

# **Analýza nákladů a úprava cenové kalkulace vybraných výrobků v potravinářském podniku**

Anna Kubíčková

---

Bakalářská práce  
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Anna Kubičková**  
Osobní číslo: **M18295**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Analýza nákladů a úprava cenové kalkulace vybraných výrobků v potravinářském podniku**

### Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši teoretických poznatků z oblasti nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu nákladů vybrané společnosti.
- Analyzujte současný systém cenové kalkulace vybraných výrobků ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení v oblasti řízení nákladů společnosti a úpravu cenové kalkulace vybraných výrobků.

Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

- ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 9788025128312.  
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 9781473748873.  
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.  
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.  
SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 9788074003363.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **15. ledna 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2021**

L.S.

---

**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

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

### **Prohlašuji,**

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce s názvem „Analýza nákladů a úprava cenové kalkulace vybraných výrobků v potravinářském podniku“ se orientuje na analýzu nákladů a cenové kalkulace. Na základě analýzy cenové kalkulace bude tato kalkulace použita podnikem pro praktické využití.

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí – z teoretické a praktické části. Celá teoretická část této práce je zpracováním literárních zdrojů. Teoretickou část tvoří náklady a jejich členění, kalkulace, ceny a jejich tvorba. Praktická část je zaměřena na vybraný potravinářský podnik. V úvodu jsou základní informace o firmě, její historie, organizační struktura a produkty. Náklady a cenová kalkulace jsou analyzovány v další části této práce. V závěru praktické části je návrh na zlepšení řízení nákladů a úpravy cenové kalkulace vybraných výrobků.

Klíčová slova: náklady, členění nákladů, kalkulace, kalkulační vzorec, cena

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis with the title “Cost Analysis and Adjustment of the Price Calculation of the Selected Products in a Food Company“ is focused on cost analysis and price calculation. Based on the analysis of the price calculation, this calculation will be used by the company for the practical use.

The bachelor thesis consists of two parts – theoretical part and practical part. The whole theoretical part of this bachelor thesis is the processing of literary sources. The theoretical part consists of costs and their classification, calculation, prices and their creation. The practical part is focused on a selected food company. The introduction contains basic information about the company, its history, organizational structure and products. Costs and price calculation are analyzed in the next part of this work. At the end of the practical part is a proposal how to improve cost management and adjust the price calculation of selected products.

Keywords: costs, cost classification, calculation, calculation formula, price

Na začátku práce bych chtěla moc poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za vedení, pomoc, užitečné rady a připomínky při vypracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat vedoucí cukrárny paní Ireně Kucinové za ochotu se mnou spolupracovat, za její čas a poskytnuté informace a materiály o firmě. Velké poděkování patří také mé rodině a příteli za podporu při zpracování mé bakalářské práce.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....</b>	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>	<b>11</b>
<b>1 ZÁKLADNÍ POJMY .....</b>	<b>12</b>
1.1 NÁKLADY A VÝDAJE .....	12
1.2 VÝNOSY A PŘÍJMY .....	12
<b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....</b>	<b>13</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	13
2.1.1 Prvotní náklady .....	14
2.1.2 Druhotné náklady .....	14
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení.....	15
2.2.2 Jednicové a režijní náklady .....	15
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	16
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY .....	17
2.4.1 Fixní náklady.....	17
2.4.2 Variabilní náklady .....	18
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	19
2.5.1 Reálné a oportunitní náklady .....	20
2.5.2 Relevantní a irelevantní náklady .....	21
2.5.3 Utopené náklady.....	21
<b>3 KALKULACE .....</b>	<b>22</b>
3.1 ZÁKLADNÍ POJMY .....	22
3.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	23
3.2.1 Předběžná kalkulace .....	23
3.2.2 Výsledná kalkulace .....	24
3.2.3 Kalkulace ceny .....	24
3.3 KALKULAČNÍ VZORCE .....	25
3.3.1 Typový kalkulační vzorec .....	25
3.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec .....	25
3.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady .....	26
3.3.4 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci.....	26
3.4 KALKULAČNÍ METODY .....	27
3.4.1 Kalkulace úplných nákladů .....	27
3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů .....	29
<b>4 CENY A JEJICH TVORBA .....</b>	<b>30</b>
4.1 ZÁKLADNÍ ZPŮSOBY TVORBY CEN.....	30

4.1.1	Nákladově orientovaná cena .....	30
4.1.2	Poptávkově orientovaná cena.....	30
4.1.3	Konkurenčně orientovaná cena .....	31
<b>5</b>	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>32</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>33</b>
<b>6</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ FIRMY .....</b>	<b>34</b>
6.1	HISTORIE FIRMY .....	34
6.2	ZÁKLADNÍ INFORMACE FIRMY .....	34
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	35
6.4	PRODUKTY FIRMY .....	35
6.4.1	Pekařské produkty .....	36
6.4.2	Cukrářské produkty .....	36
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ STŘEDISKA CUKRÁRNA.....</b>	<b>38</b>
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	38
7.2	VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ.....	38
<b>8</b>	<b>ANALÝZA KALKULACE VÝROBKŮ .....</b>	<b>40</b>
8.1	STRUKTURA KALKULAČNÍHO LISTU VÝROBKU .....	40
8.2	KARAMELOVÝ VĚTRNÍK .....	43
8.3	STŘECHA .....	45
8.4	ŠPIČKA S TEKUTOU NÁPLNÍ .....	46
8.5	ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	47
<b>9</b>	<b>NÁVRH CENOVÉ KALKULACE VÝROBKŮ .....</b>	<b>49</b>
9.1	POSTUPY VÝPOČTŮ.....	49
9.2	KARAMELOVÝ VĚTRNÍK .....	51
9.3	STŘECHA .....	51
9.4	ŠPIČKA S TEKUTOU NÁPLNÍ .....	52
9.5	SHRNUTÍ NÁVRHU KALKULACE VÝROBKŮ.....	52
<b>10</b>	<b>SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A NÁVRH DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST .....</b>	<b>54</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>56</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>57</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>63</b>



## ÚVOD

Pro dlouhodobé fungování a existenci podniku je důležité, aby dosahoval zisku. Toho však nesmí být dosahováno pouze zvyšováním výnosů. Dalším způsobem je sledování nákladů, které vede k efektivnímu hospodaření podniku. Při sledování nákladů se podnik snaží o jejich podrobnou analýzu a následně o jejich snižování a efektivní řízení. Efektivním řízením může podnik získat konkurenční výhodu oproti ostatním. Tato výhoda může poskytnout podniku silnější strategické postavení. Náklady jsou základním prvkem v rozhodovacích úlohách podniku. Poskytují mu přínosné a důležité informace, na kterých závisí budoucí rozvoj a vývoj podniku.

Práce je tvořena dvěma částmi, a to teoretickou a praktickou částí. Hlavním cílem práce je analýza kalkulačního systému a návrh cenové kalkulace výrobků vybraného potravinářského podniku.

Teoretická část práce je zaměřena na zpracování literárních pramenů na téma náklady a kalkulace. Jako první jsou vymezeny pojmy náklady, výdaje, výnosy a příjmy. Dále je vyjmenováno a popsáno členění nákladů. Následující kapitola se zabývá kalkulacemi. Obsahuje základní pojmy (např.: kalkulace, předmět kalkulace, rozvrhová základna). Dále je vysvětlen kalkulační systém. V teoretické části jsou také definovány kalkulační vzorce a kalkulační metody. Základními kalkulačními metodami jsou kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů. Poslední částí teorie jsou ceny a jejich tvorba. Je zde definována cena a uvedeny základní typy pro její tvorbu podle toho, na co se zaměřují (na náklady, konkurenci či poptávku).

Praktická část je zaměřena na firmu Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o., zejména na náklady a kalkulace jejích výrobků. V úvodu jsou uvedeny základní informace o firmě, její historie a organizační struktura. Dále jsou zde přiblíženy i produkty firmy. Následuje kapitola zaměřená na náklady firmy. Pro seznámení se s nimi jsou vyjmenované nákladové druhy, které firma používá. Dalším bodem je zpracování vertikální analýzy nákladů, aby bylo zřejmé, jak se jednotlivé náklady podílejí na celkových nákladech. Následující kapitoly této práce jsou zaměřeny na analýzu kalkulací výrobků a na návrh cenové kalkulace. V analýze kalkulací je podrobně popsán kalkulační systém, který firma používá. Návrh cenové kalkulace výrobků se zabývá zpřesněním a zaktualizováním kalkulačních listů vybraných výrobků firmy. V závěru práce je shrnutí praktické části, zhodnocení aktuálního kalkulačního systému a návrh doporučení pro firmu.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je analýza kalkulačního systému firmy Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. Na základě analýzy kalkulačního systému bude provedeno zhodnocení stávajícího systému. Dílčím cílem je analýza nákladů střediska Cukrárna, která bude zároveň podkladem pro naplnění cíle hlavního. V případě zjištění nedostatků bude proveden návrh na jejich zlepšení.

Při zpracování práce budou použity analýzy, rozbor a různé výpočty. V teoretické části bude použita metoda kritické literární rešerše, jejímž cílem bude získat přehled o stávajících poznatcích v oblasti nákladů, jejich členění a v oblasti kalkulací a cen. V praktické části budou nejdříve uvedeny základní informace o firmě. Východiskem pro zpracování základních informací o firmě budou rozhovory s jednatelem a internetové stránky firmy. Následně bude v praktické části použita analýza nákladů, zejména analýza jejich druhového členění. Podkladem k získání přehledu o druhovém členění nákladů firmy bude analýza výsledovky střediska Cukrárna za prosinec 2020. Dále bude v praktické části použita vertikální analýza zaměřená na druhové členění nákladů. Vertikální analýza vyjadřuje procentní strukturu položek jednotlivých nákladů střediska a umožňuje získat přehled o relativní významnosti hodnocených druhů. Podkladem pro vertikální analýzu bude analýza výsledovky cukrárny za prosinec 2020. V praktické části bude dále použita analýza kalkulačního systému, jejíž metodou bude analýza a rozbor jednotlivých kalkulačních listů zobrazujících kalkulační položky vybraných výrobků, které budou pro účely zpracování bakalářské práce a naplnění jejích cílů vybrány na základě požadavku jednatele firmy. Pro návrhy kalkulačních listů výrobků bude opět použita analýza výsledovky za středisko Cukrárna a Správa, analýza výsledovky firmy za prosinec 2020 a rozbor jednotlivých kalkulačních listů vybraných výrobků.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ZÁKLADNÍ POJMY

V první kapitole této bakalářské práce jsou uvedeny základní pojmy, které je důležité znát. Definice základních pojmů jsou použity z odborné literatury.

### 1.1 Náklady a výdaje

Pojmy náklady a výdaje se často zaměňují, proto je důležité tyto pojmy od sebe odlišit. Prvním definovaným pojmem jsou **náklady**. V literatuře existuje mnoho definic pro náklady. Podle Knápkové (2017, s. 40) jsou náklady peněžní částky, které podnik vynaložil v určitém období za nějakým účelem pro získání výnosů. Tyto částky však nemusely být zaplacené ve stejném období.

Pro změnu Šteker a Otrusinová (2016, s. 205) uvádí, že náklady jsou vstupy do hospodářské činnosti podniku, které snižují jeho ekonomický prospěch. Ekonomický prospěch může být snížen buď snížením aktiv, nebo zvýšením závazků. Výsledek hospodaření za dané účetní období je ovlivněn náklady, které jej snižují.

Náklady jsou spojeny s úbytkem peněz, s úbytkem nepeněžních aktiv nebo se vznikem závazku. Příkladem nákladu ve formě vzniku závazku může být pronájem provozních prostor. Nájemné je vypočítané nákladem, který je hrazený v hotovosti (úbytek peněz) nebo v budoucnu (vznik závazku). Odpisy dlouhodobého majetku jsou příkladem pro úbytek nepeněžních aktiv. (Landa, 2014, s. 183)

**Peněžní výdaje** jsou reálné úbytky peněz (peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech), zatímco náklady představují pouze nakoupení prostředků k hospodářské činnosti, tyto prostředky nemusí být zaplacené. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 39)

### 1.2 Výnosy a příjmy

Druhou skupinou pojmů, jejichž význam by měl být jasný, jsou výnosy a příjmy. **Výnosy** jsou částky vyjádřené v penězích, které podnik získal ze svých činností za určité účetní období. Zde nezáleží na tom, jestli opravdu došlo k inkasu v daném období. To znamená, že za dodané zboží nebo provedenou službu nemuselo být zaplacené. (Knápková et al., 2017, s. 40; Scholleová, 2017, s. 47)

**Peněžní příjmy** jsou reálně získané peněžní prostředky (hotovost, peníze na bankovních účtech), které vstupují do podniku nezávisle na původu. Příkladem příjmu je získání úvěru od banky. (Scholleová, 2017, s. 85)

## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Následující podkapitoly jsou zaměřeny na členění nákladů. Klasifikace nákladů, též jako členění nákladů podle různých měřítek hodnocení je základním předpokladem pro aplikování nástrojů manažerského účetnictví. Náklady se třídí podle původu spotřebovaných vstupů, druhů, podle účelu, v závislosti na objemu výroby, z hlediska rozhodování a další. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 31)

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 247) je členění nákladů definováno následovně: „Členění nákladů je uspořádání jednotlivých prvků nákladů do logických skupin podle jejich charakteru (druhové členění, účelové členění; fixní, variabilní; přímé, nepřímé; jednicové, režijní atp.)“

První dvě členění nákladů jsou důležitá k sestavení výkazu zisku a ztráty. VZZ se totiž může sestavit ve dvou formách, a to ve druhové a účelové. Tato dvě členění nákladů a výnosů jsou důležitá pro řízení efektivnosti a hospodárnosti podniku. Účelové členění VZZ se liší od druhového VZZ pouze u nákladů v provozní části. Účelové členění výkazu zisku a ztráty je sice pro uživatele vhodnější, protože může odhalit vysoké náklady na správu, ale jeho zaznamenávání je složitější než druhový VZZ. (Kocmanová, 2013, s. 56; Vochozka a Mulač, 2012, s. 74; Šteker a Otrusínová, 2016, s. 209)

### 2.1 Druhové členění nákladů

Autoři Knápková (2017, s. 41), Šteker a Otrusínová (2016, s. 207) uvádí, že druhové členění nákladů je zaměřeno na povahu nákladů. Znamená to, jaké druhy nákladů byly vynaloženy. Příkladem jsou odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, spotřeba materiálu a mzdové náklady. V průběhu daného účetního období se ve výkazu zisku a ztráty projevují jednotlivé druhy nákladů podle okamžiku vynaložení, aniž by byl brán ohled na jejich věcné hledisko. Věcné hledisko znamená, na co byly vynaloženy.

Podle druhového členění nákladů se získávají informace o spotřebě vstupních zdrojů i informace o vztahu podniku s jeho okolím. Členění nákladů pomocí nákladových druhů je základním členěním ve finančním účetnictví, z důvodu častého využívání ve výkazu zisku a ztráty. Pro manažerské účetnictví je toto členění důležité zejména při sestavování rozpočtů a odpočtů středisek. V manažerském účetnictví se druhové členění nákladů využívá dohromady s jiným analytickým dělením vyjadřující účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům. Při potřebách manažerského řízení je samotné druhové členění nedostačující,

protože nedává konkurenci možnost analyzovat faktory finanční výkonnosti podniku. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78; Král, 2018, s. 78)

**Základními nákladovými druhy jsou** (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78):

- mzdové a ostatní osobní náklady (součástí je sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- spotřeba a použití externích prací a služeb (poradenských, opravářských, telekomunikačních),
- finanční náklady (pojistné, nákladové úroky, bankovní výlohy),
- spotřeba materiálu a energie.

Podle původu spotřebovaných vstupů se rozdělují nákladové druhy na prvotní a druhotné.

### **2.1.1 Prvotní náklady**

Prvotním nákladům se také říká externí. Je to z důvodu styku podniku s jeho zaměstnanci a vnějším okolím. Mezi prvotní náklady se řadí nájemné, spotřeba nakoupeného materiálu, osobní náklady, do kterých se řadí mimo jiné i mzdové náklady. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 50)

### **2.1.2 Druhotné náklady**

Druhotné náklady jsou jinými slovy náklady interními. Tyto náklady vznikají přímo v podniku spotřebou vnitropodnikových výkonů. Ty jsou vykazovány jednou jako výstupy vnitropodnikového útvaru a poté jako vstupy jiného útvaru. Příkladem druhotných nákladů jsou náklady na energii (výroba elektrické energie pro vlastní spotřebu). Interní náklady mají komplexní charakter. To znamená, že se dají rozložit na původní nákladové druhy. Tyto náklady se projevují až při zúčtování nákladů podle středisek. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 50; Synek, 2011, s. 81)

## **2.2 Účelové členění nákladů**

Účelové členění zachycuje příčinu vzniku nákladů neboli za jakým účelem byly vynaloženy. Jedná se například o účel vynaložení na správu, výrobu či odbyt. Náklady u tohoto členění jsou zaznamenány ve výkazu zisku a ztráty až při vykazování výnosu, k jehož uskutečnění přispěly. Příkladem účelového členění nákladů jsou náklady na prodej, náklady na správu a odbyt. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 209; Landa, 2014, s. 185)

Uspořádání účelového členění nákladů probíhá v několika fázích. V první fázi se náklady rozdělí do širokých okruhů výrobních činností – hlavních podnikatelských, pomocných činností a obslužných činností – servisních. V rámci těchto tří činností se dále dělí podle jednotlivých operací a aktivit. Zde je důležité najít věcného nositele. Ten vyvolává vznik nákladu a jeho velikost ovlivňuje úroveň racionálně vynaložených nákladů. (Král, 2018, s. 79)

### 2.2.1 Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení

Vzhledem k řízení hospodárnosti se náklady člení podle toho, jaký mají vztah k aktivitě, operaci nebo činnosti do dvou hlavních skupin – náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Náklady na obsluhu a řízení jsou ve většině případů vynaloženy zároveň s náklady technologickými, avšak spojeny mohou být s více technologickými procesy. (Král, 2018, s. 79; Čechová, 2011, s. 75)

Král (2018, s. 79) a Čechová (2011, s. 75) definují **technologické náklady** jako náklady, které jsou bezpodmínečně vyvolané aktivitou, činností či operací. Mezi technologické náklady se řadí například náklady na spotřebu materiálu, mzdy výrobních dělníků a údržbářů, pronájem výrobní haly, odpisy strojů. Zvyšování technologických nákladů souvisí s rozšiřováním aktivity, při výrobě nového výrobku se podniku zvýší náklady na mzdy i spotřeba materiálu. Naopak, když podnik sníží výrobu, nevzniknou mu tím žádné technologické náklady.

**Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy za účelem zajištění doprovodných činností technologického procesu. Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění podmínek a infrastruktury pro výrobní proces. K těmto nákladům patří mzdy personálních pracovníků, účetních a manažerů, náklady na provoz budov – elektrická energie, topení, ochrana, úklid, a také náklady na výpočetní techniku pro pracovníky v administrativním útvaru. Při snížení nebo zvýšení výroby tyto náklady zůstávají stejné, anebo se změní jen částečně, a ne v souvislosti s danou změnou. Zvyšování rozsahu nákladů má přinášet podniku lepší využití strojů, zařízení a pracovní síly. (Fibířová et al., 2019, s. 69; Čechová, 2011, s. 77; Popesko a Papadaki, 2016, s. 34-35)

### 2.2.2 Jednicové a režijní náklady

Na náklady technologické a na obsluhu a řízení navazují náklady jednicové a režijní. Jednicové a režijní náklady jsou totiž jejich podrobnějším členěním. Členění nákladů

na jednicové a režijní se zabývá a zároveň odpovídá na otázku – Jak řídit hospodárnost nákladů? Náklady jednicové a režijní mají objektivně poskytovat správné informace o obsahu a rozsahu nákladů, které se vztahují k nějakému výkonu. Dále je jejich úkolem vyjádření uspořádání nákladů umožňující analyzovat význam jednotlivých nákladových složek v konkrétních podmínkách. Členění nákladů na režijní a jednicové se používá převážně k tvorbě různých typů kalkulací. (Fibírová et al., 2019, s. 70, Čechová, 2011, s. 78; Landa, 2014, s. 253)

**Režijní náklady** souvisí s náklady na obsluhu a řízení a dále zahrnují i část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem. Režijní náklady se nedají jednoduše přiřadit k jednotce výkonu. Příkladem režijních nákladů mohou být odpisy strojů, mzdy manažerů a účetních, pronájem výrobní haly. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35-36)

**Jednicové náklady** souvisí s náklady technologickými, zejména s tou částí, která je spojena s technologickým procesem a s jedním vyráběným výrobkem. Ve zkratce lze konstatovat, že jednicové náklady se dají přiřadit k určitému výkonu. Mezi jednicové náklady jsou zařazeny mzdové náklady dělníků ve výrobě a náklady na jednicový materiál. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35; Čechová, 2011, s. 78)

### 2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se používá v kalkulačním účetnictví, v němž je důležitým rozhodovacím procesem, který připadá na daný výrobek, službu nebo práci na kalkulační jednici. V kalkulačním členění jsou náklady rozděleny podle předmětu alokace na přímé a nepřímé. (Kocmanová, 2013, s. 120; Popesko a Papadaki, 2016, s. 36)

Podle Krále (2018, s. 83) se jedná o zvláštní druh účelového členění nákladů, avšak podle autorů Popeska a Papadaki (2016, s. 36) se jedná o členění nákladů pouze podobné tomu účelovému. Rozdílem mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů je účel, ke kterému se členění vztahuje. Účelové členění se vztahuje k jednotce výkonu a kalkulační členění se vztahuje k druhu výkonu – k více jednicím.

**Přímé náklady** se dají bez větších obtíží jednoznačně přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, protože s daným druhem výkonu souvisí. Jsou vynaloženy na produkci určitého výrobku, proto nemohou souviset s produkcí jiného výrobku nebo s jinými procesy v podniku. Přímými náklady jsou odpisy jednoúčelového stroje, mzdy dělníků ve výrobě, náklady



na jednicový materiál. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37; Fibírová et al., 2019, s. 72; Vochozka a Mulač, 2012, s. 75)

**Nepřímé náklady** se vztahují k více výkonům či střediskům, které je přiřazují prostřednictvím rozvrhových základů. Nepřímé náklady vytvářejí podmínky pro skupinu více druhů výkonů, činnost útvarů a posloupnostně vyšších článků řízení. Jedná se o správní náklady, odpisy strojů, mzdy technickohospodářských pracovníků, náklady na informační systém a pronájem výrobních hal. (Lazar, 2012, s. 12; Popesko a Papadaki, 2016, s. 37; Fibírová et al., 2019, s. 72)

Autorka Čechová (2011, s. 76) uvádí, že se nepřímé náklady vynakládají neoddělitelně na více aktivit a výkonů. Přiřazování aktivitám probíhá pomocí matematicko-technických metod (např. stanovením rozvrhové základny a rozdělením nepřímých nákladů, které jsou ve vztahu s rozvrhovou základnou).

## 2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

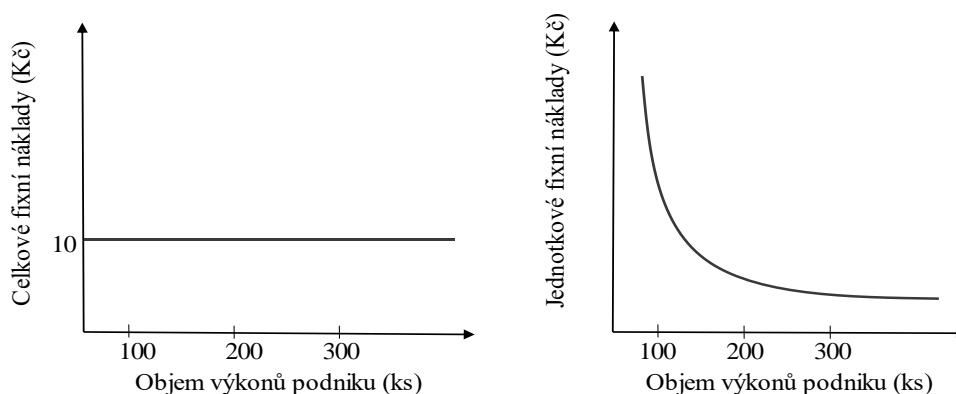
Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby se používá hlavně při krátkodobém pohledu na náklady. Toto členění rozlišuje variabilní náklady, které jsou závislé na změnách objemu výroby, a fixní náklady, ty jsou nezávislé na změnách objemu výroby. V dlouhodobém pohledu na náklady pojem fixních nákladů neexistuje. Avšak podle autorů Vochozky a Mulače (2012, s. 79) se fixní náklady vyskytují i v období dlouhém a zde se navyšují skokově (např.: výstavba nové haly, dokoupení stroje, přijetí administrativního pracovníka). Členění podle závislosti na objemu výroby je specifické tím, že zkoumá chování nákladů ve variantách budoucího vývoje. Informace o variantách budoucího vývoje nákladů odpovídá na otázku – Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud se zvýší objem výroby konkrétního výrobku? Toto členění nákladů se zaměřuje na chování nákladů a jejich vztah ke konečné příčině jejich vzniku, které je vyjádřeno objemem produkce. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 57; Král, 2018, s. 85; Kocmanová, 2013, s. 121; Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

### 2.4.1 Fixní náklady

Fixní náklady jsou stále stejné bez ohledu na změnu objemu výroby. Laicky řečeno fixní náklady podniku vznikají, i když se nic nevyrábí (například při stávce nebo celozávodní dovolené). Fixní náklady se mění pouze skokem při změně výrobní kapacity. V krátkém období fixní náklady představují omezení výrobní kapacity. Celkové fixní náklady zůstávají

při různých stádiích aktivity podniku konstantní (stejně). Jinak je tomu u průměrných (jednotkových) fixních nákladů, které se při růstu objemu výroby v podniku snižují. Tomuto jevu se říká *degrese* fixních nákladů. Vývoj celkových a průměrných fixních nákladů ukazuje obrázek 1. Mezi typické fixní náklady se řadí odpisy dlouhodobého majetku, nákladové úroky a daně, nájemné, kancelářské potřeby, poštovní a telekomunikační služby. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 43; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 58; Vochozka a Mulač, 2012, s. 78; Popesko a Papadaki, 2016, s. 39; Synek, 2011, s. 87)

Fixní náklady zabezpečující určitou kapacitu se rozdělují na fixní náklady využitě a nevyužitě. **Nevyužitě fixní náklady** jsou podílem fixních nákladů, které se vztahují k nevyužitě kapacitě. Naopak **využitě fixní náklady** se vztahují ke skutečné míře využití kapacity. Rozlišení využitých a nevyužitých fixních nákladů je těžké z důvodu nedělitelnosti FN. Dalším důvodem je nepřizpůsobitelnost jejich výše skutečnému objemu výkonů. Z těchto dvou důvodů je rozlišení využitých a nevyužitých fixních nákladů pouze modelové. Avšak v praxi se toto rozdělení FN využívá k získání informací o využívání potencionálních zdrojů a významně ovlivňuje řízení nákladů a zisku. (Fibírová et al., 2019, s. 133)



Obrázek 1 Fixní náklady a průměrné fixní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

#### 2.4.2 Variabilní náklady

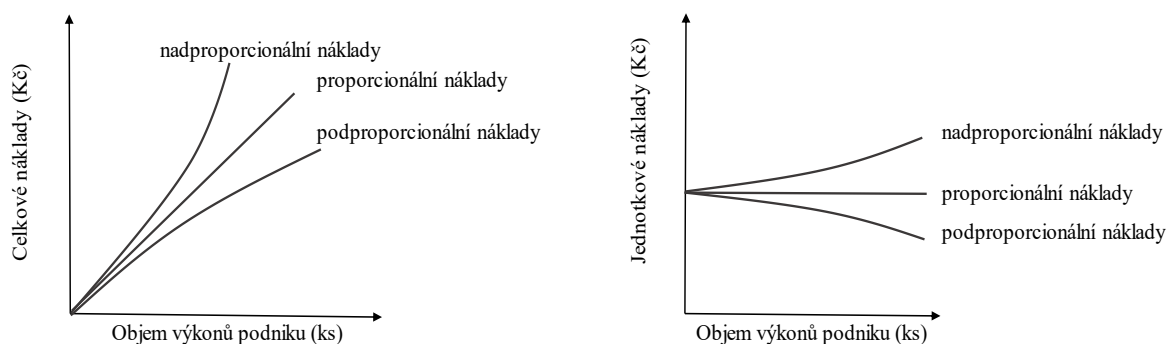
Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výroby. Při zvýšení objemu výroby se zvyšují i variabilní náklady a při snížení objemu výroby se snižují. Znamená to tedy, že jsou proměnlivé a závislé na změnách objemu výroby. Jednou z charakteristik variabilních nákladů je jejich opakovatelnost. To znamená, že se musí opakovaně vynakládat na každý další výrobek. Variabilními náklady je spotřeba materiálu, spotřeba služeb, úkolová mzda dělníků, údržba spojená s objemem výkonů a spotřeba energie. Variabilní

náklady se dělí na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. (Landa, 2014, s. 253; Král, 2018, s. 86; Čechová, 2011, s. 81; Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 58)

**Proporcionální náklady** se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby. Průměrné proporcionální variabilní náklady jsou lineární, zatímco celkové proporcionální variabilní náklady mají konstantní charakter. Vývoj celkových proporcionálních a průměrných proporcionálních nákladů je znázorněn na obrázku 2. Příkladem proporcionálních nákladů může být v pekárně spotřeba mouky na výrobu chleba nebo spotřeba energie při provozu strojů. (Kocmanová, 2013, s. 121; Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

**Nadproporcionální náklady** rostou rychlejším tempem než změna objemu výroby. Tyto náklady však v podniku nevznikají moc často. Na vývoj nadproporcionálních nákladů působí nejen objem výroby, ale i jiné faktory. Nadproporcionálními náklady jsou náklady spojené s prací přesčas nebo údržba výrobních strojů při dlouhodobém používání. (Kocmanová, 2013, s. 121; Strouhal, 2016, s. 81; Král, 2018, s. 87)

**Podproporcionální náklady** rostou pomalejším tempem oproti objemu výroby a mají většinou smíšený charakter. Smíšeným charakterem podproporcionálních nákladů se rozumí to, že náklady mají jak proporcionální, tak i fixní složku. S těmito náklady se v podniku můžeme setkat docela často. Podproporcionálními náklady mohou být snížené ceny materiálu, když nám dodavatel poskytne množstevní slevy. (Kocmanová, 2013, s. 121; Strouhal, 2016, s. 81; Král, 2018, s. 87)



Obrázek 2 Variabilní náklady a průměrné variabilní náklady (Král, 2018, s. 87-88)

## 2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Náklady z hlediska rozhodování se vztahují k určitému rozhodnutí. Nejsou však v rámci daného rozhodnutí vyjádřeny jako přímé náklady, které vyplývají z určité varianty. Členění

nákladů z hlediska rozhodování je oproti jiným členěním specifické tím, že náklady nemusí reálně vzniknout. Je to z důvodu neuskutečnění změny. Dále je pro ně typické, že vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Členění nákladů z hlediska rozhodování je důležité zejména v oblasti manažerského účetnictví. (Čechová, 2011, s. 66; Král, 2018, s. 94)

### 2.5.1 Reálné a oportunitní náklady

V členění nákladů z hlediska rozhodování rozlišujeme dvě kategorie, a to:

- reálné náklady
- oportunitní náklady (Čechová, 2011, s. 66)

**Reálné náklady** jsou náklady, jejichž vznik může způsobit realizace daného rozhodnutí. Nevznikají pouze v oblasti činnosti podniku, které se rozhodnutí týká, ale vztahuje se i k jiným oblastem podniku. U reálných nákladů je možné, že ovlivní cash flow celého podniku. (Čechová, 2011, s. 66)

Martinovičová, Konečný a Vavřina (2019, s. 62) definují **oportunitní náklady** jako: „*částku peněz, která je ztracena, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu.*“

Autoři Král (2018, s. 97), Kocmanová (2013, s. 120) a Strouhal (2016, s. 83) specifikují oportunitní náklady jako „ušlé“ výnosy, o které podnik přijde v případě, kdy určitou alternativu pro další rozvoj neuskuteční. Pro přijetí alternativy s nejvyšším prospěchem je nutné, aby ostatní odmítnuté alternativy přinášely co nejnižší efekt. Oportunitní náklady využívají ekonomičtí manažeři při ekonomickém rozhodování. Tyto náklady se nazývají náklady obětované příležitosti zvolením jiné alternativy, nebo také alternativní náklady. Oportunitní náklady podnik v praxi využívá tehdy, je-li omezen ve zdrojích své činnosti, třeba kapacitou strojů. Příkladem oportunitních nákladů je podle Edmondse, Edmondse a Tsaye (2006, s. 637) ušlá tržba (zisk) z neprovedeného prodeje kvůli nedostatečné nabídce zásob.

S oportunitními náklady dále souvisí explicitní a implicitní náklady. **Explicitní náklady** mají formu peněžních výdajů, které podnik platí za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné, za použití cizího kapitálu a další. **Implicitní náklady** nemají peněžní formu, z toho důvodu se dají obtížně kvantifikovat. Pro vyčíslení implicitních nákladů se využívají oportunitní náklady. Například mzda, kterou mohl podnikatel obdržet v jiném zaměstnání. Dalším

příkladem implicitních nákladů může být úrok, který by podnikatel získal z investice kapitálových zdrojů do jiné akce. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 62; Kožená, 2007, s. 64)

### 2.5.2 Relevantní a irelevantní náklady

Král (2018, s. 94) uvádí, že základem pro porovnání různých variant je určení, zda náklady ovlivní nebo neovlivní uskutečněnou variantu.

**Relevantní náklady** – jedná se o budoucí náklady, které budou s různými variantami jiné, tedy jsou danými rozhodnutími ovlivněny. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 806)

Podle Strouhala (2016, s. 82-83) se relevantní náklady dělí na 3 základní typy, a to:

- přímé relevantní náklady, které přímo souvisí s uvažovanou variantou,
- imputované náklady, které v důsledku rozhodnutí ovlivňují výsledky účetní jednotky v širších souvislostech,
- odložené náklady, které představují obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí. Ty ovlivňují činnost podniku v delším časovém horizontu.

