlednění, všech nákladů společnosti, které přes ur-

čítou spojovací vazbu vstupují na kalkulovanou jednici výkonu. Z toho důvodu došlo k rozčlenění nepřímých nákladů do pěti dílčích režii, které se dále rozpouštěli přes vztahové veličiny přímých nákladů na jednici výkonu. Díky tomuto sofistikovanějšímu postupu bylo zjištěno, že fixní složka ve stávajícím kalkulačním systému zatížila finální výrobek pouze náklady ve výši 5 000 Kč. V nově navrženém kalkulačním systému, po zohlednění všech nepřímých nákladů, podniku činila tato částka 11 160,21 Kč. To znamená, že byla přesně o 6 160,21 Kč vyšší (došlo k nárůstu přibližně o 123%). Protože některé z položek nákladů nebyly zohledněny, došlo ke značnému zkreslení výsledného zisku připadajícího na jeden výrobek. Tuto skutečnost dokresluje obr. 26.

		TARGET COSTING	
		64 990 Kč (s DPH)	
Úplné vlastní náklady výkonu	48 936,94	Přímý materiál	41 120 Kč
Zisková přírážka 10%	53 830,64	Přímé mzdy	4 212 Kč
Skutečný zisk	8,89%	Marketing	4 000 Kč
		Doprava	1 000 Kč
Ceníková cena kotle XYZ (bez DPH)	53 711	ZISK (23%)	14 658 Kč

Obr. 26. Porovnání ziskové marže u obou kalkulačních systémů (Vlastní zpracování)

Vpravo na obrázku vidíme, že hodnota marže vypočtená na výrobek prostřednictvím stávajícího kalkulačního systému je 23%. Výpočtem skrze nově navržený kalkulační vzorec se naopak dostáváme k výrazně nižší ziskové marži a to konkrétně ve výši 8,89%. Jak již bylo řečeno, je to dáno především zohledněním všech nákladů společnosti a účelným přiřazením těchto nákladů na jednici výkonu skrze přírážkovou metodu kalkulace. Tato situace dokresluje důležitost precizního řízení nákladů v podnicích. Jelikož při nesprávně exekované kalkulaci nám výrobní portfolio může vykazovat ziskovost např. 25%, ale podnik může zároveň vykazovat v hraničním případě účetní ztrátu a záporné hodnoty ROS a ROE. Tento jev může být dán právě tím, že díky chybně nastavené vnitropodnikové kalkulaci výkonů a nezohlednění některých nákladových položek v kalkulačním vzorci, může být reálná marže na výrobek dokonce záporná a podnik teda aniž by si toho byl vědom, produkoval tyto výrobky se ztrátou.

Dalším doplňujícím návrhem je zařazení propočtové a plánové kalkulace do kalkulačního systému podniku. Použití těchto kalkulací by mělo být účelné pro samotnou evaluaci nákladového zatížení nově zaváděných výrobků a samotného zjištění, zdali je plánovaná produkce nového výrobku rentabilní (propočet nákladové, výnosové rentability či dalších výkonových finančních ukazatelů). Výhodou těchto kalkulací je jejich použití v předvýrobní fázi, kdy ještě samotný projekt nevyvolal prakticky žádné náklady, které je nutno uhradit z prodejů stávající produkce.

11.6.1 Vyhodnocení komparace kalkulačních systémů

V předešlých řádcích jsem se pokusil analyzovat jednotlivé rozdíly mezi oběma kalkulačními systémy. Postupně byly „*per partes*“ rozebrány všechny části kalkulačního vzorce ve firmě používaného a vzorce, jenž byl ve spolupráci s podnikem navrhnut jako zcela nový a to tak, aby lépe vyhovoval podmínkám společnosti KOVARSON .s.r.o. a radikálně zpřesnil kalkulace, které bude tento podnik v budoucnu sestavovat. Na obr. 27. je určité shrnutí obou kalkulačních systémů v grafické podobě ve formě výčtu silných a slabých stránek.

