

Analýza kalkulačního systému ve vybrané společnosti

Tereza Bradáčová

Bakalářská práce
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2019/2020

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

Jméno a příjmení:	Tereza Bradáčová
Osobní číslo:	M17218
Studijní program:	B6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	Management a ekonomika
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Analýza kalkulačního systému ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši z oblasti řízení nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu stávajícího systému kalkulací ve vybrané firmě.
- Na základě zjištěných nedostatků navrhněte doporučení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 9788025128312.
GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 s. ISBN 9780078111006.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 9788072612178.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPANAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.
WILLIAMS, Jan R., Susan F. HAKA, Mark S. BETTNER a Joseph V. CARCELLO. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. 18th ed. New York: McGraw-Hill Education, 2018, 1147 s. ISBN 9781259692406.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eliška Zapletalíková**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s 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

Předmětem bakalářské práce je analýza kalkulačního systému ve vybrané společnosti. Práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část se věnuje nákladům a jejich dělením. V další části definuje kalkulace, druhy kalkulací, kalkulační vzorec a kalkulační systém. Praktická část zahrnuje představení společnosti, analýzu nákladů a analýzu kalkulačního systému. V závěru praktické části jsou uvedeny navrhnutá doporučení k optimalizaci kalkulačního systému ve vybrané společnosti.

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

ABSTRACT

The subject of bachelor's thesis is the analysis of the calculation system in the selected company. The thesis consists of two parts, theoretical and practical. Theoretical part deals with costs and their breakdown. Another part is defining calculations, types of calculations, calculation formula and calculation system. Practical part includes introduction of the company, cost analysis and analysis of the calculation system. At the end of the practical part is suggested recommendation for optimizing the calculation system in the selected company.

Keywords: costs, breakdown of costs, calculation, calculation formula, calculation system

V první řadě bych ráda poděkovala paní Ing. Elišce Zapletalíkové za vedení bakalářské práce, za odborné rady a pomoc. Také děkuji za ochotu a čas, který mi věnovala. Dále děkuji vybrané společnosti za možnost spolupráce a za poskytnutí materiálů pro vypracování práce.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY A JEJICH POJETÍ	12
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	12
1.2 NÁKLADY VE FINANČNÍM POJETÍ.....	12
1.3 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM POJETÍ	13
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	14
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
2.2.1 Náklady ve vztahu k výkonům.....	15
2.2.2 Náklady ve vztahu k útvarům	16
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝKONŮ	17
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ.....	18
3 KALKULACE	20
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE	20
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	20
3.2.1 Principy alokace	21
3.2.2 Alokační fáze	22
4 METODY KALKULACE	23
4.1 ABSORPČNÍ KALKULACE	23
4.1.1 Kalkulace dělením.....	24
4.1.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly	24
4.1.3 Přirážková kalkulace	24
4.1.4 Kalkulace ve sdružených výroбах.....	25
4.1.5 Dynamická kalkulace	26
4.2 NEABSORPČNÍ KALKULACE	26
4.2.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	26
4.3 MODERNÍ METODY KALKULACE.....	27
4.3.1 Activity Based Costing (dále ABC).....	27
4.3.2 Kalkulace cílových nákladů	28
4.3.3 Kalkulace životního cyklu.....	28
4.3.4 Time Driven Activity Based Costing (dále TDABC).....	29
5 KALKULAČNÍ VZOREC	30
5.1 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	30

5.2	RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC.....	31
5.3	KALKULAČNÍ VZOREC ODDĚLUJÍCÍ FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY	31
5.4	DYNAMICKÁ KALKULACE	32
6	KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	33
6.1	PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE.....	34
6.1.1	Propočtová kalkulace	34
6.1.2	Operativní kalkulace	34
6.1.3	Plánová kalkulace.....	34
6.2	VÝSLEDNÁ KALKULACE	35
6.3	KALKULACE CENY.....	35
7	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	38
8	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	39
8.1	ZÁKAZNÍCI	39
8.2	NABÍDKA.....	39
8.3	USPOŘÁDÁNÍ DÍLNY	40
8.4	KONKURENCE	41
8.5	SROVNÁNÍ CEN S KONKURENCÍ.....	43
8.6	SWOT ANALÝZA	44
9	ANALÝZA NÁKLADŮ	46
9.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	46
9.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝKONŮ	50
9.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
10	ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	53
10.1	KALKULAČNÍ VZOREC SPOLEČNOSTI	53
10.2	PŘÍKLAD KALKULACE VE SPOLEČNOSTI.....	54
10.3	ZHODNOCENÍ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ.....	58
11	ZÁVĚREČNÉ NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	60
	ZÁVĚR	63
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	64
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ	68
	SEZNAM TABULEK.....	69
	SEZNAM PŘÍLOH.....	70

ÚVOD

Cílem každého podniku je dosahovat co nejvyššího zisku, při minimálních nákladech. V dnešní době to může být ale obtížné, protože neustále roste konkurence a zákazník si vybírá takový podnik, který nabízí kvalitní zboží a výrobky, a zároveň je schopen prodávat je za přijatelnou cenu. Každý podnik si musí uvědomit, že cena výrobku musí být tak vysoká, aby podniku zabezpečila zisk, ale také musí mít takovou výši, aby byl zákazník ochoten a schopen výrobek koupit. K určení takové ceny je potřebná správná volba kalkulačního systému, díky kterému je možné efektivně řídit a optimalizovat náklady. Společnosti, které mají špatně nastavené své kalkulační systémy se takto mohou připravit o svůj potenciální zisk.

Teoretická část této bakalářské práce se věnuje zpracování literární rešerše z oblasti nákladů a kalkulací. Nejprve budou charakterizovány a rozčleněny náklady podle jednotlivých hledisek, a poté bude následovat seznámení s kalkulacemi a jejich metodami. Dále bude prostor na druhy kalkulačních vzorců. Závěr teoretické části bude pojednávat o samotném kalkulačním systému. První část této práce má sloužit jako podklad pro zpracování praktické části, která se zaměřuje na vybranou společnost.

Jako první se praktická část zabývá představením vybrané společnosti. Poté se bude věnovat analýze nákladů, která poskytne informace o struktuře nákladů, jejich členění, ale také bude užitečná při závěrečném zhodnocení a identifikaci nedostatků. Po analýze nákladů následuje analýza kalkulačního systému ve vybrané společnosti, ve kterém bude rozebrán kalkulační vzorec společnosti. Po zpracování těchto analýz bude navrženo doporučení na odstranění nedostatků v kalkulačním systému.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této práce je sběr informací potřebných pro provedení jednotlivých analýz. K tomu slouží zejména zpracování literární rešerše v teoretické části, která zahrnuje charakteristiku pojmů z oblasti nákladů a kalkulací, členění jednotlivých nákladů a kalkulací a celkový rozbor dané problematiky. Při zpracování literární rešerše bude využita deskriptivní metoda.

Hlavním cílem bakalářské práce je zpracovat analýzu kalkulačního systému ve vybrané společnosti. Této analýze bude předcházet zpracování členění nákladů a zobrazení jejich struktury. Konkrétně budou ve společnosti náklady rozděleny na druhové členění, podle závislosti na změnách objemu výkonů a na kalkulační členění. Poté budou u druhového členění náklady analyzovány pomocí vertikální a horizontální analýzy. Obě tyto analýzy budou provedeny za období 2018 a 2019. Podíly rozčleněných nákladů budou zachyceny také v grafech. Analýza nákladů bude sloužit pro další posuzování a pro zpracování analýzy kalkulačního systému, a také bude přínosná pro závěrečné doporučení. Při analýze kalkulačního systému bude proveden rozbor kalkulačního vzorce využívaného ve společnosti, a zároveň budou zobrazeny vynaložené náklady na materiál. U analýzy kalkulačního vzorce bude také popsáno, jaký je postup stanovení ceny, a jaká procenta k tomu společnost využívá.

Při zpracování praktické části bude proveden rozhovor s majitelkou, která poskytne důležité informace o společnosti, ale také podklady pro zpracování jednotlivých analýz. U představení společnosti bude provedeno srovnání cen s konkurencí a SWOT analýza. Další použitou metodou bude pozorování ve firmě, což umožní zpracování layoutu a pořízení fotografie. Všechny údaje budou převzaty z interních materiálů společnosti a při analýze nákladů budou data přepočtena koeficientem.

Na základě poznatků z literární rešerše a zpracování analýz budou v závěru práce identifikovány nedostatky v kalkulačním systému a formulovány závěrečné návrhy a doporučení pro vybranou společnost.

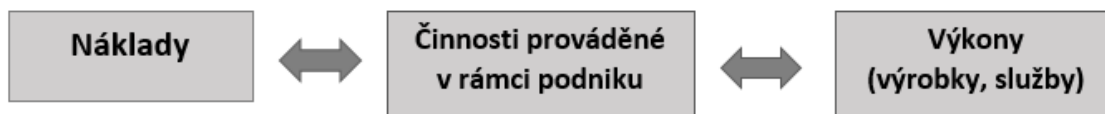
I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY A JEJICH POJETÍ

1.1 Definice nákladů

Podle Dvořákové (2017, s. 81) lze obecně říct, že náklady představují snížení aktiv, nebo zvýšení závazků, které má zároveň dopad na snížení vlastního kapitálu, přičemž se nejedná o samotné provedení platby. To ale neznamená, že každé snížení aktiv lze chápat jako náklad. Pro odlišení nákladů od jiných typů změn bilančních stavů, které zapříčiňují snížení aktiv je potřeba, abychom měli určité znalosti a dokázali odlišit jejich vznik – např. splacení dluhu, které má za následek snížení aktiv není nákladem, ale výdajem.

Popesko a Papadaki (2016, s. 27) uvádějí, že náklady jsou hlavním pilířem při vykonávání všech aktivit, které jsou v podniku prováděny, a které vedou ke zvyšování výkonnosti. Jak zobrazuje následující obrázek (Obr. 1), je důležité uvědomit si, z jakých položek se náklady související s těmito aktivitami skládají, jak se mění a jakou mají spojitost k výkonům podniku, aby byla možná optimalizace nákladů.



Obr. 1 Vztah mezi podnikovými náklady, činnostmi a výkony
(Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

Příkladem nákladů mohou být mzdové náklady, náklady na reklamu, nájemné, služby a odpisy budov, automobilů a kancelářského zařízení. (Williams et al., 2018)

Pojem náklady je také vnímán jako základní ekonomická veličina, kterou interní a externí uživatelé mohou vnímat odlišně. Proto se rozlišuje finanční a manažerské pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

1.2 Náklady ve finančním pojetí

Pojetí nákladů ve finančním účetnictví je charakterizováno jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje, jak je již zmíněno výše, úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků. Náklady jsou v tomto pojetí zaznamenávány v účetním systému, a to v pořizovacích cenách, nebo v hodnotě představující přírůstek pasiv. Ve finančním pojetí jsou náklady zachycovány v takové částce, v které byly zaúčtovány. Takové náklady se označují za explicitní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

Dvořáková (2017, s. 109) zmiňuje, že pozorováním nákladů a výnosů dostaneme informace pro vypracování výsledovky, která je prvotně určena pro potřeby vnějších uživatelů (investoři, banky, odběratelé apod.).

1.3 Náklady v manažerském pojetí

Zatímco ve finančním účetnictví jsou získané údaje určeny zejména externím uživatelům, v manažerském neboli ve vnitropodnikovém účetnictví, jsou náklady uzpůsobeny potřebám interních uživatelů, kteří tyto informace využívají pro řízení podniku. (Čechová, 2011, s. 4)

Z manažerského hlediska lze tedy náklady definovat jako cílevědomě poskytnuté zdroje, které se vztahují k činnostem podniku a jsou hodnotově vyjádřené. (Král a kol., 2010, s. 47)

Náklady v manažerském účetnictví lze pojmut ze dvou úhlů, které se lehce liší. Jedním je hodnotové pojetí nákladů. To má za úkol získat údaje pro vedení a pro kontrolu. Tyto náklady nejsou totožné pouze s explicitními náklady, ale zahrnují i náklady, které jsou zaznamenávány ve vnitropodnikovém účetnictví v jiné částce než v účetnictví finančním. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

Druhým pohledem je ekonomické pojetí nákladů. Tyto náklady se vztahují k oportunitním nákladům, které jsou charakterizovány jako hodnota, kterou lze dosáhnout maximálním vynakládáním těchto nákladů. Dají se také definovat jako maximální efekt, o který se podnik ochudil tím, že dané zdroje využil pro méně výhodnou investici. Všechny náklady, které jsou zaznamenávány pouze v manažerském účetnictví, se značí jako implicitní. (Král a kol., 2018, s. 71-72)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Podle Krále a kol. (2010, s. 69) je důležité rozdělit náklady do skupin dle jejich vzniku a účelu. V zásadě se rozdělují náklady do dvou skupin. Do první patří náklady, které jsou důležité pro řízení podniku, zatímco do druhé skupiny se přiřazují náklady podstatné pro pozdější výběr alternativy podnikání.

2.1 Druhové členění nákladů

Toto členění nákladů se vyznačuje tím, že pozoruje, jaké druhy nákladů byly obětovány během určitého období. Druhové náklady jsou známy tím, že jsou zachyceny ve výkazu zisku a ztráty. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 207).

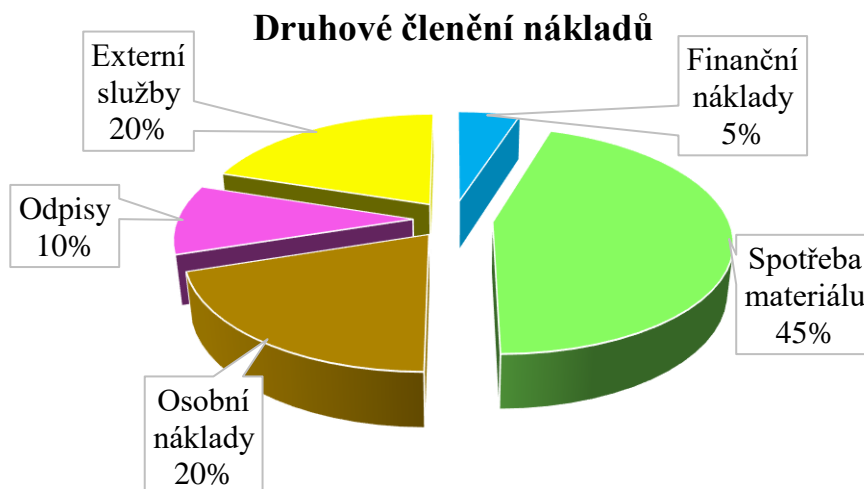
Král a kol (2010, s. 69-70) ve své knize uvádí, že druhovému členění by mělo zodpovědět na dotaz od jakého dodavatele, v jakém čase, a jakým způsobem musí být podnik schopen opatřit dostatečné množství materiálu, služeb, energií a dalších zdrojů potřebných pro výrobu. Vynaložené druhy nákladů definují tři hlavní znaky:

- Zobrazují se ihned při jejich vstupu – prvotní.
- Uskutečňují se při vykonávání práce, spotřebě výkonů či poskytování služeb vnějších uživatelů – externí.
- Náklady nelze dále členit – jednoduché.