Zvláštním typem relevantních nákladů jsou náklady rozdílové, které jsou vyjádřené rozdílem před uvažovanou změnou a po ní. (Strouhal, 2016, s. 83; Král, 2018, s. 94)

**Irelevantní náklady** – jedná se o budoucí náklady, které nebudou konkrétním rozhodnutím ovlivněny, to znamená, že se s rozhodnutím nezmění. (Drury, 2018, s. 732)

### 2.5.3 Utopené náklady

Utopené náklady jsou náklady, které již v minulosti vznikly a nijak neovlivní rozhodnutí v budoucnu. Člověk tyto náklady musí vynaložit, ať už se rozhodne, pro kterou variantu chce. Výše utopených nákladů již nebude žádným budoucím rozhodnutím podniku ovlivněna. Utopeným nákladem může být při rozhodování o výměně výrobního stroje náklad na starý stroj, protože tento náklad již byl vynaložen, nebo jeho odpisy, které jsou odepisovány rovnoměrně. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 806; Edmonds, Edmonds a Tsay, 2006, s. 639; Drury, 2018, s. 32-33)

### 3 KALKULACE

Třetí kapitola je zaměřená na kalkulace. V první části jsou vysvětleny základní pojmy, které se kalkulace týkají. Druhá část této kapitoly je zaměřená na kalkulační systém. Dále jsou vysvětleny kalkulační vzorce a kalkulační metody.

#### 3.1 Základní pojmy

Autoři Landa (2008, s. 282) a Čechová (2011, s. 86) definují **kalkulaci** jako nástroj pro výpočet nákladů, ceny, zisku a jiných finančních veličin na jednotku výkonu (výrobek, práci, službu nebo jinak naturálně vyjádřený výkon).

Podle Hunčové (2007, s. 66) a Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 181) pojem kalkulace může mít v praxi 4 významy. Prvním významem je činnost, při které se stanovují náklady na kalkulační jednici (jednotku výkonů). Za druhé se kalkulací rozumí výsledek kalkulační činnosti, který je zjištěný a sestavený na kalkulační jednici. Dalším významem kalkulace je označována část podnikového informačního systému využívající data z nákladového účetnictví a rozpočetnictví. Posledním významem kalkulace je středisko kalkulace, ve kterém se kalkulace provádí.

**Předmět kalkulace** je druh výkonu, na který se zjišťují hodnotové veličiny. Může mít podobu jednoho výrobku či jejich skupin, nebo finálního výkonu. **Kalkulační jednice** je konkrétní výkon, na který se vztahují vlastní náklady. Je vymezena měrnou jednotkou nebo druhem, na který se stanovují jednicové náklady (Kč, ks, km, hod.). **Kalkulované množství** představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanoví celkové náklady. Kalkulovaným množstvím se rozumí počet nebo hmotnost výkonu podniku. (Kráal, 2018, s. 769; Landa, 2008, s. 283-284; Kožená, 2007, s. 70; Kocmanová, 2013, s. 130)

**Alokace nákladů** je proces zabývající se přiřazováním nákladů na danou kalkulační jednici. Jejím cílem je poskytování informací o nákladech, které jsou relevantní pro určité rozhodnutí. (Landa, 2008, s. 284)

**Rozvrhová základna** je definována jako veličina vyjadřující souvislost mezi režijními náklady a finálními výkony. Jinými slovy díky rozvrhové základně je možné rozpočítat režijní náklady na jednici výkonu. Nejběžněji se používá jako rozvrhová základna spotřeba přímého materiálu, přímé mzdy, celkové přímé náklady a další. Existují dva druhy rozvrhových základen – **peněžní** (přímé mzdy v Kč, přímý materiál v Kč) a **naturální** (hodina práce, kg pořízeného materiálu). (Kocmanová, 2013, s. 132; Landa, 2008, s. 284)

## 3.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém je jedním ze základních nástrojů pro analýzu a zjištění nákladů vzhledem k jednotlivým výkonům podniku. Pomocí kalkulačního systému je zodpovězena otázka: Jaké jsou náklady podnikových výkonů? (Landa, 2008, s. 282)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 182) definují kalkulační systém jako: „*soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi.*“ Cílem kalkulačního systému je zajištění metodické jednoty a návaznosti kalkulací mezi sebou.

### 3.2.1 Předběžná kalkulace

Predběžná kalkulace se sestavuje před zahájením výrobního procesu. Cílem této kalkulace je stanovit předpokládanou výši vlastních nákladů výkonu. Do předběžné kalkulace se zahrnují kalkulace propočtové, plánové a operativní. (Kocmanová, 2013, s. 130)

**Propočtová kalkulace** se sestavuje u nových výrobků, kdy podnik nezná jejich podrobnou technologickou a konstrukční dokumentaci. Cílem kalkulace je sestavení podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti, případně pro návrh ceny nového výrobku. Jako podklad pro sestavení propočtové kalkulace slouží výsledné kalkulace, technické parametry, ceny, hmotnost stejných výrobků. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183; Kocmanová, 2013, s. 130; Kožená, 2007, s. 72)

**Plánová kalkulace** je považována za předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, který se bude opakovat v delším časovém horizontu (minimálně rok). Je podkladem pro sestavení rozpočtu podniku (např. přímých jednicových nákladů). Plánová kalkulace je také jedním z nástrojů řízení hospodárnosti. Při sestavení plánové kalkulace se vychází z technicko-hospodářských norem. Plánová kalkulace přihlíží ke všem předpokládaným změnám ovlivňujícím výši nákladů a změnám, které nastanou v období, kdy se kalkulace sestavuje. (Strouhal, 2016, s. 96; Landa, 2008, s. 285; Šoljaková, 2009, s. 75; Kocmanová, 2013, s. 130-131)

**Operativní kalkulace** se sestavuje, dojde-li ke změnám během výrobního procesu. Podkladem pro sestavení operativní kalkulace jsou normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné k datu jejího sestavení. Tato kalkulace vyjadřuje úroveň nákladů odpovídající aktuálním technickým a výrobním podmínkám, při kterých je výroba uskutečňována. (Landa, 2008, s. 285; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183-184)

### 3.2.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace se sestavuje po ukončení výroby nebo na konci daného období. Hlavním cílem výsledných kalkulací je zjistit skutečně vynaložené náklady na kalkulační jednici. Výsledná kalkulace je podkladem pro kontrolu hospodárnosti výrobních útvarů při nakládání s jednicovými náklady. Výsledná kalkulace má velký význam především v kusové a zakázkové výrobě (stavební výroba, činnost auditorských společností a další). Naopak u hromadné a sériové výroby má výsledná kalkulace malý význam. K hromadné či sériové výrobě se řadí výroba domácích spotřebičů, výroba počítačů apod. Lze tedy říct, že uplatnění výsledné kalkulace je větší při vyšších změnách podmínek, při širším sortimentu a malé opakovatelnosti výroby. (Lazar, 2012, s. 21; Strouhal, 2016, s. 97-98; Kocmanová, 2013, s. 131; Šoljaková, 2009, s. 81)

### 3.2.3 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny slouží jako informační nástroj pro stanovení cílové či směrné ceny finálního výkonu. Cenová kalkulace a kalkulace nákladů se od sebe liší především ve výchozím přístupu k tvorbě a tento přístup se poté projevuje v obsahu cenové kalkulace. Odlišným výchozím přístupem k tvorbě kalkulace se rozumí fakt, že při nákladové kalkulaci se zobrazují skutečně vynaložené náklady, které jsou potřebné k vytvoření a prodeji výkonů, naopak u kalkulace cen se zobrazují toky pro zpětnou návratnost nákladů a zisku realizované formou výnosů (ceny). Tento přístup se projevuje i v obsahu cenové kalkulace, jak již bylo zmíněno. U nákladové kalkulace se jedná o vyjádření nákladové náročnosti produktů, která je vyjádřena náklady v hodnotovém a finančním pojetí. Kdežto u cenové kalkulace se vychází z nákladů vyjádřených v ekonomickém pojetí. To znamená, že obsahuje i kalkulovaný zisk a jinou veličinu, která vyjadřuje požadovanou úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů, vstupující do podnikání. (Král, 2018, s. 227)

Kalkulace cen vychází z výsledné a předběžné kalkulace a u nových výrobků z propočtové kalkulace. Pro sestavení kalkulace cen se musí určit výše zisku, z něhož se dále vychází. Tuto výši zisku musí zajistit výkony podniku. Cenové kalkulace se pro určení tržní ceny dnes již moc nepoužívají. Slouží především k návrhům cen pro individuálně nabízené výkony. Jedná se například o stavební práce nebo nabídky zavedení informačního systému. Dále se využívá při uplatnění kalkulačního porovnání, při konkurzech a nabídkách cen do soutěže. (Král, 2018, s. 227-228; Kocmanová, 2013, s. 131)



### 3.3 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec představuje uspořádání jednotlivých skupin nákladů, které připadají na kalkulační jednici. Druhy kalkulačních vzorců se od sebe liší vyjádřením nákladů výkonu k ceně a různě strukturovanými výkonovými náklady. Přesto, že každý podnik pracuje s odlišnými kalkulačními vzorci, existují některé obecně formulované konstrukce kalkulačních vzorců. (Landa, 2014, s. 269; Král, 2018, s. 153; Popesko a Papadaki, 2016, s. 71)

#### 3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec neboli všeobecný kalkulační vzorec patří k nejpoužívanějším typům kalkulačních vzorců. Používá se zejména při plánování nákladů a kontrole ziskovosti prováděných výkonů. Tento kalkulační vzorec obsahuje úplné náklady, které připadají na kalkulační jednici. U typového kalkulačního vzorce je nejdůležitější rozčlenit režijní náklady na tři skupiny, a to na výrobní režii, správní režii a odbytové náklady. Na obrázku 3 je znázorněna struktura typového kalkulačního vzorce. (Landa, 2008, s. 286; Popesko a Papadaki, 2016, s. 71)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (položky 1-4)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu (položky 1-5)
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1-6)
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec  
(Synek, 2011, s. 101)

#### 3.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec vychází z ceny či jejích variant. Úroveň zisku je v tomto kalkulačním vzorci vyjádřena jako rozdíl mezi cenou a náklady. Tržní cena výkonu je východiskem pro určení nákladů výkonu. Retrogradní kalkulační vzorec se používají zejména v kalkulacích cílových nákladů. Struktura retrogradního kalkulačního vzorce je zaznamenána na obrázku 4. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 73; Král, 2018, s. 153-154)

**Základní cena výkonu**

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
  - sezónní
  - množstevní

---

**Cena po úpravách**

- Náklady

---

**Zisk (jinak vyjádřený výnos)**

Obrázek 4 Retrogradní kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 154)

**3.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**

Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady se zabývají strukturou vykazovaných nákladů. Tyto vzorce vykazují odděleně fixní a variabilní náklady, a to z důvodu řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Oproti předchozím vzorcům obsahuje položku marže (krycí příspěvek). Vzorec má následující základní podobu: (Král, 2018, s. 154)

**Cena po úpravách**

- Variabilní náklady výrobku
  - přímé jednicové náklady
  - variabilní režie

---

**Marže (krycí příspěvek)**

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

---

**Zisk v průměru připadající na výrobek**

Obrázek 5 Kalkulační vzorec oddělující FN a VN (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)

**3.3.4 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci**

Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (obrázek 6) se podobá typovému kalkulačnímu vzorci. V jednotlivých položkách kalkulačního vzorce jsou rozčleněny především položky režii na variabilní a fixní část. Cílem této kalkulace je ukázat, jak změny v objemu a struktuře produkovaných výkonů ovlivní jednotlivé položky nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74)

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie – variabilní
  - fixní

---

Vlastní náklady výroby

- 5. Správní režie – variabilní
  - fixní

---

Vlastní náklady výkonu

- 6. Odbytová režie – variabilní
  - fixní

---

Úplné vlastní náklady výkonu

Obrázek 6 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180)

### 3.4 Kalkulační metody

Synek (2011, s. 104) ve své knize uvádí, že pomocí kalkulačních metod se přiřazují jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Podle Hunčové (2007, s. 70) jsou kalkulační metody závislé na: stanovení předmětu kalkulace, způsobu přičítání nákladů výkonům a na nákladové struktuře. Základními metodami kalkulace jsou kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace) a kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace).

#### 3.4.1 Kalkulace úplných nákladů

Cílem kalkulace úplných nákladů je zahrnout všechny výkonové náklady a rozpočítat je na kalkulační jednici. Jedná se o náklady přímé i nepřímé (režijní). K hlavním metodám kalkulace úplných nákladů řadíme: kalkulaci dělením, přírážkovou kalkulaci, kalkulace ve sdružené výrobě a rozdílové kalkulace. Pro zvolení vhodné metody kalkulace musí podnik brát ohled na druh výroby. (Kožená, 2007, s. 72-73; Hunčová, 2007, s. 67)

Nejjednodušší metodou je **kalkulace dělením**. Tuto metodu kalkulace používají podniky, které se zabývají stejnorodou hromadnou výrobou. Kalkulaci dělením lze dále členit na prostou, stupňovitou a na kalkulaci s poměrovými čísly. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 189; Kožená, 2007, s. 73)

**Prostá kalkulace dělením** se používá zejména v hromadné výrobě, ve které je pouze jeden druh výrobku. Mezi hromadnou výrobu patří výroba elektrické energie, těžba základních surovin či autodoprava. Principem prosté kalkulace dělením je sečíst všechny náklady a ty vydělit vyprodukovaným množstvím. Výsledkem jsou vlastní náklady na jeden výrobek. (Kožená, 2007, s. 73; Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 865-866; Lang, 2005, s. 86)

Autorka Alena Kocmanová (2013, s. 133) uvádí, že **stupňovitá kalkulace dělením** se používá ve fázové (stupňovité) výrobě. V této výrobě prochází výrobek více výrobními fázemi (např.: chemická výroba). Cílem této metody je sestavit kalkulaci pro každou výrobní fázi (stupeň). Podle Kožené (2007, s. 74) je **kalkulace dělením s poměrovými čísly** uplatněna především ve výrobcích, kde se výrobky liší jedním parametrem (velikostí, tvarem, hmotností, jakostí či pracností). U těchto výrobků by jinak bylo zjišťování výrobních nákladů velmi obtížné. Pro odstranění rozdílů v parametrech slouží poměrová čísla, díky nim se mohou přepočítat určité objemy produkce. Náklady na kalkulační jednici se vypočítají tak, že se celkové náklady vydělí přepočteným vyprodukovaným objemem.

S **kalkulací přírážkovou** se počítá zejména ve výrobcích s několika nákladově různorodými výrobky, které mají jiné technické postupy. Přímé náklady se vztahují ke kalkulační jednotce, zatímco nepřímé (režijní) náklady jsou pro všechny výkony společné. Z tohoto důvodu se musí rozvrhnout na kalkulační jednotce, a to pomocí zvolené rozvrhové základny a vypočítaných režijních přírážek nebo sazeb. **Režijní přírážka** je vyjádřena procentem a vypočítána jako podíl nepřímých režijních nákladů a peněžní rozvrhové základny. Režijní přírážka vyjadřuje, jaký podíl objemu rozvrhové základny zaujímají režijní náklady podniku. **Sazba režijních nákladů** je vyjádřena v peněžních jednotkách (Kč) a vypočítá se jako podíl nepřímých režijních nákladů a naturální rozvrhové základny. (Landa, 2008, s. 290; Hunčová, 2007, s. 72, Popesko a Papadaki, 2016, s. 99-100)

**Kalkulace ve sdružené výrobě** je využívána ve sdružených výrobcích, to znamená, že se při jednom technologickém postupu vyrobí více druhů výrobků. Jedná se například o výrobu plynu z uhlí, mimo plynu totiž vzniká i koks, čpavek, dehet a benzol nebo při výrobě železa ve vysokých pecích se vyrobí i struska a kychtový plyn. Ve sdružené výrobě nevzniká jen více druhů výrobků, ale s nimi spojené sdružené náklady, které je zapotřebí rozdělit na jednotlivé výrobky. Při rozdělování sdružených nákladů jednotlivým výrobkům se používá odečítací a rozčítací metoda kalkulace. (Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 873; Synek, 2011, s. 110)

**Odečítací metoda kalkulace** neboli zůstatková metoda kalkulace se může použít v případě, kdy můžeme jednoznačně určit hlavní a vedlejší výrobky. Odečítací metoda spočívá v odečtení vedlejších výrobků oceněných prodejními cenami od celkových nákladů. Zbytek z celkových nákladů je považován za náklady hlavního výrobku. Náklady na kalkulační jednotce hlavního výrobku se vypočítají podílem zbývajících nákladů a počtem kalkulačních jednotek hlavního výrobku. **Rozčítací metoda kalkulace** se používá tehdy, nemohou-li se rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší. Mezi tyto výrobky patří například různé druhy mouky, které se dělají ve mlýnech. Při této metodě jsou používána poměrová čísla, která jsou vypočítána z množství získaných výrobků, z cen jednotlivých výrobků, z množství suroviny, která vstupuje do jednotlivých výrobků, nebo podle poměru technických vlastností. Pomocí poměrových čísel se rozvrhnou (rozpočtou) celkové náklady na jednotlivé výrobky. (Synek, 2011, s. 110; Lang, 2005, s. 98-100)

Autorky Hunčová (2007, s. 67) a Kožená (2007, s. 77) uvádí, že se **rozdílová metoda kalkulace** sestavuje zejména pro účely hodnocení dodržení norem, rozpočtů a plánů, pro hodnocení cenových odchylek, dále slouží k rozborům ztrát a pro hodnocení ziskovosti.

Rozdílová metoda porovnává náklady stanovené předem jako úkoly a zjišťuje rozdíly nákladů skutečných a úkolu. Pomocí této metody se zjišťují vzniklé odchylky od normovaných nákladů a případné příčiny vzniku odchylek.