Nový kalkulační systém	Stávající kalkulační systém
<p>Silné stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> -pracuje s kalkulačním členěním nákladů -zohledňuje náklady na úrovni úplných vlastních nákladů výkonu -účelně navržený kalkulační vzorec -značně zpřesňuje práci s náklady -navržený pro jednoduchou obsluhu v programu MS Excel 	<p>Silné stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> -jednoduchost -přehlednost
<p>Slabé stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Přirážková kalkulace je slabá v práci se správnými a odbytovými režiiemi (arbitrární roz. základna) 	<p>Slabé stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> -vysoký stupeň nepřesnosti -nepracuje s kalkulačním členěním nákladů -nerozvrhuje všechny nákladové skupiny -fixní složky jsou rozvrženy nevyhovujícími metodami

Obr. 27. Komparace kalkulačních systémů (Vlastní zpracování)

11.6.2 Závěrečné zhodnocení projektu

Navrhované řešení kalkulačního systému, které je vybudováno na základech přírážkové metody kalkulace nákladů s diferencovanou rozvrhovou základnou, je velkým krokem kupředu vzhledem ke kalkulačnímu systému, který je v podniku zaveden. Domnívám se, že napravuje úzká místa stávajícího kalkulačního systému v podobě zohlednění pouze některých nákladů, které vstupují na kalkulační jednici, dále pak absenci kalkulačního členění nákladů (tedy informačních vstupů do kalkulace) a v neposlední řadě používá exaktnější kalkulační metodu vhodnou pro specifickou výrobní povahu podniku. Všechny tyto negativní atributy, které jak autor diplomové práce věří, byly navrhovaným projektovým řešením odstraněny, vedou k velkému nárůstu exaktnosti a celkové relevance kalkulačního systému, který se konečně stává silným nástrojem v rukou podnikového managementu.

Nově navrhovaný kalkulační systém pracuje, jak již bylo několikrát zmíněno s diferencovanou strukturou rozvrhových základů, která je oproti sumační metodě značně přesnější především v přiřazování výrobní režie na jednici výkonu. Autor zároveň do podniku zavedl vícevrstvou strukturu režijních nákladů a snažil se dále zpřesňovat některé skupiny režii jejich rozparcelováním. Jako příklad lze uvést fragmentaci výrobní režie na režii materiálovou a strojovou s použitím rozdílných rozvrhových základů pro preciznější přiřazení dílčích fragmentů režie na kalkulační jednici skrze rozdílnou vztahovou veličinu.

V podniku nakonec nebyla zavedena sofistikovanější metoda kalkulace ABC, která byla zahrnuta do finálních úvah při rozhodování o použití kalkulační metody. Důvody byly především administrativní, ale i věcné v podobě vysokého zastoupení přímých nákladů ve společnosti a výrobních režii, s kterými je schopna přírážková kalkulace pracovat poměrně přesně. Autor práce se domnívá, že i použití přírážkové metody je obrovským zlepšením stávajícího kalkulačního systému, který působí spíše dojmem kvalifikovaného odhadu.

Je však férové podrobit kritice a zmínit některá úzká místa i u kalkulačního systému, který je autorem kvalifikační práce navrhovaný. Díky použité kalkulační metodě je slabě pracováno s přiřazením nevýrobních režii na jednici výkonu. Tento nedostatek kalkulačního systému vzniká právě díky vybrané kalkulační metodě. Jednou z největších nevýhod přírážkové kalkulační metody je arbitrární (nahodilé) přiřazování správních a odbytových režii jednici výkonu z důvodu chybějící vazby mezi správními a výrobními činnostmi, které probíhají v transformačním procesu výroby.