Dle Synka a kol. (2011, s. 81) je druhy členění nejčastěji využívaným členěním a mezi nákladové druhy řadíme:

- spotřeba materiálu, energie
- osobní náklady – mzdy, platy, provize
- odpisy – budov, strojů
- externí služby – opravy, nájemné, cestovné
- finanční náklady – úroky, poplatky

V jakém poměru by měly být tyto náklady, zobrazuje následující obrázek (Obr. 2).



Obr. 2 Druhové členění nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32)

2.2 Účelové členění nákladů

Při účelovém členění nákladů je tomu jinak než při druhovém. Při účelovém členění je totiž podstatné vědět, k jakému účelu bude určitý obnos peněz využit. Cílem je rozpoznat, co je úkolem podniku – zda je to výroba výrobků, prodej zboží, poskytování služeb apod. (Čechová, 2011, s. 75)

Podle Krčové (2007, s. 7) se účelové náklady člení na náklady ve vztahu k výkonům (kalkulační členění nákladů) a na náklady ve vztahu k útvarům (podle místa vzniku a odpovědnosti).

2.2.1 Náklady ve vztahu k výkonům

Výkonem v podniku jsou nejčastěji výrobky a služby, které jsou vyráběné a poskytované pro odbyt, ale také pro vlastní potřebu. (Buchta, 2005, s. 96)

Dle Čechové (2011, s. 75) se tyto náklady dále dělí na:

- Náklady technologické a náklady na řízení a obsluhu
- Jednicové a režijní náklady

Náklady technologické a náklady na řízení a obsluhu

Do této skupiny patří náklady, které souvisí s aktivitou či procesem, který se odehrává v podniku. Mezi technologické náklady se řadí např. spotřeba papíru při tisku a náklady na

obsahu a řízení mohou být např. náklady vynaložené na osvětlení tiskárny. (Král a kol., 2010, s. 72)

Buchta (2005, s. 97) ve své knize uvádí, že technologické náklady nesporně souvisí s výrobním procesem, zatímco náklady na obsluhu a řízení výroby souvisí s obslužnými a řídicími procesy.

Jednicové a režijní náklady

Jednicové náklady jsou úzce spojené se samotným technologickým procesem, ale také s jednotkou uskutečněného výkonu – např. jeden výrobek. Naopak režijní náklady souvisí s technologickým procesem jako s celkem. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

2.2.2 Náklady ve vztahu k útvarům

Činnosti podniku jsou rozděleny do různých středisek. Pozorují se náklady jednotlivých středisek a vztahy mezi nimi. Takové členění se označuje jako členění podle místa vzniku. U rozsáhlejších organizačních složek se používá členění nákladů dle odpovědnosti, takové řízení nákladů je efektivním prostředkem pro koordinování hospodárnosti a kvality podniku. (Čechová, 2011, s. 80)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se nejčastěji využívá v kalkulačním účetnictví a je velmi podobné členění nákladů na jednicové a režijní náklady. Hlavním rozdílem je, že při účelovém dělení nákladů se náklady přiřazují na kalkulační jednici, zatímco při kalkulačním dělení náklady souvisejí s výkonem, což může představovat více kalkulačních jednic. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36)

Synek a kol. (2011, s. 82) uvádějí, že kalkulační členění nákladů umožňuje zjistit, na které výrobky a služby byly náklady obětovány. Toto zjištění je pro společnost důležité, protože díky němu může měnit a přizpůsobovat složení výroby tak, aby přineslo podniku co nejvyšší zisk.

Přímé náklady

Přímé náklady jsou podle Hunčové (2007, s. 50) závislé na velikosti objemu výkonu podniku. Jedná se o přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Tyto náklady mají nesporný vztah s určitým výkonem, který podnik svou činností vytváří. Mezi přímé náklady se řadí náklady jednicové a režijní náklady, které se vztahují k určitému výkonu. (Krčová, 2007, s. 8)

Nepřímé náklady

Nepřímé náklady nelze jednoznačně přidělit k výkonu, ale provádí se pomocí nepřímých postupů. Hlavním znakem je, že jsou vynakládány současně na více činnostech, a tedy i na více výkonech a jsou počítány pomocí matematicko-technických metod. (Čechová, 2011, s. 76-77)

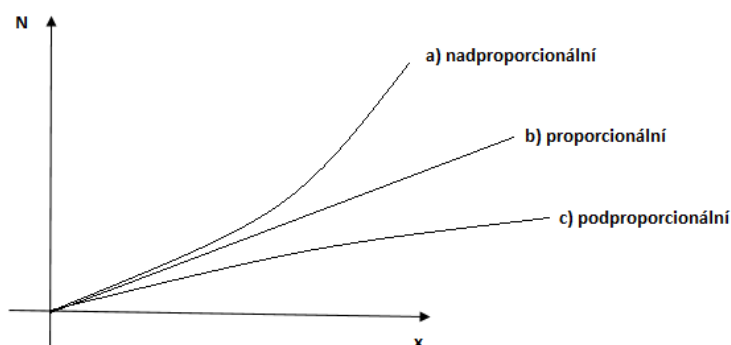
Hunčová (2007, s. 50) ve své knize uvádí, že nepřímé náklady nemají k druhu naší činnosti zvláštní vztah.

2.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů

Variabilní náklady

Variabilní neboli proměnlivé náklady jsou takové náklady, které se mění v závislosti na velikosti úrovně naší činnosti. Příkladem může být přímý materiál, přímé mzdy, náklady na prodej zboží apod. Tyto náklady se odvíjí podle aktivity podniku. V zásadě záleží na výkonu neboli na objemu vyráběných a poskytovaných výkonů. (Garrison et al., 2012, s. 29)

Náklady, které se nezvyšují tak rychle, jako se zvyšuje výše objemu produkce, se nazývají degresivní, nebo také podproporcionální. Naopak při nadprůměrném růstu variabilních nákladů, které převyšují tempo růstu množství produkce, se nazývají náklady progresivní neboli nadproporcionální. Průběh variabilních nákladů je zachycen v Obrázku 3 (Hunčová, 2007, s. 52)



Obr. 3 Průběh celkových nákladů
(Kráal a kol., 2010, s. 80)

Fixní náklady

Fixní náklady, na rozdíl od variabilních, nejsou závislé na objemu produkce a nezáleží na aktivitě podniku. Základním příkladem fixních nákladů jsou rovnoměrné odpisy, pojištění, pronájem apod. Jak lze vyčíst z následujícího obrázku (Obr. 4), v zásadě nezáleží na zvyšování a na poklesu úrovní aktivit podniku, protože bude muset tyto náklady vynakládat za všech okolností. (Garrison et al, 2012, s. 30)

Hunčová (2007, s. 52) uvádí, že představují náklady, které nemají vztah s produktivitou. Fixní náklady se mohou navyšovat pouze při překročení výrobní kapacity o později dodané náklady, které se mění tzv. „skokem“.



Obr. 4 Celkové náklady za pronájem budovy
(Garrison et al., 2012, s. 30)

2.5 Členění nákladů z pohledu manažerského rozhodování

Znát náklady je pro každého řídicího pracovníka klíčové, protože je potřebuje pro svou tvorbu alternativ a pro své rozhodování. Manažer ale nesrovnává pouze náklady z finančního účetnictví. Musí brát ohled i na ekonomické náklady, které jsou obohaceny o oportunitní náklady neboli o maximální ušlý efekt. V podstatě Martinovičová a kol. (2019, s. 61-62) rozlišují náklady:

- Explicitní – náklady vynaloženy na potřebné vstupy při ekonomické činnosti podniku.
- Implicitní – jsou to tzv. oportunitní náklady, které mohou představovat ušlou mzdu, kterou podnikatel nezískal kvůli svému podnikání.

Další členění nákladů vzhledem k rozhodnutí podniku může být podle Krále a kol. (2018, s. 94):

- Relevantní – náklady důležité vzhledem k uskutečněné variantě, protože se při různých alternativách budou lišit.
- Irelevantní – pro vybrané rozhodnutí nejsou důležité, protože žádná změna nebude mít vliv na jejich vyčíslení.

Mezi irelevantní náklady se řadí také náklady utopené neboli umrtvené. Vyznačují se tím, že jsou vynaloženy před začátkem výrobního procesu, a jediným způsobem, jak tyto náklady snížit je investovat do opačně působícího rozhodnutí. (Krestová a kol., 2015, s. 14)

Král a kol. (2018, s. 94) ve své knize zmiňují, že pokud se od sebe odečtou náklady před a po změně, získají se rozdílové náklady.

Také ve své knize rozčleňují náklady na:

- Imputované – náklady, které ovlivňují rozhodnutí manažera a mají za následek ovlivnění podniku v rozsáhlejší měřítku.
- Odložené – není snadné určit, kam až sahá efekt rozhodnutí, které mají vliv na strategickou aktivitu podniku.

Krestová a kol. (2015, s. 14) z manažerského pohledu rozpoznávají také přírůstkové náklady. Tyto náklady vznikají změnou výroby, či přijetím nové alternativy. Přírůstkové náklady jsou pozorovány řídicími pracovníky, protože ovlivňují rozhodnutí o optimální struktuře výroby tak, aby přinesla podniku co nejvyšší zisk. Řadí se sem také mezní náklady, které znázorňují navýšení nákladů, které vzniká při zvýšení produkce o jednu jednotku.

3 KALKULACE

Čechová (2011, s. 86) ve své knize kalkulaci definuje jako propočtení marže, ceny, zisku, nákladů a dalších finančních ukazatelů na jeden výstup, který může představovat výrobek, pracovní sílu apod. Kalkulace je jedním z nejdůležitějších a nejčastějších nástrojů, jak vyčíslit vztah mezi jednotkami výkonu a jejich peněžním vyjádřením. Pomocí kalkulace se vypočtou celkové náklady na jednotku výkonu a podnik tak získá informace, které může dále využít.

3.1 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace je jeden druh výkonu, nebo souhrn více druhů výkonů, pro které se počítá kalkulace. Je vytyčen počtem kalkulačních jednic, přičemž kalkulační jednicí je určitý výrobek, který je stanoven druhem, místem vzniku a měrnou jednotkou. Kalkulované množství tvoří počet kalkulačních jednic, na které se stanovují náklady. (Krestová a kol., 2015, s. 67)

Předmětem kalkulace tedy mohou být všechny druhy výstupů, které jsou v podniku prováděny, ať už jsou finální, nebo nedokončené. Ve skutečnosti podniky provádí kalkulace pouze pro výrobky nebo jejich soubor, který je pro podnik primárně podstatný. (Čechová, 2011, s. 86)

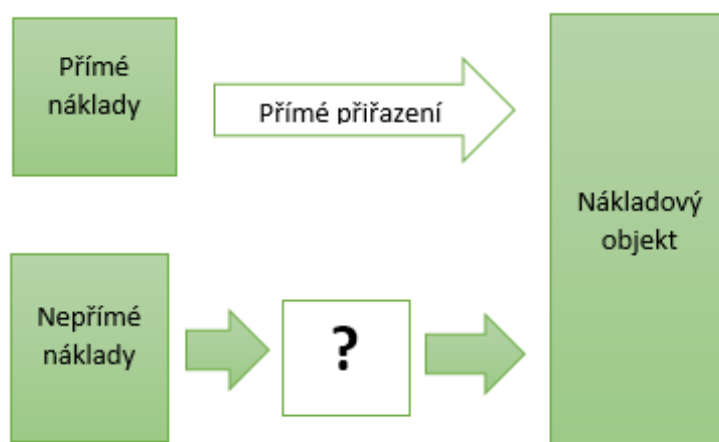
3.2 Alokace nákladů

Alokace, nebo také rozvrhování nákladů má za úkol vyčíslit, jaké množství nákladů náleží výkonu, pro který se kalkulace počítá. Při alokaci přímých nákladů nenastává problém, a náklady je možné bez problému přiřadit na jednotku výkonu. Jak naznačuje Obrázek 5, složitější je tomu při rozvrhování nepřímých nákladů. Pokud je cíl podniku alokovat tyto náklady, musí k tomu využít složitější proces. Pro tento druh přiřazování existuje označení nákladová alokace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 60)

Hlavním cílem přiřazování nákladů je zpřesnit údaje o nákladech, které jsou pro řízení důležité. Při sestavování kalkulace se musí pamatovat na to, že žádný způsob provádění alokace není chybný. (Kráal a kol., 2018, s. 143)

Při vyčíslování nepřímých nákladů se podle Hunčové (2007, s. 70) využívá *rozvrhová základna*. Důležité je určit správný společný jmenovatel, který bude v dostatečné výši,

a bude odpovídat vyráběnému množství, účelu a také bude mít vzájemný vztah k alokovaným nákladům.



Obr. 5 Alokace nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 61)

Popesko a Papadaki (2016, s. 60) uvádějí, že při využívání ABC systému nebývá postup přísně charakterizován, a je zde svobodnější přístup, který se nazývá jako vztahová veličina.

3.2.1 Principy alokace

Landa (2008, s. 284) ve své knize rozděluje tři základní principy využívané při alokaci:

Princip rozvrhování nákladů podle příčinné souvislosti

O takovém přiřazování nákladů se hovoří, pokud je aplikována závislá veličina, která vzniká skutečně vyvolává. (Lanča a Sedláček, 2005, s. 55)

Podle Krále a kol. (2018, s. 145) je možné, že využití tohoto principu není účelné, a proto je efektivnější využít dalších principů.

Princip únosnosti nákladů

Tento princip, na rozdíl od principu příčinné souvislosti, říká, jaké množství nákladů je způsobilý unést. Používá se hlavně při počítání cenové kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 63)

Princip únosnosti se dá také využít jako stimulace pro řídicí pracovníky, kteří mají za úkol zvýšit produktivitu podniku. (Kráal a kol., 2018, s. 145)

Princip průměrování

Princip průměrování nemusí být zcela vhodný, pokud rozvrhujeme odlišný soubor výkonů. Tento princip by měl odpovědět na otázku, jaká výše nákladů průměrně náleží jednomu výkonu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 63)

3.2.2 Alokační fáze

Podle Hrušky (2008, s. 13) se jednotlivé kroky při alokaci nákladů nazývají alokační fáze. Tyto fáze se člení na tři základní:

1. Úkolem první fáze je alokace přímých nákladů k objektu, který zapříčinil jejich vznik. Příkladem může být konkrétní výrobek.
2. Druhá fáze má za úkol specifikovat závislost vztahu mezi jednotlivými objekty přiřazování nákladů a objektem, který podnítil jejich vznik.
3. Úkolem třetí fáze je vyjádření poměru nepřímých nákladů na konkrétní druh výkonu.