### 3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů

Neabsorpční kalkulační metoda se používá kvůli nedostatkům kalkulační metody úplných nákladů. Kalkulace neúplných nákladů neboli variabilních nákladů pracuje pouze s variabilními náklady, a to zejména s přímými. Fixní náklady jsou zde považovány za závislé na čase, proto do nákladů na výrobky nejsou zahrnovány. Fixní náklady jsou zahrnovány až k celkovému výsledku období. Tato kalkulační metoda se používá pro hodnocení ziskovosti výrobku. Na obrázku 7 je zobrazena struktura kalkulační metody variabilních nákladů, která je vyjádřena kalkulačním vzorcem. (Synek a Kislingerová, 2010, 457; Kožená, 2007, s. 78)

#### Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
- přímý (jednicový) materiál
- přímé jednicové mzdy
- variabilní režie ...

---

#### Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

---

#### Zisk v průměru připadající na výrobek

Obrázek 7 Struktura kalkulační metody variabilních nákladů  
(Kocmanová, 2013, s. 140)

U neabsorpční kalkulační metody je velice důležitý pojem – *příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku*. Tento příspěvek je rozdílem prodejní ceny výrobku a variabilních nákladů výrobku. Příspěvek na úhradu fixních nákladů (krycí příspěvek, marže) je totiž stabilnější veličina než zisk, z důvodu, že se se změnami vyrobeného objemu nemění. (Kocmanová, 2013, s. 140; Kožená, 2007, s. 78)

V prvním kroku kalkulační metody variabilních nákladů se vypočítá příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Druhým krokem je vyjádření celkového příspěvku na úhradu. Ten je součtem všech jednotkových příspěvků na úhradu. V posledním kroku jsou fixní náklady odečteny od celkového příspěvku na úhradu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 116)

U kalkulační metody variabilních nákladů se dá dále zjistit *rentabilita* výrobku. Ta je vypočítána podílem příspěvku na úhradu a prodejní ceny výrobku. Z důvodu, že praxe nezná celkové variabilní náklady výrobku, musí se přepočítat příspěvek na úhradu pomocí hrubého rozpětí. Hrubé rozpětí se zjistí odečtením ceny a přímých nákladů. Poté lze vypočítat rentabilitu výrobku jako podíl hrubého rozpětí a prodejní ceny. (Kožená, 2007, s. 78)

## 4 CENY A JEJICH TVORBA

Tato kapitola se zabývá cenou a cenovými strategiemi. Jako první je důležité vymezit pojem cena. V odborných literaturách se uvádí mnoho definic ceny. Podle autorů Synka (2011, s. 187), Vochozky a Mulače (2012, s. 210) je cena v ekonomické teorii definována jako: „specifická forma směnné hodnoty vyjádřená v penězích“. Zatímco v praxi je cena peněžní částkou sjednanou při nákupu a prodeji zboží. Cena má formu nejen peněz, ale i služeb, zboží nebo něčeho jiného, co má pro druhého hodnotu. Působením nabídky a poptávky na trhu vznikne cena. (Kocmanová, 2013, s. 287-288)

### 4.1 Základní způsoby tvorby cen

Základní způsoby tvorby cen se rozdělují na tři základní typy:

- nákladově orientovanou cenu,
- poptávkově orientovanou cenu,
- konkurenčně orientovanou cenu (Kožená, 2007, s. 48; Synek, 2011, s. 192)

#### 4.1.1 Nákladově orientovaná cena

Při tvorbě cen firma požaduje, aby cena výrobků byla alespoň vyšší než náklady na jejich produkci. Cenou stanovenou na základě nákladů získá podnik informace, na jejichž základě se může rozhodovat v oblasti hospodárnosti výroby nebo plánování minimálního objemu výroby. Nákladově orientovaná cena je jedním z nejpoužívanějších a nejběžnějších způsobů při určení ceny. Cena výrobku se stanovuje na úrovni nákladů a k nim se připočítá zisk na daný výrobek, což představuje ziskovou přírážku. Tento typ stanovení ceny se používá převážně z důvodu snadné dostupnosti podkladových materiálů pro výpočet a jednoduchosti samotného výpočtu. Zásadním problémem nákladově orientovaných cen je nerespektování podmínek realizace zboží na trhu, pro správné používání této metody musí být cena dostatečně prověřena trhem. (Foret, Procházka a Urbánek, 2005, s. 103; Kožená, 2007, s. 48-49; Synek, 2011, s. 192; Veber a Srpová, 2012, s. 720)

#### 4.1.2 Poptávkově orientovaná cena

Stanovení ceny na základě poptávky je založeno na požadavcích zákazníků. Při vysoké poptávce se stanoví vysoká cena a při nízké poptávce bude cena nízká, a to i v případě, že náklady na jeden výrobek budou v obou případech stejné. Jedná se tedy o cenu

stanovenou na hodnotě, kterou určitému zboží přizná zákazník. Při poptávkové tvorbě cen náklady určují cenu až v té chvíli, kdy zákazníci začnou přisuzovat výrobkům velmi malou hodnotu, při které by podnik nemusel dosáhnout plánovaný zisk. (Foret, Procházka a Urbánek, 2005, s. 103; Kožená, 2007, s. 49)

Autoři Veber a Srpová (2012, s. 720-721) a Kožená (2007, s. 51) uvádí, že tvorba cen orientovaná na poptávku využívá dva přístupy, a to stanovení cen na základě akceptované hodnoty zákazníkem a stanovení cen na základě intenzity poptávky. **Stanovení cen na základě akceptované hodnoty zákazníkem** je přístup, kdy je zapotřebí znalosti zákazníků. Názory od zákazníků podnik může zjistit na základě dotazníků, anket a jiných přístupů, nebo monitorováním hladiny cen na trhu.

**Stanovení cen na základě intenzity poptávky** neboli cenová diferenciacce. Jedná se o metodu, kdy jsou stejné výrobky na trhu prodávány za jinou cenu, a to z různých důvodů. Cenové diferenciacce jsou členěny podle: sociálních skupin zákazníků, výrobků, místa (prostoru) a času. **Sociální diferenciacce** znamená, že za stejný výrobek různá skupina zákazníků zaplatí jinou cenu, jedná se například o seniory, invalidní občany, studenty a jiné. U **výrobové diferenciacce** má základní provedení výrobku nízkou cenu, avšak pořízením doplňků či příslušenství se cena podstatně navýší. Právě nízká cena základního provedení výrobku působí pozitivně na zákaznickou psychiku. U **prostorové diferenciacce** (divadla, kina) zaplatí zákazník na různých místech jinou cenu za daný výrobek či službu. Je to způsobeno koupěschopností zákazníků. **Časová diferenciacce** je spojená se sezónním prodejem, kdy se výrobek prodává za jiné ceny v různých obdobích. Příkladem je prodej lyží a zimního oblečení, na které prodejci poskytují posezónní slevy, aby se zbavili neprodaných zásob, oproti tomu na začátku zimní sezóny bude cena těchto výrobků vyšší.

#### 4.1.3 Konkurenčně orientovaná cena

Tvorba cen na základě konkurence je založená na tom, že podnik bude prodávat stejný druh výrobků a bude za ně požadovat stejné ceny jako konkurence. Konkurenčně orientovaná cena se používá převážně při stanovení cen u nových výrobků, kde je konkurenční cena základnou pro určení ceny vlastních výrobků. V praxi podniky tuto metodu stanovení cen využívají, když se ucházejí o zakázku v konkurenčním řízení. Pro získání zakázky většinou podnik nabídne nižší cenu než konkurence, avšak cena nesmí být pod úrovní nákladů. Výhodou konkurenčních cen je motivace podniků snižovat své vlastní náklady pod úroveň konkurence. (Foret, Procházka a Urbánek, 2005, s. 103; Veber a Srpová, 2012, s. 721)

## 5 SHRNU TÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První kapitola teoretické části je zaměřena na základní pojmy, jako jsou náklady, výdaje, výnosy a příjmy.

Další kapitola se zabývá členěním nákladů. Je zde uvedeno 5 základních členění nákladů, a to druhové, účelové a kalkulační členění, členění nákladů podle závislosti na objemu výroby a členění z hlediska rozhodování. Druhové a účelové členění nákladů slouží zejména pro účely sestavování výkazu zisku a ztráty. V rámci druhového členění nákladů jsou rozlišeny prvotní a druhotné náklady. Účelové členění nákladů je rozděleno na náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení a dále jednicové a režijní náklady. Kalkulační členění nákladů se využívá převážně pro účely v kalkulačním účetnictví. Dělí se na přímé a nepřímé náklady. Členění nákladů v závislosti na objemu výroby dělí náklady podle toho, jak reagují na změny objemu výroby (fixní a variabilní náklady). Poslední částí této kapitoly je členění nákladů z hlediska rozhodování, to je ovlivněno určitými rozhodnutími. Zde jsou zmíněny náklady reálné a oportunitní, relevantní, irrelevantní a utopené.

Třetí kapitola této bakalářské práce je zaměřena na kalkulace. V první části jsou vymezeny základní pojmy v oblasti kalkulací. Dále je zmíněn kalkulační systém, jehož cílem je zajistit návaznosti kalkulací mezi sebou. Ve třetí části jsou uvedeny a vysvětleny základní kalkulační vzorce. Tyto vzorce jsou však pouze modelové, protože každý podnik používá své upravené kalkulační vzorce vzhledem k používaným nákladům. Rozlišujeme čtyři typy kalkulačních vzorců – typový a retrográdní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci. Poslední částí této kapitoly jsou kalkulační metody. Základními kalkulačními metodami jsou kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů.

Poslední kapitolou teoretické části jsou ceny a jejich tvorba. Cena je definována jako forma směnné hodnoty, která je vyjádřena penězi. Základními typy tvorby cen jsou nákladově orientované, poptávkově orientované a konkurenčně orientované ceny. Nákladová cena výrobku je taková, která by měla být vyšší než náklady na produkci výrobku. Poptávková cena se rozděluje na dva typy, a to stanovení cen na základě akceptované ceny zákazníkem a stanovení cen na základě intenzity poptávky. Stanovení cen na základě intenzity poptávky se dále dělí na sociální, výrobovou, prostorovou a časovou diferenciaci. Konkurenční cena je stanovena na základě ceny konkurenční. Konkurenčně orientované ceny se nejvíce používají v zakázkové výrobě, kdy podniky nabízejí nižší cenu zakázky oproti konkurenci.



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 PŘEDSTAVENÍ FIRMY

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. je firma sídlící v Zábřehu na Moravě. Jedná se o regionálního výrobce pekařských a cukrářských výrobků, který zásobuje svým sortimentem Zábřežsko, Šumpersko a Mohelnicko. Řadí se mezi středně velké průmyslové pekárny a cukrárny se zaměřením na řemeslnost výroby se zachováním tradičních postupů výroby (např. třístupňové vedení žitných kvasů, výroba pšeničného pečiva na základě dlouhého zrání těst apod.). Přes neustálou modernizaci strojů a zařízení se zde upřednostňují tradiční výrobní postupy, jako je ruční tvarování chlebových těst, ruční pletení vánoček, ruční výroba jemného pečiva apod. (Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh, 2014)

### 6.1 Historie firmy

Firma vznikla v roce 1991 původně jako podnikající fyzická osoba Antonín Vašíček. Pan Vašíček si pronajal budovu pekárny od restituenta a následně koupil stroje a zařízení od Severomoravských pekáren. V roce 1992 byla budova pekárny koupena od restituenta pomocí bankovního úvěru. Po koupi se začala budova opravovat. Provedla se například výměna oken, krovů, střešní krytiny, oprava fasády, topení, rozvodů vody, elektroinstalace apod. V roce 1998 se firma transformovala z podnikající fyzické osoby na právnickou osobu – společnost s ručením omezeným. Firma je od svého vzniku až dodnes rodinnou firmou.

Cílem firmy je zůstat tradičním regionálním výrobcem. V současné době má firma kolem 85 zaměstnanců a zaměřuje se na zákazníky svých vlastních osmi prodejen, na zákazníky z veřejného sektoru (např. nemocnice, MŠ, ZŠ, domovy seniorů, domovy mládeže) a na zákazníky části volného trhu. Zajímavostí je, že většina podnikových prodejen je pojmenována podle květin (např. Růže, Narcis, Kopretina, Tulipán). Firma se soustřeďuje zejména na české obchodníky a obchodní společnosti, protože nechce přistoupit na tvrdou cenovou politiku zahraničních řetězců, která ve svém důsledku vede k razantnímu snižování nákladů v oblasti receptur použitých surovin, což se negativně projeví v konečné kvalitě výrobků.

### 6.2 Základní informace firmy

**Právní forma:** Společnost s ručením omezeným

**Společníci:** Antonín Vašíček (33% obchodní podíl)

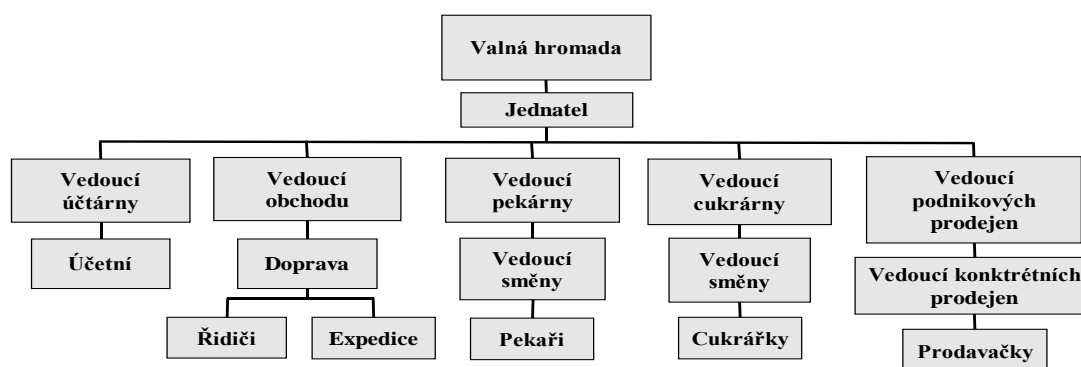
Ing. Libor Blaháček (67% obchodní podíl)

**Předmět podnikání:**

- pekařství a cukrářství
- hostinská činnost
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- výroba elektřiny
- prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin

**6.3 Organizační struktura**

Organizační struktura firmy Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. je znázorněna na obrázku 8. Vzhledem k tomu, že firma má právní formu společnost s ručením omezeným je v čele valná hromada. Statutárním orgánem firmy je jednatel, kterému jsou podřízeni všichni vedoucí jednotlivých středisek firmy. V čele střediska Účtárna je vedoucí účtárny, který má pod sebou jednotlivé účetní. Činností vedoucího obchodu je zajišťování prodeje a dopravy výrobků. Pod úsek dopravy spadají řidiči a expedice výrobků. Nadřízení pekařů jsou vedoucí směn a ti jsou podřízeni vedoucímu pekárny. V čele střediska Cukrárna je vedoucí cukrárny, ta má pod sebou vedoucí směn. Cukrářky jsou podřízeny vedoucí směny. Vedoucí podnikových prodejen je nadřízena vedoucím jednotlivých podnikových prodejen. Ty jsou nadřízenými prodavaček.