Dalším úskalím navrhovaného kalkulačního systému je přiřazení všech mezd náležitých do kategorie nepřímých nákladů správní režii. Tento jev je daný tím, že podnik je díky své poměrně ploché organizační struktuře s nejasně danou soustavou vymezených odpovědnostních útvarů, neschopen identifikovat penzum aktivit, které by se daly přesněji přiřadit jednotlivým režii. Tímto se rozumí, že zaměstnancům, kteří netvoří hodnoty ve výrobě, ale zajišťují chod podniku v širších souvislostech, chybí užší specializace. To vede k tomu, že mají nadměrně diverzifikovanou činnost a věnují se různorodým aktivitám, které implikují náklady jednotlivých režijních položek v kalkulačním vzorci. Tento poměrně složitě napsaný popis dané situace, který však čtenář diplomové práce ani nemusí pochopit lze v českém prostředí a čtenář i akademická obec mi jistě promine, říct zcela jednoduše. Práce výrobních zaměstnanců společnosti se řídí heslem „*Ferda Mravenec - práce všeho druhu*“. Také se domnívám, že tento problém s přiřazením mezd jako nepřímého nákladu může být v budoucnu precizován na základě vymezení odpovědnostních útvarů, kde bude jednotlivým zaměstnancům dána jasná, přesně ohraničená pracovní náplň a podnik bude moci lépe sledovat aktivity prováděné konkrétním zaměstnancem a následně je přiřadit dílčí režii s kterou tyto aktivity příčinně souvisí.

Co se týče budoucího uplatnění tohoto systému, je zcela v kompetencích podniku zdali začne navrhovaný kalkulační systém v praxi opravdu používat anebo ho pro své potřeby, které vyplynou z testování přímo v praxi, dále modifikuje. Na konec předchozí věty navazuje fakt, že díky zpracování a zavedení kalkulace do programu MS Excel včetně všech příslušných náležitostí (informační vstupy, vzorce pro výpočty režijních sazeb a přírážek aj.) je i samotná modifikace tohoto systému možná, rychlá a velmi elegantní.

12 PODROBENÍ PROJEKTU NÁKLADOVÉ ANALÝZE

V této kapitole bude projekt zavedení kalkulačního systému do společnosti KOVARSON s.r.o. podroben nákladové analýze. Zároveň zde budou nastíněna potenciální rizika, která souvisí s implementací samotného systému do podnikové praxe. Tato kapitola je završením celé diplomové práce.

12.1 Nákladová analýza projektu

Při nákladové analýze projektu je třeba provést členění nákladů na explicitní a implicitní. Z teoretické části víme, že zatímco náklady explicitní jsou náklady v peněžním vyjádření podnikem účelně vynaloženy na nákup nebo nájem výrobních faktorů a zachyceny finančním účetnictvím tak náklady implicitní mají povahu např. nákladů ušlé příležitosti a nejsou zachyceny v účetních výkazech.

Projekt ve fázi tvorby na sebe nevázal prakticky žádné explicitní náklady, tzn. veškerá interní dokumentace podniku použita pro projekt, byla podnikem již zpracována a podnik se nepodílel žádnými dodatečnými výdaji na samotnou finanční podporu projektu. Náklady tisku některých interních dokumentů jsou pro podnik natolik zanedbatelné, že nemá cenu je zahrnovat do nákladů, které projekt vyvolal.

Implicitní náklady ve fázi tvorby projektu by se dali uvažovat snad jen ve formě „ušlých činností“ (a na ně vázaných nákladů), které mohli zaměstnanci podniku a jednatel společnosti vykonat v době, kdy se mi aktivně věnovali a poskytovali mi veškeré možné prostředky v podobě dokumentace, konzultací atd. pro zdárné dokončení projektu.

Ve fázi samotné aplikace projektu v podniku se dají s určitou mírou pravděpodobnosti uvažovat následující explicitní náklady, které je projekt schopen vyvolat:

- mzdové náklady přijatého pracovníka, který se bude starat o finanční controlling ve společnosti a bude mít v kompetencích provádění kalkulací, soustavnou činnost v podobě aktualizace kalkulačního členění nákladů, dodatečného inovování a optimalizace kalkulačního systému atd.,
- náklady na kancelářský režijní materiál v podobě tisku a evidence jednotlivých kalkulací (kartonové šanony, papíry formátu A4 na tisk, spinky aj.),
- v případě přenesení kompetencí provádění kalkulací na ekonomické oddělení podniku, čítající účetní podniku lze očekávat požadavek na růst její mzdové sazby na základě nárůstu činností a odpovědnosti, které by na tuto osobu připadly.