4 METODY KALKULACE

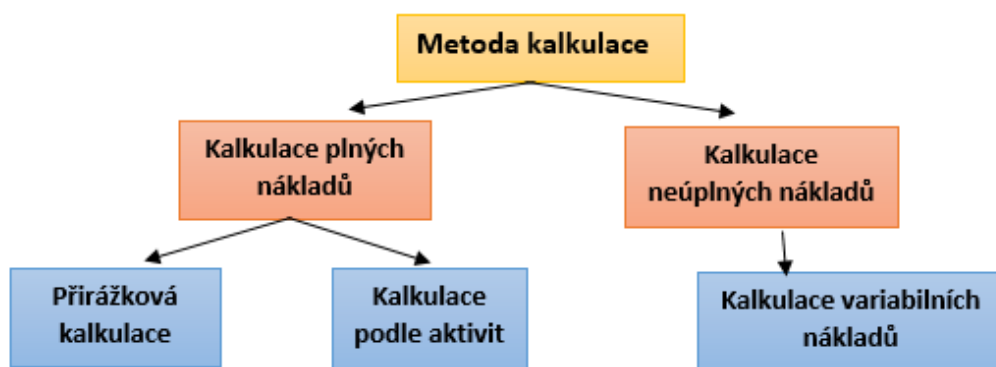
Metodou kalkulace se rozumí postup výpočtu kalkulace, který pomáhá vyčíslit budoucí nebo současné potřebné hodnoty. Zvolená metoda závisí na tom, jaký výrobek se kalkuluje, na způsobu přiřazování nákladů a na zvolené struktuře a dělení nákladů. Jak se tyto metody dále rozčleňují, zobrazuje Obrázek 6. (Synek, 2011, s. 104)

Hunčová (2007, s. 70) ve své knize uvádí, že je v souvislosti s metodami potřeba znát a rozlišovat následující pojmy:

Kalkulační jednice – konkrétní výkon vyjádřený měrnou jednotkou (př. kus, hodina, metr),

Kalkulované množství – počet kalkulačních jednic,

Kalkulační období – časový úsek, pro který se kalkulace sestavuje.



Obr. 6 Základní metody kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)

4.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace neboli kalkulace plných nákladů, mají za úkol vyjádřit průměrnou výši nákladů, které připadají na kalkulační jednici. (Lang, 2005, s. 86)

Cílem této kalkulace je zodpovědět otázku, jaké množství nákladů bylo využito na výrobu a další činnosti související s prodejem těchto výrobků. Při absorpčních kalkulacích se klade důraz zejména na dělení nákladů na přímé a nepřímé. Kalkulace plných nákladů se vyznačuje svým omezením, protože má smysl pouze v tom případě, že se nemění počet a druh vyráběných výkonů. Proto není vhodným kritériem při rozhodování o zvolení správné alternativy výroby. (Fibířová a kol., 2019, s. 238-239)

Z druhého pohledu je dle Fibírové a kol. (2019, s. 240-241) kalkulace plných nákladů vhodná:

- pro určení základní ceny výkonu, který by měl být později představen na trhu,
- pro srovnání s podniky ze stejného odvětví,
- při měření závislosti fixních nákladů na zisku.

4.1.1 Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením se podle Langa (2005, s. 86) dělí na:

Jednostupňová metoda

Tuto metodu lze využít v případě výroby pouze jednoho druhu výrobku. Jedná se o jednoduchou formu kalkulace, která pro tento typ výroby bohatě postačuje. Výpočet kalkulace probíhá sečtením všech nákladů, které se vydělí vyrobenými kusy. Tímto výpočtem se získají vlastní náklady za výrobek. (Lang, 2005, s. 86)

Vícestupňová metoda

Při vícestupňové metodě se stanovují náklady pro každý výrobní stupeň a také se stanovuje nákladová veličina pro další krok. Vlastní náklady na kus tvoří součet výrobních nákladů a stupně výroby. Proto je důležité rozlišovat náklady dle středisek. (Krčová, 2007, s. 32)

4.1.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tento druh kalkulace se využívá při výrobě výkonů, které se skládají ze stejného materiálu nebo surovin, ale mají odlišné vlastnosti – velikost, objem, barva. Nelze zde využít prostou kalkulaci dělením, protože se celkové náklady musí přepočítat podle objemu množství a podle odlišovacích vlastností výrobků. Při této kalkulaci se výrobkům přiřazují a přepočítávají PČ, aby se odstranila nerovnost mezi nimi. (Buchta, 2005, s. 116)

Metodu dělením s PČ je možné využívat i ve sdružení s ostatními metodami, ale lze ji provádět i samostatně. (Hunčová, 2007, s. 71)

4.1.3 Přírážková kalkulace

Přírážková, nebo také režijní kalkulace se využívá při výrobě různých druhů výrobků, které mají odlišný technologický postup, ale mají společné fixní náklady. Může se využívat například při logistických operacích, při strojírenské výrobě, ve stavebnictví apod. (Hunčová, 2007, s. 72)

U přírážkové kalkulace není možné režijní náklady přímo přiřazovat, ale musí se využívat rozvrhových základen. *Rozvrhová základna* by podle Hradeckého a kol. (2008, s. 192) měla:

- být hodnota, ke které mají alokované náklady příčinný vztah,
- mít takovou výši, která ustojí možné změny v alokovaných nákladech,
- mít stabilní poměr s přiřazovanými náklady,
- být jednoduše zjištělná a snadno kontrolovatelná.

Nejčastější používanou rozvrhovou základnou jsou nejen v tuzemsku, ale i v zahraničí, přímé mzdy. Následující obrázek (Obr. 7) zobrazuje výpočet režijní přírážky.

$$\frac{\text{Celkové nepřímé náklady}}{\text{Rozvrhová základna za období}} * 100$$

Obr. 7 Výpočet režijní přírážky
(Hunčová, 2007, s. 73)

Režijní náklady se tedy pomocí rozvrhové základny promítnou jako přírážka k přímým nákladům. Tato přírážka může být v podobě procenta, nebo sazby. Sazba je používána při výpočtu podílu režijních nákladů na naturální rozvrhovou základnu. (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 48)

Hunčová (2007, s. 73) ve své knize uvádí, že pokud se nejprve režie počítá jako útvárová, přiřazují se náklady na konkrétní útvary. Pokud se ale mění poměry mezi těmito útvary, je vhodnější náklady rozvrhovat přímo k jednici výkonu.

4.1.4 Kalkulace ve sdružených výrobcích

Metoda kalkulace ve sdružených, nebo také vázaných výrobcích se používá při takovém druhu výroby, kde je užíván stejný technologický postup, jehož výstupem jsou různé druhy výrobků. (Kotěšovcová, 2007, s. 49)

Hradecký a kol. (2008, s. 188) dále dělí tyto metody kalkulací na:

Odečítací kalkulace

Tato metoda kalkulace se využívá při výrobě více druhů výrobků, přičemž se jeden z nich dá označit za hlavní a ostatní za vedlejší. Všechny tyto výrobky vznikají zároveň v jednom výrobním procesu, a proto není možné rozvrhovat tyto náklady jednotlivě. Pro výpočet nákladů na hlavní výrobek se postupuje tak, že se od celkových nákladů odečtou náklady na

vedlejší výrobky. U této metody není realizovatelné zjištění nákladů vedlejších výrobků, což je vnímáno jako negativum. Kladem odečítací metody je její jednoduchost. (Buchta, 2005, s. 118)

Rozčítací kalkulace

Rozčítací metody kalkulace se využívá ve výrobě, kde se z jednoho materiálu, či suroviny vyrobí několik výrobků, přičemž více z nich lze označit za hlavní. Výše nákladů u jednotlivých výrobků se vypočte podle PČ, kterými mohou být hodnoty představující společnou vlastnost výkonů. (Hradecký a kol., 2008, s. 196)

4.1.5 Dynamická kalkulace

Dynamická metoda kalkulace se svým způsobem podobá přírážkové kalkulaci, ale dokáže, na rozdíl od přírážkové metody, zodpovědět otázku, jak se budou náklady v konkrétních krocích měnit s ohledem na množství vyráběných kusů. Jednotkové náklady mají tedy vztah k objemu vyráběné produkce a k využití výrobní kapacity. (Popesko, 2009, s. 67)

4.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace neboli kalkulace variabilních nákladů odděluje při výpočtu kalkulace fixní náklady od nákladů variabilních. Zatímco u absorpčních metod bylo základní členění nákladů na přímé a nepřímé, při tomto členění je podstatné členit náklady na fixní a variabilní. (Král a kol., 2018, s. 171)

4.2.1 Kalkulace variabilních nákladů

Jak se dá vyvodit z názvu, klade větší důraz na náklady variabilní, které jsou tvořeny z jednicových nákladů a z proměnlivé režijní části, přičemž se předpokládá, že příčinně způsobily vznik těchto nákladů. Na fixní náklady se pohlíží jako na nedělitelný souhrn, který lze uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje výrobků a variabilními náklady. Fixní náklady jsou započítávány až do kompletního výsledků hospodaření za účetní období. (Křčová, 2007, s. 49)

Garrison et al. (2012, s. 230) ve své knize uvádějí, že se při kalkulaci variabilních nákladů používají pouze takové variabilní náklady, které lze příčinně považovat za náklady výrobku. Obvykle těmito náklady jsou přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Proto jsou někdy variabilní náklady označovány také jako přímé.

Podle Popeska (2009, s. 89) má kalkulace variabilních nákladů (označována také jako metoda krycího příspěvku) tři fáze:

1. V první fázi se určuje částka na úhradu fixních nákladů a výše zisku jednotlivých výkonů. Částka, která je použita na úhradu fixních nákladů se vypočte jako rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady.
2. V druhé fázi jsou tyto částky neboli příspěvky na úhradu sečteny dle druhů konkrétních výkonů. Tato suma se nazývá celkový příspěvek na úhradu.
3. Ve třetí fázi se poprvé berou v úvahu fixní náklady, které se odečítají od celkové příspěvku na úhradu.

Buchta (2005, s. 120) uvádí, že kalkulace variabilních nákladů může být užitečná při zjišťování, jak se různé výrobky podílí na zisku, sestavení seznamu výrobků podle jejich výhodnosti a pro výpočet základní ceny, za kterou má být výrobek prodáván.

Využití tohoto druhu kalkulace je přínosné pro zjištění co nejvhodnějšího množství vyráběných výrobků tak, aby podnik dosáhl co nejvyššího zisku při co nejnižších nákladech. Tato metoda kalkulace je využívána zejména pro operativní, tedy krátkodobé řízení a pro usnadnění vybrání vhodné varianty výroby. (Popesko, 2009, s. 91)

4.3 Moderní metody kalkulace

4.3.1 Activity Based Costing (dále ABC)

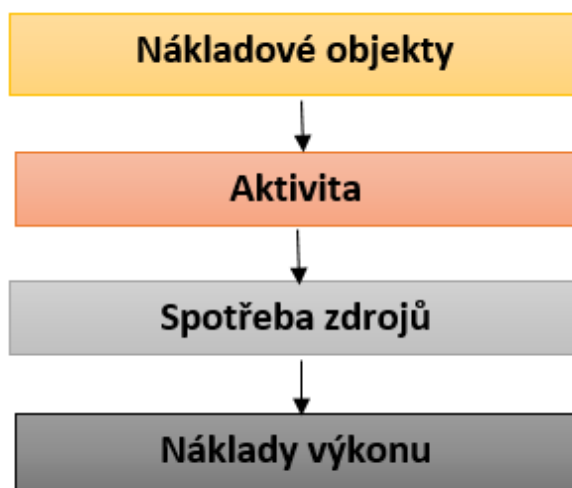
Jelikož podle Krále a kol. (2018, s. 188-190) nastávají zásadní změny při podnikatelském procesu. Dochází k přeorientování se ze zjišťování nákladů na konečný výrobek na kalkulování nákladů podle činností a aktivit. Takové kalkulování se označuje jako ABC.

ABC kalkulace je poměrně moderní metoda, která je spolehlivější a získává více údajů než ostatní typy kalkulací. Nevýhodou této kalkulace je naopak množství informací, které je pro výpočet této kalkulace nutné zjistit. (Popesko, 2009, s. 61)

Podle Landy (2008, s. 291) není důležité soustředit se pouze na náklady konečných výrobků, ale také na náklady jednotlivých výrobních činností – aktivit. Aktivita je tedy základním pojmem a nejdůležitějším pilířem při ABC metodě.

Garrison et al. (2012, s. 279-288) rozdělily ABC kalkulaci do kroků, které zobrazuje také následující obrázek (Obr. 8):

1. Vymezení jednotlivých aktivit a skupin aktivit podle činností a přiřazení nákladů, které vyvolávají jejich vznik.
2. Přiřazení režijních nákladů do správných skupin aktivit.
3. Stanovení a propočítání míry aktivity.
4. Přiřazení režijních nákladů k nákladovým objektům podle používané aktivity.
5. Příprava a hodnocení manažerské zpětné vazby.



Obr. 8 ABC Model
(Garrison et al., 2012, s. 279)

4.3.2 Kalkulace cílových nákladů

Tato kalkulace nemá smysl při výrobě jednoduchého výkonu a není zcela běžnou metodou. Dalo by se říct, že se jedná o alternativu retrogradní kalkulace, protože zde hraje hlavní roli tržní cena, od které se získávají cílové náklady. U této kalkulace je důležité určit, kolik smí výrobek nebo služba maximálně stát. Cílem podniku při využívání této kalkulace je, že se snaží minimalizovat náklady již v předvýrobní fázi. (Popesko, 2009, s. 185)

4.3.3 Kalkulace životního cyklu

Podle Krále a kol. (2010, s. 572-573) má tato kalkulace za cíl zjistit náklady na výkon, které se musí vynaložit v průběhu jeho „životu“. Tím se rozumí náklady, které vznikají již v předvýrobní fázi, náklady na jeho výrobu, náklady na ukončení výrobku, ale i další náklady, které s tímto výkonem souvisí. Kalkulaci je možné sestavit kdykoli v průběhu

výroby a poté se srovnává s kalkulací vytvořenou po ukončení výroby. Takto je možné vyhodnotit, zda je výroba výkonu pro podnik přínosná.