Obrázek 8 Organizační struktura firmy (interní zdroje firmy – vlastní zpracování)

**6.4 Produkty firmy**

Pekařství a cukrářství má velmi široké portfolio výrobků. Výrobky firmy se dají rozdělit do dvou hlavních skupin, a to na pekařské a cukrářské. Firma své výrobky poskytuje zákazníkům svých podnikových prodejen, nemocnicím, domovům pro seniory, mateřským

a základním školám, ale také obchodním jednotkám v rámci českého trhu. V areálu, kde firma sídlí, se nachází i jedna z osmi podnikových prodejen, kde si zákazníci mohou koupit čerstvé výrobky. (Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh, 2014)

#### 6.4.1 Pekařské produkty

Pekařské výrobky jsou rozděleny do 7 kategorií, kterými jsou chléb, běžné pečivo, vícezrné pečivo, jemné pečivo, trvanlivé pečivo, celozrné a speciální pečivo. Pekárna vyrábí více druhů chlebě jako například kváskový chléb, 100% žitný kváskový chléb, podmáslový chléb, chia chléb a další. Mezi běžné pečivo patří rohlíky, maková pletýnka, pивní rohlík, vevy apod. Do kategorie vícezrného pečiva se řadí sedlácký rohlík, sýrový angličák, sýrová bulka, lněná houska a další. Pekárna vyrábí následující jemné pečivo: koblihy s ovocnou náplní, loupáky, makovky, vánočky, žmolenkové rohlíky a mazance. Další kategorií je trvanlivé pečivo. Pod tímto pojmem si zákazník může představit slané pekařské tyčinky nebo pečivovou strouhanku. Celozrnným pečivem je celozrná špička a celozrnný kovářský rohlík. Poslední kategorií je speciální pečivo. Sem patří chia bulky a grande housky. (Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh, 2014)

#### 6.4.2 Cukrářské produkty

Cukrářské výrobky si zákazník může koupit či objednat hned z 10 kategorií, a to z trvanlivého pečiva ze šlehané hmoty, jemného pečiva ze šlehané hmoty, těst, jemného pečiva, výrobků se šlehačkovou náplní, výrobků s lehkou máslovou náplní, výrobků s tukovou náplní, výrobků s bílkovou náplní, výrobků s ostatní náplní, ostatních výrobků a dortů. K trvanlivému pečivu ze šlehané hmoty patří korpusy laskonek, korpusy jádrových rohlíčků, kokosky apod. Do kategorie jemného pečiva ze šlehané hmoty firma řadí například velikonoční beránky, korpusy na dorty či špaldovou bublaninu s jablečnou náplní. Dalšími produkty, které si zákazníci mohou koupit jsou různé druhy těst (např.: linecké, vaflové linecké, kakaové linecké či kokosové linecké těsto). Jemným pečivem v cukrářské výrobě jsou šátečky z kynutého těsta s různými náplněmi, buchty s náplněmi, jablečná či tvarohová kostka, croissant s lísko-oříškovou náplní, svatební koláče a mnoho dalších. Mezi výrobky se šlehačkovou náplní patří karamelový větrník, věneček, arašídový řez, letní řez a další. K výrobkům s lehkou máslovou náplní lze zařadit střechu, kakaovou roládu, košíček s ovocem, kokosovou roládu atd. V kategorii výrobků s tukovou náplní je roláda s náhradním sladidlem a řez s náhradním sladidlem. K výrobkům s bílkovou náplní patří listová trubička, indiánek, velikonoční kuřátko, pěnový čertík nebo sněhulák. Mezi výrobky

s ostatní náplní firma řadí špičku s tekutou náplní, pražskou kouli, linecké koláčky a další. Ostatními výrobky jsou marokánky, punčový řez a rohlíček, punčová koule, trojhránek a kokosový kmen. Poslední kategorií jsou dorty. Zákazník si může objednat z následující nabídky dortů: borůvkový, malinový, karamelový, ovocný, višňový, dětský, arašídový a špaldový dort, dále Red Velvet, Mozart dort, Harlekýn dort nebo banánový Paříž dort. (Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh, 2014)

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ STŘEDISKA CUKRÁRNA

Tato kapitola je zaměřena na analýzu nákladů střediska Cukrárna. Pro analýzu nákladů bylo zvoleno středisko Cukrárna z toho důvodu, že v dalších kapitolách budou kalkulovány právě vybrané cukrářské výrobky. Analýza nákladů bude provedena z výsledovky pro měsíc prosinec 2020. Důvodem výběru měsíce prosinec jako rozhodného období, je ta skutečnost, že dle vyjádření vedoucí cukrárny paní Ireny Kucinové je zaručena výroba kompletního sortimentu cukrárny a dochází ke všem nákladovým operacím. V úvodu kapitoly budou vyjmenovány nákladové druhy a následně bude provedena vertikální analýza těchto nákladů.

### 7.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů firma zachycuje z důvodu použití ve výkazu zisku a ztráty. V druhovém členění nákladů je patrné, jaké náklady firma používá pro svoji podnikatelskou činnost. K druhovému členění nákladů byla použita výsledovka za prosinec 2020, jak již bylo zmíněno v úvodu.

#### **Výkonová spotřeba:**

##### *Náklady vynaložené na prodané zboží*

**Spotřeba materiálu** – spotřeba surovin, spotřeba režijního materiálu, spotřeba obalového materiálu, spotřeba expedičních obalů, spotřeba pracovních oděvů a drobného majetku

**Spotřeba energie** – spotřeba plynu, spotřeba elektřiny, spotřeba vody a topení

**Služby** – opravy a udržování, cestovné, nájemné, telefonní poplatky, ostatní služby

**Osobní náklady:** mzdové náklady, zákonné sociální pojištění zaměstnanců, zákonné sociální náklady, ostatní sociální náklady

**Úpravy hodnot v provozní oblasti:** odpisy HM a NM, opravné položky

**Ostatní provozní náklady:** prodaný materiál, zákonné pojištění vozidel, ostatní daně a poplatky, jiné provozní náklady

### 7.2 Vertikální analýza nákladů

V tabulce níže je zobrazena vertikální analýza nákladů střediska Cukrárna za prosinec 2020. Vertikální analýza obsahuje náklady v korunách a jejich podíl na celkových nákladech střediska určený v procentech.

Tabulka 1 Vertikální analýza nákladů (interní zdroje firmy – vlastní zpracování)

Položka nákladů	Náklady v Kč	Podíl nákladů
Náklady celkem	1 123 428,74	100,00 %
Spotřeba surovin	262 775,35	23,39 %
Spotřeba režijního materiálu	25 846,61	2,30 %
Spotřeba obalového materiálu	7 720,04	0,69 %
Spotřeba expedičních obalů	-500,00	-0,04 %
Spotřeba pracovních oděvů a drobného majetku	6 451,94	0,57 %
Spotřeba plynu	5 023,00	0,45 %
Spotřeba elektřiny	13 501,24	1,20 %
Spotřeba vody, topení	4 915,04	0,44 %
Prodané zboží	74 505,63	6,63 %
Ostatní služby	18 630,92	1,66 %
Telefonní poplatky	803,98	0,07 %
Mzdové náklady – zaměstnanci	480 482,00	42,77 %
Zákonné sociální pojištění zaměstnanců	162 155,00	14,43 %
Zákonné sociální náklady	1 387,16	0,12 %
Ostatní sociální náklady – důchodové připojištění	4 000,00	0,36 %
Ostatní daně a poplatky	225,00	0,02 %
Prodaný materiál	38 500,00	3,43 %
Ostatní provozní náklady	15 457,83	1,38 %
Zákonné pojištění vozidel	542,00	0,05 %
Odpisy HM a NM	1 006,00	0,09 %

Na celkových nákladech střediska Cukrárna se nejvíce podílí položka mzdových nákladů, jak je z tabulky 1 zřejmé. Mzdové náklady činí 42,77 % z celkových nákladů střediska. Další větší položkou, která se podílí na celkových nákladech, je spotřeba surovin, její podíl dosahuje výše 23,39 %. Poslední položkou přesahující 10 % je zákonné sociální pojištění zaměstnanců ve výši 162 155 Kč, tzn. že se podílí na nákladech střediska 14,43 %. Položek, které se podílejí na celkových nákladech více než jedním procentem, je 6 – prodané zboží, prodaný materiál, spotřeba režijního materiálu, ostatní služby, ostatní provozní náklady, spotřeba elektřiny. Dále jsou v tabulce uvedeny položky, které se nepodílejí ani jedním procentem na celkových nákladech střediska Cukrárna. Jedná se například o spotřebu obalového materiálu (0,69 %), spotřebu pracovních oděvů a drobného majetku (0,57 %), spotřebu plynu (0,45 %), ostatní sociální náklady (0,36 %) a další.

## 8 ANALÝZA KALKULACE VÝROBKŮ

V této části jsou zobrazeny stávající kalkulace vybraných potravinářských výrobků, které firma využívá. Cílem v této kapitole je popsat a následně zhodnotit kalkulační systém. Podklady k analýze kalkulace výrobků jsou získány z interních materiálů firmy a veškeré informace jsou čerpané z konzultací s jednatelem a zároveň společníkem firmy. Hodnoty v kalkulačních listech výrobků jsou získané z interních materiálů firmy, tudíž jsou skutečné.

Firma se účetně člení na několik středisek, a to na správu, pekárnu, cukrárnu, prodejny, výrobu energie a pronájem bytů. Středisko Správa je pro firmu klasickým nákladovým střediskem, jehož náklady se musí rozpočítat pro ostatní střediska. Vzhledem k více střediskům a tím i širokému portfoliu výrobků a služeb budou pro kalkulaci použity pouze 3 vybrané výrobky ze střediska Cukrárna, a to karamelový větrník, střecha a špička s tekutou náplní. Jedná se o často prodávané cukrářské výrobky firmy, z toho důvodu byly vybrány pro analýzu kalkulace. Dalším důvodem byla žádost jednatele analyzovat právě tyto 3 výrobky.

### 8.1 Struktura kalkulačního listu výrobku

Firma používá strukturu kalkulace, která je znázorněna na obrázku 9. Na první pohled je vidět, že kalkulační list obsahuje větší množství různých položek, které se týkají výrobních procesů, jako je například výroba těsta, naplňování a dohotovení výrobků. Množství položek může budít dojem přesného vyčíslení. Firma zaznamenává jednotlivé procesy potřebné pro výrobu výrobku a přiřazuje k nim odpovídající výši nákladů za měsíční období. Měsíční kalkulace je málo přesná oproti kalkulaci za delší časové období (např. rok), protože za jeden měsíc se nemusí promítnout všechny nákladové operace, kdežto za celý rok se nákladových operací objeví daleko více.

Předmětem kalkulace výrobků je kalkulační množství (1000 ks). V hlavičce každého kalkulačního listu výrobku je zaznamenáno číslo a název výrobku, číslo a název skupiny, do které výrobek patří, číslo a název střediska a dále počet kusů. Suroviny, které jsou na výrobek použity, jsou rozděleny podle procesu, v němž do výrobku vstupují. Pro všechny kalkulační listy vybraných výrobků je společný proces výroby těsta, naplňování a dohotovení výrobků. Výrobek střecha má navíc proces rozprach, kdy do výrobku vstupuje znovu pšeničná mouka. Jednotlivé položky kalkulace jsou označeny písmeny M a V. Písmeno M znázorňuje materiál, nebo v tomto případě surovinu. Položky označeny písmenem V jsou zařazeny v procesu dohotovení, kdy se jedná o výkony, a to režie a mzdy.



Po rozdělení do jednotlivých procesů jsou zde uvedeny suroviny celkem a výkony celkem. Z těchto dvou součtů můžeme zjistit celkové přímé náklady. Firma si stanovila na každý výrobek zisk ve výši 30 %.

Ve struktuře kalkulace výrobků lze najít pouze přímé náklady. Jasně danými přímými náklady jsou suroviny. Mzdy jsou v těchto kalkulačních listech také náklady přímými, avšak musely být rozpočítány na jednotlivé druhy výrobků. Položka mzdy obsahuje mzdové náklady, zákonné sociální náklady, náklady na zákonné sociální pojištění zaměstnanců a ostatní sociální náklady (důchodové připojištění). Přímými náklady jsou dále režie, které se však musí rozpočítat na jednotlivé druhy výrobků stejně jako v případě mezd. Do položky režie jsou zařazeny náklady na spotřebu režijního materiálu, spotřebu expedičních obalů, spotřebu pracovních oděvů a drobného majetku, spotřebu plynu, elektřiny a pohonných hmot, spotřebu vody a topení, opravy a udržování, cestovné, ostatní služby, telefonní poplatky, zákonné pojištění vozidel, odpisy HM a NM a ostatní provozní náklady.

Kalkulační list výrobku				
Receptura	číslo výrobku	Název výrobku		
Skupina	číslo skupiny výrobku	Název skupiny, do které výrobek patří		
Středisko	číslo střediska	Název střediska		
Množství	počet ks	jednotky	Jedn.hmotnost:	
Typ	Výkon	Množství	Jednotková cena	Kalkulace
<b>Proces - výroba těsta</b>				
M	Surovina A			
M	Surovina B			
<b>Celkem za výrobu těsta</b>				
<b>Proces - výroba náplně</b>				
M	Surovina C			
M	Surovina D			
<b>Celkem za náplň výrobku</b>				
<b>Proces - dohotovení výrobku</b>				
M	Surovina E			
M	Surovina F			
V	Režie			
V	Mzdy			
<b>Celkem za dohotovení výrobku</b>				
Suroviny celkem				
Výkony celkem				
<b>Přímé náklady celkem</b>				
Kalkulovaný zisk 30 %				
<b>Celkem receptura (číslo výrobku)</b>				

Obrázek 9 Struktura kalkulačního listu výrobku (interní zdroje firmy – vlastní zpracování)

Z důvodu neznalosti konkrétního měsíce, kdy byly kalkulační listy výrobků vyhotoveny, a konkrétních čísel potřebných pro výpočet položky režie a mzdy jsou uvedené výpočty

pouze vysvětleny, vyčísleny budou v následující kapitole – Návrh cenové kalkulace výrobků. Klíčem k výpočtu režii a mezd jsou režie a mzdy střediska Cukrárna a dále podíl ze střediska Správa, který je vypočítán podílem obratu cukrárny na celkovém obratu firmy. Tento klíč byl stanoven po konzultaci s jednatelem a na jeho přání. Jedná se totiž o klíč, který se nejvíce hodí pro tuto firmu.

Náklady na jednotlivé suroviny na 1000 ks výrobků jsou vypočítány vynásobením množství s jednotkovou cenou. Tento výpočet je jasný a jednoduchý. Složitější je to však u režie a mezd. Režie je vypočítána pomocí měsíčního obratu střediska Cukrárna, měsíčního obratu za celou firmu a podílu z celkových nákladů střediska Správa. Nejdříve se vypočítá, jaký podíl má obrat střediska Cukrárna na celkovém obratu firmy, a to:

$$\text{Podíl obratu střediska Cukrárna} = (\text{Obrat střediska Cukrárna} / \text{Obrat firmy}) * 100$$

[%]

Následně se musí vypočítat náklady na provoz cukrárny připadající ze střediska Správa, které jsou dány stejným procentuálním podílem, jako obrat cukrárny z celkového obratu firmy. Tímto procentuálním podílem se vynásobí celkové náklady správy firmy. Tento výpočet je následující:

$$\text{Náklady na provoz cukrárny ze střediska Správa} = (\text{Celkové náklady střediska Správa} * \text{Podíl obratu střediska Cukrárna}) / 100 \text{ [Kč]}$$

Celková režie střediska Cukrárna se vypočítá součtem jeho režijních nákladů a podílu z celkových nákladů střediska Správa. Vypočítaná celková režie se následně musí rozpočítat na jednotlivé vybrané výrobky. K výpočtu režie na 1000 ks jednotlivých výrobků musí být známy měsíční tržby daného výrobku, měsíční tržby střediska Cukrárna a celková režie střediska Cukrárna. Nyní se vypočítá podíl měsíčních tržeb jednotlivých výrobků na celkových tržbách cukrárny, a to:

$$\text{Podíl tržeb výrobku} = (\text{Měsíční tržby výrobku} / \text{Měsíční celkové tržby}) * 100 \text{ [%]}$$

Dále se určí režie na celkový vyrobený počet daných výrobků následujícím způsobem:

$$\text{Režie na vyrobené výrobky} = (\text{Podíl tržeb výrobku} * \text{Celková režie}) / 100 \text{ [Kč]}$$

Režie na 1 ks výrobku se vypočítá podílem režie na vyrobené výrobky a celkovým počtem vyrobeného výrobku. Režii na 1000 ks daného výrobku získáme vynásobením režie na 1 kus a tisícem.

Celkové mzdy střediska Cukrárna se vypočítají sečtením jeho mzdových nákladů, zákonného sociálního pojištění zaměstnanců, zákonných sociálních nákladů a ostatních sociálních nákladů. Celkové mzdy se stejně jako režie musí rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomuto výpočtu je zapotřebí znát celkové měsíční mzdy střediska Cukrárna a celkový měsíční počet vyrobených výrobků. První krok je stejný jako u výpočtu režii, a to výpočet podílu tržeb výrobku. Dále je potřebné zjistit kolik mezd připadá na celkový počet jednotlivých výrobků, postup je následující:

$$\text{Mzdy na výrobky} = (\text{Podíl tržeb výrobků} * \text{Celkové měsíční mzdy střediska Cukrárna}) / 100 \text{ [Kč]}$$

Po výpočtu mezd na celkový počet vyrobených jednotlivých výrobků je možné zjistit mzdy na jeden kus daného výrobku tak, že se mzdy na výrobky vydělí počtem vyrobených výrobků. Následně se vypočítají mzdy připadající na 1000 ks jednotlivých výrobků.

Celkové náklady na suroviny jsou součtem surovin v jednotlivých procesech. Položka výkon celkem je součtem režie a mezd. Přímé náklady se vypočítají následovně:

$$\text{Přímé náklady celkem} = \sum \text{Suroviny} + \sum \text{Výkony [Kč]}$$

Zisková přírážka neboli kalkulovaný zisk ve výši 30 % se vypočítá z celkových přímých nákladů. Po sečtení celkových přímých nákladů a vypočítané ziskové přírážky se získá celková cena výrobku.

## 8.2 Karamelový větrník

Karamelový větrník je zákusek o hmotnosti 100 g. Skládá se z korpusu, náplně a na horní část korpusu se potahuje fondánová poleva. Ilustrační obrázek karamelového větrníku je v příloze č. 1 na prvním obrázku.

### Technologický postup

Prvním krokem je příprava směsi na pálenou hmotu, která se míchá v kotli velkou kotvou 3 minuty při rychlosti 1 a následně 7 minut při rychlosti 2. Trezírovacím sáčkem se nastříkají větrníky na plech, který byl předtím vyložený pečicím papírem. Větrníky se před upečením nechají cca 15 minut odležet.

**Příprava náplně:** Karamel – cukr krupice se nechá pomalu roztavit v hrnci. Do roztaveného cukru se pomalu nalije živočišná šlehačka a vše se za stálého míchání rozmíchá do hladka a nechá vychladit. Šlehačková náplň – rostlinná šlehačka se ušlehá v kotli tak, aby byla

hustá. Do ušlehané hmoty se přidá živočišná šlehačka s karbomexem a vše se důkladně vyšlehá. Vanilkový krém – na vanilkový krém se svaří voda s cukrem, vanilkovým cukrem a mlékem, ve zbývající vodě se rozmíchá krémový prášek. Jakmile se voda začne vařit, nalije se do ní rozmíchaný krémový prášek a provaří. Po krátkém provaření se dá do stroje na vychlazení.