12.2 Rizika projektu

V této kapitole budou zmíněna rizika projektu při jeho zavádění do podnikové praxe. V tomto procesu byly identifikovány následující rizikové faktory, které by mohly překážet úspěšné implementaci tohoto systému do podniku:

- nevyhovující struktura kalkulačního vzorce,
- překážky v myšlení zaměstnanců v podobě strachu z nových věcí, které narušují jejich pracovní stereotypy,
- špatně provedené dílčí výpočty a nevyhovující volba rozvrhových základů zkrslující přesnost kalkulace,
- přetížení kapacit lidského kapitálu společnosti dodatečnými úkony spojených s tvorbou kalkulací
- strach vedení, že by přínosy pramenící z používání kalkulačního systému byly nižší než náklady spojené s jeho obsluhou.

ZÁVĚR

Předkládaná diplomová práce byla zaměřena na vytvoření nového kalkulačního systému ve společnosti KOVARSON s.r.o. Diplomová práce je tematicky rozdělena do dvou celků. V první části je provedena literární rešerše na danou problematiku. Primárním cílem této rešerše bylo poskytnout informační bázi pro navazující praktickou část. Sekundárním cílem bylo co nejvíce přiblížit problematiku vnitropodnikových kalkulací čtenáři této práce.

Praktická část se dále větví na dva dílčí segmenty. První, analytický segment seznamuje čtenáře práce se společností, pro kterou je nový kalkulační systém navrhován. Následně je zde provedena analýza nákladů, která by si však v tomto konkrétním případě zasloužila zařazení do projektové části a to z důvodu absence manažerského členění nákladů, které podnik jednoduše neviduje. Následná klasifikace kalkulačního členění nákladů, tedy nebyla činností deskriptivní, nýbrž tvořivou. Analytický segment praktické části byl završen analýzou stávajícího kalkulačního systému, přičemž tato analýza se stala odrazovým můstkem pro projektovou část. V analýze kalkulačního systému byl stávající podnikový systém dekomponován na elementární části a tyto jednotlivé části byly podrobeny bližšímu zkoumání. Závěrem byl výstup v podobě vyhodnocení silných a slabých stránek tohoto systému a analýza vazeb dílčích kalkulací, které tento systém zahrnuje.

Projektová část tvořila samotnou tvůrčí činnost autora s cílem odstranit neduhy stávajícího kalkulačního systému a navrhnout kalkulační systém zcela nový, který by byl přesnější, účelnější a využíval jednu z exaktních metod tvorby kalkulací. Autor se na základě informací z analýzy nákladů a požadavků společnosti rozhodl pro použití přírážkové metody kalkulace s diferencovanou rozvrhovou základnou. Skrze tvorbu nového kalkulačního vzorce došlo k radikálnímu zpřesnění nejenom kategorie nepřímých nákladů, ale dokonce i nákladů přímých. V kalkulačním vzorci byly nahrazeny dvě fixní režijní složky používané podnikem, vícevrstvou soustavou režii, které byly skrze diferencované rozvrhové základny přiřazovány prostřednictvím sazeb a přírážek nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Pomocí této metody došlo k precizování práce s kalkulačním členěním nákladů a následně k radikálnímu zpřesnění dílčích kalkulací. Jako výstup projektové části je nejenom nově vytvořený kalkulační systém pro společnost, ale i jeho elektronická verze v podobě souboru programu MS Excel, který byl odevzdán společnosti. V tomto souboru jsou zavedeny veškeré vzorce pro výpočet a ostatní vstupy do kalkulací pro celé výrobní portfolio podniku. Tento soubor byl použit i pro tvorbu ukázkové kalkulace jednoho z výrobků, jenž

posloužil i jako příklad pro srovnání nově navrhnutého kalkulačního systému se systémem stávajícím.

Na závěr projektové části proběhla komparace obou kalkulačních systémů včetně výsledné evaluace a vyzdvižení silných a slabých stránek. Vyhodnocení výsledků ze srovnání obou systémů hovořilo jednoznačně pro autorem navržený systém, který se zdá být přesnější, zohledňující veškeré náklady podniku a pracující s kalkulačním členěním nákladů, které je vhodné pro řešení manažerských rozhodovacích úloh, kterým podnik v praxi dnes a denně čelí.