4.3.4 Time Driven Activity Based Costing (dále TDABC)

Tento typ kalkulace se označuje jako nový přístup ke kalkulaci, který je flexibilnější a rychlejší než jeho předchůdce, klasické ABC. Rozdílem mezi tradičním ABC a novým přístupem TDABC je, že se zde nepřirazují náklady pouze podle vztahu k aktivitám, ale také se zde ohlíží na čas. Tato kalkulace je vhodná při potřebě stanovení prognóz tržeb a zjištění požadavků ke splnění cílů, což může představovat modernizaci strojů, či zlepšení lidské práce. Pokud tento model podnik využívá, plánovací tým jej přizpůsobí tak, aby co nejlépe zobrazoval vývoj plánovaných procesů. (Kaplan a Norton, 2010, s. 28, 214)

5 KALKULAČNÍ VZOREC

Způsob identifikace a propočet nákladů a dalších hodnot probíhá v každém podniku odlišně v tzv. kalkulačním vzorci. Ten však nemá přesně definovanou formu a každý podnik se jej může upravit dle svých potřeb a preferencí. (Král a kol., 2018, s. 150)

Kalkulační vzorec lze obecně definovat jako uskupení nákladů při sestavování kalkulací tak, aby bylo možné určit vlastní náklady na jednotku výkonu. (Krestová a kol., 2015, s. 68)

Společnost se tedy může rozhodnout, jaký kalkulační vzorec je pro ni nejvhodnější. Kalkulační vzorec volí podle toho, zda sestavuje kalkulaci nákladů, či kalkulaci ceny. Dalším kritériem je, zda stanovuje cenu svých výkonů, nebo počítá prodejní cenu pro zboží, které dále prodává. (Veber a Srpová, 2005, s. 189)

5.1 Typový kalkulační vzorec

Tento typový vzorec je podle Landy (2008, s. 286) nejvíce užívaným typem a je prostředkem pro sestavování nákladů na příští období a také slouží pro kontrolu výnosnosti výrobků. Strukturu typového, nebo také tradičního kalkulačního vzorce zobrazuje Tabulka 1.

Tab. 1 Typový kalkulační vzorec
(Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 33)

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk/Ztráta
Prodejní cena bez DPH

5.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Král a kol. (2010, s. 140) uvádějí, že retrográdní vzorec poukazuje na vzájemný vztah nákladů, zisku a prodejní ceny, který je ale spíše rozdílový než součtový. Podobu tohoto vzorce zachycuje následující tabulka (Tab. 2).

Tab. 2 Retrográdní vzorec (Landa, 2006, s. 361)

Základní cena výkonu	
-	dočasná cenová zvýhodnění
-	slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)
Cena po úpravách	
-	náklady
Zisk (nebo jiný přínos)	

5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Náklady se zde sledují odděleně dle toho, zda se se změnami v počtu vyráběných kusů mění, či zůstávají stejné. Tento vzorec se nazývá také jako kalkulace variabilních nákladů. (Hradecký a Konečný, 2003, s. 79)

V tomto kalkulačním vzorci je možné jednoznačně alokovat pouze přímé náklady. Ostatní náklady a zisk umožňuje vyčíslit marži, která je prostředkem pro posuzování ziskovosti výrobků a je podkladem pro rozhodování o výhodnosti sestavení sortimentu. Kalkulace je zobrazena v následující tabulce (Tab. 3). (Lanča a Sedláček, 2005, s. 58)

Tab. 3 Kalkulace variabilních nákladů
(Král a kol., 2018, s. 154)

Cena po úpravách	
-	Variabilní náklady
•	přímé náklady
•	variabilní režie
Marže	
-	Fixní náklady
Zisk	

5.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace má podle Landy (2006, s. 361) podobné rysy jako typový kalkulační vzorec. Jak zobrazuje Tabulka 4, rozdělení kalkulačních nákladů je zde na přímé a nepřímé. Tato kalkulace ale dokáže, na rozdíl od typové kalkulace, odpovědět na otázku, jak se budou náklady měnit při růstu či při snížení vyráběného množství výrobků a používá se zejména pro ocenění výkonů, které se v podniku předávají při různých fázích výroby.

Tab. 4 Dynamická kalkulace
(Král a kol., 2010, s. 142)

Přímé náklady
Ostatní přímé náklady
- variabilní
- fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
- variabilní
- fixní
Vlastní náklady výroby
Přímé prodejní náklady
- variabilní
- fixní
Prodejní režie
- variabilní
- fixní
Vlastní náklady výkonu
Správní režie
Úplné vlastní náklady výkonu

6 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Dvořáková (2011, s. 97) ve své knize uvádí, že kalkulace není propočít pouze finálních výsledků činností podniku, ale i propočít nedopracovaných výrobků, polotovarů, aktivit atd.

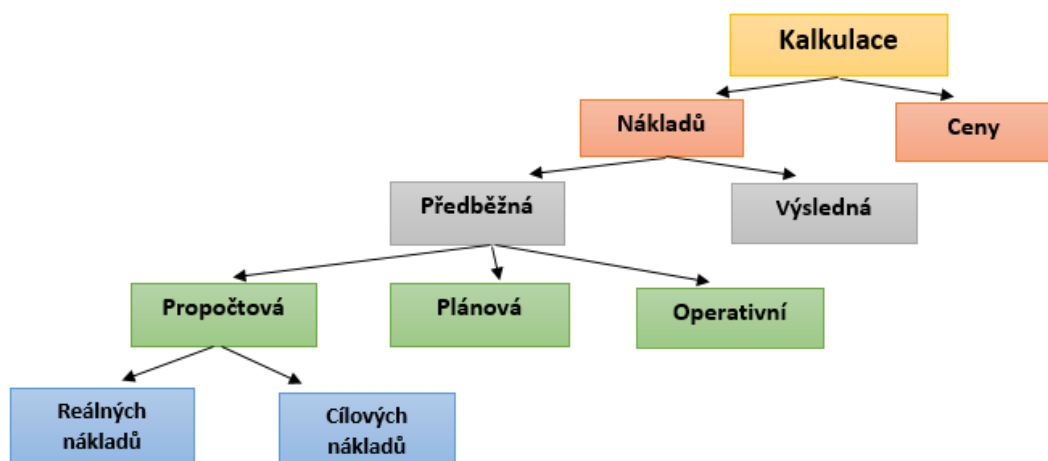
V podniku kalkulace přináší důležité informace:

- pro volbu správné varianty s nejefektivnější strukturou prováděných výkonů,
- při rozhodování „Make or Buy“ některých výrobků či materiálu,
- pro vymezení vztahů mezi jednotlivými středisky.

Kalkulační systém tedy lze chápat jako souhrn všech kalkulací, které jsou v podniku využívány. Musí přitom být mezi jednotlivými kalkulacemi souvislost a musí na sebe navazovat. Jak zobrazuje následující obrázek (Obr. 9), kalkulační systém se skládá z různých druhů kalkulací a počet těchto druhů závisí na:

- druhu vykonávaných činností podniku,
- tom, jak je podnik velký,
- požadavkách na výstup kalkulací,
- tom, jak je důležité využívat kalkulace v různých časech.

(Hradecký a kol., 2008, s. 182)



Obr. 9 Členění kalkulačního systému (Popesko a kol., 2008, s. 61)

6.1 Předběžná kalkulace

Podle Buchty (2005, s. 110) je předběžná kalkulace sestavována před samotným začátkem výroby. Cílem této kalkulace je odhadnout, jaké náklady je možné při provádění výrobního procesu očekávat.

Předběžné kalkulace se dále člení na normové a na propočtové, přičemž se normové dále rozdělují na kalkulace operativní a plánové. (Čechová, 2011, s. 98)

6.1.1 Propočtová kalkulace

Cílem propočtových kalkulací je získat materiály pro hodnocení efektivnosti nového výkonu a navrhnout cenu. Tento typ kalkulace se tedy provádí u výrobků, které jsou čerstvě na trhu a kde se výrobní proces teprve ujasňuje, tudíž není pro sestavení kalkulace k dispozici podrobná dokumentace o procesu výroby. Propočet se z tohoto důvodu provádí na základě výsledných kalkulací srovnatelných výrobků. V kusové a malosériové výrobě se propočtová kalkulace sestavuje pro každý jednotlivý výrobek samostatně. (Hradecký a kol., 2008, s. 183; Čechová, 2011, s. 98-99)

6.1.2 Operativní kalkulace

Operativní, nebo jinak nazývaná běžná nebo výrobní kalkulace, je využívána v případě, že nastanou nepředvídatelné změny – např. změna nakupovaných surovin a materiálu, změna dodavatele. Tento druh kalkulace je zásadní při zadávání úkolů a následnou kontrolu výrobních středisek. Operativní kalkulace zobrazuje vztah nákladů a výrobních a technologických podmínek, které nastávají k aktuálnímu okamžiku. Sestavují se v sériové a hromadné výrobě. (Landa, 2008, s. 285; Buchta, 2005, s. 110)

6.1.3 Plánová kalkulace

Posledním typem předběžných kalkulací je plánová kalkulace. Ta je vhodná pro dlouhodobé plánování výroby, tedy pro opakovaný výrobní proces u hromadné, nebo sériové výroby. Tento druh kalkulace není určen pro výrobní střediska, ty se řídí operativními kalkulacemi, ale v průběhu období nastávají plánované změny, jejichž důsledkem jsou nové operativní kalkulace, tedy normy, kterými se výrobní střediska musí řídit. (Hradecký a kol., 2008, s. 184; Čechová, 2011, s. 99)

Tento typ kalkulací podle Kotěšovcové a Janouškové (2007, s. 34):

- představuje dokumenty pro budoucí plány nákladů, výnosů a zisku a definují přímé a část nepřímých nákladů,
- je zásadním prostředkem pro řízení a kontrolu nákladů.

6.2 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace zobrazují reálně vynaložené náklady na kalkulační jednici a jsou především nástrojem kontroly, protože se sestavují až po dokončení výrobního procesu. Srovnávají se s jedním z druhů předběžných kalkulací, nejčastěji s operativními, a dále se vyhodnocuje efektivnost výrobních středisek a zkoumá se, zda je možné zrealizovat operativní kalkulaci. (Landa, 2008, s. 285; Krestová a kol., 2015, s. 71)

Dále se výsledné kalkulace používají jako materiál pro sestavování plánových kalkulací pro příští období a také se díky těmto reálným kalkulacím dokáže navrhnout ekvivalentní cena výkonu. Výsledné kalkulace se dají dále dělit na:

- průběžné – také okamžikové, jsou používány v kusové nebo malosériové výrobě a jsou sestavovány ihned po dokončení výroby,
- intervalové – také roční, tato kalkulace má podobné rysy jako plánování průměrných ročních nákladů.

(Hradecký a kol., 2008, s. 187-188)

6.3 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny se nejčastěji využívá v maloobchodech a v obchodních podnicích. Podnik nejčastěji nakupuje zboží, které později prodává s přírůžkou konečným spotřebitelům. Pořizovací cena zboží je považována za přímý materiál, ke které se připočte přírůžka nejčastěji formou procenta. Suma těchto dvou položek představuje prodejní cenu zboží. Příklad kalkulace ceny je zobrazen v Tabulce 5. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 67)

Kalkulace nákladů bere v úvahu vynaložené náklady ve finančním nebo hodnotovém pojetí, zatímco kalkulace ceny odráží náklady v ekonomickém pojetí. Obsahuje tedy hodnotu, která znázorňuje stupeň zhodnocení vložených zdrojů – nejčastěji zisk. (Kráal a kol., 2018, s. 227)

Podle Čechové (2011, s. 100) by měl podnik stanovit takovou prodejní cenu, která:

- nepřevyšuje cenovou hranici určenou odběratelem,
- není nižší než taková výše, která by nezajistila předem určenou výnosnost.

Tab. 5 Příklad kalkulace ceny
(Popesko a Papadaki, 2016, s. 67)

Pořizovací cena zboží	10 000 Kč
Marže – 50 %	5 000 Kč
Prodejní cena	15 000 Kč

7 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část se zabývala literární rešerší z oblasti nákladů a kalkulací. Tyto oblasti jsou důležité v každé společnosti nejen pro dosažení co nejvyššího zisku při minimálních nákladech, ale také jsou důležité pro rozhodování a další řídicí činnosti.

V první části práce byly nejprve definovány náklady a poté bylo uvedeno, že mohou mít dvojí pojetí, finanční a manažerské. Dalším bodem práce bylo rozčlenění nákladů na náklady druhové, účelové, kalkulační, členění podle závislosti na změnách výroby a členění z pohledu manažerského rozhodování.

Ve druhé části byl vymezen samotný pojem kalkulace a její předmět. S kalkulacemi také úzce souvisí alokace nákladů a její fáze a principy. Dále byly zmíněny jednotlivé metody kalkulace a jejich dělení. Kalkulace se mohou členit na absorpční, neabsorpční a moderní metody kalkulace. Teoretická část také zahrnuje kalkulační vzorec a jeho jednotlivé typy, které byly zobrazené a vysvětlené. Dělí se na kalkulační vzorec typový, retrogradní, oddělující fixní a variabilní náklady a na dynamickou kalkulaci.

V poslední části bylo vysvětleno, co je to kalkulační systém, jak se jednotlivé kalkulace liší, a kdy má smysl jakou kalkulaci využít. Rozdělují se kalkulace předběžné, výsledné a kalkulace ceny.

Zpracování teoretické části prohloubilo znalosti, které mohou být aplikovány při praktické části, při závěrečných návrzích a doporučeních pro vybranou společnost.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

8 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Svou bakalářskou práci jsem se rozhodla zpracovat v cukrářské výrobě, která se nachází v Olomouci. Předmětem podnikání společnosti je cukrářství a pekařství a v tomto odvětví nabízí své výrobky a služby zákazníkům již dlouhou řadu let. Společnost byla založena 1. listopadu 2004 a od té doby si vybudovala dobré jméno na trhu, díky němuž dominuje mezi cukrárnami v Olomouckém kraji. Majitelka je také zároveň svým jediným zaměstnancem. Firma není plátcem DPH a vede daňovou evidenci, která je zajišťovaná externí účetní.

Otevírací doba:

středa 9-15 hod

čtvrtek 9-15 hod

pátek 9-17 hod

Otevírací doba je přizpůsobená tak, aby vyhovovala zákazníkům a měli možnost vyzvednout si své výrobky i v odpoledních hodinách. V pondělí, úterý i o víkendu je zavřeno, nicméně po předešlé domluvě je možné objednat si výrobky i na tyto dny.

8.1 Zákazníci

Mezi zákazníky cukrářské výroby patří zejména fyzické osoby, které využívají služeb této firmy pro své osobní účely. Tito zákazníci objednávají výrobky na narozeninové oslavy, křtiny, svatby, Vánoce, Velikonoce a další příležitosti. Dalšími, méně častými zákazníky, jsou také některé podniky, školy, spolky či banky, které si objednávají výrobky pro pohoštění svých zaměstnanců, či klientů na různých událostech jako jsou plesy, firemní akce, večírky apod. Společnost má nejen stále a věrné zákazníky, ale díky dobré pověsti a příznivým cenám má nepřetržitý přísun nových zákazníků.