**Dohotovení výrobku:** Pro dohotovení se ještě připraví fondánová poleva – ta se rozpustí v hrnci, aby byla v tekutém stavu. Do rozpuštěného fondánu se vmíchá požadované množství kuléru, který se připraví roztavením a přepálením cukru do tmava a rozředěním vodou.

Po upečení a následném vychlazení se korpusy větrníků podélně rozkrojí. Na spodní část korpusu se nastříká trezírovacím sáčkem žloutková šlehačka, která je připravená jemným smícháním vanilkového krému a šlehačkové náplně. Na povrch šlehačky se nastříká trezírovacím sáčkem karamelová šlehačka, která vznikla smícháním karamelu a šlehačkové náplně. Horní část korpusu větrníku se potáhne fondánovou polevou. Následně je horní část přiklopena na povrch karamelové šlehačky a zlehka přitlačena.

Z kalkulačního listu karamelového větrníku (obrázek 10) je patrné, že režie na 1000 kusů výrobků činily 2 641,08 Kč a mzdy byly ve výši 7 101,40 Kč. Celkové suroviny na tisíc kusů karamelového větrníku jsou vypočítány:  $2\,376,00 + 2\,680,88 + 567,75 = 5\,624,63$  Kč.

Výkony celkem jsou součtem režijních nákladů a mezd na 1000 ks větrníků. Přímé náklady celkem vypočítáme sečtením surovin celkem a celkových výkonů. Postup pro výpočet kalkulovaného zisku je následující:  $15\,367,11 * 0,30 = 4\,610,13$  Kč.

Sečtením celkových přímých nákladů a kalkulovaného zisku se získá cena 1000 ks větrníků. Cena za 1000 ks větrníků je 19 977,25 Kč, když by se tato částka přepočítala na 1 ks, získá se cena 19,98 Kč. Ve skutečnosti firma větrníky prodává za 17,31 Kč/ks, tzn. ziskovou přírážku pouze 12,62 %. Nižší prodejní cena je způsobena vlivem konkurence.

Kalkulační list výrobku						
Receptura	3303	<b>Karamelový větrník 100g</b>				
Skupina	305	Cukrářský výrobek s náplní šlehačkovou				
Středisko	300	Cukrárna				
Množství	1 000	ks	Jedn.hmotnost: 100g			
Typ	Výkon	Surovina:			Jednotková cena	Kalkulace
		Výkon:	Jednot.čas	Opakování		
<b>Těsto</b>						
M	BRAND 100 – pálená hmota			24,000	99,00	2 376,00
M	Voda			364,000	0,00	0,00
<b>Celkem těsto</b>						2 376,00
<b>Náplň</b>						
M	Cukr krupice – bílý			1,994	12,50	24,93
M	Cukr krupice – bílý			1,723	12,50	21,54
M	Krémový prášek			2,187	28,90	63,20
M	Šlehačka			7,600	80,00	608,00
M	Šlehačka			1,277	80,00	102,16
M	Šlehačka			16,040	80,00	1 283,20
M	Šlehačka – rostlinná			2,900	34,00	98,60
M	Šlehačka – rostlinná			6,110	34,00	207,74
M	MILK AKTIVE/LARGO – sušené mléko odstř.			1,225	45,00	55,13
M	Vanilínový cukr			0,350	18,50	6,48
M	Smetafix – Dr.Oetker			1,000	116,62	116,62
M	Smetafix – Dr.Oetker			0,800	116,62	93,30
M	Voda			12,250	0,00	0,00
<b>Celkem náplň</b>						2 680,88
<b>Dohotovení</b>						
M	Cukr krupice – bílý			0,060	12,50	0,75
M	FONDAN 20 – fondánová hmota			30,000	18,90	567,00
M	Voda			1,140	0,00	0,00
V	Režie				2 641,08	2 641,08
V	Mzdy				7 101,40	7 101,40
<b>Celkem dohotovení</b>						10 310,23
Suroviny celkem						5 624,63
Výkony celkem						9 742,48
<b>Přímé náklady celkem</b>						<b>15 367,11</b>
Kalkulovaný zisk 30 %						4 610,13
<b>Celkem receptura 3303</b>						<b>19 977,25</b>

Obrázek 10 Kalkulační list – karamelový větrník (interní zdroje firmy – vlastní zpracování)

### 8.3 Střecha

Střecha je dalším ze zákusků firmy. Střecha má 60 g. Skládá se ze světlých a tmavých korpusů doplněné sekanou ovocnou směsí s máslovým krémem. Ilustrační obrázek střechy je zobrazen v příloze č. 1 na prostředním obrázku.

#### Technologický postup

Veškeré suroviny potřebné na přípravu světlých korpusů se šlehají ve šlehačím stroji při rychlosti 3 po dobu 8 minut. Na závěr se vmíchá kakao na tmavé pláty korpusů. Z připravené hmoty se roztírají pláty na plátovacím stroji. Korpusy se nechají upéct.

**Příprava náplně:** Máslová náplň – ve studené vodě se důkladně rozmíchá neomix cca 10 minut, poté se přidá máslo, senna crême a nechá se nahřát. Vše se důkladně našlehá do hladka. Na závěr se do náplně vmíchá drobně nasekané proslazené ovoce.

**Dohotovení výrobku:** Dva pláty kakaového a dva pláty světlého korpusu se zarovnají odříznutím a skládají střídavě na sebe. Pláty se naplní krémem stejnoměrně. Po ztuhnutí se nakrájí na šest pásů, které se dále rozkrojí šikmo, a to z rohu do rohu. Vzniknou trojhránky, které se delší základnou slepí krémem do tvaru stříšky a položí na kakaové pláty potřené krémem. Jednotlivé pásy stříšek se odříznou od spodního plátu a potáhnou tmavou cukrářskou polevou. Jakmile poleva ztuhne nakrájí se na kusy požadované hmotnosti.

V příloze č. 2 je znázorněn kalkulační list střechy. Procesy u výrobku střecha jsou stejné jako u výrobku větrník, avšak u střechy je navíc výrobní proces rozprach. Celkové suroviny jsou ve výši 3 360,79 Kč (= 765,32 + 2 110,96 + 393,71 + 88,31 + 2,50). Režie na 1000 kusů střechy činí 2 161,90 Kč. Mzdové náklady na 1000 ks střechy jsou ve výši 5 812,98 Kč.

Po získání celkových surovin a celkových výkonů je možné vypočítat přímé náklady, a to součtem těchto dvou položek. Přímé náklady na 1000 ks střechy dosahují částky 11 335,67 Kč. Kalkulovaný zisk je ve výši 30 % z přímých nákladů, tj. 3 400,70 Kč na tisíc kusů výrobků. Celková prodejní cena 1000 ks střechy je tedy 14 736,38 Kč. Cena za jeden kus střechy činí 14,74 Kč. Skutečná prodejní cena střechy je 14,14 Kč, znamená to tedy, že se výrobek prodává o něco méně, než je kalkulováno. Zisková přírážka ve skutečnosti činí 24,69 %. V tomto případě je snížení ceny opět způsobeno konkurenčními cenami.

## 8.4 Špička s tekutou náplní

Špička s tekutou náplní patří do výrobků s ostatní náplní. Je složena z bufleru (spodní část špičky), tukové náplně, koňakového krému a cukrářské polevy. V příloze č. 1 na posledním obrázku je znázorněna špička s tekutou náplní.

### Technologický postup

Prvním krokem je příprava buflerů. Bílky s cukrem se ušlehají v jednom kotli. Ve druhém kotli se smíchají žloutky s trochou mouky. Do druhého kotle se dále přidají ušlehané bílky a postupně se vmíchává mouka se škrobem. Tato ušlehaná hmota se pomocí trezírovacího sáčku stříká na plechy, které jsou vyložené pečicím papírem. Dále se buflery nechají péct.

**Výroba náplní:** V kotli se rozmíchá 100% margarín a nechá se zahřát. Přidá se stolní margarín a promíchá se, jako poslední se přidá bolero. Vše se musí dobře vyšlehat a zahřát. Tekutý koňakový krém – nechá se převařit voda a do ní se přidá fondán. Po vychladnutí se přidá topmix a vše se nechá vyšlehat tak, aby vznikl hladký polotekutý krém, který se dochutí rumem.

**Dohotovení výrobku:** Na oblou stranu buflerů se nastříká speciálním nástavcem tuková náplň do tvaru špičky. Při této činnosti vznikne dutina, která se následně vyplní tekutým koňakovým krémem a uzavře se nastříknutím tukové náplně. Jakmile vše ztuhne, povrch špičky se potáhne tmavou cukrářskou polevou.

Kalkulační list špičky s tekutou náplní je zobrazen v příloze č. 3. Tento list má stejnou strukturu výrobních procesů, jako bylo v případě karamelového větrníku, a to výroba těsta, naplnění výrobků a dohotovení výrobků.

Náklady na suroviny pro zhotovení těsta na 1000 ks špiček s tekutou náplní jsou 516,80 Kč. Po sečtení jednotlivých surovin při procesu naplňování výrobků činí celkové náklady na náplň 1 943,34 Kč. V procesu dohotovení jsou náklady na suroviny ve výši 366,30 Kč. Po sečtení nákladů v jednotlivých procesech získáme celkové náklady na suroviny, a to 2 826,45 Kč.

Režie na 1000 ks špičky s tekutou náplní činí 1 753,46 Kč, postup výpočtu je zaznamenán výše. Mzdy uvedené v kalkulačním listu špičky s tekutou náplní (viz příloha č. 3) jsou 4 714,75 Kč.

Celkové výkony pro zhotovení špiček jsou ve výši 6 468,21 Kč. Celkové přímé náklady se pohybují ve výši 9 294,66 Kč. Z přímých nákladů se vypočítá zisk ve výši 30 %, a to:  $9\,294,66 \cdot 0,30 = 2\,788,40$  Kč. Výsledná cena pro 1000 ks špiček s tekutou náplní je 12 083,05 Kč. Pro jeden kus výrobku je cena 12,08 Kč. Firma špičky s tekutou náplní prodává za 11,61 Kč, ve výsledku má tedy zisk ve výši 24,97 %. Nižší prodejní cena je nastavena z důvodu konkurenčních cen.

## 8.5 Zhodnocení kalkulačního systému

Firma ve svých kalkulačních listech výrobků rozděluje náklady na jednotlivé výrobní operace. Jedná se zejména o zhotovení těsta, vyrobení náplně, dohotovení výrobku a u některých i rozprach. Firma zaznamenává jednotlivé položky podrobně podle již zmíněných procesů a vyčísluje k nim náklady v dané výši. Všechny položky v kalkulačních listech jsou přímými náklady, což by se mohlo upravit, aby přímými náklady byly pouze suroviny, protože ty se dají přímo přiřadit na kalkulační množství. Nepřímými náklady by mohly být režie a mzdy. Tyto náklady jsou totiž společné pro celé středisko Cukrárna a k účelu kalkulace se musí rozpočítat právě na 1000 ks jednotlivých druhů výrobků. Všechny výrobky mají kalkulovaný zisk ve výši 30 %, avšak skutečný zisk je nižší

(12-15 %), protože firma nestanovuje cenu jen na základě kalkulace, ale i na základě konkurence. U všech vybraných výrobků je proto skutečná prodejní cena nižší a u jiných výrobků třeba i vyšší, a to vše v rámci konkurenceschopnosti firmy. S ohledem na toto zjištění by se mohl kalkulovaný zisk snížit. V kalkulačních listech je uvedeno více položek se stejnou surovinou v rámci jedné výrobní operace, je to způsobeno softwarem, který kalkulační listy vytváří. V návrhu kalkulací výrobků bude doporučeno sloučení stejných surovin do jedné položky z důvodu lepší přehlednosti.



## 9 NÁVRH CENOVÉ KALKULACE VÝROBKŮ

Tato kapitola je zaměřena na návrh cenové kalkulace vybraných výrobků. Kalkulace výrobků jsou stanoveny podle údajů za měsíc prosinec 2020. Vybrané výrobky jsou stejné jako v kapitole předchozí, a to karamelový větrník, střecha a špička s tekutou náplní. Při navrhování cenové kalkulace výrobků se vycházelo z interních materiálů firmy, zejména z výsledovky střediska Cukrárna, Správa a výsledovky za celou firmu. Dále jsou použity údaje ohledně surovin z kalkulačních listů výrobků. Množství a jednotková cena jednotlivých surovin zůstala zachována. V návrhu jsou pouze sloučeny stejné položky surovin do jedné pro lepší přehlednost. Návrh cenové kalkulace výrobků je aktualizovaný v oblasti režii a mezd, proto je návrh kalkulace zaměřen na zpřesnění režijních a mzdových nákladů. Do návrhu kalkulace je zařazeno i rozdělení na přímé a nepřímé náklady. Dalším návrhem je snížení kalkulovaného zisku. Průměr skutečných zisků vybraných výrobků vychází na 20,76 %, proto je v kalkulačních listech použit zisk ve výši 20 %. Tato výše je stanovena z důvodu vyšších celkových nákladů, které jsou způsobeny předpokládaným růstem mezd.

V příloze č. 4 je zobrazen návrh, jak by mohl vypadat kalkulační list výrobku. Jedná se především o úpravu v rozdělení přímých a nepřímých nákladů. Přímými náklady jsou suroviny a náklady nepřímými jsou mzdy a režie, které byly doposud řazené k přímým nákladům. V návrhu je také počítáno s nižším kalkulovaným ziskem. Z důvodu stejné či podobné struktury kalkulačních listů výrobků jsou všechny navrhované kalkulační listy výrobků uvedeny v přílohách této práce (příloha č. 4 – příloha č. 7).

### 9.1 Postupy výpočtů

Pro všechny výrobky budou celkové režijní a mzdové náklady vypočítány stejným způsobem. K výpočtu celkových režijních nákladů je potřebné znát: celkový obrat firmy za měsíc prosinec 2020, obrat střediska Cukrárna a celkové náklady střediska Správa za měsíc prosinec 2020. Obrat firmy je 8 082 116, 82 Kč. Obrat střediska Cukrárna činí 1 098 980,49 Kč a celkové náklady střediska Správa činí 495 340,80 Kč. Prvním krokem je určit, jaký podíl má obrat cukrárny na celkovém obratu firmy, postup je následující:  $(1\,098\,980,49 / 8\,082\,116,82) * 100 = 13,60 \%$ . Středisko Správa je typickým nákladovým střediskem, jehož náklady se rozdělují do ostatních středisek firmy, proto na středisko Cukrárna připadají náklady ze správy ve výši 67 354,86 Kč. Tato hodnota byla získána pomocí součinu celkových nákladů střediska Správa a podílu cukrárny 13,60 %. Nyní

se sečtou režijní náklady pro středisko Cukrárna. Tyto režijní náklady zahrnují spotřebu režijního materiálu a expedičních obalů, spotřebu plynu, elektřiny, pohonných hmot, vody a topení, opravy a udržování, cestovné, ostatní služby, telefonní poplatky, ostatní provozní náklady, zákonné pojištění vozidel a odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku. Režijní náklady střediska Cukrárna po sečtení činí 92 178,56 Kč. Postup výpočtu celkových režijních nákladů střediska Cukrárna je následující:  $67\,354,86 + 92\,178,56 = 159\,533,42$  Kč. Tato výše režijních nákladů se přímo rozdělí pro dané výrobky. K výpočtu režii na dané výrobky je potřeba znát tržby střediska Cukrárna za všechny vyrobené výrobky v prosinci 2020, které jsou ve výši 1 063 252,68 Kč, a dále hodnoty uvedené v tabulce níže. V tabulce jsou také uvedeny výpočty pro zjištění režie na 1000 ks jednotlivých výrobků.

Tabulka 2 Režie na 1000 ks výrobků (vlastní zpracování)

	<b>Karamelový větrník</b>	<b>Střecha</b>	<b>Špička s tekutou náplní</b>
<b>Počet vyrobených kusů [ks]</b>	3 185	666	2 077
<b>Tržby za výrobky [Kč]</b>	55 132,35	9 417,24	24 113,97
<b>Výpočet podílu tržeb výrobků</b>	$(55\,132,35 / 1\,063\,252,68) * 100$	$(9\,417,24 / 1\,063\,252,68) * 100$	$(24\,113,97 / 1\,063\,252,68) * 100$
<b>Podíl tržeb výrobků na tržbách cukrárny [%]</b>	5,19	0,89	2,27
<b>Výpočet režie na výrobky</b>	$(5,19 * 159\,533,42) / 100$	$(0,89 * 159\,533,42) / 100$	$(2,27 * 159\,533,42) / 100$
<b>Režie na výrobky [Kč]</b>	8 272,21	1 412,99	3 618,13
<b>Výpočet režie na 1 ks</b>	$8\,272,21 / 3\,185$	$1\,412,99 / 666$	$3\,618,13 / 2\,077$
<b>Režie na 1 ks výrobku [Kč]</b>	2,5972	2,1216	1,7420
<b>Režie na 1000 ks výrobku [Kč]</b>	2 597,24	2 121,61	1 742,00

Výpočet celkových mzdových nákladů střediska Cukrárna je o něco jednodušší, protože se jedná pouze o součet osobních nákladů. Mzdové náklady jsou ve výši 480 482,00 Kč. Zákonné sociální pojištění zaměstnanců činí 162 155,00 Kč. Zákonné sociální náklady jsou 1 387,16 Kč a ostatní sociální náklady činí 4 000 Kč. Celkové mzdové náklady na středisko Cukrárna jsou tedy ve výši 648 024,16 Kč. Tyto mzdy se pro jednotlivé výrobky musí dále rozdělit, postup výpočtu je uveden v tabulce 3.