Závěr této diplomové práce byl věnován kapitole, kde byl projekt podroben nákladové analýze, včetně zohlednění některých rizik, které by mohly narušit plynulou implementaci kalkulačního systému v podnikové praxi.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ALEXY, Július a Rudolf SIVÁK. Podniková ekonomika. 3. vyd. Bratislava: Iris, 2005, 234 s. ISBN 80-89018-82-3.

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DLUHOŠOVÁ, Dana. Finanční řízení a rozhodování podniku: analýza, investování, oceňování, riziko, flexibilita. 3., rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2.

DRURY, Colin. Management nad cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Jaroslav WAGNER a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I). 3., přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2004, 360 s. ISBN 80-245-0746-3.

FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. A přeprac. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-0.

GRÜNWARD, Rolf a Jaroslava HOLEČKOVÁ. Finanční analýza a plánování podniku. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2007, 318 s. ISBN 978-80-86929-26-2.

HORNGREN, Charles T., Walter T. HARRISON a M. OLIVER. Financial & managerial accounting. 3rd ed. Boston: Pearson Prentice Hall, c2012, 1190 s. ISBN 978-0-13-278282-1.

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

KAPLAN, Robert S. a Steven R. ANDERSON. Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits. Boston: Harvard Business School Press, 2007, 266 s. ISBN 978-142-216-3566.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

- KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina JANOUŠKOVÁ, 2007, Manažerské účetnictví v teorii a praxi [elektronická skripta]. Praha, 165 s. [cit. 2016-04-03]
- KOVARSON s.r.o. [online]. [cit. 2016-02-03] Oficiální stránky společnosti KOVARSON s.r.o.. Dostupný z: <<http://www.kovarson.cz/>>
- KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2008. Manažerské účetnictví. 2., rozšířené vydání. Praha: Management Press. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. A aktualiz. Vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MAHER, Michael, Clyde P. STICKNEY a Roman L. WEIL. Managerial accounting: an introduction to concepts, methods and uses. 11th ed. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning, 2012, 619 s. ISBN 978-1-111-57126-9.
- NĚMEC, Vladimír, 1998. Řízení a ekonomika firmy. 1. Vyd. Praha: Grada. Kalkulace a rozpočty. 264 s. ISBN 80-7169-613-7.
- POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. Vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- SYNEK, Miloslav a kolektiv, 2011. Manažerská ekonomika. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, a.s. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ. Manažerské účetnictví ve zdravotnictví. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2010, 105 s. ISBN 978-80-244-2519-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

4P	Marketingový mix (price, product, placement, promotion)
ABC	Activity based costing
ČPK	Čistý pracovní kapitál
IT	Informační technologie
ROA	Rentabilita tržeb (return on assets)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (return on equity)
ROS	Rentabilita tržeb (return on sales)
SWOT	Analýza silných a slabých stránek rizik a příležitostí
TD-ABC	Time driven – Activity based costing
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VZZ	Výkaz zisku a ztráty