8.2 Nabídka

Společnost má ve své nabídce:

- Dorty
- Rolády a řezy
- Zákusky
- Čajové pečivo

Firma se vždy snaží přizpůsobit výrobky dle představ zákazníka. Dorty peče pro děti, dospělé, ale také na svatbu. Zákazník si může vybrat mezi různými příchutěmi, a zda chce dort v čokoládě, krému, marcipánu apod. Dort v marcipánu je zobrazen v Obrázku 10. Cukrářská výrobná také nabízí rolády a řezy a to vanilkové, čokoládové, ořechové, ovocné a kokosové. Firma dále nabízí spíše klasické zákusky, jako jsou větrníky, věnečky, laskonky, pařížské rohlíčky, koše ovocné apod. Tyto druhy jsou již několik let oblíbené a zákazníci stále vyhledávané. Všechny druhy zákusků, které společnost vyrábí lze objednat v menší velikosti. Firma umožňuje objednávat zákusky po kusech, nebo nabízí zákuskové krabice za 200 Kč – 500 Kč, ve kterých jsou namíchané různé druhy výrobků. Čajové pečivo je nejvíce vyhledávané v období Vánoc a firma nabízí kilo čajového pečiva složeného z pěti druhů lineckých výrobků.



Obr. 10 Výrobek společnosti
(vlastní zpracování)

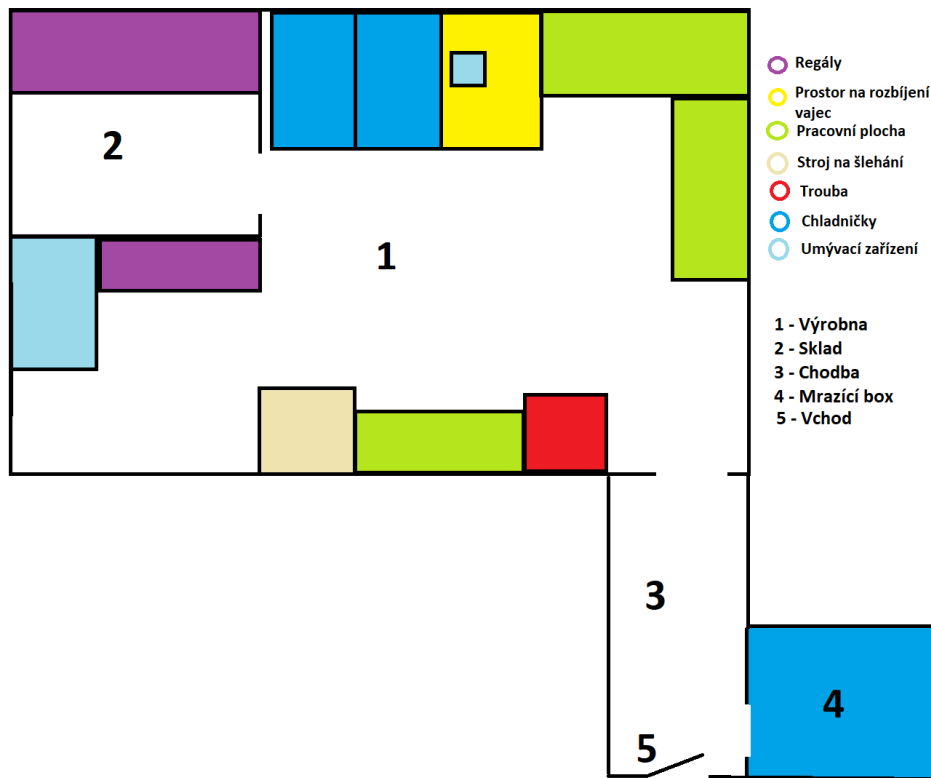
Majitelka přijímá objednávky a komunikuje se zákazníky sama prostřednictvím e-mailu, telefonu, nebo osobního kontaktu. Cukrářská výrobná peče výrobky na zakázku, tedy vyrábí přesně objednané množství. Tento způsob přijímání objednávek je zaveden, protože se jedná o výrobky s krátkou trvanlivostí, tudíž není dostatek času na prodej nadvýroby.

8.3 Uspořádání dílny

V následujícím obrázku (Obr. 11) je zobrazeno, jak je cukrářská výrobná rozvrhnutá. Tvoří ji hlavní výrobná, sklad, chodba a mrazící box. Ve skladě se nachází regály, kde firma skladuje materiál a suroviny potřebné pro výrobu. V hlavní výrobně lze nalézt dvě umývací zařízení a regál, ve kterém se ukládá nádobí, cukrářské sáčky apod. Dále jsou zde dvě ledničky, trouba, místo určené ke skladování a manipulaci s vejci, pracovní plochy a stroj na šlehání a protínání těsta. Z výrobní je možné projít chodbou do mrazícího boxu,

který slouží ke skladování másla a podobných surovin, které musí být v chladu, ale také se zde chladí hotové výrobky a polotovary.

Na chodbě, která je označená č. 3, je rovněž místo určené pro zákazníky, kde si mohou svou zakázku objednat či vyzvednout. Rozvržení prostorů ve firmě je přizpůsobené tak, aby byly vzdálenosti navazujících činností co nejkratší a odstranilo se tak plýtvání při výrobě.



Obr. 11 Layout společnosti (vlastní zpracování)

8.4 Konkurence

Firma je sice malá, ale zato nemá problém uživit se a vybudovat si dobré jméno mezi ostatními cukrárnami v Olomouci a jeho okolí. Mezi největší konkurenty patří nejen další cukrářské výroby, ale také cukrárny a kavárny, kterých je v Olomouckém kraji nespočet, a které disponují výhodnější lokalitou, jako jsou nákupní centra nebo samotný střed města. Společnost tedy musí neustále sledovat vývoj cen a trendů, které i v tomto odvětví nastávají. V následující kapitole budou vyjmenováni a popsáni největší konkurenti vybrané společnosti.

Cukrářská výrobní mamka

Tato firma byla založena v roce 1991, kdy začala s výrobou medových perníčků, kterými se vyznačuje dodnes. Postupně rozšířila výrobu o zákusky, svatební koláčky a dorty, které doporučuje na rodinné a firemní akce, ale také na svatby. Výhodou této společnosti je její lokalita, jelikož se nachází nedaleko hlavního nádraží v Olomouci, a je tak snadno dostupná. Cukrářská výrobní mamka zaměstnává 15 zaměstnanců, což umožňuje nabízet zhruba 80 druhů klasických zákusků, přes 60 druhů mini zákusků a více než 150 druhů ručně zdobených perníkových figurek. Společnost pravidelně zajišťuje rozvoz zákusků a dortů po celé České republice i na Slovensku. (Cukrárna mamka, 2020)

Katrin – cukrářská výrobní

Cukrářská výrobní Katrin je rodinná firma, která vznikla v roce 1991. Její specializace je zakázková výroba na svatby, narozeniny a další druhy oslav. K cukrářské výrobě patří i Katrin cake&coffee, ve které jsou nabízeny výrobky této firmy. Výhodou této společnosti je, že nenabízí pouze klasické zákusky, ale své výrobky stále modernizuje. Například na svatby nevyrábí pouze drobné svatební cukroví, ale také přichází s novými nápady, a svým zákazníkům nabízí různé druhy sladkých barv, které jsou prováděny v barvách svatby. (Dorty Katrin Olomouc, ©2020)

Cukrářská výrobní Moser

Další konkurencí je Cukrářská výrobní Moser, která byla založena v roce 2000. Tato firma nabízí klasické zákusky, jako kokoska, větrník, či laskonka. Dále vyrábí řezy a dorty, na které si sama tiskne jedlý papír. Společnost nabízí rozvoz svých výrobků po celém Olomouckém kraji a do města Rýmařov. Zákazníci mají také možnost zakoupit si výrobky této firmy ve třech partnerských cukrárnách v centru Olomouce. (Moser - Cukrářská výroba, ©2020)

Cukrárna Měďa

Tato cukrárna s vlastní výrobou nabízí na trhu své výrobky od roku 2014. Specializuje se na narozeninové, dětské a svatební dorty. Vyrábí 55 druhů zákusků, které jsou prodávány ve dvou olomouckých pobočkách. Společnost vytvořila pro zákazníky internetového e-shopu bonusový program, ve kterém je možné za každý nákup získat virtuální Měďa penízky, které se po dosažení určité hranice přemění na slevový voucher. Tato cukrárna nabízí také posezení, které zákazníkům zpříjemňuje kávou nebo zmrzlinou. (Sladký měďa, 2020)

Významní konkurenti jsou velké cukrárenské řetězce, jako je například **Cukrárna Ollies**, která funguje od roku 1999. Cukrárna má dvě pobočky v Ostravě a jednu v Olomouci a v Praze. Ve všech svých cukrárnách nabízí nápoje a obědové menu. Tato cukrárna se specializuje na výrobu dortů, zejména svatebních, a zároveň je ochotna svým zákazníkům výrobky dovézt. Další konkurencí je franšíza **Eiscafe Delikana**, která vznikla v roce 1998 a v dnešní době má 14 poboček v České republice a 9 poboček na Slovensku. V Olomouci se tato cukrárna nachází v nákupním centru, což je její výhodou, jelikož nemá problém s nedostatkem zákazníků. Tato společnost nabízí zákusky, dorty, zmrzlinu, snídaně a kávu. Silnými konkurenty jsou také **CrossCafe** a **Starbucks**. Obě tyto společnosti mají ve své nabídce dorty a koláče, a jelikož se nacházejí ve snadno dostupné lokalitě a jsou celosvětově známé, jsou zákazníci často vyhledáváni. Vybrané cukrářské výrobny také konkurují supermarketům a obchodům s potravinami, které prodávají předem balené dorty nebo zákusky. (OLLIES, ©2009-2020; DELIKANA, ©2020)

V neposlední řadě patří mezi konkurenty vybrané společnosti cukráři a cukrářky, kteří své výrobky propagují zejména na sociální síti Instagram. Dorty a ostatní výkony těchto cukrářů bývají propracované a při jejich výrobě jsou využívány moderní metody. Pracnost takového výrobku se poté odrazí i na výši jeho ceny.

8.5 Srovnání cen s konkurencí

Pro porovnání ceny s konkurenčními společnostmi byl zvolen výrobek ovocný koš, jelikož má tento zákusek ve své nabídce většina firem, a také na něj bude dále zobrazen příklad analýzy kalkulačního vzorce ve společnosti. Komparace bude provedena se třemi cukrářskými výrobny, které byly popsány v předchozí kapitole. Jaký je minimální možný odběr tohoto druhu zákusku, a za jakou cenu je nabízen v konkurenčních firmách zobrazuje následující tabulka (Tab. 6).

Tab. 6 Srovnání ceny s konkurencí (vlastní zpracování)

Společnost	Minimální odběr	Cena za 1 ks
Vybraná společnost	není stanoven	9 Kč
Cukrářská výrobní mamka	není stanoven	12,50 Kč
Katrin – cukrářská výrobní	10 ks	20 Kč
Cukrárna Měďa	20 ks	46 Kč

Z Tabulky 6 vyplývá, že ovocný koš je nabízen za nejnižší cenu ve vybrané společnosti. Cukrářská výrobní mamka prodává tento druh zákusku za 12,50 Kč, a stejně jako ve vybrané společnosti zde není stanovený minimální počet kusů, které je nutné odebrat. V cukrářské výrobě Katrin je stanovena cena jednoho ovocného koše na 20 Kč, přičemž je nutné zakoupit alespoň 10 Ks a zákazník tak zde zaplatí nejméně 200 Kč za jednu objednávku. Cukrárna Měďa má mezi srovnávanými cukrárnami nastavenou nejvyšší cenu, a sice 46 Kč za jeden kus a zákazník musí objednat nejméně 20 ks. Za jednu objednávku tak zde zaplatí nejméně 920 Kč. Vyšší cena v Cukrárně Měďa je způsobena zdobením ovocného koše čerstvým ovocem, zatímco vybraná společnost používá ovoce konzervované. (vlastní zpracování)

8.6 SWOT analýza

V následující kapitole budou identifikovány silné stránky, slabé stránky, příležitosti a hrozby vybrané společnosti. Tyto údaje zachycuje následující Tabulka 7.

Tab. 7 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování)

	Silné stránky	Slabé stránky
Vnitřní okolí	<ul style="list-style-type: none"> • dobrá pověst • používání kvalitních surovin • nízké ceny • osobní přístup • dlouholeté působení na trhu • zkušenosti 	<ul style="list-style-type: none"> • lokalita • jediný zaměstnanec • nedostatečná propagace • nenabízí rozvozu výrobků
	Příležitosti	Hrozby
Vnější okolí	<ul style="list-style-type: none"> • rostoucí poptávka po výrobcích • nové výrobky a metody na trhu • zavření okolních cukráren • navázání spolupráce 	<ul style="list-style-type: none"> • pokles kvality materiálu • nová konkurence • snížení mezd • odchod zákazníků ke konkurenci

Silné stránky

Mezi silné stránky vybrané společnosti patří zejména dlouholeté působení na trhu. Za tuto dobu byly načerpány zkušenosti, které se uplatňují při výrobě a při konzultaci se zákazníky. Společnost se také vyznačuje nízkými cenami, ale zároveň používáním kvalitních surovin, což oceňují stálí zákazníci, a díky čemuž je firma doporučována dále. Jelikož je majitelka svým jediným zaměstnancem a má osobní zájem na prosperitě firmy, ke svým zákazníkům je vstřícná, ochotná a vždy se je snaží uspokojit.

Slabé stránky

Nevýhodou společnosti je její lokalita, jelikož se nachází v okrajové části Olomouce. Další slabinou je nízká míra propagace, což může způsobit, že se lidé bez využívání internetu o existenci společnosti nedoví. Slabou stránkou vybrané společnosti také je, že na rozdíl od konkurence nenabízí rozvoz svých výrobků. Vybraná cukrářská výrobná má pouze jednoho zaměstnance, což může způsobit, že nebude schopna uspokojit poptávku, nebo může dojít ke tvoření front.

Příležitosti

Největší příležitostí je pro firmu zavření konkurenčních společností, což by zvýšilo poptávku po nabízených výrobcích. Další příležitostí je pro cukrářskou výrobnu navázání spolupráce s cukrárnami nebo kavárnami, které by pravidelně odebírali produkty firmy. Pro společnost by také bylo přínosné zavedení nových výrobků na trhu, o které by tak rozšířila svou nabídku, nebo uspořádání kurzů na nové cukrářské metody.