Tabulka 3 Mzdy na 1000 ks výrobků (vlastní zpracování)

	Karamelový větrník	Střecha	Špička s tekutou náplní
Počet vyrobených kusů [ks]	3 185	666	2 077
Tržby za výrobky [Kč]	55 132,35	9 417,24	24 113,97
Výpočet podílu tržeb výrobků	$(55\,132,35 / 1\,063\,252,68) * 100$	$(9\,417,24 / 1\,063\,252,68) * 100$	$(24\,113,97 / 1\,063\,252,68) * 100$
Podíl tržeb výrobků na tržbách cukrárny [%]	5,19	0,89	2,27
Výpočet mezd na výrobky	$(5,19 * 648\,024,16) / 100$	$(0,89 * 648\,024,16) / 100$	$(2,27 * 648\,024,16) / 100$
Mzdy na výrobky [Kč]	33 601,70	5 739,56	14 696,82
Výpočet mezd na 1 ks	$33\,601,70 / 3185$	$5\,739,56 / 666$	$14\,696,82 / 2\,077$
Mzdy na 1 ks výrobku [Kč]	10,5400	8,6180	7,0760
Mzdy na 1000 ks výrobku [Kč]	10 549,98	8 617,95	7 075,99

## 9.2 Karamelový větrník

Návrh kalkulačního listu karamelového větrníku nebyl ohledně jednotlivých operací změněn, stále jsou zde zobrazeny tři výrobní operace – výroba těsta, výroba náplně a dohotovení výrobku (viz příloha č. 5). Celkové náklady na suroviny jsou po jejich sečtení v jednotlivých procesech ve výši 5 624,63 Kč, tato částka tedy představuje i výši přímých nákladů. Výkony celkem činí 13 147,22 Kč, jak lze vidět v příloze č. 5. Celkové náklady na 1000 ks karamelového větrníku jsou 18 771,85 Kč. Kalkulovaný zisk ve výši 20 % z celkových nákladů je 3 754,37 Kč. Cena za 1000 ks karamelového větrníku je vypočítaná následovně:  $18\,771,85 + 3\,754,37 = 22\,526,22$  Kč. Po přepočítání vyjde cena 22,53 Kč na jeden kus karamelového větrníku.

## 9.3 Střecha

V příloze č. 6 je zobrazen návrh kalkulačního listu, na kterém jsou znázorněny hodnoty zmíněné v této podkapitole. Náklady na suroviny pro zhotovení těsta jsou 765,32 Kč, suroviny na náplň stojí 2 110,96 Kč, náklady na suroviny při operaci dohotovení jsou ve výši 482,02 Kč a na rozprach vychází suroviny ve výši 2,50 Kč. Po sečtení vyjdou celkové suroviny na 1000 ks střechy ve výši 3 360,79 Kč. Celkové výkony na 1000 ks střechy činí 10 739,56 Kč, tzn. nepřímé náklady jsou ve stejné výši. Celkovými náklady 1000 ks střechy

je částka 14 100,35 Kč. Kalkulovaný zisk je následující:  $14\,100,35 \cdot 0,20 = 2\,820,07$  Kč. Výsledná cena 1000 ks střechy je 16 920,43 Kč, jak je vidět v příloze č. 6. Na jednu střechu tedy vychází prodejní cena 16,92 Kč.

#### 9.4 Špička s tekutou náplní

Výroba špiček má podle kalkulačního listu tři operace, a to zhotovení těsta, vyrobení náplně a dohotovení (viz příloha č. 7). Náklady na suroviny při zhotovení těsta jsou 516,80 Kč, suroviny na náplň jsou 1 943,34 Kč a dohotovení stojí 366,30 Kč. Celkové náklady na suroviny na 1000 ks špičky s tekutou náplní tedy činí 2 826,45 Kč. Přímé náklady jsou ve výši 2 826,45 Kč a nepřímé náklady jsou následující:  $7\,075,99 + 1\,742,00 = 8\,817,99$  Kč. Celkové náklady na špičky s tekutou náplní činí 11 644,44 Kč. Kalkulovaný zisk 20 % z celkových nákladů činí 2 328,89 Kč. Cena za 1000 ks špičky s tekutou náplní je tedy 13 973,32 Kč. Po přepočítání na jeden kus špičky vyjde cena 13,97 Kč.

#### 9.5 Shrnutí návrhu kalkulace výrobků

V tabulce 4 je uvedeno srovnání původních hodnot v kalkulačních listech výrobků s hodnotami navrženými.

Tabulka 4 Srovnání výsledků kalkulačních položek (vlastní zpracování)

Na 1000 ks výrobků	Karamelový větrník	Střecha	Špička s tekutou náplní
<b>Původní režie</b>	2 641,08 Kč	2 161,90 Kč	1 753,46 Kč
<b>Nová režie</b>	2 597,24 Kč	2 121,61 Kč	1 742,00 Kč
<b>Původní mzdy</b>	7 101,40 Kč	5 812,98 Kč	4 714,75 Kč
<b>Nové mzdy</b>	10 549,98 Kč	8 617,95 Kč	7 075,99 Kč
<b>Původní celkové náklady</b>	15 367,11 Kč	11 335,67 Kč	9 294,66 Kč
<b>Nové celkové náklady</b>	18 771,85 Kč	14 100,35 Kč	11 644,44 Kč
<b>Původní kalkulovaný zisk 30 %</b>	4 610,13 Kč	3 400,70 Kč	2 788,40 Kč
<b>Nový kalkulovaný zisk 20 %</b>	3 754,37 Kč	2 820,07 Kč	2 328,89 Kč
<b>Původní cena výrobků</b>	19 977,25 Kč	14 736,38 Kč	12 083,05 Kč
<b>Nová cena výrobků</b>	22 526,22 Kč	16 920,43 Kč	13 973,32 Kč

Původní kalkulace na 1000 ks karamelového větrníku vyšla 19 977,25 Kč, je tedy zřejmé, že cena vzrostla o 2 548,97 Kč. Zvýšení ceny nejzásadněji zapříčinilo zvýšení celkových výkonů, zejména mezd. V položce režijních nákladů naopak došlo k mírnému poklesu, a to o 43,84 Kč.

Mzdy na 1000 ks střechy se ve srovnání s původní kalkulací zvýšily o 2 804,97 Kč. Režie se snížila o 40,29 Kč. Celková cena na 1000 ks střechy se tedy zvýšila o 2 184,05 Kč, jak lze vidět v tabulce 4 výše.

V návrhu kalkulačního listu špičky s tekutou náplní v příloze č. 7 je zobrazena nově upravená kalkulace, která vyšla 13 973,32 Kč, tj. o 1 890,27 Kč více oproti kalkulaci původní. Za nárůstem nákladů stojí zvýšení mezd o 2 361,24 Kč. Režijní náklady se ve srovnání s původní kalkulací nepatrně snížily, a to o 11,46 Kč.

Ve výsledku je tedy zřejmé, že u všech výrobků došlo ke zvýšení nákladů. Hlavní příčinou tohoto navýšení je zvyšování mezd, jak bylo již v úvodu této kapitoly zmíněno. Z důvodu navýšení mezd a udržení konkurenceschopnosti firmy na trhu byl snížen kalkulovaný zisk na 20 %. S navýšením kalkulované ceny jednatel firmy počítal již na začátku. Další příčinou zvýšení cen je neaktualizování položek režii a mezd v kalkulačních listech výrobků. Tyto aktualizace firma provádí jednou za rok, z důvodu časové náročnosti. Aktualizace režii a mezd probíhá pomocí tzv. indexace, kdy se porovnají mezi sebou výsledky za daný rok s výsledky za rok předchozí. Pravidelně aktualizovány jsou pouze položky surovin, které jsou aktualizovány v okamžiku jejich převzetí do skladu. Aktualizace surovin je časově nenáročná, protože ji provádí software.

Firma může své výrobky zdražit, avšak bylo by dobré ke zdraženým výrobkům poskytnout zákazníkům například kávu nebo čaj zdarma v podnikových prodejnách. Tento krok by mohl vést nejen k udržení si stávajících zákazníků, ale i k přilákání nových potenciálních zákazníků. U karamelového větrníku by se jednalo o zvýšení ceny o 2,55 Kč (22,53 Kč/ks), střecha by se musela prodávat za 16,92 Kč (zvýšení o 2,18 Kč) a u špičky s tekutou náplní by se cena musela zvýšit o 1,89 Kč, a to na 13,97 Kč/ks.

Pokud by firma zdražením výrobků zaznamenala úbytek svých zákazníků, musela by snížit náklady. První přichází v úvahu snížení mezd, ale to není dobré řešení z toho důvodu, že by zaměstnanci mohli začít postupně odcházet. Dalším řešením by bylo snížit režijní náklady. Například začít více šetřit s elektrickou energií nebo vybrat levnějšího poskytovatele pojištění vozidel.

## 10 SHRNU TÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A NÁVRH DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Firma Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. se sídlem v Zábřehu na Moravě je střední průmyslová firma, jejímž zaměřením je řemeslnost výroby se zachováním tradičních postupů výroby. Od svého vzniku až dodnes je ve vlastnictví jedné rodiny. Firma vyrábí pekařské a cukrářské výrobky. Pekařskými výrobky jsou různé druhy chlebů, běžné pečivo jako například rohlíky, celozrnné pečivo, jemné pečivo a další. Firma prodává i celou řadu cukrářských výrobků od jemného pečiva přes zákusky až po dorty. Kromě zmíněných dvou středisek Cukrárna a Pekárna se firma dále dělí na středisko Správa, prodejny, výrobu energie a pronájem bytů.

V další kapitole praktické části jsou analyzovány náklady střediska Cukrárna za měsíc prosinec 2020. Cukrárna je pro analýzu zvolena na základě žádosti jednatele firmy, a proto jsou analyzovány pouze vybrané cukrářské výrobky. Firma využívá k účelům pro sestavení výkazu zisku a ztráty druhové členění nákladů. Dále je provedena vertikální analýza nákladů střediska Cukrárna, aby se zjistilo, která položka z uvedených nákladových druhů se nejvíce podílí na nákladech cukrárny. Nejvyššími 3 položkami na základě vertikální analýzy jsou mzdové náklady, které se podílí 42,77 % na celkových nákladech. Dále se jedná o náklady na suroviny, jejichž podíl je 23,29 % a třetí položkou je zákonné sociální a zdravotní pojištění, které tvoří 14,43 % celkových nákladů cukrárny. Více jak polovinu celkových nákladů tvoří osobní náklady. V této oblasti se však moc ušetřit nedá, protože by firma musela propustit část zaměstnanců, nebo snížit jejich mzdy. Ve skutečnosti jsou však tyto varianty nepřijatelné. Jedním z návrhů by mohlo být snížení surovinových nákladů. Tato možnost má opět svoji negativní stránku, a to v kvalitě surovin. Každá potravinářská surovina totiž musí splňovat určité atesty. Další možností je snížení nákladové položky spotřeba plynu (0,45 %). Náklady na plyn by se mohly snížit změnou dodavatele, který by byl levnější než stávající. Podobný návrh by byl možný i v případě elektřiny, kde by firma mohla spotřebovávat více elektřiny ze svých vlastních zdrojů, případně se poohlédnout po levnějším dodavateli.

Další kapitola bakalářské práce je zaměřena na analýzu kalkulací vybraných výrobků firmy. Pro kalkulační analýzu byly zvoleny 3 cukrářské výrobky – karamelový větrník, střecha a špička s tekutou náplní. Tyto výrobky byly vybrány po konzultaci s jednatelem firmy. Jednotlivé kalkulační listy jsou podrobně zpracovány. Suroviny potřebné na jednotlivé

výrobky jsou v listech roztrženy podle výrobních operací. To je velká výhoda, avšak nevýhodou v přehlednosti kalkulačních listů výrobků je rozdělení stejných surovin do více položek dle výrobního postupu. Všechny položky v kalkulačních listech výrobků jsou přímými náklady, ať už se jedná o suroviny či režijní a mzdové náklady. Pro zpřehlednění byly náklady v návrhu rozděleny na přímé a nepřímé. Do budoucna by se daly především režie dále rozdělit z hlediska reagování na změny v objemu výroby na fixní a variabilní. Firma si na každý výrobek kalkuluje zisk ve výši 30 %, což je docela vysoké procento, přitom ve skutečnosti mají na prodáváných výrobcích nižší zisk oproti kalkulovanému. Je to způsobeno tím, že firma určuje cenu nejen na základě kalkulací, ale i na základě konkurence. Kalkulační listy výrobků jsou sestavovány na kalkulační množství 1000 kusů. Kdyby byly listy sestavovány na kalkulační jednici, hodnoty u surovin by vycházely příliš malé.

V další kapitole praktické části jsou přepočítány a aktualizovány kalkulační listy vybraných výrobků. V listech je pozmeněna struktura přímých nákladů. Náklady jsou rozděleny na přímé a nepřímé. Do přímých nákladů jsou zařazeny pouze suroviny, protože ty se dají přímo přiřadit danému výrobku. Nepřímými náklady jsou režie a mzdy, které se daným druhům výrobků musí rozpočítat. Klíčem pro rozpočítání režii a mezd jsou režie a mzdy střediska Cukrárna a podíl ze střediska Správa vypočítaný pomocí podílu obratu cukrárna na celkovém obratu firmy. Tento klíč byl zvolen po dohodě s jednatelem firmy. Aktualizované ceny se u všech vybraných výrobků zvýšily, s čímž jednatel počítal. Jedná se převážně o zvýšení nákladů v položce mzdy. Pro potřeby kalkulací se vychází z údajů pro měsíc prosinec 2020. Počítalo-li by se s údaji za jiný měsíc letošního roku, byly by kalkulované ceny ještě vyšší, z důvodu zvýšení nákladů na suroviny i režii. V režijních nákladech by byly dražší například náklady na opravy a udržování atd. V původních kalkulačních listech byla použita zisková přírážka ve výši 30 %, ta je však v nových kalkulačních listech navržena na 20 %, protože původní hodnota byla poměrně vysoká. V kalkulačních listech je dále navrženo sjednocení stejných položek surovin, zde se jedná pouze o formální úpravu pro lepší přehlednost.

Návrh pro firmu je zdražit výrobky. Zdražením výrobků však hrozí úbytek stávajících zákazníků. Tento problém by se dal vyřešit např. nabídkou kávy či čaje zdarma v podnikových prodejnách. Zákazník, který by si koupil zdražený zákusek, by mohl dostat kávu nebo čaj zdarma, což by mohlo vést k udržení si stávajících zákazníků a případnému přilákání nových. V opačném případě by firma musela začít snižovat náklady.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce byla analýza kalkulace vybraných výrobků firmy Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. Následně byl proveden návrh cenové kalkulace výrobků. Dílčím cílem bakalářské práce byla analýza nákladů střediska Cukrárna.

První částí této práce byla teoretická část, ve které byly definovány základní pojmy, jako například náklady, výnosy, výdaje a příjmy. Dále byla vyjmenována a popsána členění nákladů. Část zaměřená na kalkulace se zabývala také vymezením základních pojmů, a to například kalkulace, předmět kalkulace, alokace nákladů a rozvrhová základna. V další části teorie byl charakterizován kalkulační systém. Dále byly vyjmenovány a popsány kalkulační vzorce a kalkulační metody. Poslední kapitolou první části byla definice ceny a její tvorba. Zde byly vyjmenovány 3 základní typy tvorby cen podle toho, na co se zaměřují (na náklady, poptávku, konkurenci). Závěr teoretické části byl tvořen jejím shrnutím.

Praktická část byla zaměřená na firmu Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. Tato firma má sídlo v Zábřehu na Moravě a současně zaměstnává asi 85 lidí, tyto a jiné základní informace byly uvedeny v první kapitole praktické části z důvodu seznámení se s firmou. Další kapitolou této práce byla analýza nákladů střediska Cukrárna. Byla provedena analýza druhového členění nákladů a dále vertikální analýza tohoto členění. Ve vertikální analýze bylo zjištěno, jaký procentuální podíl tvoří jednotlivé položky na celkových nákladech střediska Cukrárna. Největší položkou podílející se na celkových nákladech cukrárny jsou mzdové náklady. I přes toto zjištění je problematické navrhnout jejich redukcii, protože by to mělo za následky úbytek zaměstnanců. Pokud by jim firma snížila mzdy, hrozilo by, že budou odcházet sami, nebo by firma musela začít propouštět zaměstnance sama, a to právě z důvodu snížení osobních nákladů. Další část práce popisovala stávající kalkulační systém firmy. Byla popsána struktura stávajícího kalkulačního listu výrobku, který firma používá a vysvětleny výpočty k získání hodnot pro jednotlivé položky v kalkulačním listu. Na základě zjištění z analýzy kalkulačního systému byl zpracován návrh cenové kalkulace výrobků. Ceny zde byly aktualizovány na základě úpravy režijních a mzdových nákladů. U všech výrobků však došlo ke zvýšení jejich ceny, což bylo způsobeno převážně zvýšením mzdových nákladů. Ve shrnutí kalkulace výrobků byly porovnány původní a aktualizované hodnoty z kalkulačních listů. V poslední kapitole praktické části byla shrnuta celá praktická část této bakalářské práce a ze zjištěných závěrů byla navržena doporučení pro firmu, která by mohla vést k lepšímu řízení nákladů.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 9788025128312.

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting. 10th edition.* Australia: Cengage Learning, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

EDMONDS, Thomas P., Cindy D. EDMONDS a Bor-Yi TSAY, 2006. *Fundamental managerial accounting concepts. 3rd ed.* Boston: Irwin/McGraw-Hill, 654 s. ISBN 0072991054.

FIBÍROVÁ, Jana et al., 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.

FORET, Miroslav, Petr PROCHÁZKA a Tomáš URBÁNEK, 2005. *Marketing: základy a principy. Vyd. 2.* Brno: Computer Press, 149 s. ISBN 8025107906.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control. 6th ed.* Mason: South-Western, 832 s. ISBN 9780324559675.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví.* Praha: Grada, 259 s. ISBN 9788024724713.

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy. 2. vyd.* Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 9788086617343.

KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 3.*, kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 228 s. ISBN 9788027105632.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku.* Praha: Linde Praha, 358 s. ISBN 9788072019328.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi.* Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 9788071796732.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání.* Praha: Management Press, 791 s. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů.* Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 9788087071854.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 318 s. ISBN 9788074182198.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 8071794198.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 271 s. ISBN 9788024741338.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada, 220 s. ISBN 978-80-271-2034-5.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 263 s. ISBN 9788024757735.

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku*. Třetí, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 186 s. ISBN 9788087985076.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 9788024734941.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 498 s. ISBN 9788074003363.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 9788072611997.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 284 s. ISBN 9788027100484.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada, 570 s. ISBN 9788024743721.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 928 s. ISBN 9788071798972.

### **Elektronické knihy**

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy* [online]. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 271 s. [cit. 2021-02-02]. ISBN 9788027104130.

Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/ekonomicke-a-financni-rizeni-pro-neekonomy-399382/#>.

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ, 2012. *Podnikání malé a střední firmy* [online]. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 332 s. [cit. 2021-02-28]. ISBN 9788024745206. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/podnikani-male-a-stredni-firmy-403419/#>.

### **Internetové zdroje**

*Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh* [online], 2014. Zábřeh: Vašíček Zábřeh – pekařství a cukrářství [cit. 2020-10-25]. Dostupné z: <http://www.vasicekzabreh.cz/>.

### **Interní zdroje firmy**

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. – Výkaz zisku a ztráty, středisko Cukrárna

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. – Výkaz zisku a ztráty, středisko Správa

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. – Výkaz zisku a ztráty

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. – Kalkulační list výrobku

Vašíček – pekařství a cukrářství, s.r.o. – ostatní interní materiály

## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

VZZ Výkaz zisku a ztráty

VN Variabilní náklady

FN Fixní náklady

HM Hmotný majetek

NM Nehmotný majetek

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Fixní náklady a průměrné fixní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39) .....	18
Obrázek 2 Variabilní náklady a průměrné variabilní náklady (Král, 2018, s. 87-88) .....	19
Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec (Synek, 2011, s. 101) .....	25
Obrázek 4 Retrogradní kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 154) .....	26
Obrázek 5 Kalkulační vzorec oddělující FN a VN (Popesko a Papadaki, 2016, s. 74) .....	26
Obrázek 6 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180) .....	26
Obrázek 7 Struktura kalkulace variabilních nákladů (Kocmanová, 2013, s. 140) .....	29
Obrázek 8 Organizační struktura firmy (interní zdroje firmy – vlastní zpracování) .....	35
Obrázek 9 Struktura kalkulačního listu výrobku (interní zdroje firmy – vlastní zpracování) .....	41
Obrázek 10 Kalkulační list – karamelový větrník (interní zdroje firmy – vlastní zpracování) .....	45

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Vertikální analýza nákladů (interní zdroje firmy – vlastní zpracování) .....	39
Tabulka 2 Režie na 1000 ks výrobků (vlastní zpracování).....	50
Tabulka 3 Mzdy na 1000 ks výrobků (vlastní zpracování) .....	51
Tabulka 4 Srovnání výsledků kalkulačních položek (vlastní zpracování) .....	52

**SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha P I:	Ilustrační fotky vybraných cukrářských výrobků
Příloha P II:	Kalkulační list střechy
Příloha P III:	Kalkulační list špičky s tekutou náplní
Příloha P IV:	Návrh kalkulačního listu výrobku
Příloha P V:	Návrh kalkulačního listu karamelového větrníku
Příloha P VI:	Návrh kalkulačního listu střechy
Příloha P VII:	Návrh kalkulačního listu špičky s tekutou náplní

## PŘÍLOHA P I: ILUSTRÁČNÍ FOTKY VYBRANÝCH CUKRÁŘSKÝCH VÝROBKŮ



Karamelový větrník (Pekařství a cukrářství  
Vašíček Zábřeh, 2014)



Střecha (Pekařství a cukrářství Vašíček Zábřeh, 2014)



Špička s tekutou náplní (Pekařství a cukrářství  
Vašíček Zábřeh, 2014)



## PŘÍLOHA P II: KALKULAČNÍ LIST STŘECHY

Kalkulační list výrobku					
Receptura	<b>3407</b>	<b>Střecha</b>			
Skupina	<b>306</b>	Cukrářský výrobek s náplní lehkou máslovou			
Středisko	<b>300</b>	Cukrárna			
Množství	<b>1 000</b>	<b>ks</b>	Jedn.hmotnost: <b>60g</b>		
Typ	Výkon	Surovina:		Jednotková cena	Kalkulace
		Výkon:	Množství Opakování		
<b>Těsto</b>					
M	Pšeničná mouka speciál		1,900	5,95	11,31
M	Pšeničná mouka speciál		4,090	5,95	24,34
M	Cukr krupice - bílý		4,090	12,50	51,13
M	Cukr krupice - bílý		2,040	12,50	25,50
M	Večce čerstvá		9,090	41,66	378,69
M	Večce čerstvá		4,540	41,66	189,14
M	Kakaový prášek		0,140	69,00	9,66
M	Kypřicí prášek		0,110	27,90	3,07
M	Kypřicí prášek		0,220	27,90	6,14
M	COLCO šlehačí pasta		0,280	79,00	22,12
M	COLCO šlehačí pasta		0,560	79,00	44,24
<b>Celkem těsto</b>					<b>765,32</b>
<b>Náplň</b>					
M	Margarín Zela delikates		3,670	41,00	150,47
M	Výtažek rumový		1,360	94,70	128,79
M	Máslo čerstvé		7,340	131,60	965,94
M	Kandované ovoce		7,000	64,00	448,00
M	Neomix		6,610	63,20	417,75
M	Voda		9,550	0,00	0,00
<b>Celkem náplň</b>					<b>2 110,96</b>
<b>Dohotovení</b>					
M	Tmavá poleva máčecí		7,890	49,90	393,71
M	FAVORIT P – OPTIMAL		1,980	44,60	88,31
V	Režie			2 161,90	2 161,90
V	Mzdy			5 812,98	5 812,98
<b>Celkem dohotovení</b>					<b>8 456,90</b>
<b>Rozprach</b>					
M	Pšeničná mouka speciál		0,140	5,95	0,83
M	Pšeničná mouka speciál		0,280	5,95	1,67
<b>Celkem rozprach</b>					<b>2,50</b>
Suroviny celkem					3 360,79
Výkony celkem					7 974,88
<b>Přímé náklady celkem</b>					<b>11 335,67</b>
Kalkulovaný zisk 30 %					3 400,70
<b>Celkem receptura 3407</b>					<b>14 736,38</b>

## PŘÍLOHA P III: KALKULAČNÍ LIST ŠPIČKY S TEKUTOU NÁPLNÍ

Kalkulační list výrobku						
Receptura	<b>3602</b>	Špička s tekutou náplní				
Skupina	<b>310</b>	Cukrářský výrobek s náplní ostatní				
Středisko	<b>300</b>	Cukrárna				
Množství	<b>1 000 ks</b>		Jedn.hmotnost: <b>50g</b>			
Typ	Výkon	Surovina:			Jednotková cena	Kalkulace
		Výkon:	Jednot.čas	Množství Opakování		
<b>Těsto</b>						
M	Pšeničná mouka speciál			2,812	5,95	16,73
M	Cukr krupice – bílý			1,562	12,50	19,53
M	Škrob kukuřičný			0,312	17,90	5,58
M	Žloutky tekuté			2,187	80,00	174,96
M	Bílky tekuté			3,750	80,00	300,00
<b>Celkem těsto</b>						<b>516,80</b>
<b>Náplň</b>						
M	FAVORIT STOLNÍ (S)			6,525	37,30	243,38
M	Výtažek rumový			0,007	94,70	0,66
M	Suš. van. krém – TOPMIX			4,687	94,00	440,58
M	Bolero kakaové – špice			15,649	59,00	923,29
M	FONDAN 20 – fondánová hmota			2,350	18,90	44,42
M	FAVORIT P – OPTIMAL			6,525	44,60	291,02
M	Voda			1,875	0,00	0,00
<b>Celkem náplň</b>						<b>1 943,34</b>
<b>Dohotovení</b>						
M	Tmavá poleva máčecí			6,000	49,90	299,40
M	FAVORIT P – OPTIMAL			1,500	44,60	66,90
V	Režie				1 753,46	1 753,46
V	Mzdy				4 714,75	4 714,75
<b>Celkem dohotovení</b>						<b>6 834,51</b>
Suroviny celkem						2 826,45
Výkony celkem						6 468,21
<b>Přímé náklady celkem</b>						<b>9 294,66</b>
Kalkulovaný zisk 30 %						2 788,40
<b>Celkem receptura 3602</b>						<b>12 083,05</b>

## PŘÍLOHA P IV: NÁVRH KALKULAČNÍHO LISTU VÝROBKU

<b>Kalkulační list výrobku</b>				
	Receptura	číslo výrobku	Název výrobku	
	Skupina	číslo skupiny výrobku	Název skupiny, do které výrobek patří	
	Středisko	číslo střediska	Název střediska	
	Množství	počet ks	jednotky	Jedn.hmotnost:
Typ	Výkon	Množství	Jednotková cena	Kalkulace
<b>Proces - výroba těsta</b>				
M	Surovina A			
M	Surovina B			
<b>Celkem ze výrobu těsta</b>				
<b>Proces - výroba náplně</b>				
M	Surovina C			
M	Surovina D			
<b>Celkem za náplň výrobku</b>				
<b>Proces - dohotovení výrobku</b>				
M	Surovina E			
M	Surovina F			
<b>Celkem za dohotovení výrobku</b>				
<b>Výkony</b>				
V	Mzdy			
V	Režie			
Suroviny celkem				
<b>Přímé náklady celkem</b>				
Výkony celkem				
<b>Nepřímé náklady celkem</b>				
<b>Náklady celkem</b>				
Kalkulovaný zisk 20 %				
<b>Celkem receptura (číslo výrobku)</b>				

## PŘÍLOHA P V: NÁVRH KALKULAČNÍHO LISTU KARAMELOVÉHO VĚTRNÍKU

Kalkulační list výrobku						
Receptura	3303	<b>Karamelový větrník 100g</b>				
Skupina	305	Cukrářský výrobek s náplní šlehačkovou				
Středisko	300	Cukrárna				
Množství	1 000	ks	Jedn.hmotnost: 100g			
Typ	Výkon	Surovina:	Množství	Jednotková	Kalkulace	
		Výkon:	Jednot.čas	Opakování	Celkem čas	cena
<b>Těsto</b>						
M	BRAND 100 – pálená hmota		24,000			99,00 2 376,00
M	Voda		364,000			0,00 0,00
<b>Celkem těsto</b>						2 376,00
<b>Náplň</b>						
M	Cukr krupice – bílý		3,717			12,50 46,46
M	Krémový prášek		2,187			28,90 63,20
M	Šlehačka		24,917			80,00 1 993,36
M	Šlehačka – rostlinná		9,010			34,00 306,34
M	MILK ACTIVE/LARGO – sušené mléko odstř.		1,225			45,00 55,13
M	Vanílinový cukr		0,350			18,50 6,48
M	Smetafix – Dr.Oetker		1,800			116,62 209,92
M	Voda		12,250			0,00 0,00
<b>Celkem náplň</b>						2 680,88
<b>Dohotovení</b>						
M	Cukr krupice – bílý		0,060			12,50 0,75
M	FONDAN 20 – fondánová hmota		30,000			18,90 567,00
M	Voda		1,140			0,00 0,00
<b>Celkem dohotovení</b>						567,75
<b>Výkony</b>						
V	Mzdy					10 549,98 10 549,98
V	Režie					2 597,24 2 597,24
		Suroviny celkem				5 624,63
		<b>Přímé náklady celkem</b>				<b>5 624,63</b>
		Výkony celkem				13 147,22
		<b>Nepřímé náklady celkem</b>				<b>13 147,22</b>
		<b>Náklady celkem</b>				<b>18 771,85</b>
		Kalkulovaný zisk 20 %				3 754,37
		<b>Celkem receptura 3303</b>				<b>22 526,22</b>

## PŘÍLOHA P VI: NÁVRH KALKULAČNÍHO LISTU STŘECHY

Kalkulační list výrobku							
Receptura	<b>3407</b>	<b>Střecha</b>					
Skupina	<b>306</b>	Cukrářský výrobek s náplní lehkou máslovou					
Středisko	<b>300</b>	Cukrárna					
Množství	<b>1 000</b>	<b>ks</b>	Jedn.hmotnost: <b>60g</b>				
Typ	Výkon	Surovina:			Jednotková cena	Kalkulace	
		Výkon:	Jednot.čas	Opakování			Celkem čas
<b>Těsto</b>							
M	Pšeničná mouka speciál			5,990	5,95	35,64	
M	Cukr krupice - bílý			6,130	12,50	76,63	
M	Vejece čerstvá			13,630	41,66	567,83	
M	Kakaový prášek			0,140	69,00	9,66	
M	Kypřicí prášek			0,330	27,90	9,21	
M	COLCO šlehací pasta			0,840	79,00	66,36	
<b>Celkem těsto</b>						<b>765,32</b>	
<b>Náplň</b>							
M	Margarín Zela delikates			3,670	41,00	150,47	
M	Výtažek rumový			1,360	94,70	128,79	
M	Máslo čerstvé			7,340	131,60	965,94	
M	Kandované ovoce			7,000	64,00	448,00	
M	Neomix			6,610	63,20	417,75	
M	Voda			9,550	0,00	0,00	
<b>Celkem náplň</b>						<b>2 110,96</b>	
<b>Dohotovení</b>							
M	Tmavá poleva máčecí			7,890	49,90	393,71	
M	FAVORIT P – OPTIMAL			1,980	44,60	88,31	
<b>Celkem dohotovení</b>						<b>482,02</b>	
<b>Rozprach</b>							
M	Pšeničná mouka speciál			0,420	5,95	2,50	
<b>Celkem rozprach</b>						<b>2,50</b>	
<b>Výkony</b>							
V	Mzdy				8 617,95	8 617,95	
V	Režie				2 121,61	2 121,61	
Suroviny celkem						3 360,79	
<b>Přímé náklady celkem</b>						<b>3 360,79</b>	
Výkony celkem						10 739,56	
<b>Nepřímé náklady celkem</b>						<b>10 739,56</b>	
<b>Náklady celkem</b>						<b>14 100,35</b>	
Kalkulovaný zisk 20 %						2 820,07	
<b>Celkem receptura 3407</b>						<b>16 920,43</b>	

## PŘÍLOHA P VII: NÁVRH KALKULAČNÍHO LISTU ŠPIČKY S TEKUTOU NÁPLNÍ

Kalkulační list výrobku						
Receptura	<b>3602</b>	Špička s tekutou náplní				
Skupina	<b>310</b>	Cukrářský výrobek s náplní ostatní				
Středisko	<b>300</b>	Cukrárna				
Množství	<b>1 000</b>	ks	Jedn.hmotnost: <b>50g</b>			
Typ	Výkon	Surovina:	Množství	Jednotková	Kalkulace	
		Výkon:	Jednot.čas	Opakování	Celkem čas	cena
<b>Těsto</b>						
M	Pšeničná mouka speciál		2,812			5,95
M	Cukr krupice – bílý		1,562			12,50
M	Škrob kukuřičný		0,312			17,90
M	Žloutky tekuté		2,187			80,00
M	Bílky tekuté		3,750			80,00
<b>Celkem těsto</b>						<b>300,00</b>
<b>Náplň</b>						
M	FAVORIT STOLNÍ (S)		6,525			37,30
M	Výtažek rumový		0,007			94,70
M	Suš. van. krém – TOPMIX		4,687			94,00
M	Bolero kakaové – špice		15,649			59,00
M	FONDAN 20 – fondánová hmota		2,350			18,90
M	FAVORIT P – OPTIMAL		6,525			44,60
M	Voda		1,875			0,00
<b>Celkem náplň</b>						<b>1 943,34</b>
<b>Dohotovení</b>						
M	Tmavá poleva máčecí		6,000			49,90
M	FAVORIT P – OPTIMAL		1,500			44,60
<b>Celkem dohotovení</b>						<b>366,30</b>
<b>Výkony</b>						
V	Mzdy					7 075,99
V	Režie					1 742,00
Suroviny celkem						2 826,45
<b>Přímé náklady celkem</b>						<b>2 826,45</b>
Výkony celkem						8 817,99
<b>Nepřímé náklady celkem</b>						<b>8 817,99</b>
<b>Náklady celkem</b>						<b>11 644,44</b>
Kalkulovaný zisk 20 %						2 328,89
<b>Celkem receptura 3602</b>						<b>13 973,32</b>