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Proces vznikání manažerských účetních systémů (Popesko, 2009, s. 29).....</i>	15
<i>Obr. 2. Růst podílu režijních nákladů v celkových nákladech (Staněk, 2003, s. 85).....</i>	16
<i>Obr. 3. Průběh nákladů podnikatelským procesem (Král a kol., 2008, 65).....</i>	19
<i>Obr. 4. Vývoj celkových a jednotkových fixních nákladů (Drury, 2012, s. 30).....</i>	23
<i>Obr. 5. Vývoj celkových a jednotkových variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 40).....</i>	24
<i>Obr. 6. Kalkulační systém a jeho členění ve vztahu k časovému horizontu (Král, 2008, s. 187).....</i>	30
<i>Obr. 7. Úrovně nákladů v rámci kalkulace (Popesko, 2009, s. 58).....</i>	31
<i>Obr. 8. Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Král a kol, 2008, s. 134, 136).....</i>	32
<i>Obr. 9. Organizační struktura společnosti (Vlastní zpracování).....</i>	42
<i>Obr. 10. Vývoj vybraných položek VZZ v čase (Vlastní zpracování).....</i>	47
<i>Obr. 11. SWOT analýza podniku KOVARSON (Vlastní zpracování).....</i>	50
<i>Obr. 12. Struktura přímých nákladů v podniku (Vlastní zpracování).....</i>	57
<i>Obr. 13. Nepřímé náklady ve společnosti v roce 2014 (Vlastní zpracování).....</i>	59
<i>Obr. 14. Procentuální zastoupení přímých a nepřímých nákladů (Vlastní zpracování).....</i>	60
<i>Obr. 15. Kalkulace metodou target costing kotle XYZ (Vlastní zpracování).....</i>	65
<i>Obr. 16. Kalkulace výrobních nákladů s fixní složkou (Vlastní zpracování).....</i>	68
<i>Obr. 17. Retrográdní kalkulace pro výrobek XY (vlastní zpracování).....</i>	68
<i>Obr. 18. Kalkulační systém podniku a jeho vstupy (Vlastní zpracování).....</i>	69
<i>Obr. 19. přímé náklady v kalkulačním vzorci (Vlastní zpracování).....</i>	75
<i>Obr. 20. Vícevrstvá struktura členění nepřímých nákladů v kalkulačním vzorci (Vlastní zpracování).....</i>	78
<i>Obr. 21. Nový kalkulační vzorec podniku (Vlastní zpracování).....</i>	81
<i>Obr. 22. Kalkulační vzorec po dosazení (Vlastní zpracování).....</i>	81
<i>Obr. 23. Kalkulační list kotle XYZ (Vlastní zpracování).....</i>	87
<i>Obr. 24. Porovnání přímých nákladů obou kalkulačních systému (Vlastní zpracování).....</i>	89
<i>Obr. 25. Porovnání zbylých nákladů v kalkulačním vzorci obou nákladů (Vlastní zpracování).....</i>	90
<i>Obr. 26. Porovnání ziskové marže u obou kalkulačních systému (Vlastní zpracování).....</i>	91
<i>Obr. 27. Komparace kalkulačních systémů (Vlastní zpracování).....</i>	92

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Hlediska členění nákladových druhů (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 18)</i>	20
<i>Tab. 2. Vybrané finanční ukazatele podniku (Vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 3. Horizontální analýza nákladů mezi lety 2013 a 2014 (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 4. Vertikální analýza podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tab. 5. Přímé náklady podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tab. 6. Nepřímé náklady podniku v roce 2014 (Vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 7. Materiálové přímé vstupy do výroby (Vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tab. 8. Vstupy do výroby v podobě přímé práce (Vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tab. 9. Mzdové sazby výrobních operací kotle XY (Vlastní zpracování)</i>	67
<i>Tab. 10. Přepočtená hodinová sazba podle profese (Vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tab. 11. Přímé mzdové náklady přiřazovány podle profese a časové náročnosti operace (Vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tab. 12. Přiřazení nepřímých nákladů dílčím režimům (Vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tab. 13. Hodnoty jednotlivých režimů nepřímých nákladů (Vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tab. 14. Normová spotřeba hodin strojů na výrobu jednotlivých typů kotlů (Vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tab. 15. Celkový počet strojohodin (Vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tab. 16. Úprava přímých nákladů nově zaváděného výrobku v propočtové kalkulaci (Vlastní zpracování)</i>	85
<i>Tab. 17. Ukázka plánové kalkulace pro nově zaváděný kotel (Vlastní zpracování)</i>	86