Hrozby

Mezi hlavní hrozbu společnosti patří pokles kvality používaného materiálu, což může vést ke snížení spokojenosti zákazníků a k následnému snížení poptávky po výrobcích. Hrozbou je rovněž příchod nové konkurence, která bude schopna získat si stálé zákazníky firmy. Dále na firmu může mít negativní vliv snižování mezd. Při tomto jevu dochází k poklesu poptávky nebo objemu objednávaných výrobků, protože se lidé snaží snížit své výdaje a část svých příjmů uspořit.

9 ANALÝZA NÁKLADŮ

Analýza nákladů je v této bakalářské práci podstatná, protože poskytne informace pro analýzu kalkulačního systému, ale také bude hrát důležitou roli při tvorbě návrhu na zlepšení a při formulaci závěrečného doporučení. Údaje potřebné pro provedení analýzy byly poskytnuty společností prostřednictvím interních zdrojů a všechny tyto údaje jsou převzaty z finančního pojetí nákladů, tedy nejsou zde zobrazeny náklady explicitní a oportunitní. Jelikož si firma nepřeje, aby byly uvedeny reálné náklady, budou všechny náklady přepočteny pomocí koeficientu.

Náklady ve společnosti budou analyzovány ze třech základních hledisek:

- druhové členění nákladů,
- členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů,
- kalkulační členění nákladů.

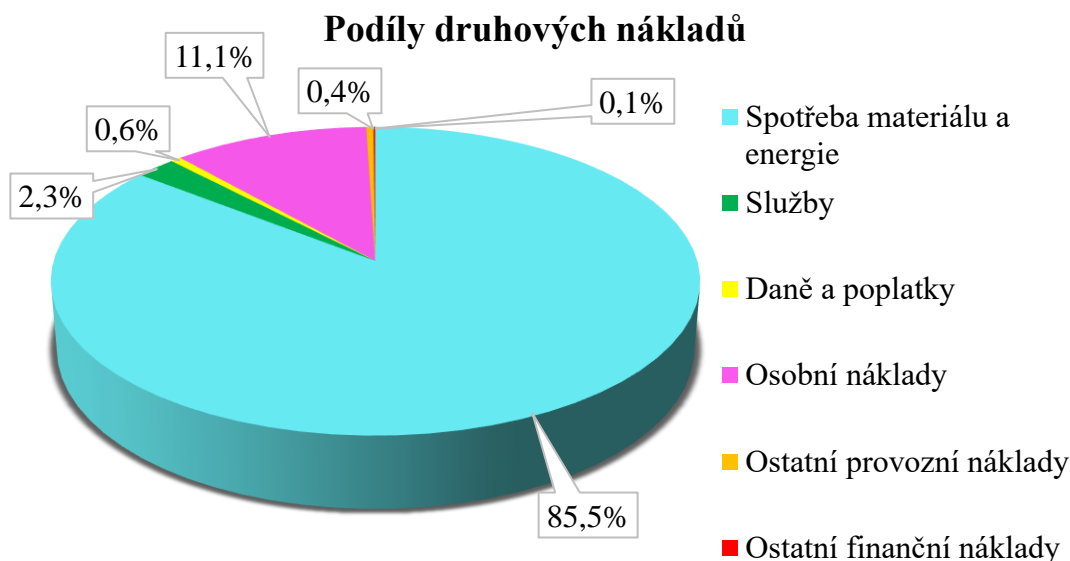
9.1 Druhové členění nákladů

Toto členění nákladů je nejvíce využíváno, protože přesně zobrazuje strukturu nákladů, ale také zobrazuje účel využití nákladů v podniku. Jaké jsou jednotlivé náklady společnosti ve sledovaném roce, a jaký je jejich podíl k celkovým nákladům, je zaznamenáno v následující tabulce (Tab. 8).

Tab. 8 Druhové členění nákladů za rok 2019 a jejich vertikální analýza (vlastní zpracování)

Druh nákladu	2019	Podíl nákladů
Spotřeba materiálu a energie	592 984 Kč	85,5 %
Služby	16 100 Kč	2,3 %
Daně a poplatky	3 861 Kč	0,6 %
Osobní náklady	77 213 Kč	11,1 %
Ostatní provozní náklady	2 800 Kč	0,4 %
Ostatní finanční náklady	532 Kč	0,1 %
Náklady celkem	693 490 Kč	100 %

Jak vyplývá z Tabulky 8, největší část nákladů tvoří náklady na spotřebu materiálu a energií, a to téměř 86 %. Jelikož se jedná o výrobní podnik, nejvíce vynaládá společnost náklady na nákup surovin a materiálu potřebných pro výrobu. Další významnou položkou jsou osobní náklady, které tvoří 11,1 % z celkových nákladů. Náklady vynaložené na služby jsou k celkovému poměru nákladů 2,3 %. Ostatní nákladové položky nedosahují ani 1 %. Struktura druhových nákladů a jejich podíly jsou zobrazeny v Obrázku 12.



Obr. 12 Podíly druhových nákladů (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu a energie

Náklady na spotřebu materiálu a energie tvoří z větší části náklady vynaložené na materiál. Konkrétně se jedná o nákup obalových materiálů a surovin, které jsou do firmy dováženy rozvážkovými společnostmi, nebo si je majitelka obstarává sama ve velkoskladu. Obalovým materiálem se rozumí nákup krabic, ve kterých firma prodává své výrobky, a nákup papíru a krajek, které se vkládají do nakoupených krabic. Také sem patří nákup přepravek, ve kterých společnost skladuje polotovary, nebo je zapůjčuje zákazníkům pro přepravu většího množství výrobků. Surovinami se ve společnosti rozumí nákup mouky, cukru, másel a dalších položek potřebných pro výrobu. Mezi spotřebu energie se ve firmě řadí spotřeba elektrické energie a vody.

Služby

Mezi služby, které firma využívá, patří služby telekomunikačních společností. Tuto službu potřebuje zejména při domluvě se zákazníky. Další formou komunikace s klienty je prostřednictvím e-mailu, a proto musí firma využívat služeb internetových zprostředkovatelů. Společnost využívá internet také ke spravování webových stránek, které jsou vytvořeny bezplatně, a k propagaci společnosti na sociální síti Instagram.

Dále využívá služeb opravářů, kteří jsou potřeba vyhledat pro opravu některých strojů a zařízení. Také využívá služeb externího účetního, který pomáhá při zpracování daňové evidence a vyplňuje za majitelku daňové přiznání FO.

Daně a poplatky

Do této skupiny patří daň z nemovitých věcí, jelikož majitelka firmy není v nájmu a výrobu má ve svém vlastnictví, a daň z příjmu FO. Dalším nákladem jsou poplatky za komunální odpad ve statutárním městě Olomouc.

Osobní náklady

Další nákladovou položkou jsou osobní náklady, a jelikož je majitelka svým jediným zaměstnancem, řadí se mezi ně náklady na sociální a zdravotní pojištění, které má povinnost za sebe, jako za OSVČ, každý měsíc odvádět.

Ostatní provozní náklady

Mezi ostatní provozní náklady společnost firma zahrnuje pojištění a dary, které jsou věnovány do různých tombol, například na plesy nebo na firemní či školní akce.

Ostatní finanční náklady

Ostatními finančními náklady jsou zejména poplatky bance za vedení účtu a výběry z bankomatů, aby byla společnost schopna vracet peněžní prostředky zákazníkům, kteří platí v hotovosti.

Společnost nemá žádné odpisy, jelikož cena nových zařízení nepřesahuje 40 000 Kč. Stroje, které tuto částku přesahují, jako cukrářský robot, má společnost ve vlastnictví již dlouho a jsou odepsané. Společnost také nemá náklady na nájem, protože využívá vlastních prostorů. Rovněž nejsou ve firmě vynakládány náklady na propagaci, jelikož jsou využívány pouze bezplatné formy.

Tab. 9 Horizontální a vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

Druh nákladu	2018 (v Kč)	Podíl nákladů	2019 (v Kč)	Podíl nákladů	2018/2019
Spotřeba materiálu a energie	513 658	84,3 %	592 984	85,5 %	15,44 %
Služby	18 300	3 %	16 100	2,3 %	-12,02 %
Daně a poplatky	2 428	0,4 %	3 861	0,6 %	59,01 %
Osobní náklady	70 779	11,6 %	77 213	11,1 %	9,09 %
Ostatní provozní náklady	3 750	0,6 %	2 800	0,4 %	-25,33 %
Ostatní finanční náklady	723	0,1 %	532	0,1 %	-26,42 %
Náklady celkem	609 638	100 %	693 490	100 %	13,75 %

V Tabulce 9 je zachycena horizontální a vertikální analýza nákladů, která zobrazuje strukturu druhových nákladů a také zobrazuje, zda jednotlivé druhy nákladů v letech 2018 a 2019 rostly, nebo naopak došlo k jejich snížení. Jak lze vyčíst z tabulky, celkové náklady se v roce 2019 zvýšily oproti roku 2018 o 13,75 %. Spotřeba materiálu a energie se v roce 2019 zvýšila o 15,44 %. Zvýšení těchto nákladů způsobilo zdražení jak energií, tak surovin jako je máslo, cukr, mouka apod. Náklady na spotřebu materiálu a energie představují největší podíl, a proto je nárůst těchto nákladů o 15,44 % poměrně vysoký. Náklady na služby se meziročně snížily o 12,02 %, což zapříčinilo jejich využívání v menším rozsahu a nižší potřeba oprav strojů. Daně a poplatky a osobní náklady se v roce 2019 rovněž zvýšily. Daně a poplatky, které v obou sledovaných letech netvoří ani 1 % z celkových nákladů, zaznamenaly nejvyšší růst, a to 59,01 %. Osobní náklady, které zahrnují náklady na sociální a zdravotní pojištění, které za sebe majitelka odvádí, se v roce 2019 zvýšily o 9,09 %. Ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady se v roce 2019 snížily, jelikož firma nebyla oslovena pro věnování sponzorského daru tolikrát, jako v předchozím roce, a jelikož bylo provedeno méně výběrů z bankomatů.

9.2 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů

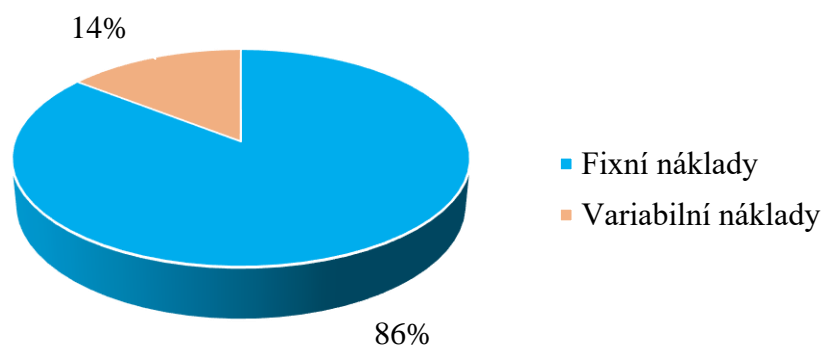
Další členění nákladů je podle závislosti na objemu vyráběného množství, tedy na náklady fixní a variabilní. Zda se náklady řadí mezi náklady fixní nebo variabilní zobrazuje následující tabulka (Tab. 10).

Tab. 10 Fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)

Nákladová skupina	2019	VN/FN
Spotřeba materiálu a energie	592 984 Kč	VN
Služby	16 100 Kč	FN
Daně a poplatky	3 861 Kč	FN
Osobní náklady	77 213 Kč	FN
Ostatní provozní náklady	2 800 Kč	FN
Ostatní finanční náklady	532 Kč	FN
Náklady celkem	693 490 Kč	-

Do variabilních nákladů jsou zařazeny náklady na spotřebu materiálu a energie. Spotřeba materiálu se odvíjí podle počtu vyrobených kusů a náklady na energie platí společnost také podle toho, kolik jí spotřebuje při výrobě výkonů. Ostatní náklady jsou fixními náklady, protože se při změně objemu výkonů nemění a podnik je musí vynaložit při jakémkoli počtu vyrobených kusů. V jakém poměru jsou fixní a variabilní náklady zobrazuje následující obrázek (Obr. 13), ze kterého lze vyčíst, že větší část tvoří variabilní náklady. Podíl variabilních nákladů je 86 %, zatímco souhrn fixních nákladů představuje pouze 14 % k celkovým nákladům ve společnosti v roce 2019. Takto vysoký podíl variabilních nákladů znamená, že výše nákladů je citlivá na změnu objemu výkonů.

Podíl fixních a variabilních nákladů



Obr. 13 Podíl fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

9.3 Kalkulační členění nákladů

Poslední částí v analýze nákladů je provedení kalkulačního členění nákladů, tedy rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Přímé náklady se dají jednoduše přiřadit k výkonu, zatímco nepřímé náklady přiřadit jednoznačně nelze. Velikost jednotlivých nákladů je zobrazena v Tabulce 11.

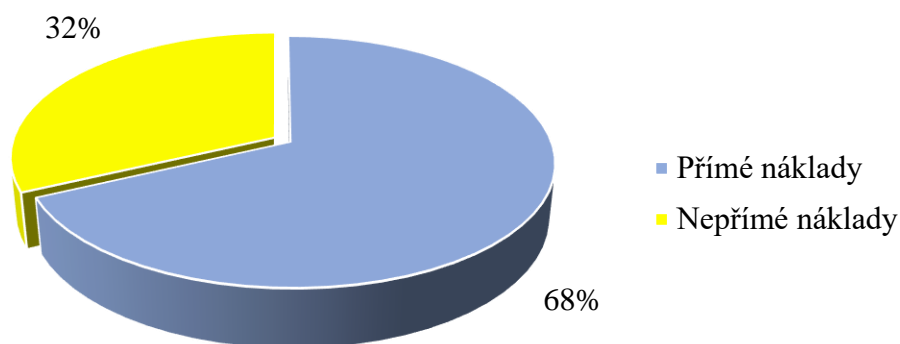
Tab. 11 Přímé a nepřímé náklady v roce 2019 (vlastní zpracování)

Nákladová skupina	Přímé náklady	Nepřímé náklady
Spotřeba materiálu a energie	470 400 Kč	122 584 Kč
Služby	-	16 100 Kč
Daně a poplatky	-	3 861 Kč
Osobní náklady	-	77 213 Kč
Ostatní provozní náklady	-	2 800 Kč
Ostatní finanční náklady	-	532 Kč
Náklady celkem	470 400 Kč	223 090 Kč

Do přímých nákladů se řadí náklady vynaložené na pořízení surovin, které přímo vstupují do výroby a lze je tedy jednoduše přiřadit k vyráběnému výkonu. Náklady vynaložené na obalové materiály jsou zařazeny společně s náklady na energie do nepřímých nákladů,

protože je již nelze jednoznačně k výkonu přiřadit a nemají zvláštní vztah s výrobkem. Stejně tak jsou ostatní náklady nepřímé, a k jejich přiřazení se musí využít dalších metod. Poměr přímých a nepřímých nákladů zobrazuje následující obrázek (Obr. 14).

Podíl přímých a nepřímých nákladů



Obr. 14 Přímé a nepřímé náklady za rok 2019 (vlastní zpracování)

Z Obrázku 14 je zřejmé, že celkové náklady jsou z větší části tvořeny přímými náklady. Nepřímé náklady představují pouze 32 %, zatímco přímé náklady činí 68 % z celkových nákladů v roce 2019. I když přímé náklady zahrnují pouze jednu položku, a sice náklady vynaložené na suroviny, tvoří většinový podíl z celkových nákladů, jelikož se jedná o výrobní podnik. Společnost tyto náklady musí vynakládat a jejich snížení lze dosáhnout pouze při domluvě množstevní slevy, nebo změnou dodavatele, který je schopen tyto suroviny poskytnout za nižší cenu.

10 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

V této kapitole se budu věnovat kalkulačnímu systému, který je ve vybrané společnosti používán. Firma u kalkulací stanovuje cenu prostřednictvím ziskové příirážky, která je přičtena k vlastním nákladům výroby. Kalkulace si tvoří majitelka sama, protože má přehled o veškerých nákladech, ale také o poptávce a o objemu výroby. Jednotlivé ziskové příirážky se u kalkulačních vzorců mění v závislosti na výrobku.

10.1 Kalkulační vzorec společnosti

V této části budou analyzovány kalkulace pro stanovení nákladů a cen na jeden kus zákusku a na jedno kilo dortu. Kalkulace všech výkonů vyráběných v této společnosti mají stejnou strukturu, ale jsou u nich používána rozdílná procenta. Například u kalkulace dortu je použita vyšší zisková příirážka než u kalkulace zákusku. Rozdílné procenta jsou zdůvodněna tím, že výroba dortu je časově náročnější než výroba zákusku. Je důležité brát v úvahu, že cena některých surovin se mění (např. máslo) a firma nakupuje tento materiál tam, kde je to pro ni nejvýhodnější. Proto se v závislosti na nákupní ceně surovin může měnit procento ziskové příirážky.

Obecně využívaný kalkulační systém pro stanovení nákladů a ceny na jeden kus zákusku zobrazuje Tabulka 12. Tato kalkulace je využívána pro normální velikost zákusku.

Tab. 12 Kalkulační vzorec zákusku
(vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu

Výrobní režie 40 %

Vlastní náklady výroby

+ zisk příirážka 50 %

Prodejní cena

Přímý materiál představuje součet nákladů vynaložených na nákup surovin. Kalkulační vzorec je pro všechny druhy vyráběných zákusků stejný, ale konečná cena jednotlivých produktů se liší, protože pro každý výrobek je potřeba jiný druh a množství surovin. Výrobní režie je vypočtena jako 40 % z přímého materiálu a společnost do ní zahrnuje náklady na spotřebu energie, vody a další náklady, které souvisí s výrobou, ale nelze je přímo přiřadit

na jednotku výkonu. Zisk je poté stanoven přírážkou 50 % z vlastních nákladů výroby. Prodejní cena představuje součet vlastních nákladů výroby a zisku.

Používaný kalkulační vzorec pro stanovení ceny na jedno kilo dortu má podobnou strukturu jako kalkulační vzorec zákusku. Jak se liší daná procenta u výrobní režie a u ziskové přírážky zobrazuje následující tabulka (Tab. 13).

Tab. 13 Kalkulační vzorec na 1 kg dortu (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu

Výrobní režie 50 %

Vlastní náklady výroby

+ zisk přírážka 60 %

Prodejní cena

Výrobní režie u kalkulace dortu činí 50 % z nákladů vynaložených na materiál. Součtem těchto dvou položek se získají vlastní náklady výroby, ze kterých se vypočítá zisk pomocí přírážky 60 %. Součtem vlastních nákladů výroby a zisku se zjistí prodejní cena na jedno kilo dortu. Konečná cena dortu se vypočítá jako skutečná hmotnost dortu vynásobená prodejní cenou na jedno kilo dortu.

Tento kalkulační systém zahrnuje do přímých nákladů pouze spotřebu materiálu, což je jeho nevýhodou, protože osobní náklady by se v tomto výpočtu měly projevit také. Naopak výhodou tohoto kalkulačního systému je, že není složitý, a není tedy ani nákladný. Stanovená přírážka u výrobní režie ani u zisku nebyla odůvodněna.

10.2 Příklad kalkulace ve společnosti

Další částí této práce je zobrazení průběhu kalkulace na konkrétním příkladu ve vybrané společnosti. Nejprve bude rozebrán kalkulační vzorec na vybraný zákusek, a poté bude následovat analýza kalkulačního vzorce na jedno kilo dortu.

Kalkulace ovocného koše

Pro zobrazení kalkulace v praxi byl zvolen jeden z nejoblíbenějších výrobků společnosti – ovocný koš. I tento druh zákusku firma vyrábí ve dvou velikostech. Tato kalkulace odpovídá klasické velikosti, zatímco cena u malého koše se vypočte jako 70 % z ceny velkého zákusku.

Ovocný koš je složen z lineckého koše, který je naplněn pudinkovým krémem a poté je ozdoben konzervovaným ovocem. Celý obsah je po zatuhnutí potažen želatinou. Linecké těsto si spolu s pudinkovým krémem a želatinou společnost vyrábí sama, zatímco ovoce je kupované. Váha zákusku je 45 g. Ovocný koš je zobrazen v následujícím obrázku (Obr. 15).



Obr. 15 Ovocný koš
(vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu, který je potřebný pro výrobu ovocného koše zachycuje následující tabulka (Tab. 14).

Tab. 14 Spotřeba materiálu výrobku ovocný koš (vlastní zpracování)

Materiál	Cena dávky	Počet ks z dávky	Cena na 1 ks
Linecké těsto	231 Kč	240	0,96 Kč
Pudinkový krém	165 Kč	82	2,01 Kč
	Cena plechovky	Počet ks z plechovky	-
Mandarinky	20 Kč	30	0,67 Kč
Ananas	25 Kč	45	0,56 Kč
	Cena 1 dkg	Počet ks z 1 dkg	-
Želatina	3 Kč	30	0,10 Kč
Spotřeba materiálu celkem			4,30 Kč

Linecké těsto obsahuje mouku, vejce, moučkový cukr a tuk. Cena jedné dávky byla zjištěna součtem těchto surovin a vychází 231 Kč. Pudinkový krém se skládá ze sušeného mléka, cukru, vody, krémového prášku a másla, přičemž jedna dávka činí 165 Kč. Společnost také

nakupuje konzervované ovoce, nejčastěji mandarinky a ananas. Mezi materiál na výrobu ovocného koše společnost řadí také želatinu, kterou po rozpuštění zákusek potahuje.

Cena spotřebovaného materiálu na jeden kus ovocného koše v souhrnu činí 4,30 Kč. Výrobní režie představuje 40 % k přímému materiálu, což je 1,72 Kč. Vlastní náklady výroby se získají součtem spotřeby materiálu a výrobní režie, tedy 6,02 Kč. Zisk se poté vypočítá jako 50 % z vlastních nákladů výroby. V tomto příkladu je zisk ve výši 3,01 Kč na jeden kus. Součtem vlastních nákladů výroby a zisku lze získat prodejní cenu. Prodejní cena ovocného koše je 9,03 Kč, kterou společnost zaokrouhlila na koruny dolů, a skutečná prodejní cena je tedy 9 Kč. Celou kalkulaci ovocného koše zobrazuje následující tabulka (Tab. 15).

Tab. 15 Příklad kalkulace ovocného koše (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu	4,30 Kč
Výrobní režie 40 %	1,72 Kč
Vlastní náklady výroby	6,02 Kč
+ zisk přírážka 50 %	3,01 Kč
Prodejní cena	9,03 Kč

Jak již bylo zmíněno, cena malého zákusku je stanovena 70 % z prodejní ceny velkého. V tomto příkladu je to tedy 70 % z 9 Kč. Prodejní cena malého ovocného koše činí 6 Kč.

Kalkulace na 1 kg dortu

Vybraná společnost má ve své nabídce různé druhy dortů. Zákazník si může vybrat mezi několika příchutěmi korpusů a krémů, jaký chce povrch, nebo jak si přeje dort nazdobit. Společnost také zákazníkům umožňuje přinést si jedlý papír, který je přilepen na povrch dortu. Každý dort je tedy jinak časově a pracně náročný. Společnost se ale při sestavování konečné ceny dortu na toto kritérium neohlíží a cenu stanovuje pouze podle jeho čisté váhy. Spotřeba materiálu na jedno kilo klasické dortu zobrazuje následující tabulka (Tab. 16).

Tab. 16 Spotřeba materiálu na 1 kg dortu (vlastní zpracování)

Materiál	Cena dávky	Počet kg dortů z dávky	Cena na 1 kg
Těsto	-	-	13,20 Kč
Máslový krém	480 Kč	14 kg	34,30 Kč
Plnění a konečné úpravy	-	-	18,50 Kč
Spotřeba materiálu celkem			66 Kč

Cena těsta na jeden kilogram dortu tvoří součet surovin jako je vejce, cukr, mouka, a podle příchutě dortu kakao nebo ořechy. Cena dávky máslového krému je oproti pudinkovému krému dražší, protože je v něm více másel, což tvoří značnou položku. Mezi materiál na plnění dortu patří marmeláda, rum a rumové aroma na prolití dortu, ovoce apod. Také záleží na příchuti dortu a na přání zákazníka. Materiálem na konečné úpravy dortu se rozumí čokoláda nebo marcipán na potažení dortu. Dále tam jsou započteny ořechy, kokos nebo nastrohaná čokoláda na obsypání dortu, marcipánové růže, lístky a podobné ozdoby.

Spotřeba materiálu v úhrnu činí 66 Kč. Podle kalkulačního vzorce společnosti se výrobní režie vypočítá jako 50 % ze spotřeby materiálu, což je 33 Kč. Vlastní náklady výroby se získají součtem spotřeby materiálu a výrobní režie. V této kalkulaci vlastní náklady výroby vycházejí 99 Kč, ke kterým se vypočítá zisk pomocí ziskové přírážky 60 %. Vybraná společnost dosahuje při prodeji jednoho kila dortu zisku 59,4 Kč. Prodejní cena představuje součet vlastních nákladů výroby a zisku, tedy 158,40 Kč. Koneční prodejní cena je zaokrouhlená na 160 Kč na jeden kilogram. Kalkulace na 1 kg dortu je zobrazena v následující tabulce (Tab. 17).

Tab. 17 Příklad kalkulace na 1 kg dortu (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu	66 Kč
Výrobní režie 50 %	33 Kč
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	99 Kč
+ zisk přírážka 60 %	59,40 Kč
<hr/>	
Prodejní cena	158,40 Kč

Zatímco u ovocného koše je se zákazníkem cena domluvena předem a zákazník zaplatí za přesně objednaný počet kusů, předběžná a výsledná kalkulace se u dortu může lišit. U dortu je cena předběžně stanovená odhadem a společnost se se svými zákazníky předem domluví na hmotnosti dortu. Zákazník ale musí počítat s tím, že konečná cena se může lehce lišit od ceny předem domluvené, protože podnik není schopen vyrobit dort v přesně objednané hmotnosti a může se stát, že dort bude vážit méně či více, než bylo domluveno, což se odrazí i na ceně dortu. Po konečném ozdobení je hotový výrobek zvážen a až poté se stanoví výsledná cena. Pro zjištění této ceny využívá společnost tabulku, která je zobrazena v Příloze P I.

10.3 Zhodnocení a identifikace nedostatků

V kalkulačním systému, který vybraná společnost využívá, je mnoho nedostatků. Tyto nedostatky byly zjištěny pomocí předcházející analýzy. Cukrářská výroba používá přírážkovou kalkulaci, a jak již bylo zmíněno, procenta u výrobní režie i u zisku jsou stanoveny na základě odhadu. Společnost vysvětlila pouze zvolení vyšších procent u kalkulace dortu, neboť je výroba dortu časově náročnější než výroba zákusku. Jelikož je výrobní režie určena odhadem, je možné, že nepokrývá všechny náklady na energie a na celkový provoz, a společnost takto přichází o možný zisk.

Dalším nedostatkem kalkulačního systému je, že v ní nejsou zahrnuty osobní náklady, v této společnosti konkrétně náklady na zdravotní a sociální pojištění, jelikož podnik nikoho nezaměstnává a majitelka si vše vyrábí sama. V kalkulačním systému by se ale náklady na pojištění projevit měly, protože tvoří značnou část mezi náklady, a to 11,1 % z celkových nákladů za rok 2019.

Další položkou, která není v kalkulacích zahrnuta, jsou náklady vynaložené na služby. Tyto náklady jsou také důležité při provozu výroby. Například náklady na telefon vznikají při domluvě se zákazníky a náklady na opravy strojů také úzce souvisí s provozem výroby.

Slabinou v tomto kalkulačním systému je také zvolená výše procenta u ziskové přírážky. Je možné, že ani toto procento není dostačující a firma se ochuzuje. Při srovnání s konkurencí jsou nastavené ceny ve společnosti nízké, což může zákazníky přilákat, ale také odradit, protože to v nich může vzbuzovat pocit, že při výrobě nejsou využívány kvalitní suroviny.

Dalším nedostatkem může být zvolená struktura u kalkulace dortu. Jelikož je každý dort specifický a výroba každého dortu má různé úrovně náročnosti, cena mnohdy nemusí

odpovídat výrobku. Společnost si tím, že do kalkulačního vzorce nezahrnuje spotřebovaný čas, nenechá proplatit práci potřebnou na výrobu dortu. Z toho důvody by bylo pro společnost přínosnější využít místo přírážkové kalkulace metodu Activity Based Costing, ve které se zjišťují náklady na jednotlivé výrobní činnosti, díky čemuž by se v kalkulaci projevila odlišná náročnost při výrobě dortu, a firma by si takto nechala adekvátně zaplatit vynaložené úsilí.

Firma tento kalkulační systém využívá již od svého vzniku, a proto by se s ohledem na měnící se situaci na trhu, ale také s ohledem na neustálé zdražování nejen surovin, ale také energií, měl aktualizovat a sestavit tak, aby se v něm podrobněji promítly všechny náklady.

11 ZÁVĚREČNÉ NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Při zpracování jednotlivých analýz jsem měla možnost všimnout si nedostatků a zamyslet se nad nimi. Jedná se o slabiny v kalkulačním systému společnosti, ale také ve struktuře nákladů, díky kterým se podnik připravuje o peněžní prostředky, které by mohl například investovat do nákupu nových strojů, či modernizaci provozovny. Proto bych chtěla v této závěrečné části práce navrhnout doporučení, které by mohly vést k optimalizaci kalkulačního systému a k vyšší ziskovosti podniku.

Z horizontální analýzy, která byla provedena u nákladů, lze vyčíst, že se náklady v průběhu let nijak významně nemění, a jejich struktura je zhruba zachována. Největší část nákladů tvoří náklady vynaložené na nákup materiálu a spotřebu energií, což nemůže podnik významně ovlivnit. Proto bych pro snížení nákladů navrhla podniku domluvit u dodavatelské firmy množstevní slevu, nebo zvolit takového dodavatele surovin, který je schopen materiál a suroviny prodat za nižší cenu.

Prvním nedostatkem u analýzy kalkulačního systému je, že zvolená procenta u výrobní režie jsou stanovena na základě odhadu. Jelikož nepřímé náklady tvoří celkové náklady z 32 %, je možné, že zvolená přírážka nepokryje všechny náklady vynaložené na výrobu výkonu, a společnost takto nedosahuje zisku, který by byl při přesném propočtu možný. Také je reálné, že u některých výrobků je zvolená přírážka tak nízká, že pro ni může být výroba výkonu až ztrátová. Proto doporučuji společnosti přepočítat přírážku u výrobní režie a zvolit její výši na základě aktuálních výpočtů.

Jako další nedostatek v kalkulačním systému shledávám nezařazení osobních nákladů a služeb do výpočtu. Tyto položky za rok 2019 v souhrnu představují 13,4 % z celkových nákladů společnosti, a proto by se v kalkulačním vzorci měly promítnout. Doporučuji společnosti k přímému materiálu připočítat také osobní náklady, které zahrnují náklady na zdravotní a sociální pojištění. Ze součtu těchto dvou položek navrhuji vypočítat výrobní režii, která by zahrnovala spotřebu energie a vody, a další režii, ve které by byly zahrnuty náklady na služby a ostatní náklady, které nelze přiřadit přímo na jednotku výkonu, a které nejsou zahrnuty v kalkulačním systému.

Zisková přírážka v kalkulačním systému je stanovena také odhadem, a proto doporučuji i tuto přírážku na základě výpočtů a požadované rentability společnosti přizpůsobit a zvolit její správnou výši. V následující tabulce (Tab. 18) je zobrazena struktura kalkulačního vzorce doporučeného pro společnost.

Tab. 18 Doporučený kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu

Osobní náklady

Výrobní režie v %

Ostatní režie v %

Vlastní náklady výroby

+ zisk přírážka v %

Prodejní cena

Doporučený kalkulační vzorec je vhodný pro výpočet prodejní ceny pouze u zákusku, protože u kalkulace dortu byl nalezen další nedostatek. Tímto nedostatkem je, že v kalkulaci není zobrazen spotřebovaný čas a náročnost práce při výrobě dortu. Proto není pro společnost výhodné mít pevně stanovenou cenu dortu na jedno kilo. Doporučuji společnosti pro zjištění odpovídající ceny použít metodu Activity Based Costing, která umožňuje stanovit náklady na výrobní činnost či aktivitu tak, aby se firma dopracovala k adekvátně stanovené ceně za vyrobený výkon a ocenila tak svou práci.

Navrhuji také společnosti investovat do nákupu tiskárny na jedlý papír a rozšířit tak své nabízené služby. Jak již bylo zmíněno, společnost umožňuje zákazníkům donést si jedlý papír, který je poté přilepen na povrch dortu. Zákazníci by si takto nemuseli jedlý papír obstarávat a nosit, ale společnost by si papír sama tiskla a prodávala. Zvýšila by tak nejen spokojenost zákazníků, ale také svůj zisk.

Také vybrané společnosti navrhuji srovnání nastavených cen s konkurencí. Jak již bylo zmíněno, firma nabízí své výrobky za jedny z nejnižších cen v okolí. Díky tomu přiláká spoustu zákazníků, ale také je možné, že si touto výší cen škodí, jelikož může v neznalých zákaznících vyvolávat nedůvěru v kvalitu výrobků. Pokud by společnost zdražila své výrobky, což si může kvůli dobrému postavení na trhu dovolit, zvýšila by tím nejen prestiž, ale také ziskovost podniku.

Firma pro svou propagaci využívá pouze neplacených forem. Konkrétně nabízí výrobky na svých webových stránkách a na sociální síti Instagram. Webové stránky mohou přilákat mnoho nových zákazníků, a proto společnosti doporučuji zvolit zpoplatněnou formu těchto stránek, a zvýšit tak jejich kvalitu. Dále by bylo pro společnost přínosné zvolit i další placené

propagace a zvýšit tak povědomí o této firmě. Jelikož je majitelka ale svým jediným zaměstnancem, musí zvolit takový rozsah propagace, aby byla schopna uspokojit poptávku po nabízených výrobcích. Proto by bylo vhodné v letních měsících, kdy je objednávané větší množství výrobků kvůli oslavám a svatbám, ale také na Velikonoce a Vánoce, přijmout brigádníka.

Společnost funguje již dlouhou řadu let, a za tu dobu neaktualizovala svůj kalkulační systém, ve kterém bylo nalezeno několik nedostatků. Protože ceny surovin a energií rostou, měly by úměrně k těmto cenám růst také ceny výrobků, které společnost vyrábí. Vybraná společnost by se tedy měla zamyslet nad strukturou kalkulací a odstranit identifikované nedostatky za účelem maximalizace zisku.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo zanalyzovat kalkulační systém vybrané společnosti a na základě získaných informací identifikovat nedostatky v kalkulačním systému a navrhnout doporučení na zlepšení tohoto systému. Podkladem pro zpracování analýzy kalkulačního systému byla analýza nákladů ve vybrané společnosti.

Práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. V první, teoretické části, ze které se vycházelo při provedení praktické části, byla zpracovaná literární rešerše z oblasti nákladů, která definovala náklady z finančního a manažerského pojetí, klasifikaci nákladů a alokaci nákladů. Dále pojednávala o kalkulacích, konkrétně o důležitých pojmech v této problematice, o kalkulačních metodách, kalkulačním vzorci a o samotném kalkulačním systému.

V praktické části byla nejprve představena vybraná společnost, u níž byly uvedeny základní údaje, předmět podnikání, nabídka a uspořádání dílny, konkurence a srovnání cen s konkurencí. Také byla ve vybrané firmě zpracovaná SWOT analýza. Dále byla provedena analýza nákladů z pohledu druhového členění, členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby a kalkulačního členění. Všechny tyto analýzy byly provedeny za rok 2019, pouze u druhového členění byla provedena vertikální a horizontální analýza za období 2018 a 2019. Po analýze nákladů následovala analýza kalkulačního systému, která zahrnovala analýzu kalkulačního vzorce pro dva vybrané výkony společnosti. Kalkulace obou těchto výkonů byly také zobrazeny v příkladu. Po zpracování těchto analýz byly identifikovány nedostatky v kalkulačním systému. V závěru praktické části byly navrženy doporučení na zefektivnění kalkulačního systému, na rozšíření propagace a rozšíření nabízených služeb koupí tiskárny na jedlý papír.

Společnost má za dlouhé léta působení na trhu načerpaných spoustu zkušeností a v tomto odvětví se orientuje. Pokud by ale zavedla některá navržená opatření, mohla by takto zvýšit přesnost rozpočítávaných nákladů v kalkulačním systému a zvýšit tak svůj zisk i prosperitu firmy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje

BUCHTA, Miroslav, 2005. *Manažerská ekonomika*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 191 s. ISBN 8071947261.

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Základy účetnictví*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 285 s. Účetnictví. ISBN 9788075528926.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 9788075984869.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, 2012. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 762 s. ISBN 9780078111006.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ, 2006. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum, 153 s. ISBN 8071751197.

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

HRUŠKA, Josef, 2008. *Manažerské účetnictví: studijní text pro distanční vzdělávání*. Brno: Sting, 38 s. ISBN 9788086342795.

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

CHOBOTOVÁ, Monika, 2010. *Podniková ekonomika v definicích a příkladech*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, 154 s. ISBN 978-80-7248-610-6.

KAPLAN, Robert S. a David P. NORTON, 2010. *Efektivní systém řízení strategie: nový nástroj zvyšování výkonnosti a vytváření konkurenční výhody*. Praha: Management Press, 325 s. ISBN 9788072612031.

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina JANOUŠKOVÁ, 2007. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 149 s. ISBN 9788086754925.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.

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

KRČOVÁ, Soňa, 2007. *Náklady a kalkulace*. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 85 s. ISBN 9788086764696.

KRESTOVÁ, Terezie, Lucja MATUSIKOVÁ a Kateřina ZELINKOVÁ, 2015. *Nákladové řízení a cenová strategie*. Ostrava: VŠB-TU, 171 s. ISBN 9788024838915.

LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2005. *Manažerské účetnictví: distanční studijní opora*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 172 s. ISBN 8021036435.

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 8086861112.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví pro podnikatele*. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 9788087255087.

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada, 220 s. Expert. ISBN 9788027120345.

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.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 9788073187026.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 471 s. ISBN 9788024734941.

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

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ, 2005. *Podnikání malé a střední firmy*. Praha: Grada, 304 s. ISBN 8024710692.

WILLIAMS, Jan R., Susan F. HAKA, Mark S. BETTNER a Joseph V. CARCELLO, 2018. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. 18th ed. New York: McGraw-Hill Education, 1147 s. ISBN 9781259692406.

Internetové zdroje

Cukrárna mamka [online], 2020. [cit. 2020-06-14]. Dostupné z:
<http://www.cukrarnamamka.wbs.cz/>

DELIKANA [online], ©2020. [cit. 2020-06-14]. Dostupné z: <https://www.delikana.cz/e-shop>

Dorty Katrin Olomouc [online], ©2020. [cit. 2020-06-14]. Dostupné z: <http://www.dorty-katrin.cz/>

Moser - Cukrářská výroba [online], ©2020. [cit. 2020-06-14]. Dostupné z:
<http://www.zakuskymoser.cz/>

OLLIES [online], ©2009-2020. Copyright [cit. 2020-06-14]. Dostupné z:
<https://www.ollies.cz/>

Sladký méďa [online], 2020. [cit. 2020-06-14]. Dostupné z: <http://www.sladkymeda.cz/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
FN	Fixní náklady
FO	Fyzická osoba
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PČ	Poměrové číslo
TDABC	Time Driven Activity Based Costing
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Vztah mezi podnikovými náklady, činnostmi a výkony (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).....	12
Obr. 2 Druhové členění nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32).....	15
Obr. 3 Průběh celkových nákladů (Král a kol., 2010, s. 80).....	17
Obr. 4 Celkové náklady za pronájem budovy (Garrison et al., 2012, s. 30).....	18
Obr. 5 Alokace nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 61).....	21
Obr. 6 Základní metody kalkulací (Popesko, 2009, s. 61).....	23
Obr. 7 Výpočet režijní přirážky (Hunčová, 2007, s. 73)	25
Obr. 8 ABC Model (Garrison et al., 2012, s. 279).....	28
Obr. 9 Členění kalkulačního systému (Popesko a kol., 2008, s. 61)	33
Obr. 10 Výrobek společnosti (vlastní zpracování)	40
Obr. 11 Layout společnosti (vlastní zpracování)	41
Obr. 12 Podíly druhových nákladů (vlastní zpracování)	47
Obr. 13 Podíl fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)	51
Obr. 14 Přímé a nepřímé náklady za rok 2019 (vlastní zpracování)	52
Obr. 15 Ovocný koš (vlastní zpracování)	55

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Typový kalkulační vzorec (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 33).....	30
Tab. 2 Retrográdní vzorec (Landa, 2006, s. 361)	31
Tab. 3 Kalkulace variabilních nákladů (Král a kol., 2018, s. 154)	31
Tab. 4 Dynamická kalkulace (Král a kol., 2010, s. 142)	32
Tab. 5 Příklad kalkulace ceny (Popesko a Papadaki, 2016, s. 67).....	36
Tab. 6 Srovnání ceny s konkurencí (vlastní zpracování).....	43
Tab. 7 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování).....	44
Tab. 8 Druhové členění nákladů za rok 2019 a jejich vertikální analýza (vlastní zpracování)	46
Tab. 9 Horizontální a vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)	49
Tab. 10 Fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)	50
Tab. 11 Přímé a nepřímé náklady v roce 2019 (vlastní zpracování)	51
Tab. 12 Kalkulační vzorec zákusku (vlastní zpracování)	53
Tab. 13 Kalkulační vzorec na 1 kg dortu (vlastní zpracování).....	54
Tab. 14 Spotřeba materiálu výrobku ovocný koš (vlastní zpracování)	55
Tab. 15 Příklad kalkulace ovocného koše (vlastní zpracování).....	56
Tab. 16 Spotřeba materiálu na 1 kg dortu (vlastní zpracování).....	57
Tab. 17 Příklad kalkulace na 1 kg dortu (vlastní zpracování)	57
Tab. 18 Doporučený kalkulační vzorec (vlastní zpracování)	61

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Ceny dortů ve společnosti

PŘÍLOHA P I: CENY DORTŮ VE SPOLEČNOSTI

Ceny dortů

Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč	Kg	Kč
1	160	2	320	3	480	4	640	5	800	6	960				
1,05	168	2,05	328	3,05	488	4,05	648	5,05	808	6,05	968				
1,1	176	2,1	336	3,1	496	4,1	656	5,1	816	6,1	976				
1,15	184	2,15	344	3,15	504	4,15	664	5,15	824	6,15	984				
1,2	192	2,2	352	3,2	512	4,2	672	5,2	832	6,2	992				
1,25	200	2,25	360	3,25	520	4,25	680	5,25	840	6,25	1000				
1,3	208	2,3	368	3,3	528	4,3	688	5,3	848	6,3	1008				
1,35	216	2,35	376	3,35	536	4,35	696	5,35	856	6,35	1016				
1,4	224	2,4	384	3,4	544	4,4	704	5,4	864	6,4	1024				
1,45	232	2,45	392	3,45	552	4,45	712	5,45	872	6,45	1032				
1,5	240	2,5	400	3,5	560	4,5	720	5,5	880	6,5	1040				
1,55	248	2,55	408	3,55	568	4,55	728	5,55	888	6,55	1048				
1,6	256	2,6	416	3,6	576	4,6	736	5,6	896	6,6	1056				
1,65	264	2,65	424	3,65	584	4,65	744	5,65	904	6,65	1064				
1,7	272	2,7	432	3,7	592	4,7	752	5,7	912	6,7	1072				
1,75	280	2,75	440	3,75	600	4,75	760	5,75	920	6,75	1080				
1,8	288	2,8	448	3,8	608	4,8	768	5,8	928	6,8	1088				
1,85	296	2,85	456	3,85	616	4,85	776	5,85	936	6,85	1096				
1,9	304	2,9	464	3,9	624	4,9	784	5,9	944	6,9	1104				
1,95	312	2,95	472	3,95	632	4,95	792	5,95	952	6,95	1112				