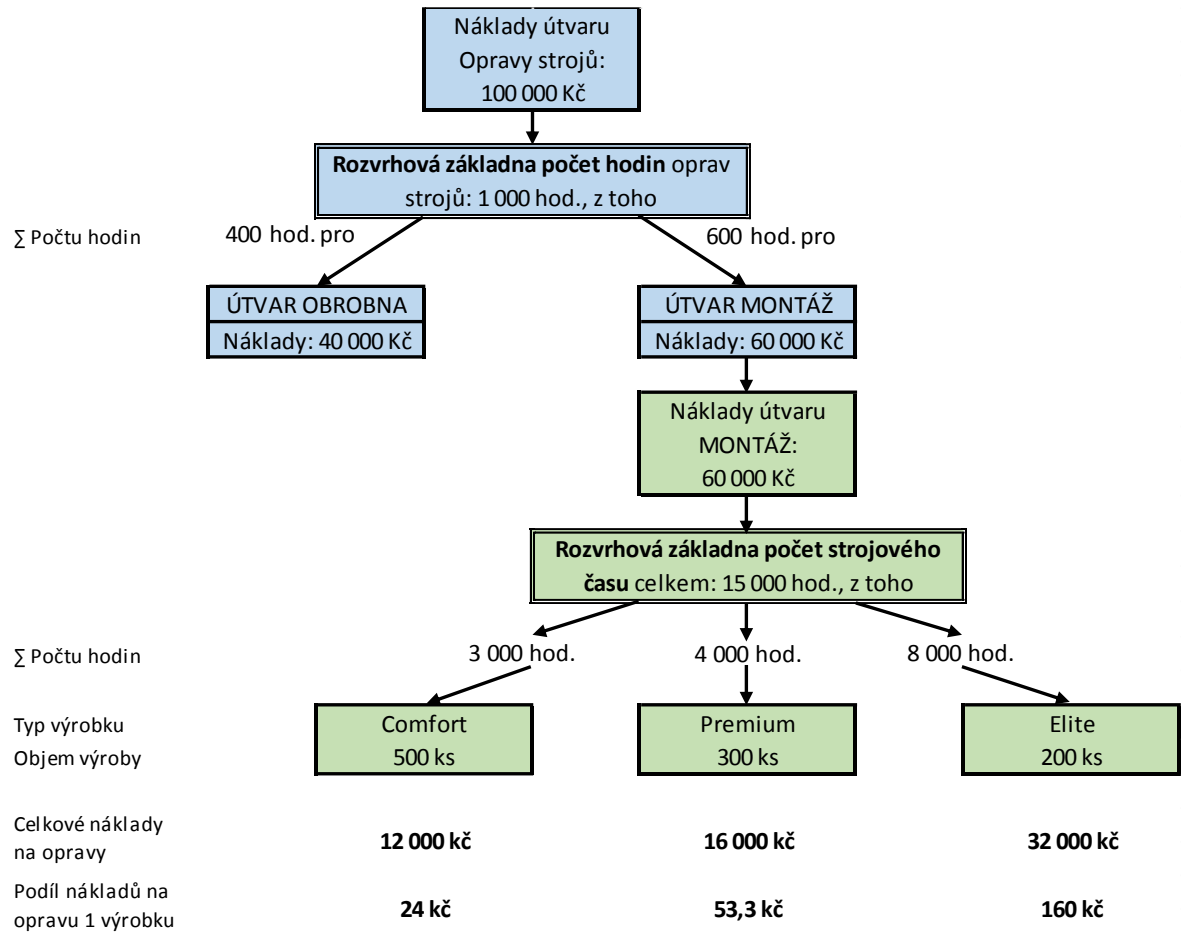
SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Přirážková metoda kalkulace

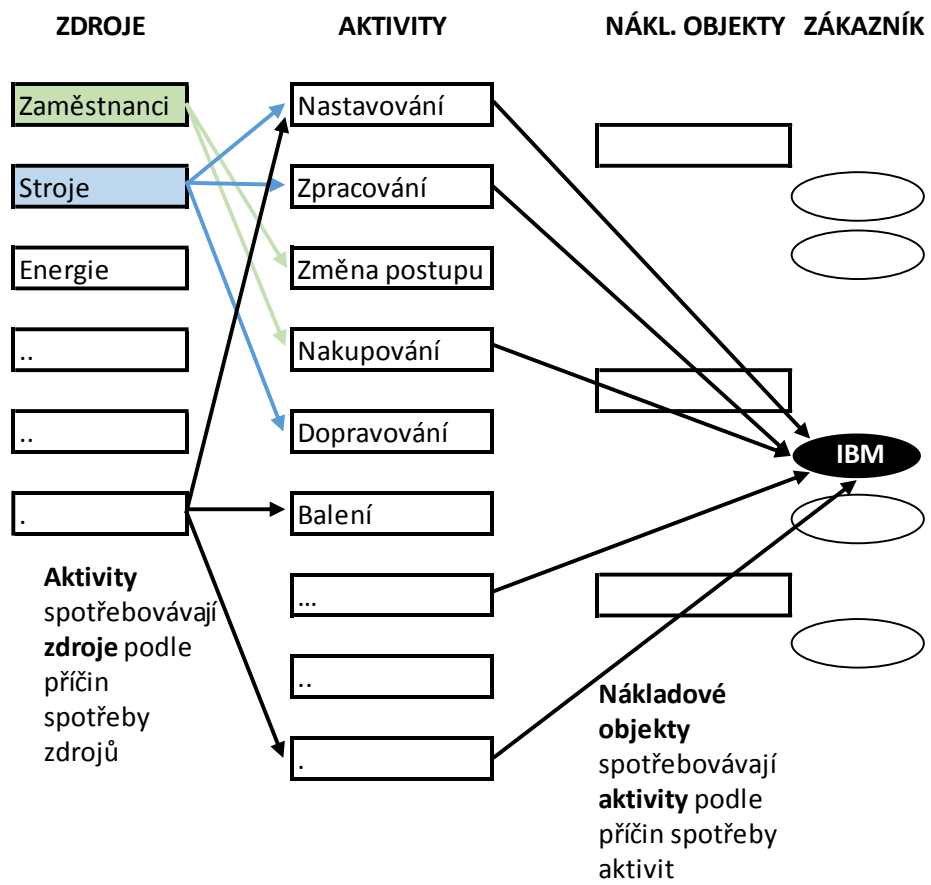
Příloha II: Metoda activity based costing

Příloha III: Výkazy společnosti za roky 2013 a 2014

PŘÍLOHA I: PŘIRÁŽKOVÁ METODA KALKULACE



PŘÍLOHA II: METODA ACTIVITY BASED COSTING



PŘÍLOHA III: VÝKAZY SPOLEČNOSTI ZA ROKY 2013 A 2014

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni **31.12.2013**
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2013		29220327

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

KOVARSON s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Lhota u Vsetína 4
Vsetín
755 01

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	34 526	29 877
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	19 841	26 266
+	Obchodní marže I. - A.	3	14 685	3 611
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	23 562	8 067
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	23 562	8 067
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	27 127	4 765
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	21 725	1 640
2.	Služby	10	5 402	3 125
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	11 120	6 913
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	1 846	1 009
C. 1.	Mzdové náklady	13	1 414	816
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	430	192
4.	Sociální náklady	16	2	1
D.	Daně a poplatky	17	35	24
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	799	375
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19		151
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		151
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	66	29
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	43	91
H.	Ostatní provozní náklady	27	233	194
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.	30	8 184	5 524

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	186	99
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	44	228
O.	Ostatní finanční náklady	45	506	220
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P. Součet Q.1. až Q.2.	48	-648	-91
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 214	1 071
Q. 1.	-splatná	50	1 214	1 071
2.	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	6 322	4 362
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření výsledek hospodaření za běžnou činnost + za účetní období (+/-) mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	6 322	4 362
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	7 536	5 433

Sestaveno dne: 15.03.2016		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání Zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod	Pozn.:

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni **31.12.2014**
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2014		29220327

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

KOVARSON s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Lhota u Vsetína 4
Vsetín
755 01

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	26 651	34 526
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	18 888	19 841
+	Obchodní marže I. - A.	3	7 763	14 685
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	38 381	23 562
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	38 381	23 562
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	38 724	27 127
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	31 225	21 725
2.	Služby	10	7 499	5 402
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	7 420	11 120
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	2 817	1 846
C. 1.	Mzdové náklady	13	2 133	1 414
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	684	430
4.	Sociální náklady	16		2
D.	Daně a poplatky	17	85	35
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 306	799
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19		
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	1	66
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	131	43
H.	Ostatní provozní náklady	27	304	233
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíil výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.	30	3 038	8 184

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	385	186
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	23	44
O.	Ostatní finanční náklady	45	263	506
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P. Součet Q.1. až Q.2.	48	-625	-648
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	315	1 214
Q. 1.	-splatná	50	315	1 214
2.	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	2 098	6 322
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření výsledek hospodaření za běžnou činnost + za účetní období (+/-) mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	2 098	6 322
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	2 413	7 536

Sestaveno dne: 15.03.2016		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání Zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod	Pozn.: