

Projekt implementace nové kalkulační metody pro stanovení ceny produktů ve vybrané firmě

Bc. Pavlína Hromadová

Diplomová práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavλίna Hromadová**
Osobní číslo: **M15300**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt implementace nové kalkulační metody pro stanovení ceny produktů ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši zabývající se problematikou kalkulací cen.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu současného kalkulačního systému ve vybrané firmě a zhodnoťte jeho nedostatky.
- Na základě analýzy zpracujte projekt pro uplatnění vhodné kalkulační metody pro stanovení ceny produktů.
- Provedte časovou a rizikovou analýzu projektu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 9th ed. Hampshire: Cengage Learning, 2015, 827 p. ISBN 978-1-4808-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana et al. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

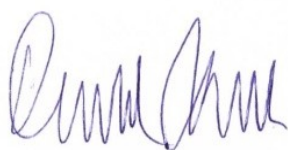
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2009, 832 p. ISBN 03-245-5967-4.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin. Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, 495 s. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 80-86861-11-2.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Virglerová, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 18.04.2017

Jméno a příjmení: PAVLINA HROUZKOVÁ

.....
Pavčina Hrouzková

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této diplomové práce je implementace nové kalkulační metody tak, aby vybraná společnost získala větší přehled o nákladech, které vznikají z výrobní činnosti a následně byla schopna stanovit konečnou cenu výkonu. Práce byla rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a praktickou. Teoretická část byla zpracována formou literární rešerše vybraných zdrojů, zaměřena na náklady, kalkulace a její metody. Navazující praktická část obsahovala základní informace o společnosti, včetně finanční a nákladové analýzy. Následně byl popsán kalkulační systém společnosti, kde byly identifikovány nedostatky. V rámci řešení byla použita tradiční metoda kalkulace. Hlavním výsledkem této práce bylo navrhnout takovou metodu kalkulace, která bude sloužit pro odstranění nedostatků stávajících kalkulací využívaných ve společnosti.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, analýza nákladů, kalkulační systém, tradiční metoda kalkulace

ABSTRACT

The aim of this thesis is the implementation of a new calculation method, so that the chosen company would gain the greater insight into the costs arising from the production activities and then to be able to determine the final price. The thesis was divided into two parts, theoretical and practical. The theoretical part was elaborated through a way of a literature search of chosen sources focused on cost calculation and its methods. The following practical part contained the basic information about the company, including the financial and cost analysis. The costing system with some particular deficiencies, were described afterwards. A traditional method of calculation was used for the final solution. The main result of this thesis was to propose a method of calculation that will serve as a remedy of the deficiencies of the existing calculations used in the company.

Keywords: costs, calculation, cost analysis, costing system, traditional method of calculation

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Bc. Zuzaně Virglerové, Ph.D. za odborný přístup a za cenné rady při zpracování této práce.

Zároveň bych také chtěla poděkovat jednateři společnosti za možnost zpracování diplomové práce a také ostatním pracovníkům, kteří mi poskytli veškeré potřebné podklady a informace.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Finanční pojetí.....	14
1.1.2 Hodnotové pojetí.....	14
1.1.3 Ekonomické pojetí.....	15
1.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.2.2 Účelové členění nákladů.....	16
1.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	18
1.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	19
1.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování.....	21
2 KALKULACE	23
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE.....	23
2.2 ZPŮSOB PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ KALKULAČNÍ JEDNICI.....	24
2.2.1 Cíle alokace.....	24
2.2.2 Principy alokace.....	24
2.2.3 Alokační fáze.....	25
2.2.4 Rozvrhová základna.....	25
2.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	26
2.3.1 Předběžná kalkulace.....	26
2.3.2 Výsledná kalkulace.....	27
2.3.3 Kalkulace ceny.....	27
2.4 KALKULAČNÍ VZORCE.....	28
2.4.1 Typový kalkulační vzorec.....	29
2.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	29
2.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	30
2.4.4 Dynamická kalkulace.....	30
2.4.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	31
3 METODY KALKULACE	32
3.1 ABSORPČNÍ KALKULACE (KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ).....	32
3.1.1 Kalkulace dělením.....	33
3.1.2 Kalkulace přírážkové.....	33
3.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě.....	35
3.1.4 Kalkulace rozdílové.....	36
3.2 NEABSORPČNÍ KALKULACE (KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ).....	36
3.2.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	37
4 MODERNÍ KALKULAČNÍ METODY	38

4.1	ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)	38
4.2	KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ	39
4.3	KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU VÝROBKU	40
5	SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	41
II	PRAKTICKÁ ČÁST	42
6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	43
6.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	43
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	44
6.3	VÝROBA V ÚSEKU TISKÁRNA	45
6.3.1	Sítotisk	45
6.3.2	Transferový tisk	45
6.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	46
6.4.1	Vývoj osobních nákladů zaměstnanců	46
6.5	DODAVATELÉ A ODBĚRATELÉ	47
6.6	INFORMAČNÍ SYSTÉM	48
6.7	PEST ANALÝZA	49
6.8	SWOT ANALÝZA	51
7	FINANČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI	53
7.1	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	53
7.2	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	56
7.3	POMĚROVÉ UKAZATELE	57
7.3.1	Zadluženost	57
7.3.2	Likvidita	58
7.3.3	Ukazatele obratovosti (aktivity)	59
7.3.4	Rentabilita	60
8	ANALÝZA NÁKLADŮ	61
8.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	61
8.1.1	Vertikální analýza	62
8.1.2	Horizontální analýza	63
9	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	65
9.1	SYSTÉM KALKULACÍ	65
9.2	NEDOSTATKY STÁVAJÍCÍCH KALKULAČNÍCH METOD	67
10	PROJEKT NOVÁ KALKULAČNÍ METODA	68
10.1	CÍL PROJEKTU	68
10.2	POSTUP PROJEKTU	68
10.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	69
10.4	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	70
10.4.1	Přímé náklady	71
10.4.2	Nepřímé náklady	71

10.5	STANOVENÍ VÝROBNÍ REŽIE	73
10.6	STANOVENÍ SPRÁVNÍ REŽIE	74
10.7	ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY PRO VÝROBNÍ A SPRÁVNÍ REŽII	77
10.7.1	Výrobní režie.....	77
10.7.2	Správní režie.....	77
10.8	NÁVRH KALKULAČNÍHO VZORCE	78
10.9	STANOVENÍ NORMY SPOTŘEBY PŘÍMÉHO MATERIÁLU A KALKULACE MZDY VÝROBNÍHO DĚLNÍKA NA 1 KUS.....	78
10.10	APLIKACE NOVÉ METODY	81
10.10.1	Sítotisk.....	81
10.10.2	Transferový tisk	82
10.11	POROVNÁNÍ STARÉ A NOVÉ METODY KALKULACE.....	83
11	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	86
11.1	PŘÍNOSY A RIZIKA	86
11.1.1	Přínosy.....	86
11.1.2	Rizika	87
11.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA A ČASOVÁ ANALÝZA	87
11.2.1	Nákladová analýza	87
11.2.2	Časová analýza.....	88
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	91
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	93
	SEZNAM OBRÁZKŮ	94
	SEZNAM TABULEK.....	95

ÚVOD

V současné době společnosti čelí velkému konkurenčnímu tlaku, kdy je snaha o dlouhodobou maximalizaci tržní hodnoty podniku. Podniky jako takové se snaží o zvyšování zisků prostřednictvím snižování provozních nákladů.

V každé společnosti hrají náklady klíčovou roli, kdy správné řízení nákladů a jejich pravidelné sledování, může zajistit jejich snižování a zároveň také konkurenční výhodu. Společnosti si často neuvědomují, že v případě špatného hospodaření, dochází ke snižování zisku a je tedy nutné, aby se vedení společnosti snažilo hledat takové nástroje, které přispějí k efektivnímu nákladovému řízení. Základním předpokladem úspěšného řízení nákladů je znalost příčinných souvislostí jejich vzniku. Zároveň je však nutné mít na paměti, že nemůže docházet k neuváženému snižování nákladů tak, aby byla ovlivněna kvalita jednotlivých produktů.

Kalkulace je možné považovat za důležitý nástroj pro řízení nákladů. Tím, že jsou správně zvoleny a využívány kalkulace lze dosáhnout efektivnějšímu vynakládání nákladů, a také k jejich snížení. Právě nákladům, kalkulacím, tradičním a moderním metodám kalkulací je věnována teoretická část této práce, která je zpracována formou literární rešerše tak, aby byly získány základní poznatky z této oblasti a mohla být zpracována následující část, tedy část praktická.

Praktická část je dále rozdělena na část analytickou a projektovou. Analytická část obsahuje základní informace o vybrané společnosti a následně je zde provedena finanční analýza, která popisuje majetkovou a finanční situaci podniku rozšířenou o vybrané poměrové ukazatele. V analytické části je také nákladová analýza. Dále je zde popsán kalkulační systém, který společnost využívá, a následně jsou identifikovány jeho nedostatky. Na základě teoretické a analytické části je zpracována část projektová, kde je vytvořena nová metoda kalkulace, pro stanovení ceny produktů a pro efektivnější řízení nákladů. Projektová část bude zpracována pro výrobní úsek společnosti zabývající se výrobou log a veškeré data a údaje v této části budou za druhou polovinu roku 2016, tedy od 1. července do 31. prosince. Součástí projektové části je i zhodnocení, které obsahuje přínosy, rizika a také nákladovou a časovou analýzu projektu.

Veškeré údaje nutné pro sestavení nové metody kalkulace poskytne společnost z jejich informačního systému a z účetnictví. Dalším zdrojem informací budou také rozhovory s vedením společnosti a s jednotlivými pracovníky.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je návrh a implementace nové metody kalkulace pro stanovení ceny produktů ve vybrané firmě tak, aby došlo ke zpřesnění stávajících kalkulací, a aby společnost získala přehled o jednotlivých nákladech, které vznikají v souvislosti s výrobou. Aby bylo možné určit co nejlepší metodu kalkulace, je nutné nejdříve provést analýzu společnosti, především analyzovat jednotlivé náklady, následně zjistit stávající systém pro tvorbu kalkulací a definovat nedostatky.

Společnost v rámci celé diplomové práce nechce být jmenována, a proto bude zvolen fiktivní název, tedy společnost XY. Veškeré údaje včetně dat jsou pravdivá a nebudou nijak přepočítána.

Diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí, na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část vychází z literární rešerše a dalo by se říct, že se jedná o dílčí cíl, jelikož snahou této části bude zasvětit čtenáře do problematiky nákladů a jednotlivých metod kalkulací.

Dílčím cílem je také v rámci analytické části pomocí kvalitativního výzkumu provést analýzu finanční situace společnosti za využití horizontální a vertikální analýzy. Pro zhodnocení finanční situace bude využito také vybraných poměrových ukazatelů. Dále bude provedena analýza nákladů a analýzu současného systému stanovování kalkulací, jenž povede k zjištění jejich nedostatků, tak aby mohla být zpracována část projektová. Potřebná data budou získána na základě nestandardizovaného rozhovoru s pracovníky ve společnosti a zároveň na základě analýzy interních dokumentů, tak aby bylo možné provést zhodnocení současné situace v podniku. Na základě provedených analýz bude zpracována část projektová, která bude obsahovat návrh nové kalkulační metody a následně dojde k ověření nové metodiky na konkrétním výrobku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

V podstatě existuje dvojitý pojetí nákladů a to ve finančním účetnictví, informace z finančního účetnictví jsou určeny pro externí uživatele a pak vnitropodnikové (manažerské účetnictví), které slouží pro manažery k řízení podniku. (Synek et al., 2011, s. 80)

Největší odlišností manažerského a finančního účetnictví je daleko větší potřeba informací o nákladech, které potřebují pracovníci na různých stupních podnikové hierarchie, především pro řízení a rozhodování. (Král, 2010, s. 46)

Dle Krále (2010, s. 47) v manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. V tomto smyslu jsou důležité následující rysy:

- účelnost (takové vynaložení nákladů, které je racionální a přiměřené),
- účelový charakter (důvodem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení).

Ve finančním účetnictví náklady představují „úbytek ekonomického prospěchu“, který je charakteristický snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu. (Král, 2010, s. 47)

Náklady je také nutné odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních prostředků podniku bez ohledu na účel použití. Např. nákup stroje je peněžním výdajem, ale nákladem se stane až v podobě odpisů. Vyplacené dividendy jsou výdaji, ne však náklady. Nájemné placené dopředu je nákladem budoucích období, i když bylo zapláceno v jednom měsíci (v něm bylo výdajem). Náklady vždy musí věcně a časově souviset s výnosy příslušného období. (Synek et al., 2011, s. 80)

1.1 Pojetí nákladů

V manažerském účetnictví pak existují v zásadě tři základní pojetí nákladů:

- finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,
- ekonomické pojetí nákladů. (Landa, 2006, s. 341)



Obr. 1.1. Pojetí nákladů (Král, 2010, s. 60)

1.1.1 Finanční pojetí

Král (2010, s. 60) uvádí, že náklady ve finančním pojetí lze charakterizovat jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši, což je základem pro zachování finančního kapitálu v jeho původní, nominální výši.

Landa (2006, s. 342) pak dodává, že: „*Základním rysem finančního pojetí nákladů je jeho úzká vazba na zobrazení nákladů ve finančním účetnictví.*“ Znamená to tedy, že při použití finančního pojetí je celkový součet nákladů ve finančním účetnictví za určité období shodný, s celkovým součtem nákladů vyjádřených v manažerském účetnictví, kdy se však liší jejich bližší členění.

1.1.2 Hodnotové pojetí

V hodnotovém pojetí náklady představují v penězích vyjádřenou množstevní spotřebu ekonomických zdrojů. Úkolem tohoto pojetí je, informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platily nikoliv v době jejich pořízení, ale v současnosti. Na rozdíl od finančního pojetí je v tomto případě možné (nutné) zahrnovat do nákladů i tzv. kalkulační náklady, především kalkulační odpisy dlouhodobého majetku, kalkulační úroky z vlastního nebo cizího kapitálu, kalkulační rizika, kalkulační mzdu podnikatele a kalkulační nájemné. Spotřebované nebo využité ekonomické zdroje jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci. (Landa, 2006, s. 342)

Hodnotové pojetí nákladů se tím pádem vyznačuje jakousi reálností ocenění, ale na druhou stranu má značnou nevýhodu v tom, že součet nákladů ve finančním účetnictví za určité období se nerovná součtu nákladů v manažerském účetnictví, jak tomu bylo v případě finančního pojetí nákladů, v důsledku jiného pojetí nákladů a jejich ocenění. Proto se v hodnotovém pojetí nákladů používá dvouokruhová účetní soustava, která je však mnohem složitější. (Landa, 2006, s. 342)

1.1.3 Ekonomické pojetí

Landa (2006, s. 343) uvádí, že v případě tohoto pojetí nákladů se náklady ekonomických zdrojů rovnají hodnotě, kterou lze dosáhnout jejich nejefektivnějším využitím. V ekonomickém pojetí nákladů se pak především používají oportunitní náklady. Král (2010, s. 64) dále dodává, že oportunitní náklady představují maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady neznamenají reálně spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje, ale „*dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby*“. Obdobným způsobem pak lze charakterizovat i oportunitní výnosy. Landa (2006, s. 343) zdůrazňuje, že se jedná o naprosto odlišné vyjádření nákladů než ve finančním účetnictví, a proto lze tento systém použít pouze ve výjimečných případech.

1.2 Členění nákladů

Předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější rozdělení do stejnorodých skupin. Existuje celá řada možností, jak členit náklady, ale vždy je nutné si uvědomit, že členění jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 31)

Král (2010, s. 68) pak uvádí, že z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu, a také v souladu s historickým vývojem manažerského účetnictví, lze členění nákladů rozdělit do dvou částí:

- členění nákladů, které má význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto,
- členění nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.

1.2.1 Druhovému členění nákladů

Popesko a Papadaki (2016, s. 31) uvádí, že druhové členění nákladů patří mezi nejpoužívanější členění nákladů, jelikož vychází z klasifikace nákladů, tak jak je prováděna ve finančním účetnictví. Mezi základní nákladové druhy podle Vochozky a Mulače (2012, s. 74) patří:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady (sociální a zdravotní pojištění pracovníků),

- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- finanční náklady.

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78) definují tři základní nákladové druhy, které vstupují do podniku a je možné je charakterizovat následujícím způsobem:

- náklady prvotní, vznikají hned při svém vstupu do podniku,
- náklady externí, vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů,
- náklady jednoduché, tyto náklady už nelze dále členit na jednodušší položky.

Podle Landy (2006, s. 344) druhové členění nákladů je značně omezené, jelikož neposkytuje podklady pro vyjádření účelu vynaložených nákladů a nepodává další dodatečné informace pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti využití ekonomických zdrojů.

1.2.2 Účelové členění nákladů

Popesko a Papadaki (2016, s. 34) uvádí, že pro efektivní nákladové řízení je důležité klasifikovat náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení. Nejpoužívanější druhové členění je pro tyto účely velmi omezené a tudíž nevyhovující. Což znamená, že každý náklad již při svém vzniku musí mít vymezenou účelovost.

Účelové členění nákladů, dle Vochozky a Mulače (2012, s. 75) může mít dvojí podobu:

- a) náklady členíme podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik, tzv. odpovědnostní členění,
- b) náklady členíme podle výkonů, na něž jsou náklady vynaloženy, tzv. kalkulační členění nákladů.

Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti se používá několik různých členění. První členění je na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Další rozdělení je na náklady jednicové a režijní, což je nezbytné v případě vyjádření nákladů ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. (Popesko, 2009, s. 37)

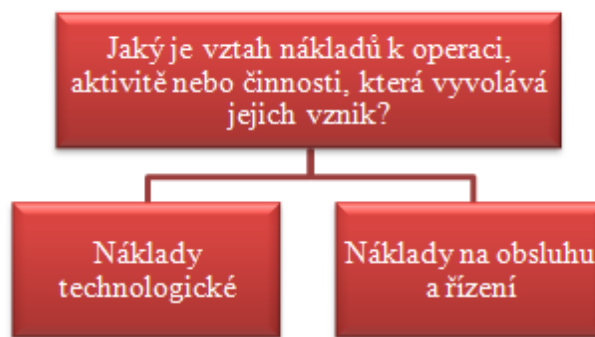
Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady jsou náklady, které jsou vyvolané bezprostředně danou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Jednoduchým příkladem může být spotřeba papíru, který má určitou kvalitu, v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul. (Král, 2010, s. 72) Dalším příkladem technologických nákladů mohou

být náklady na jednicový materiál, náklady na mzdy dělníků, odpisy strojů, pronájem haly atd. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34)

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. V tomto případě se může jednat například o náklad na osvětlení tiskárny a plat mistra. (Král, 2010, s. 72) Dalším příkladem těchto nákladů mohou být mzdy manažerů, účetních, personalistů, náklady na IT a administrativní pracovníky. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

„Náklady na obsluhu a řízení jsou obvykle vynakládány současně s náklady technologickými, ale mohou být spojeny s více technologickými procesy.“ (Čechová, 2011, s. 75)



Obr. 1.2. Účelové členění nákladů (Král, 2010, s. 72)

Náklady jednicové a náklady režijní

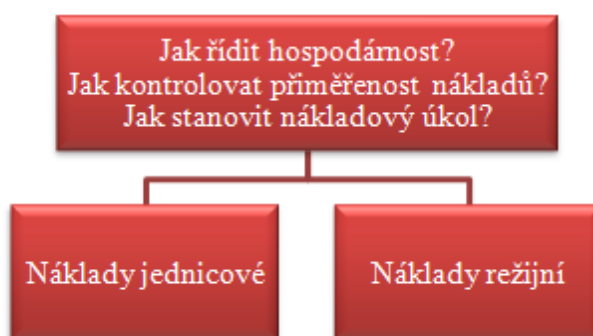
Jedná se o členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu. Člení se tedy na náklady jednicové a náklady režijní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

V případě **jednicových nákladů** se jedná o technologické náklady, které souvisí přímo s určitým výkonem. (Synek et al., 2011, s. 81) Typickými příklady dle Čechové (2011, s. 78) jsou náklady na spotřebu materiálu, náklady na mzdy a výjimečně odpisy strojů (v případech, kdy se doba užívání předpokládá na výrobu určitého počtu výrobků).

Náklady režijní jsou ostatní technologické náklady (ty, které nesouvisí s jednotkou výkonu) a náklady na obsluhu a řízení, které souvisí s výrobou jako celkem. (Synek et al., 2011, s. 81) Režijní náklady jsou vyjadřovány v komplexních položkách a jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Jedná se o různé typy režii: zásobovací režie, výrobní režie, správní režie, odbytová režie. (Čechová, 2011, s. 78)

Režijní náklady mají společný charakter, proto se jednotlivé objekty a výkony rozvrhují pomocí určité rozvrhové základny a s použitím některé z alokačních metod. (Landa, 2006, s. 346)

Popesko a Papadaki (2016, s. 35) definují režijní náklady jako tu část nákladů, které nesouvisí s jednotkou výkonu, což znamená, že řízení a kontrola režijních nákladů je složitější a méně přesná než u nákladů jednicových. Tato nejednoznačnost mezi spotřebou a účelem vynaložení způsobuje komplikace manažerům pro odhalení struktury nákladů a jejich vztahům k výkonům. Landa (2006, s. 346) dále doplňuje, že členění nákladů na jednicové a režijní se používá při tvorbě různých typů kalkulací a je základem pro podnik v případě používání kalkulačních vzorců.



Obr. 1.3. Členění z hlediska řízení hospodárnosti (Kráal, 2010, s. 73)

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

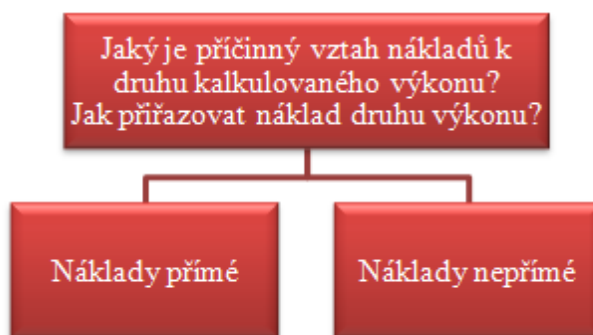
Popesko a Papadaki (2016, s. 36) uvádí, že v případě kalkulačního členění jde o náklady, které jsou přiřazovány nákladovému objektu a lze je rozdělit do dvou kategorií na náklady přímé a náklady nepřímé. Jedná se o velmi podobné členění jako v případě jednicových a režijních nákladů, což způsobuje jejich časté zaměňování.

Přímé náklady

Tyto náklady lze bezprostředně, průkazně a hospodárně identifikovat s příslušnými objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí. Z toho vyplývá, že se jedná především o technologické náklady (přímý materiál, přímé mzdy atd.). V některých specifických případech se můžou do přímých nákladů zařadit i náklady na obsluhu a řízení (Landa, 2006, s. 345)

Nepřímé náklady

Tyto náklady nemají s konkrétním výkonem přímou vazbu a zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. Typickým příkladem nepřímých nákladů jsou náklady na obsluhu a řízení (náklady na odbyt produktů, správní náklady, náklady na řízení podniku, atd.). (Landa, 2006, s. 345)



Obr. 1.4. Kalkulační členění nákladů (Král, 2010, s. 77)

1.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů patří mezi nejvýznamnější nástroje pro řízení nákladů. Jedná se o specifický nástroj pro manažerské účetnictví, jelikož předchozí zmíněné členění nákladů, bylo zaměřeno na klasifikaci minulých, již spotřebovaných nákladů, ovšem členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 51) uvádí, že výstup je výsledkem nějaké aktivity a tyto aktivity mohou být měřeny celou řadou ukazatelů. Příkladem dle Popeska a Papadaki (2016, s. 38) může být počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, obslužených pacientů, apod.

V rámci tohoto členění nákladů existují tři základní kategorie, a to:

- náklady fixní, jejichž výše se nemění v závislosti na objemu prováděných výkonů,
- náklady variabilní, které se v závislosti na objemu prováděných výkonů mění,
- smíšené náklady, které obsahují jak fixní, tak i variabilní část. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 51, 53)

Fixní náklady

Fixní náklady jsou neměnné při různých úrovních výkonu organizace v průběhu určitého časového období. Takovým příkladem mohou být odpisy budov, strojů, leasing automobilů apod. Tyto náklady jsou specifické tím, že celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity organizace konstantní, kdežto jednotkové fixní náklady s růstem objemu výkonu se snižují. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

Synek et al. (2011, s. 87) uvádí, že „*existence fixních nákladů má mimořádný vliv na vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku, jako jsou objem výroby, náklady a zisk. S růstem objemu výroby klesají totiž průměrné fixní náklady (a tím i celkové náklady) na jednotku produkce. Tomuto jevu se říká degrese nákladů. Proto se ani zisk z jednotky produkce nevyvíjí lineárně.*“ Je také důležité vědět, že fixní náklady vznikají v podniku, i když se nic nevyrábí (např. při celozávodní dovolené).

V souvislosti s existencí fixních nákladů je třeba zmínit 3 jevy:

- **relativní úspora fixních nákladů** - k úspoře relativních fixních nákladů dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech,
- **nevyužité fixní náklady** - jedná se o část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužitým výrobním kapacitám, proto je nutné, aby podniky budovaly takové výrobní kapacity, kterou budou dostatečně využité,
- **remanence nákladů** - s růstem podniku rostou i fixní náklady, což však neplatí obráceně, že s omezením výroby fixní náklady klesají, ale zůstávají většinou ve stejné výši. Například vyřazení neefektivního výrobku. (Synek et al., 2011, s. 88-90)

Variabilní náklady

Variabilní náklady se naopak s objemem prováděných výkonů mění, kdy nejdůležitější složkou jsou proporcionální náklady (závisí přímo úměrně na počtu prováděných výkonů). Zatímco celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární tvar, příkladem může být úkolová mzda dělníka, spotřeba přímého materiálu atd., tak jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

V podniku však ne všechny variabilní náklady budou mít pouze proporcionální charakter. Může se stát, že někdy náklady rostou rychleji nebo pomaleji než objem produkce. V případě, že náklady rostou v absolutní výši pomaleji než objem produkce, jedná se tzv. podproporcionální variabilní náklady, kdy tento typ nákladů je v praxi poměrně častý.

Příkladem mohou být náklady na opravy a udržování strojů, sledované ve vztahu k počtu zhotovených výrobků. Nebo se může jednat o náklady, které rostou rychleji než objem produkce a pak hovoříme o tzv. nadproporcionálních nákladech. Například se jedná o růst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací (Král, 2010, s. 79).

Smišené náklady

V praxi se často setkáváme s tím, že v některých případech je velmi těžké rozdělit náklady na čistě variabilní a fixní. Takovým příkladem dle Popeska a Papadaki (2016, s. 40) může být spotřeba elektrické energie. Část těchto nákladů je fixních, jelikož pokrývají spotřebu energie na osvětlení haly, provoz výpočetní techniky nebo vytápění, ale další část spotřeby souvisí s provozem výrobní linky, kdy při plynulosti výroby bude mít proporcionální charakter. Náklady tohoto typu označujeme jako semi-variabilní.

Dále existuje ještě jedna specifická kategorie nákladů, což jsou semi-fixní náklady, někdy také nazývány skokově fixní náklady. Tyto náklady mají v rámci určitého rozsahu činností fixní charakter, ale po dosažení určitého objemu produkce se skokově zvýší. Příkladem může být pronájem skladových prostor, strojů apod. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 40)

Určení zda se jedná o náklady fixní nebo variabilní závisí na časovém horizontu, kdy v případě dlouhého časového období většina nákladů má charakter variabilní, kdežto v krátkém období jsou některé náklady variabilní a některé fixní. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 54)

1.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Vedle tradičního členění nákladů, které byly popsány, a které se vztahují k samotnému charakteru nákladů, existují i další způsoby členění nákladů, které se vztahují k budoucím rozhodnutím. Můžeme zde zahrnout náklady relevantní a irelevantní, utopené náklady a náklady oportunitní. (Popesko, 2009, s. 41-42)

Relevantní a irelevantní náklady, rozdílové náklady

Pro členění nákladů je typické, že informace pro rozhodování o budoucnosti vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem pro rozdělení na relevantní a irelevantní náklady je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které naopak ne. Relevantní náklady jsou náklady důležité z hlediska určitého rozhodnutí, jelikož při uskutečnění určité varianty našeho rozhodnutí se budou měnit. Na druhou

stranu irelevantní náklady, jsou pro dané rozhodnutí nepodstatné, protože v případě uskutečnění jakékoli varianty, jejich výše nebude ovlivněna. Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které jsou charakterizovány jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. (Král, 2010, s. 86-87)

Utopené náklady

Utopené náklady jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy, a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jde o jakousi formu irelevantních nákladů. Pro utopené náklady je dle (Popeska, 2009, s 42) charakteristické:

- vynakládají se před zahájením výroby,
- jejich celkovou výši již nelze ovlivnit,
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí,
- jedná se například o odpisy fixních aktiv,
- typický je relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a nákladem.

Oportunitní náklady

Čechová (2011, s. 67) charakterizuje oportunitní náklady jako: „*náklady, které vznikají jako nevyužitý efekt z jiných možných rozhodnutí.*“ V případě, že dochází v podniku k rozhodování, existují různé varianty řešení, které však nelze realizovat všechny najednou. V případě uskutečnění jedné varianty se vylučuje možnost realizovat jinou. Což znamená, že oportunitní náklady jsou jakési dodatečně přiřazené kritérium pro hodnocení efektivity daného rozhodnutí v podmínkách, kdy jsou zdroje omezeny. Jedná se o „ušlý“ efekt z nejlepší varianty obětované, pro variantu, kterou jsme nezvolili (náklady obětované příležitosti). Z toho vyplývá, že tyto náklady mají pouze fiktivní charakter a jsou tedy pouze pomůckou k rozhodování, jestli využít či nevyužít určitou variantu řešení.

Popesko (2009, s. 42) dále doplňuje, že v rámci ekonomického pojetí nákladů existují ještě náklady, které jsou v účetnictví evidovány v jiné výši nebo nejsou evidovány vůbec. V takovém případě lze náklady rozdělit do dvou skupin, na náklady implicitní, které jsou evidovány v účetnictví v přesné výši a na explicitní náklady, které nejsou v účetnictví evidovány, případně jsou evidovány, ale v jiné výši, tak je v rámci ekonomického posuzování bereme v úvahu. Oportunitní náklady nejsou v přesné výši evidovány v účetnictví, tím pádem se jedná o implicitní náklady.

2 KALKULACE

Kalkulace se řadí mezi nejstarší, ale za nejčastěji používaný nástroj pro řízení nákladů. Mezi základní potřeby managementu je identifikace nákladů, které jsou spojeny s aktivitami podniku. Činnosti vedoucí ke zjišťování nákladů v požadované struktuře na určitý výkon je označována jako kalkulace nákladů. Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách, přičemž struktura a podrobnost sledovaných nákladových položek se stanovuje prostřednictvím zvoleného kalkulačního vzorce. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 68)

Fibírová et al. (2015, s. 197) uvádí, že „*Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na natuřálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).*“

Když to shrneme dle Čechové (2011, s. 86) kalkulace je:

- činnost, která slouží ke zjišťování nákladů na konkrétní výkon v podniku, který je přesně vymezen druhově, množstevně i jakostně,
- výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici,
- část informačního systému podniku, kterou je možné oddělit a která je spjata s manažerským účetnictvím.

Kalkulace jsou tvořeny různými metodami, což znamená způsob stanovení předpokládané výše nebo následné zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na určitý výkon. Metody kalkulace jsou obecně závislé na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- struktuře nákladů, které se buď zjišťují, nebo stanovují na kalkulační jednici. (Křál, 2010, s. 124)

2.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace dle Fibírové et al. (2015, s. 213) jsou obecně veškeré výkony konečné, které podnik prodává za prodejní cenu na trhu zákazníků, ale i dílčí výkony, které jsou pro vytvoření finálních výkonů nebo zajištění chodu podniku nezbytné. Čechová (2011, s. 86) pak dodává, že v praxi se kalkulace používají jen tam, kde je výroba nebo poskyto-

vání služeb rozmanitá, obsáhlá a bez kalkulací by nebylo možné určit ceny výkonů nebo se kalkulují jen některé výkony, které podnik považuje za důležité.

Landa (2006, s. 356-357) uvádí, že předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem na nějž se stanovují nebo zjišťují náklady. Kalkulované množství je tvořeno určitým počtem kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Čechová (2011, s. 87) dále dodává, že určení kalkulovaného množství je velmi významné pro stanovení nebo výpočet podílu fixních nákladů na jednotku výkonu (kalkulační jednici), jelikož fixní náklady nelze vztahovat k jednotlivým výrobkům přímo. Proto je důležité určit počet jednotek, k nimž se bude náklad vztahovat.

2.2 Způsob přiřazení nákladů kalkulační jednici

Přiřazování nákladů objektu alokace obecně označujeme jako nákladovou alokaci. Náklady, které jsou přiřazovány k danému objektu, se klasifikují podle kalkulačního členění nákladů. Přímé náklady lze přiřadit přímo, jelikož mezi nákladovou položkou a objektem alokace existuje přímá vazba. Naopak v případě nepřímých nákladů dochází k tomu, že náklady nelze k danému objektu přiřadit přímo. Pokud chceme nepřímé náklady přiřadit nákladovému objektu, je potřeba použít určitý přepočtení, který nám pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu. Tento typ přiřazení se nazývá nákladová alokace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 60) V procesu přiřazování nákladů příslušné kalkulační jednici se zpravidla rozlišují cíle alokace, principy alokace, alokační fáze a rozvrhová základna. (Landa, 2006, s. 357)

2.2.1 Cíle alokace

Nejobecnějším cílem alokace je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro rozhodování relevantní. V případě alokace neexistuje univerzální správný nebo špatný postup pro přiřazení nákladu nákladovému objektu. *„Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.“* (Král, 2010, s. 131)

2.2.2 Principy alokace

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 63) lze obecně rozlišit tři základní alokační principy – princip příčinné souvislosti, princip únosnosti nákladů, princip průměrování.

Princip příčinné souvislosti nákladů znamená, že každý výkon by měl být zatížen pouze těmi náklady, které příčinně vyvolal. V případě, že není zajištění principu příčinné souvislosti možné nebo účelné, tak poté by měly být aplikovány další dva principy.

Princip únosnosti nákladů se používá zejména v případech pro tvorbu cen, ale je možné použití i v postupech, které motivují manažery k lepšímu využívání kapacit. Na rozdíl od příčinné souvislosti tento princip neodpovídá na otázku: jaké náklady výkon skutečně vyvolal, ale na otázku jakou výši nákladů je schopen „unést“ (například v prodejní ceně).

Princip průměrování se primárně zaměřuje na otázku: jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek. Často se používá při zpracování výsledných kalkulací, ale lze jej použít i v předběžných propočtech. Tento princip, však může být velmi zavádějící v případě, kdy jeho pomocí alokujeme náklady značně heterogenním výkonům. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 63)

2.2.3 Alokační fáze

„Alokační fázi se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem.“
Zpravidla se rozlišují 3 základní alokační fáze:

- cílem první fáze je přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik,
- cílem druhé fáze je co nejpřesněji vyjádřit vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je tzv. zprostředkující veličinou,
- cílem třetí fáze je co nejpřesněji vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu. (Král, 2010, s. 133)

2.2.4 Rozvrhová základna

Veličina, která vyjadřuje souvislost mezi konečnými výkony a nepřímými náklady se nazývá rozvrhová základna. Tato základna nám umožňuje vyjádřit zprostředkovaný vztah nákladů k jednici výkonu. Základním požadavkem na její aplikaci je co nejpřesnější příčinná souvislost. Mezi nejčastěji používané rozvrhové základny patří spotřeba přímého materiálu a mzdové náklady přímých pracovníků. (Landa, 2006, s. 358)

Král (2010, s. 135) uvádí, že význam jakéhokoliv přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování roste a klesá podle toho, jak úzký příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem přiřazení.

2.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je možné popsat jako soubor kalkulací v podniku a vazby mezi nimi. Jedná se o hlavní nástroj pro řízení nákladů na výkony. Pro fungování kalkulačního systému je nutné zvážit různé podmínky, např. typ výroby, druh výroby apod., pak je možné kalkulační systém vyjádřit jako soubor kalkulací:

- předběžných (propočtových, operativních, plánových),
- výsledných. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182)



Obr. 2.1. Kalkulační systém (Král, 2010, s. 192)

2.3.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace se dále dělí na kalkulaci propočtovou, operativní kalkulaci a plánovou kalkulaci.

Propočtová kalkulace se sestavuje u nových výrobků, v době kdy ještě není k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Podkladem pro sestavení propočtové kalkulace jsou ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. stejných nebo podobných výrobků, což znamená, že kvalita této kalkulace je závislá na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183)

Podkladem pro sestavení **operativní kalkulace** jsou detailní normy spotřeby materiálu a času k datu sestavení operativní kalkulace. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183) Tyto kalkulace jsou platné v okamžiku změny podmínek procesu výroby (změna dodavatele nebo ceny materiálu atd.), z čehož vyplývá, že se mění vždy, když dochází ke změnám a jsou sestavovány v položkách přímých nákladů. Operativní kalkulace jsou využívány pro stanovování úkolů jednotlivým výrobním útvarům a pro kontrolu jejich plnění. (Čechová, 2011, s. 99)

Plánová kalkulace je vhodná při plánování výkonů, které jsou prováděny v delším časovém období. Kalkulace pak mají podobu částečných informací jednoho časového období (roku) a celkové informace o celém období. Tyto kalkulace slouží jako:

- podklad pro plánování ekonomických informací (plány nákladů, výnosů, zisku); upřesňují přímé, ale i některé nepřímé náklady ve vztahu ke změnám, které jsou plánovány,
- významný nástroj pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů, jelikož vymezují rámec nákladů, kterých by měly jednotlivé útvary zabývající se výrobou nového výrobku dosáhnout. (Čechová, 2011, s. 99)

2.3.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace se sestavuje až po dokončení příslušného výkonu, slouží jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací. Nejedná se tedy o nástroj operativního řízení vývoje nákladů na výkony, jelikož informace přichází příliš pozdě. Výsledná kalkulace může mít charakter okamžikové kalkulace, která je sestavována v kusové či malosériové výrobě hned po dokončení výroby každého kusu, či malé série nebo kalkulace intervalové (skutečné průměrné roční náklady jsou srovnatelné s průměrnými plánovanými náklady v roční plánové kalkulace). (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 187-188)

2.3.3 Kalkulace ceny

Kalkulace ceny patří mezi relativně samostatnou oblast rozhodovacího procesu. Liší se podle Čechové (2011, s. 100) od kalkulace nákladů obsahem (obsahuje předpokládaný zisk) a celkovým přístupem k její tvorbě.

Kalkulace nákladů zobrazuje žádoucí nebo skutečné toky vzniku nákladů, kdežto kalkulace cenová zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů. Tento rozdílný přístup se projevuje i v obsahu kalkulace ceny. Kalkulace nákladů vyjadřu-

je nákladovou náročnost produktů (vyjádřenou náklady ve finančním nebo hodnotovém pojetí), kalkulace ceny (vyjádřená v ekonomickém pojetí) obsahuje kalkulovaný zisk nebo jinou veličinu pro vyjádření ekonomického zhodnocení zdrojů. (Král, 2010, s. 206)

V tržním hospodářství je velký vliv podmínek trhu na cenu, což se musí odrazit i v cenovém rozhodování podniku. Podle Čechové (2011, s. 100) podnik při stanovení ceny musí:

- „vycházet z maximální hranice, kterou stanoví odběratel tak, aby zajistil vlastní výnosnost,
- vytvořit kalkulaci ceny vlastních výkonů tak, aby tomuto požadavku vyhověl,
- ale přitom zajistit své vlastní požadavky na udržení a rozvoj svého podnikání (plánovaný zisk).“

Popesko a Papadaki (2016, s. 67) dále dodávají, že kalkulace ceny se často uplatňuje v organizacích, kde je výpočet úplných nákladů produktu složitý nebo neúčelný. Typickým příkladem jsou obchodní organizace. Organizace nakupuje zboží a pak ho s určitou přírůžkou prodává koncovým zákazníkům. Nákupní cena se považuje za přímý nebo jednicový náklad a k této ceně je nejčastěji procentem přiřazena marže. Takto provedená kalkulace je velmi jednoduchá, ale nejsou zde kalkulovány náklady produktu, což zabraňuje výpočtu čistého zisku připadajícího na jednotku produktu. Dále také jsou režijní náklady rozpuštěny v ziskové marži, což při nerovnoměrné spotřebě režijních nákladů může vést k nepřesnosti kalkulace.

2.4 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec představuje jakousi strukturu, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů. Jelikož kalkulace slouží pro celou řadu účelů, bylo vytvořeno i více kalkulačních vzorců. Nejedná se o univerzální řešení pro výpočty, ale každý podnik si vytváří své individuální vzorce, které přizpůsobuje danému typu podnikání, tak aby nejlépe vyhovoval jeho potřebám. Mezi základní typy kalkulačních vzorců patří:

- typový kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. (Landa, 2006, s. 359)

2.4.1 Typový kalkulační vzorec

Pro přehled jednotlivých nákladů nám slouží všeobecný (typový) kalkulační vzorec, kdy jeho uspořádání není závazné a je v kompetenci každého podniku, v jak podrobném členění bude nákladové položky sledovat. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 68)

Synek et al. (2011, s. 101) uvádí, že typový kalkulační vzorec je vlastně vzorec kalkulace ceny, kdy cena vzniká podle principu náklady + zisk = cena. Jedná se o tzv. nákladovou cenu, kdy tuto cenu neurčí přímo trh a zisk připočtený k nákladům je stanoven tak, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Popesko a Papadaki (2016, s. 71) dále dodávají, že tento typ kalkulačního vzorce představoval před rokem 1990 standardizovanou variantu kalkulace, s cílem zajistit dohled nadřízených orgánů nad tvorbou kalkulací a cen v tehdejší průmyslu. Postupným vývojem se však typový kalkulační vzorec stal základem pro kalkulační vzorce v podnikové praxi.

Tab. 2.1. Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

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

2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec

„Retrográdní kalkulační vzorec vyjadřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů (viz typový kalkulační vzorec) a kalkulací ceny, tvoří tak základ nabídkového řízení nebo výchozí předpoklad pro jednání s odběratelem.“ Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku (marže), kterou podnik musí vykazovat a z cenových úprav (např. slevy). Tuto hodnotu pak porovnává s předpokládanými náklady. (Landa, 2006, s. 361).

Tab. 2.2. Retrogradní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní
-

Cena po úpravách

- náklady
-

Zisk (jinak vyjádřený přínos)

2.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento typ kalkulačního vzorce si všímá struktury vykazovaných nákladů. Pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je vhodné vykazovat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů a náklady fixní. (Král, 2010, s. 141).

Tab. 2.3. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2010, s. 141)

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie
-

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
-

Zisk v průměru připadající na výrobek

2.4.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází ze základního kalkulačního členění (přímé a nepřímé náklady) a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Zůstává informační základ z typového kalkulačního vzorce, ale vypovídací schopnost je rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. (Král, 2010, s. 141)

Tab. 2.4. Dynamická kalkulace (Král, 2010, s. 142)

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	– variabilní – fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	– variabilní – fixní
<hr/>	
Náklady výroby	
Prodejní režie	– variabilní – fixní
<hr/>	
Náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Plné náklady výkonu	

2.4.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Jedná se o variantu kalkulace variabilní nákladů, ale hlavním rozdílným rysem je, že fixní náklady se neposuzují jako nedělitelný celek. Jejich hlavní rozdělení vychází ze snahy oddělit fixní náklady na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. (Landa, 2006, s. 362)

Tab. 2.5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, s. 142-143)

CENA PO ÚPRAVÁCH	
– Variabilní náklady výrobku	
• přímé (jednicové) náklady	
• variabilní režie	
<hr/>	
Marže I	
– Fixní výrobní náklady	
<hr/>	
Marže II	
– Fixní náklady skupiny výrobků	
<hr/>	
Marže III	
– Fixní náklady podniku	
<hr/>	
Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek	

Král (2010, s. 143) ve své publikaci uvádí ještě jeden typ kalkulačního vzorce a to kalkulaci relevantních nákladů. Tento typ kalkulačního vzorce si všímá stupňovitě rozvrstvených fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Kalkulace relevantních nákladů je vhodná v případě, kdy struktura fixních nákladů je nestejnorodá z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Struktura je podobná jako u kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, ale s tím rozdílem, že položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které v daném období mají vliv na peněžní toky a které nikoli.

3 METODY KALKULACE

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici.“ Metody kalkulace jsou závislé na tom, co se kalkuluje (předmět kalkulace), dále pak na způsobu přičítání nákladů výkonům (tzn. jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích, které jsou kladené na strukturu a na podrobnosti členění nákladů. (Synek et al., 2011, s. 104)

Při definici základních typů nákladových kalkulací je potřeba vyjít ze dvou základních charakteristik. První je otázka, jestli nákladová kalkulace má kalkulovat (absorbovat) veškeré podnikové náklady nebo jen jejich část. Druhou charakteristikou je pak způsob alokace režijních nákladů objektu. Rozlišujeme tedy dva typy kalkulace, konkrétně absorpční kalkulace (kalkulace plných nákladů) a neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů). (Popesko, 2009, s. 60)

3.1 Absorpční kalkulace (kalkulace plných nákladů)

„Kalkulace plných nákladů (*absorption costing, full costing*) přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením výkonu.“ Při sestavování se pak klade důraz na způsob přiřazení nákladů, což znamená rozlišení nákladů přímých a nepřímých. (Fibířová et al., 2015, s. 202)

Kalkulační metody je možné tradičně dle Synka et al. (2011, s. 104) rozčlenit následujícím způsobem:

1. kalkulace dělením:
 - prostá kalkulace dělením,
 - stupňovitá kalkulace dělením,
 - kalkulace dělením s poměrovými čísly,
2. kalkulace přírážkové
3. kalkulace ve sdružené výrobě:
 - zůstatková (odečítací) metoda,
 - rozčítací metoda,
 - metoda kvantitativní výtěže,
4. kalkulace rozdílové:
 - metoda standardních nákladů a metoda normová.

3.1.1 Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením je charakteristická rozdělením režijních nákladů na kalkulační jednici prostým dělením celkové výše rozvrhovaných nákladů počtem kalkulačních jednic. Většinou se používá v hromadné výrobě s jedním druhem stejnorodých výkonů (například teplárny, elektrárny, výroba piva apod.). (Landa, 2006, s. 363)

Stupňovitá kalkulace dělením se používá při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů, kdy je rozdílný počet vyrobených a prodaných výrobků. Tímto se zajistí, aby výrobky, které se v určitém období neprodaly, nebyly zatíženy odbytovými, respektive správními náklady. Tato metoda se využívá hlavně ve stupňové výrobě, kdy výroba prochází několika výrobními fázemi. (Synek et al., 2011, s. 105)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k přepočtené jednici, která zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady. (Fibířová et al., 2015, s. 219) Podle Landy (2006, s. 364) se tato metoda používá u výrob s několika výkony, které se od sebe liší například hmotností, pracností, jakostí apod. Pro stanovení poměrových čísel jsou základem měřitelné hodnoty jako spotřeba přímého materiálu, spotřebovaný čas, hmotnost výrobku atd.

3.1.2 Kalkulace přírážkové

Přírážková metoda kalkulace se používá při výrobě různorodých výrobků s rozdílnými technickými postupy a s množstvím nepřímých nákladů, přičemž fixní náklady bývají společné, většinou v sériové a hromadné výrobě. Náklady se v tomto případě rozdělují na přímé a režijní. Přímé náklady se vypočítají přímo na kalkulační jednici. Pro rozvrhování režijních nákladů na kalkulační jednici se určuje rozvrhová základna a zjišťují se poměry jednotlivých faktorů, jednic k ní. Tato přírážka je stanovena buď procentem, nebo režijní sazbou. (Hunčová, 2007, s. 72-73)

Čím větší je zvolená rozvrhová základna u konkrétního výkonu, tím vyšší je i podíl režijních nákladů. V případě přírážkové kalkulace je nutné si stanovit veličinu, podle které se alokace režijních nákladů bude provádět. V zásadě bývá rozvrhovou základnou u tohoto typu kalkulace určitá položka přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy). (Popesko, 2009, s. 70)

Podle Fibírové et al. (2015, s. 221-222) je možné obecně rozdělit rozvrhové základny na naturální a peněžní. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření ve vztahu ke zvolené základně (např. přímý materiál, výnosy z prodeje).

$$\text{Přirážka nepřímých nákladů v \%} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100$$

V případě naturálních základen je výpočet stanoven jako sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na naturální jednotku základny (např. hodinu práce, kg materiálu). (Fibírová et al, 2015, s. 221-222)

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (natur. jednotky)}}$$

Výhodou peněžních základen je jejich jednoduché zjišťování, ale na druhou stranu nevýhodou je malá příčinná souvislost mezi oceněním v rozvrhové základně a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře výkonů. Dále také v případě peněžních základen dochází k častým změnám, které jsou způsobeny pouze změnami ocenění spotřebovaných zdrojů, z čehož vyplývá, že tyto základny nejsou stálé. Naturální základny pak vylučují působení cenových vlivů, ale zjišťování je daleko složitější. Výběr se uskutečňuje buď na základě zkušeností, nebo pomocí konkrétních technicko-ekonomických rozborů. Naturální rozvrhové základny mají příčinný vztah k přiřazovaným nepřímým nákladům, stabilitu v čase a také dostatečnou velikost. (Fibírová et al., 2015, s. 222)

Existují dvě základní varianty přírážkové kalkulace, sumační a diferencovaná. Základním typem je sumační přírážková kalkulace.

Sumační přírážková kalkulace používá jedinou (univerzální) rozvrhovou základnu pro zjištění podílu nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů. Principem je, že všechny nepřímé náklady se vyvíjí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (např. hodina práce, spotřeba strojového času, spotřeba materiálu, atd.). Je jasné, že ve složitějších podmínkách je využití této metody nereálné a volba jediné rozvrhové základny nemá příčinnou souvislost nákladů k výkonům. (Fibírová et al., 2015, s. 221)

Diferencovaná varianta je přesnější než sumační metoda a podstatou je rozdělení režijních (nepřímých) nákladů do určitých skupin, pro které jsou definovány různé rozvrhové základny. V případě této varianty existují základní otázky typu, jak rozdělit režijní náklady do homogenních skupin, které by měly sdružovat režijní náklady příbuzného charakteru,

tedy takové, které se ve vztahu k výkonům chovají určitým jednotným způsobem a dále také jaké rozvrhové základny pro tyto skupiny nákladů zvolit. Nejběžnějším způsobem, jak toto rozdělení udělat, je rozdělit náklady podle podnikových funkcí, může jít např. o zásobování, výrobu, odbyt a správu. Režijní náklady je pak možné rozčlenit následující způsobem:

- **zásobovací režie** – sdružuje režijní náklady v souvislosti s nákupem, příjmem materiálu, vstupní kontrolu a uskladnění materiálu,
- **výrobní režie** – sdružuje režijní náklady v souvislosti s výrobou a doprovodnými činnostmi,
- **odbytová režie** – sdružuje náklady na prodej, expedici a další činnosti spojené s odbytem,
- **správní režie** – sdružuje náklady převážně fixního charakteru v souvislosti s infrastrukturou podniku a jeho správními útvary. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 104-105)

Dalším krokem pro výpočet metodou diferencované režijní kalkulace, je nutnost určení rozvrhové základny pro každou takto definovanou režii. Zvolená rozvrhová základna musí vyjadřovat skutečný příčinný vztah mezi náklady a výkony, tak aby byla tato metoda přesná. V případě výrobní režie budou režijní náklady spojené s výrobou a doprovodnými činnostmi vždy do určité míry spojené s objemem výkonů, s množstvím práce apod., a proto se pro výrobní režii jeví jako nejlepší rozvrhová základna přímá práce. U zásobovací režie je to složitější než v případě výrobní režie, ale většinou jako rozvrhová základna je stanovena hodnota přímého materiálu. Nejsložitější určení rozvrhové základny je však v případě odbytové a správní režie. V případě odbytové režie se používá jako rozvrhová základna buď přímý materiál nebo přímé mzdy nebo se tyto dvě položky sečtou a jako rozvrhová základna se použije objem přímých nákladů. Jako poslední je správní režie, která v sobě zahrnuje široké spektrum, které mají ve většině případů fixní charakter, v tomto případě se jako nejlepší rozvrhová základna jeví suma celkových přímých mezd. (Popesko, 2009, s. 72-73)

3.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě znamená, že v jednom technologickém postupu vzniká několik druhů výrobků, příkladem může být výroba plynu z uhlí, kdy kromě plynu vzniká i koks, dehet, čpavek a benzol). Vzniklé náklady je proto nutné rozdělit na jednotlivé

výrobky a k tomu se používá zůstatková metoda kalkulace nebo rozčítací metoda kalkulace. (Synek et al., 2011, s. 110)

Odčítací metoda kalkulace se využívá ve výroбах, kde jeden z výrobků můžeme považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Přitom hlavní výrobky i vedlejší výrobky vznikají současně ve stejném výrobním procesu, což znamená, že je nemožné zjistit náklady na výrobu každého výrobku zvlášť. Postup kalkulace je, že od celkových nákladů se odečtou náklady na vedlejší výrobky, které jsou oceněné prodejními cenami. Zůstatek se pak považuje za náklady hlavního výrobku. (Hradecká, Lanča a Šiška, 2008, s. 195)

Rozčítací metoda se používá, když není možné sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší (např. výroba mouky). Celkové náklady se pak rozčítají na jednotlivé výrobky podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobků, podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků, podle poměru technických vlastností nebo podle cen jednotlivých výrobků. **Metodu kvantitativní výtěže** lze použít v případě, když vznikají sdružené výrobky ve stupňové výrobě, kdy tato metoda rozvrhuje náklady podle množství výrobků získaných z výchozí suroviny. (Synek et al., 2011, s. 110)

3.1.4 Kalkulace rozdílové

Kalkulace rozdílové se používají především pro řízení přímých nákladů v opakované výrobě s montážní technologií.

Normová metoda je charakteristická tím, že se předem stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. **Metoda standardních nákladů** eviduje náklady ve dvou složkách. Jedná se o náklady předem určené (normové) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchylky od normovaných nákladů). (Synek et al., 2011, s. 112)

3.2 Neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů)

Kalkulace neúplných nákladů reaguje na nedostatky v případě absorpčních kalkulací a to tak, že odděluje fixní náklady od nákladů variabilních, jelikož fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou, ale s časovým obdobím. (Král, 201, s. 156)

Popesko a Papadaki (2016, s. 115) uvádí, že neabsorpční kalkulace kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají. Kalkulace neúplných nákladů znamená, že objektu alokace by měl být

přiřazeny pouze ty náklady, které s ním účelově souvisí. Typickým představitelem neabsorpční kalkulace je kalkulace variabilních nákladů, někdy také označována jako metoda krycího příspěvku.

Fibírová et al. (2015, s. 206) doplňují, že kalkulace plných nákladů a kalkulace neúplných nákladů nejsou ve vzájemném rozporu, ale naopak se vhodně doplňují. V podnicích s moderním řízením, jsou často využívány obě kalkulace, což umožňuje jejich vhodnou kombinaci.

3.2.1 Kalkulace variabilních nákladů

Metoda kalkulace variabilních nákladů dělí náklady do dvou skupin podle objemu prováděných výkonů (náklady variabilní a fixní). Ty náklady, které se s objemem výkonu mění (variabilní náklady) jsou tedy na tomto objemu závislé a účelově souvisí s jednotkou produkce, naopak náklady, které se s objemem výkonu nemění (fixní náklady), jsou na objemu výkonu nezávislé a s jednotlivými kalkulovanými výkony nesouvisí. Z čehož vyplývá, že objektu alokace by měly být přiřazeny pouze variabilní náklady a fixní náklady by měly být kalkulovány za podnik jako celek. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 115)

U jednotlivých druhů výrobků se nezjišťuje zisk, ale pohlíží se na něj jako na výsledek činnosti podniku jako celku. Za přispívání k tvorbě výsledku hospodaření se považuje rozdíl mezi prodejní cenou produktu a jeho variabilními náklady, tento ukazatel se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. (Synek et al., 2011, s. 118)

Obecně existují dva typy tohoto ukazatele, jednotkový příspěvek na úhradu, který se vypočítá jako rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a variabilními náklady, kdežto celkový příspěvek na úhradu, je vyjádřen jako rozdíl mezi celkovými výnosy a variabilními náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 115-116)

4 MODERNÍ KALKULAČNÍ METODY

Mezi moderní kalkulační metody je možné zařadit kalkulaci podle aktivit (ABC). Při aplikaci této metody se však primárně zaměřuje na zvyšování výkonnosti formou zkvalitnění a zrychlení procesů i aktivit. Tato filozofie je základem pro úspěch podniku, ale stále častěji pouhé operativní zvyšování efektivnosti výkonů nestačí. Aby bylo možné zvyšovat výkonnost a rentabilitu, je nutné se podívat na celý hodnotový řetězec a zabývat se všemi souvislostmi jeho existence. S výkony podniku a s jeho produkty jsou spojeny náklady ve všech etapách životního cyklu, nejen v okamžiku výroby. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 203)

Z toho plyne, že z operativního řízení výkonů se dostáváme do strategického řízení nákladů. V rámci tohoto řízení byly vyvinuty nové kalkulační metody. Dle Šoljakové (2003, s. 72-73) se jedná o kalkulaci cílových nákladů a kalkulaci životního cyklu výrobku. Uvádí se, že až 90 % nákladů, které souvisí s výkony, jsou výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách a právě kvůli možnosti řízení nákladů v této fázi byly vyvinuty nové nástroje řízení.

4.1 Activity-Based Costing (ABC)

Kalkulace podle aktivit, Activity-Based Costing (ABC) vznikla z důvodu nepřesnosti tradičních kalkulačních metod. Tradiční kalkulační metody vedou často ke zkreslení výsledných nákladů přiřazených výkonu. Základem pro ABC kalkulaci, ale i pro další moderní metody řízení nákladů je umět přiřazovat náklady výkonům podle skutečných příčin, které vedou ke vzniku nákladů. Ideální kalkulační systém by měl odrážet celý podnik, což znamená provoz i administrativu, sledovat čas, úsilí a dovednosti nutné k výrobě a prodeji každého výrobku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 135-136)

V případě kalkulace podle aktivit je nutné odlišit dva pojmy a to Activity Based Costing a Activity Based Management. Activity Based Costing (ABC) je systém, který dává jasné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály apod. Activity Based Management pak využívá informace získané z ABC pro dosažení cílů organizace, např. při nižších celkových nákladech, dosáhnout stejných výsledků. (Staněk, 2003, s. 81)

Základním rozdílem mezi ABC a tradičním modelem kalkulace je, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze objem (např. strojohodiny, hodnota materiálu atd.) a dále

přidává mezi náklady a nákladové objekty činnosti. ABC je nová metoda, která slouží pro přiřazování režijních nákladů produktům, zakázkám, zákazníkům, dalším nákladovým objektům, dále slouží pro měření, hodnocení nákladů, výkonnosti procesu a jejich aktivit. Tato metoda není určena jen pro výrobní podniky, ale také pro podniky obchodní, státní, veřejné a to jak středních tak i malých velikostí. (Staněk, 2003, s. 83)

Drury (2015, s. 264) uvádí čtyři základní etapy pro tvorbu ABC modelu, které jsou následující:

1. identifikace klíčových aktivit, které jsou uskutečňovány v rámci organizace,
2. přiřazení nákladů ke každé aktivitě,
3. určení vztahové veličiny pro každou hlavní aktivitu,
4. přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

Popesko a Papadaki (2016, s. 146) doplňují ještě jednu etapu pro tvorbu ABC modelu a to etapu pro úpravu účetních dat.

4.2 Kalkulace cílových nákladů

Šoljaková (2003, s. 73) definuje cílovou kalkulaci nákladů jako činnost, jejímž úkolem je zjistit všechny možnosti, jak snížit náklady ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem této činnosti by měl být takový návrh výrobku, který splňuje očekávání včetně přání zákazníků, zároveň výrobní náklady a ceny jsou takové, aby byl zajištěn požadovaný zisk. Popesko a Papadaki (2016, s. 205) dodávají, že tento typ kalkulace nákladů je přínosný v podnicích s výrobou složitých výrobků, ve výroбах s rozsáhlým výzkumem a vývojem v odvětvích, kde je vyšší konkurence.

Drury (2015, s. 562) uvádí, že tato metoda byla vyvinuta v Japonsku ve firmě Toyota a je složena, že čtyř následujících etap:

1. stanovení cílové ceny, kterou budou zákazníci ochotni zaplatit,
2. odečtení cílové marže od cílové ceny pro zjištění cílových nákladů,
3. určení skutečných nákladů na produkt,
4. pokud skutečné náklady překročí cílovou cenu, je nutné hledat způsoby, které povedou ke snížení těchto nákladů, tak aby bylo docíleno cílových nákladů.

4.3 Kalkulace životního cyklu výrobku

Smyslem kalkulace životního cyklu podle Šoljakové (2003, s. 80-81) je odhadnout náklady na výrobek, které vzniknou v průběhu celého životního cyklu. Tento typ kalkulace představuje širší pohled na náklady výrobku, jelikož uvažuje o nákladech, které jsou vynaloženy na výzkum, vývoj a o dalších nákladech spojených s předvýrobní etapou i o nákladech spojených s ukončením výrobního cyklu. Kalkulace životního cyklu je vhodná pro podniky s rozsáhlým výzkumem, vývojem a přípravou výroby. Popesko a Papadaki (2016, s. 214) ještě dodávají, že kalkulace životního cyklu by měla respektovat veškeré hlediska, které mohou ovlivnit náklady, výnosy spojené s produkcí výrobku (např. změna ceny, změna směnných kurzů, změna cen vstupů apod.).

5 SHRNUÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ

Teoretická část byla zpracována formou literární rešerše sloužící jako podklad pro následující analytickou a projektovou část.

Úvodní kapitola je zaměřena na náklady, kdy v úvodu je popsán rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím. Dále zde bylo charakterizováno pojetí nákladů, které se člení na finanční, hodnotové a ekonomické. V poslední části první kapitoly byly rozčleněny náklady podle jednotlivých charakteristik, což je i základem pro následné metody kalkulace.

Druhá kapitola byla věnována samotným kalkulacím, které slouží pro manažerské řízení nákladů. V této kapitole jsou popsány základní pojmy související s kalkulacemi nákladů, jako je předmět kalkulace, způsob přiřazování nákladů kalkulační jednici, co je to kalkulační systém a jeho členění a nakonec byly popsány jednotlivé kalkulační vzorce.

Nejdůležitější v teoretické části je však třetí kapitola, která popisuje metody kalkulace, které slouží pro zjištění nákladů a ceny jednotlivých výkonů. Nejprve byly charakterizovány absorpční metody kalkulace, které v sobě zahrnují veškeré náklady podniku a neabsorpční metody kalkulace, které kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají. Absorpční kalkulace byly dále členěny na kalkulace dělením, kalkulace přiřázkové, kalkulace ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové. Jednotlivé metody se odlišují způsobem rozčlenění nepřímých nákladů. V případě neabsorpčních kalkulací je typickým příkladem kalkulace variabilních nákladů, kdy základem je rozčlenění nákladů podle objemu prováděných výkonů na variabilní a fixní.

Jak absorpční tak i neabsorpční kalkulace mají své výhody i nevýhody, proto byly vymyšleny nové kalkulační metody, které odstraňují nedostatky zmíněných dvou metod kalkulací. Na kapitolu metody kalkulace tedy navazuje poslední kapitola, která byla nazvána moderní kalkulační metody, která charakterizovala kalkulaci podle aktivit (ABC), kalkulaci cílových nákladů a kalkulaci životního cyklu výrobku. ABC kalkulace má za cíl zvyšování výkonnosti pomocí zrychlování procesů a aktivit z pohledu operativního řízení nákladů. Kdežto kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu, patří mezi strategické nástroje řízení nákladů, které se soustředí i na náklady, které vznikají ve všech etapách výrobku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Na základě žádosti nebude v celé diplomové práci uveden název společnosti. Společnost proto bude nazvána XY a veškeré údaje uvedené v analytické a projektové části budou skutečné a nebudou nijak přepočítány.

6.1 Představení společnosti

Název:	XY
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Zlínský kraj
Základní kapitál:	100 000 Kč
Počet vlastníků:	1
Počet zaměstnanců:	16

Společnost XY se řadí mezi společnosti právní formy ke společnostem s ručením omezeným. Tato společnost sídlí ve Zlínském kraji. I když se řadí mezi malé podniky, patří mezi významné společnosti sídlící v tomto regionu. XY, s. r. o. byla založena již v roce 2000 a od této doby dochází k neustálému rozvoji a modernizaci. Společnost je zapsána v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Brně a základní kapitál společnosti činí 100 000 Kč. Ve společnosti je pouze jeden řídicí pracovník, který je majitelem i jednatelem společnosti a jako jediný je oprávněn k podepisování veškerých důležitých dokumentů. (Hromadová, 2014, s. 29)

Společnost XY, s. r. o. se především zabývá dovozem a následným prodejem pracovních oděvů, obuvi, rukavic a ochranných pracovních pomůcek mnoha renomovaných značek z celého světa. Kromě již zmíněného dovozu a prodeje zboží, se společnost nově zabývá potiskem log, což je možné realizovat téměř na jakýkoliv materiál, a to za použití nejmodernějších technologií. Zároveň je společnost schopna zajistit šití na zakázku i zakázkové vyšití od spolupracujících externích firem. (Hromadová, 2014, s. 29)

Podle živnostenského rejstříku předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. A obor činností je:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb,

- poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost,
- výroba textilií, textilních výrobků, oděvů a oděvních doplňků,
- příprava a vypracování technických návrhů, grafické a kresličské práce,
- reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení. (interní materiály)

Společnost je zároveň držitelem certifikovaného systému řízení jakosti podle ČSN EN ISO 9001:2001 a dále certifikovaného systému environmentálního managementu podle ČSN EN ISO 14001:2005. (interní materiály)

Společnost má veškeré zázemí v pronajaté budově, kde v prvním patře je umístěna podniková prodejna a kanceláře, v dalších třech patrech jsou sklady společnosti.

6.2 Organizační struktura

Společnost XY, s. r. o. patří mezi menší podniky, čemuž odpovídá i organizační struktura. Společnost je rozdělena na 5 hlavních úseků – marketing, logistika, prodej, finance a oblast, kde dochází k výrobě a tisku log, tento úsek je nazván tiskárna. Výhodou ne příliš členité organizační struktury je především rychlý a krátký tok informací a tím pádem nedochází k nepřesnostem v komunikaci mezi vedením společnosti a jednotlivými zaměstnanci.



Obr. 6.1. Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

6.3 Výroba v úseku tiskárna

Jak již bylo zmíněno, společnost je především obchodní firmou, která se zabývá dovozem a následným prodejem pracovních oděvů, obuvi, rukavic a OOPP. Nově však byla vybudována tiskárna pro tisk log na textil, která bude následně dále rozebírána v rámci projektu. Společnost je schopna potisknout textil dvojitým způsobem, jedná se buď o transferový tisk, nebo pomocí sítotisku.

6.3.1 Sítotisk

Technologie, která se využívá v případě sítotisku, patří mezi nejtrvanlivější a nejkvalitnější volbu v případě potisku textilních materiálů, ale i papíru. Nespornou výhodou je naprostá barevná stálost, trvanlivost potisku a zároveň i poměrně příznivá cena. Na druhé straně velkou nevýhodou sítotisku je náročná tisková příprava. Touto metodou je možné potisknout i jeden kus oblečení, ale cena by byla příliš vysoká vzhledem k dlouhé době přípravy. Vyplatí se v případě potisku od 20 až 30 kusů. (Technologie potisku, © 2016)

V případě sítotisku se tiskne přes šablonu a to přímými nebo rastrovými barvami stěrkou na potiskovaný předmět (textil). Šablonu tvoří napnutá polyesterová tkanina v rámu. Tato tkanina je ovrstvena světlocitlivou vrstvou, která je osvětlena přes film (předloha/logo) světlem s přesně stanovenou vlnovou délkou. V místech krytých filmem zůstane světlocitlivá vrstva nevytvrzená a místa, která byla vystavena světlu, ztvrdnou. Poté se tiskový motiv vymyje vodou a po osušení je šablona připravena k tisku. Pro sítotiskové šablony se používají tkaniny o různém počtu ok na palec a to v závislosti na velikosti tiskového motivu, použité barvě a požadovaném krytí. Po skončení tisku se šablona odvrství, vyčistí a připraví se k dalšímu použití. Již potištěný materiál je následně vysoušen a fixován v tepelném tunelu o teplotě závislé na použití tiskového materiálu. Touto technologií se tiskne na většinu značkového oblečení. Jedná se o dosud nejkvalitnější metodu potisku textilu. Pro zachování trvanlivosti se doporučuje prát na 40°C, maximálně však na 60°C a žehlí se naruby. (Technologie potisku, © 2016)

6.3.2 Transferový tisk

Transferový tisk je opět technologie, která má dobré vlastnosti, je trvanlivý, dobře drží, zůstává stálobarevný. Příprava transferového tisku je však stejně náročná, jako příprava sítotisku, a proto se opět vyplatí při potisku více kusů textilu. Výhodou této metody je možnost tisknout velmi tenké kontury, detaily loga a vícebarevné motivy. Další výhodou je

také možnost připravit si tyto potisky do zásoby pro pozdější použití. Textil s tímto potiskem je vhodné prát na maximálně 40°C, nevýhodou je, že není možné jej žehlit. Technologie se využívá na principu sítotisku. V tomto případě se netiskne přímo na textil, ale na transferový papír, který se poté za vysoké teploty (180°C) zažehlí na textil. Logo metodou transferu si společnost objednává od externího dodavatele a ve společnosti dojde pouze k zažhnutí tohoto loga na vybraný textil. (Technologie potisku, © 2016)

6.4 Vývoj počtu zaměstnanců

Od svého založení dochází ve společnosti k nárůstu počtu zaměstnanců. V Tab. 6.1. je uvedený vývoj počtu zaměstnanců od roku 2011, kdy tento stav je vždy k poslednímu dni v daném roce.

Tab. 6.1. Vývoj počtu zaměstnanců (interní materiály; vlastní zpracování)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
CELKEM	11	15	15	15	16	17
Řídící pracovníci	1	1	1	1	1	1
Ostatní zaměstnanci	10	14	14	14	15	16

Záměrně jsou v tabulce (Tab. 6.1.) uvedeny údaje již od roku 2011, jelikož mezi tímto rokem a rokem 2012 došlo k nejvýraznějšímu nárůstu počtu zaměstnanců, kdy z celkového počtu 11 zaměstnanců došlo ke zvýšení na celkový počet 15 zaměstnanců, což je v procentuálním vyjádření zvýšení o zhruba 36 %. Tento nárůst byl způsoben otevřením maloobchodní prodejny, což zapříčinilo potřebu nových pracovníků. V dalších letech pak byl počet zaměstnanců stabilní, až v roce 2015 došlo k nepatrnému nárůstu o jednoho pracovníka a v roce 2016 došlo k dalšímu nárůstu o jednoho pracovníka, v důsledku větší poptávky od zákazníků, čímž stoupla i potřeba zaměstnanců.

6.4.1 Vývoj osobních nákladů zaměstnanců

V níže uvedené tabulce (Tab. 6.2.) je vývoj osobních nákladů zaměstnanců během let 2014 až 2016. Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a jako poslední sociální náklady. V tabulce jsou uvedeny tyto jednotlivé náklady v tis. Kč, a jak se tyto náklady podílí na celkových osobních nákladech.

Tab. 6.2. Vývoj osobních nákladů (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
CELKEM	6 218	100,00	7 287	100,00	7 975	100,00
Mzdové náklady	4 474	71,95	5 246	71,99	5 767	72,31
Náklady na SP a ZP	1 495	24,04	1 770	24,29	1 916	24,03
Sociální náklady	249	4,00	271	3,72	292	3,66

Mezi lety 2014 a 2015 se zvýšil počet zaměstnanců z 15 na 16, čímž osobní náklady vzrostly v absolutní výši o zhruba 1 069 000 Kč, důvodem navýšení těchto nákladů bylo i navyšování mezd jednotlivým zaměstnancům, s čímž se pojí i následný růst nákladů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a sociální náklady. Mezi lety 2015 a 2016 pak došlo opět k nárůstu těchto nákladů, a to ve výši 688 000 Kč, tento nárůst byl způsoben přijetím nového zaměstnance.

6.5 Dodavatelé a odběratelé

Společnost XY, s. r. o. čítá celou řadu dodavatelů, jak tuzemských, tak i zahraničních. Mezi hlavní dodavatele pro obchodní činnost se však řadí 3 a to především:

- CERVA GROUP, a. s. - tato společnost má sídlo nedaleko Prahy. Pobočky této firmy sídlí ještě v Brně a Ostravě. Jedná se o nejdůležitějšího dodavatele, jelikož dodává veškerý sortiment, co se týká oděvů, obuvi, rukavic a OOPP (ochranných pracovních pomůcek),
- dále pak se jedná o firmu Z-STYLE, a. s., která patří mezi hlavní dodavatele obuvi se sídlem ve Zlíně,
- a třetím důležitým dodavatelem je společnost MOLEDA, a. s., jedná se o dodavatele obuvi, především obuv značky Prestige, tato společnost má sídlo v Praze, ale provozovnu ve Zlíně.

Společnost zajišťuje distribuci i dalších osvědčených výrobců, mezi které patří především značky jako Aero, Ansell, Batex, Centurion, Dunlop, E.A.R., Elten, Elutey, Happy Job, Herock, Heckel, Industrial Starter, Moldex, 3M, Novesta, Lanex, Lemigo, Panda, Prabos, Tipa-B, Tyvek, Uvex, Wintoperk.

Co se týká dodavatelů pro úsek výroby log, tak zde můžeme zařadit také tři dodavatele.

Jedná se o firmy:

- SEMPER CORPORATION, s. r. o.,
- Roman Přívratský SÍTOTISKOVÝ SERVIS,
- PRESENT print & promotion, s. r. o.

První dvě společnosti dodávají veškerý materiál potřebný pro výrobu sítotisku a poslední společnost dodává již vyrobená transferová loga, která jak již bylo zmíněno, se následně pouze zažehlí na textil.

Společnost XY má několik větších odběratelů, ale zároveň se snaží o získávání středních i menších obchodníků a koncových zákazníků, tak aby nedošlo v případě ztráty významného odběratele k narušení chodu společnosti. Společnost XY dodává především na tuzemský trh, ale má zákazníky i v zahraničí, především na Slovensku. Snahou společnosti je hlavně budování důvěry u svých zákazníků a zakládá si na dobrém jménu. Mezi hlavní odběratele v současné době patří:

- Hamé, s. r. o.,
- COLORLAK, a. s.,
- KARS, s. r. o. a mnoho dalších.

6.6 Informační systém

Společnost XY využívá informační systém zvaný CÉZAR, který je vyvíjen od roku 1991. Jedná se o intuitivní, výkonný a snadno ovladatelný ekonomický systém, který je určen především pro obchodní firmy a to všech velikostí. Tento systém využívá více než 6 610 firem. Informační systém CÉZAR je charakteristický minimální náročností na hardware, díky čemuž je zajištěna vysoká rychlost a spolehlivost. I když tento systém není příliš náročný, tak podporuje veškeré moderní technologie. Společnost v současnosti využívá verzi CÉZAR G1. (CÉZAR, © 2017)

Tento program obsahuje agendy pro:

- velkoobchod i maloobchod (sklady)
- objednávky (přijaté, vydané)
- komunikační manažer
- podvojný účetnictví,
- mzdy a personalistiku,

- další agendy (komunikace v EDI, zpracování a evidence pro Intrastat a další)

Velkoobchodní sklad je základem celého programu. Obsahuje základní funkce pro vedení skladu (vedení skladových karet, vystavování příjemek, výdejek, provádění inventur), také je možné vystavovat faktury a prodej je možné realizovat za hotové nebo platební kartou. Zároveň je zde celá řada informačních funkcí. (Skladový program CÉZAR, © 2017)

Objednávky přijaté slouží pro přípravu nabídky, přijetí objednávky až po uspokojení objednávky. K základním funkcím této agendy patří vystavování zálohových faktur, rezervace zboží, přehledy o nedostatku zboží, vyhodnocování, které objednávky je možné uspokojit, a které naopak nikoli. Objednávky vydané pak slouží pro kontakt s jednotlivými dodavateli pro zásobování skladu. (Skladový program CÉZAR, © 2017)

Komunikační manažer slouží pro exporty a importy dat. Jedná se o univerzální rozhraní, které může sloužit na úrovni spolupráce CÉZAR vs. CÉZAR, tak i komunikace CÉZAR vs. okolní svět. (Skladový program CÉZAR, © 2017)

6.7 PEST analýza

V rámci této podkapitoly budou rozebrány jednotlivé faktory, které ovlivňují společnost z vnějšího okolí. Jedná se o faktory politické, ekonomické, sociální a technologické.

Politické faktory

Mezi důležité zákony, kterými se společnost musí řídit a které musí neustále sledovat je Zákon o obchodních korporacích (Zákon č. 90/2012 Sb.) a nový Občanský zákoník (Zákon 89/2012 Sb.). Mezi další zákony, které je nutné znát je Zákoník práce (Zákon č. 262/2006 Sb.), Zákon o účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb.), Zákon o dani z příjmu (Zákon č. 586/1992 Sb.), o DPH (Zákon 235/2004 Sb.) a mnoho dalších. Je nutné sledovat změny a novely, které vydávají ministerstva, tak aby nedošlo k nepřesnostem v účetnictví, jelikož neznalost neomlouvá.

Ekonomické faktory

Do ekonomických faktorů je nutné vzít v úvahu především HDP, míru inflace, nezaměstnanost a výši úrokových sazeb. Jedná se o faktory, které ovlivňují hospodářskou situaci v dané zemi.

Mezi lety 2008 a 2009 zaznamenala Česká republika vlivem hospodářské krize propad HDP o 4,5 %. Následující dva roky došlo k růstu, ale v roce 2012 a 2013 opět došlo

k propadu. Od roku 2014 pak dochází k růstu ekonomiky, kdy byl růst okolo 2 %, v roce 2015 pak se hranice pohybovala okolo 4 % a v roce 2016 byl vývoj HDP okolo 3 %. Růst HDP podle ČNB je předpokládán i v následujících letech. Tento ukazatel je důležitý z hlediska celkové výkonnosti dané ekonomiky. (Vývoj HDP, © 2017)

Mezi další faktory, které musí brát společnost v potaz je míra inflace, kvůli růstu cenové hladiny zboží a služeb. Od roku 2010 do roku 2012 se inflace pohybovala okolo 2,5 %, v roce 2013 došlo ke snížení na 1,4 % a během let 2014 a 2015 byla na velice nízké hranici pouze okolo 0,1 %. V roce 2016 inflace opět vzrostla a pohybovala se okolo 2 %. V dalších letech je předpoklad, že se inflace bude opět pohybovat okolo 2 %. (Inflace, © 2017)

Dalším důležitým ukazatelem je nezaměstnanost. Tento ukazatel je důležitý z hlediska velikosti volné pracovní síly, kterou společnost může využít. Od roku 2008 nezaměstnanost klesá a v roce 2016 se dostala na hranici 5 %. Posledním ukazatelem je výše úrokových sazeb, které jsou jakýmsi měřítkem ceny peněz. (Nezaměstnanost, © 2017)

Sociální faktory

Sociální faktory jsou dány společností, její strukturou, sociální skladbou obyvatelstva, společenským a kulturními zvyky. Pro tyto faktory byl vybrán ukazatel podle ČSÚ a to počet obyvatel a jejich průměrný věk ve Zlínském kraji.

Na území Zlínského kraje v roce 2014 žilo 585 261 obyvatel a průměrný věk byl 42,2 let. V roce 2015 žilo v tomto kraji 584 676 obyvatel a průměrný věk činil již 42,5 let. Je patrné, že průměrný věk se neustále zvyšuje. Mužů ve Zlínském kraji v roce 2015 žilo 286 156 a průměrný věk byl 40,8 let. Žen žilo ve zmíněném kraji 298 520 a průměrný věk činil 44,1 let. (Věkové složení obyvatelstva, © 2017)

Technologické faktory

Podnik se stále více stává závislým na nových technologiích, jelikož dochází k neustálému rozvoji a vývoji těchto faktorů. Je nutné, aby společnost sledovala nové trendy a využívala nové informační a komunikační systémy. Podnik musí neustále reagovat na změny a požadavky zákazníků a snažit se jim, co nejvíce přizpůsobit. Tyto faktory představují jakýsi potenciál země v oblasti technologií.

6.8 SWOT analýza

SWOT analýza se skládá ze čtyř částí, ze silných a slabých stránek, z příležitostí a hrozeb. Jedná se o základní nástroj pro strategické plánování. Silné a slabé stránky patří do vnitřního okolí firmy, kdežto příležitosti a hrozby jsou z vnějšího okolí. Silné stránky slouží pro odhalení výhody pro zákazníky i pro firmu, naopak slabé stránky slouží pro odhalení věcí, které firma dělá špatně. Příležitosti nám ukazují věci, které mohou například zvýšit poptávku nebo lépe uspokojit zákazníky a hrozby jsou v podstatě opakem příležitostí.

Příležitosti:

- noví dodavatelé a nové produkty,
- nové segmenty trhu,
- zajištění dlouhodobé loajality zákazníků,
- neustálým rozšiřováním sortimentu a služeb být krok před konkurencí.

Hrozby:

- výpadek v dodávkách od velkých dodavatelů nebo odchod velkých odběratelů,
- stále se rozvíjející konkurence,
- změny měnových kurzů,
- bariéry pro vstup na nové trhy.

Silné stránky:

- pevné postavení společnosti na trhu,
- spolupráce s nejlepšími zahraničními i tuzemskými dodavateli,
- loajalita zaměstnanců,
- nízké vstupní ceny,
- široký sortiment zboží, vlastní značka oděvů
- velké skladovací prostory,
- individuální přístup ke každému zákazníkovi,
- vlastní dílna pro tisk log.

Slabé stránky:

- malé využití importu,
- chybí kvalifikovaní pracovníci, především v oblasti cizích jazyků,
- nedostatečné školení zaměstnanců,
- logistický systém je příliš závislý na lidském faktoru,
- sklady jsou umístěny v patrech,
- zastaralý informační systém,
- malá pružnost při změně dodavatele. (Hromadová, 2014, s. 32)

7 FINANČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI

Pomocí finanční analýzy se hodnotí finanční situace podniku. Pomáhá zjistit, zda je podnik ziskový, jestli má vhodnou kapitálovou strukturu, zda využívá efektivně svých aktiv, jestli je schopen včas splácet své závazky a mnoho dalších skutečností. V rámci této kapitoly bude popsána majetková a finanční struktura společnosti, dále výsledek hospodaření a na konec zde budou uvedeny nejpoužívanější poměrové ukazatele.

7.1 Majetková a finanční struktura společnosti

V následující tabulce (Tab. 7.1.) je uvedena zkrácená majetková struktura společnosti mezi lety 2014 až 2016. Jsou zde uvedeny jednotlivé majetkové položky, a to celková aktiva, která se dále člení na dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení. Dlouhodobý majetek se dále člení pouze na dlouhodobý hmotný majetek a oběžná aktiva jsou rozčleněna na zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Aktiva jsou vyjádřena v absolutní výši v tis. Kč a zároveň je vyjádřený procentuální podíl jednotlivých položek k celkovým aktivům.

Tab. 7.1. Vertikální analýza aktiv (interní materiály; vlastní zpracování)

Položky	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
AKTIVA CELKEM	37 143	100,00	45 587	100,00	40 404	100,00
Dlouhodobý majetek	2 417	6,51	2 229	4,89	2 047	5,07
Dlouhodobý hmotný majetek	2 417	100,00	2 229	100,00	2 047	100,00
Oběžná aktiva	34 136	91,90	42 646	93,55	38 308	94,81
Zásoby	13 648	39,98	22 604	53,00	18 971	49,52
Dlouhodobé pohledávky	140	0,41	0	0,00	0	0,00
Krátkodobé pohledávky	17 073	50,01	16 765	39,31	17 654	46,08
Krátkodobý finanční majetek	3 275	9,59	3 277	7,68	1 683	4,39
Časové rozlišení	590	1,59	712	1,56	49	0,12

Jak napovídá předmět podnikání společnosti XY, tak největší položkou jsou oběžná aktiva, která tvořila ve všech letech více než 90 % podíl k celkovým aktivům, konkrétně se jednalo o položky krátkodobé pohledávky a zásoby. Nejmenší podíl pak představovaly dlouho-

dobé pohledávky, kdy v roce 2014 tvořily pouze 0,41 %, v následujících letech byly dlouhodobého pohledávky již nulové.

Pro procentuální změny jednotlivých položek aktiv, které se udály během let 2014 až 2016, byla vytvořena následující tabulka (Tab. 7.2.).

Tab. 7.2. Horizontální analýza aktiv (interní materiály; vlastní zpracování)

Položky	Částka v tis. Kč			Změna v %	
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
AKTIVA CELKEM	37 143	45 587	40 404	22,73	-11,37
Dlouhodobý majetek	2 417	2 229	2 047	-7,78	-8,17
Dlouhodobý hmotný majetek	2 417	2 229	2 047	-7,78	-8,17
Oběžná aktiva	34 136	42 646	38 308	24,93	-10,17
Zásoby	13 648	22 604	18 971	65,62	-16,07
Dlouhodobé pohledávky	140	0	0	-100,00	0,00
Krátkodobé pohledávky	17 073	16 765	17 654	-1,80	5,30
Krátkodobý finanční majetek	3 275	3 277	1 683	0,06	-48,64
Časové rozlišení	590	712	49	20,68	-93,12

Během let 2014 a 2015 došlo k nárůstu celkových aktiv v absolutní výši o 8 444 tis. Kč, což v procentuálním vyjádření je o 22,73 %. Naopak během let 2015 a 2016 pak došlo k poklesu o 5 183 tis. Kč, o 11,37 %. Důvodem těchto výkyvů jsou především zásoby (zboží), kdy v každém roce dochází ke kolísání zásob zboží, které zůstává na skladě. Společnost se snaží udržovat neustále určité množství zásob na skladě, ale mělo by to být v určité optimální výši, tak aby tyto zásoby zbytečně nevázaly velké množství peněz.

K dalšímu snížení došlo u dlouhodobých pohledávek o 100 %, jelikož v roce 2014 byly dlouhodobé pohledávky ve výši 140 000 Kč, ale v dalších letech již společnost nemá žádné dlouhodobé pohledávky, ale pouze ty krátkodobé. Během let 2015 a 2016 došlo ještě k výraznému poklesu u krátkodobého finančního majetku o necelých 49 %, což představovaly zůstatky na bankovních účtech a v pokladnách.

V Tab. 7.3. je uvedena zkrácená verze finanční struktury společnosti mezi lety 2014 až 2016. Jsou zde uvedeny pasiva celkem, které se dále člení na vlastní kapitál, který se skládá ze základního kapitálu, fondů ze zisku, výsledku hospodaření minulých let, výsledku hospodaření běžného účetního období, jsou zde také cizí zdroje, které se dále člení na krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci. Nakonec je zde uvedena položka časové

rozlišení. Opět jsou zde vyjádřeny hodnoty v absolutní výši a jednotlivé podíly k celkovým pasivům.

Tab. 7.3. Vertikální analýza pasiv (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	2014		2015		2016	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
PASIVA CELKEM	37 143	100,00	45 587	100,00	40 404	100,00
Vlastní kapitál	10 804	29,09	14 156	31,05	17 059	42,22
Základní kapitál	100	0,93	100	0,71	100	0,59
Fondy ze zisku	10	0,09	10	0,07	10	0,06
VH minulých let	8 701	80,53	10 694	75,54	12 046	70,61
VH běžného účetního období	1 993	18,45	3 352	23,68	4 903	28,74
Cizí zdroje	26 197	70,53	31 160	68,35	23 241	57,52
Krátkodobé závazky	23 059	88,02	20 903	67,08	14 895	64,09
Bankovní úvěry a výpomoci	3 138	11,98	10 257	32,92	8 346	35,91
Časové rozlišení	142	0,38	271	0,59	104	0,26

Z tabulky jasně vyplývá, že cizí zdroje jsou vyšší než vlastní kapitál, ale během let 2014 až 2016 došlo téměř k vyrovnání těchto dvou položek. V roce 2014 byly cizí zdroje více než dvojnásobně vyšší než vlastní kapitál, v roce 2015 byly cizí zdroje vůči vlastnímu kapitálu zhruba dvakrát vyšší, v roce 2016 pak došlo k výraznější změně, kdy cizí zdroje činily 57,52 % k celkovým pasivům a vlastní kapitál dosáhl výše 42,22 % k celkovým pasivům.

Jako v případě aktiv, tak i v případě pasiv byla vytvořena horizontální analýza mezi lety 2014 až 2016. Tab. 7.4. uvádí procentuální změny mezi lety 2014/2015 a 2015/2016.

Tab. 7.4. Horizontální analýza pasiv (interní materiály; vlastní zpracování)

Položky	Částka v tis. Kč			Změna v %	
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
PASIVA CELKEM	37 143	45 587	40 404	22,73	-11,37
Vlastní kapitál	10 804	14 156	17 059	31,03	20,51
Základní kapitál	100	100	100	0,00	0,00
Fondy ze zisku	10	10	10	0,00	0,00
VH minulých let	8 701	10 694	12 046	22,91	12,64
VH běžného účetního období	1 993	3 352	4 903	68,19	46,27
Cizí zdroje	26 197	31 160	23 241	18,94	-25,41
Krátkodobé závazky	23 059	20 903	14 895	-9,35	-28,74
Bankovní úvěry a výpomoci	3 138	10 257	8 346	226,86	-18,63
Časové rozlišení	142	271	104	90,85	-61,62

Vlastní kapitál společnosti se během let 2014 a 2015 zvýšil o necelých 23 % a během let 2015 a 2016 došlo opět k navýšení o zhruba 21,5 %. Cizí zdroje mezi lety 2014 a 2015 stouply o necelých 19 %, ale mezi lety 2015 a 2016 došlo ke snížení o zhruba 25,4 %. Jak již bylo zmíněno v případě vertikální analýzy, tak během sledovaných tří let došlo k většímu vyrovnání vlastních zdrojů a cizích. Tento obrat byl způsoben především zvyšováním výsledků hospodaření a zároveň se snižovaly krátkodobé závazky.

7.2 Výsledek hospodaření

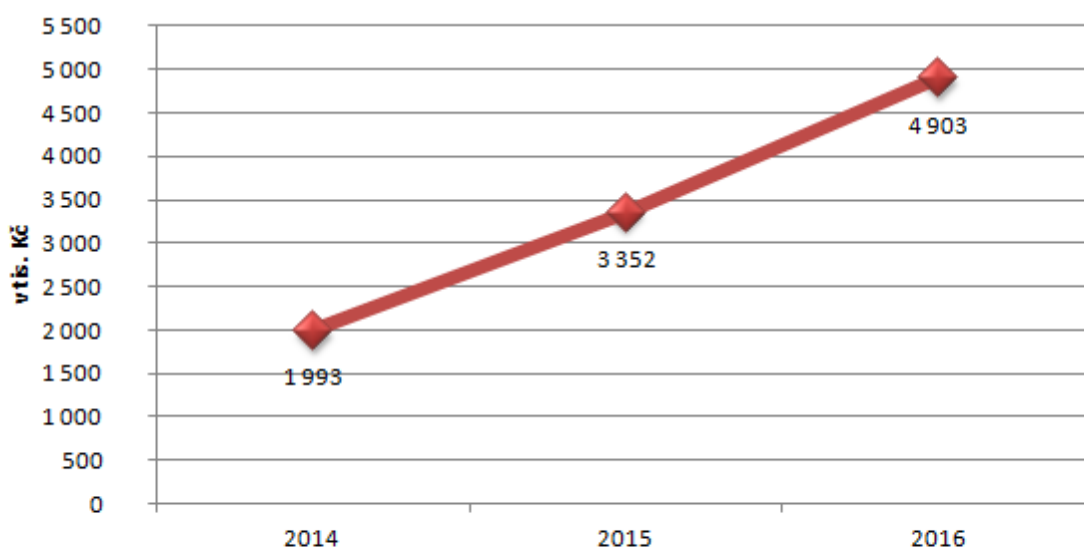
V tabulce níže (Tab. 7.5.) je uveden zkrácený výkaz zisku a ztráty, kdy jsou uvedeny pouze základní položky, což jsou tržby, provozní a finanční výsledek hospodaření, výsledek hospodaření před zdaněním a nakonec čistý zisk. Jsou zde hodnoty v tis. Kč v absolutní výši a také procentní změna mezi jednotlivými lety, tedy lety 2014 až 2016.

Tab. 7.5. Výkaz zisku a ztráty (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	Částka v tis. Kč			Změna v %	
	2014	2015	2016	2014/2015	2015/2016
Tržby	96 314	113 265	126 885	17,60	12,02
Provozní VH	2 799	4 520	6 481	61,49	43,38
Finanční VH	-346	-392	-415	-13,29	-5,87
VH před zdaněním	2 453	4 128	6 066	68,28	46,95
Čistý zisk	1 993	3 352	4 903	68,19	46,27

Z tabulky (Tab. 7. 5.) jasně vyplývá, že během těchto tří let dochází k neustálému nárůstu čistého zisku a to mezi lety 2014 a 2015 byl nárůst o zhruba 68 % a mezi lety 2015 a 2016 pak došlo opět k nárůstu o zhruba 46 %. Mezi lety 2014 až 2016 došlo k nárůstu v absolutní výši o 2 910 000 Kč. Důvodem tohoto růstu, je neustálá snaha o získávání nových zákazníků a získávání většího podílu na trhu, což se také společnosti daří.

Pro lepší zobrazení, jak se vyvíjel čistý zisk během let 2014 až 2016, byl vytvořen graf. Jak již bylo zmíněno, čistý zisk během těchto let neustále rostl a je viditelné, že se jedná o lineární růst. Společnost předpokládá, že v i roce 2017 dojde opět k nárůstu čistého zisku.



Obr. 7.1. Vývoj čistého zisku (vlastní zpracování)

7.3 Poměrové ukazatele

Poměrové ukazatele patří mezi základní nástroj pro finanční analýzu. Jedná se o jednoduchý nástroj pro rychlé zjištění finanční situace podniku. Mezi základní ukazatele patří ukazatele zadluženosti, likvidity, rentability a aktivity, které budou dále rozebrány v jednotlivých podkapitolách.

7.3.1 Zadluženost

Obecně platí, že vlastní kapitál by měl být vyšší než cizí zdroje, aby nedošlo k ohrožení finanční stability podniku. Pro zhodnocení zadluženosti se nejčastěji používá ukazatel celkové zadluženosti, koeficient samofinancování, míra zadluženosti a míra finanční samostatnosti.

Tab. 7.6. Ukazatel zadluženosti (vlastní zpracování)

Zadluženost	2014	2015	2016
Celková zadluženost (v %)	70,53	68,35	57,52
Koeficient samofinancování (v %)	29,09	31,05	42,22
Míra zadluženosti	2,42	2,20	1,36
Míra finanční samostatnosti	0,41	0,45	0,73

Celková zadluženost patří mezi základní ukazatele a obecně platí, že čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím větší je riziko věřitelů. Neexistuje žádná optimální hodnota tohoto ukazatele. Jak je patrné z Tab. 7.6., tak v roce 2014 je celková zadluženost poměrně vysoká téměř 71 %, což už je hodnota, kdy hrozí jistá finanční nestabilita a společnost by mohla mít vážné problémy při splácení svých dluhů. V dalších letech však dochází ke snížení a v roce 2016 je na úrovni cca 58 %. Tato hodnota už je daleko příznivější, ale někteří autoři uvádí, že tato hodnota by se měla pohybovat okolo 40 %.

Koeficient samofinancování je doplňkovým ukazatelem k celkové zadluženosti. Slouží pro hodnocení finanční a ekonomické stability firmy. V tomto případě to znamená, že v roce 2016 je firma zadlužena z 58 % a ze 42 % se financuje sama. Ukazatel míry zadluženosti navazuje na předchozí dva ukazatele a znamená, že čím vyšší je podíl závazků ve finanční struktuře, tím vyšší je hodnota tohoto ukazatele. Posledním ukazatelem je míra finanční samostatnosti a tento ukazatele je převrácenou hodnotou ukazatele míry zadluženosti.

7.3.2 Likvidita

Základní ukazatele likvidity vychází ze schopnosti podniku hradit své závazky. Obecně je možné říct, že poměří to, čím je možno platit, s tím, co je nutno zaplatit. Základní ukazatele likvidity obsahují položky oběžných aktiv a krátkodobých cizích zdrojů. Za krátkodobé cizí zdroje jsou považovány krátkodobé závazky, krátkodobé bankovní úvěry a finanční výpomoci. Existují tři druhy likvidity, a to likvidita 3. stupně (běžná), likvidita 2. stupně (pohotová) a likvidita 1. stupně (okamžitá).

Tab. 7.7. Ukazatel likvidity (vlastní zpracování)

Likvidita	2014	2015	2016
Běžná likvidita	1,30	1,37	1,65
Pohotová likvidita	0,78	0,64	0,83
Okamžitá likvidita	0,13	0,11	0,07

Ukazatel běžné likvidity udává, kolikrát oběžný majetek pokrývá krátkodobé dluhy podniku, tzn. kolikrát je podnik schopen uspokojit své věřitele, kdyby veškerý svůj oběžný majetek proměnil na peníze. Uvádí se, že optimální hodnota je okolo 2 (1,5-2,5). Jak je patrné z předchozí tabulky (Tab. 7.7.), tak v případě běžné likvidity v roce 2014 a 2015, doporučených hodnot společnost nenaplnuje, až v roce 2016 společnost dosáhla hodnoty nad 1,5, konkrétně 1,65. Během sledovaných tří let společnost ani jednou nedosáhla doporučené hodnoty u pohotové likvidity, která by měla být okolo 1. Což znamená, že společnost není schopna pokrýt své krátkodobé závazky z krátkodobých pohledávek a finančního majetku, ale je nucena prodat své zásoby. Poslední je okamžitá likvidita, která by měla nabývat hodnot mezi 0,1 a 0,2. V roce 2014 a 2015 dosahuje doporučených hodnot, ale v roce 2016 je tato hodnota pod danou hodnotou, konkrétně 0,07, což znamená, že společnost není schopna svým krátkodobým finančním majetkem pokrýt krátkodobé dluhy.

7.3.3 Ukazatele obratovosti (aktivity)

Tyto ukazatele vyjadřují vázanost kapitálu v různých položkách. Obecně však platí, že počet obrátek by se měl zvyšovat a naopak doba obratu v čase by se měla zkracovat. Nejčastěji se používá obrátka a doba obratu celkový aktiv, zásob, pohledávek a závazků.

Tab. 7.8. Ukazatele obratovosti (vlastní zpracování)

Aktivita	2014	2015	2016
Obrat aktiv	2,59	2,48	3,14
Doba obratu aktiv	138,83	144,89	114,63
Obrat zásob	7,06	5,01	6,69
Doba obratu zásob	51,01	71,84	53,82
Obrat pohledávek	5,64	6,75	7,19
Doba obratu pohledávek	63,82	53,29	50,09
Obrat závazků	4,18	5,41	8,52
Doba obratu závazků	86,19	66,44	42,26

Z tabulky výše (Tab. 7.8.) vyplývá, že situace není úplně optimální. Mezi lety 2014 a 2015 se obrat aktiv a zásob snižuje a doba obratu zvyšuje, což není dobře, ale mezi lety 2015 a 2016 pak dochází k obratu těchto hodnot, jelikož v těchto letech dochází ke snížení celkovým aktiv a zároveň ke zvýšení tržeb. Obrat pohledávek a závazků se mezi všemi lety zvyšuje, doba obratu pohledávek a závazků se snižuje, což je pozitivní faktor, ale navzdory

tomu mezi lety 2015 a 2016 byla doba obratu pohledávek vyšší než doba obratu závazků, což znamená, že firma musí pohledávky financovat z vlastních zdrojů.

7.3.4 Rentabilita

Rentabilita slouží pro zjištění efektivnosti vložených prostředků. Obecně platí, že čím vyšších hodnot ukazatele rentability nabývají, tím je to pro podnik lépe. Mezi základní ukazatele můžeme zařadit rentabilitu tržeb, aktiv a vlastního kapitálu.

Tab. 7.9. Ukazatele rentability (vlastní zpracování)

Rentabilita	2014	2015	2016
Rentabilita tržeb (v %)	2,55	3,64	4,78
Rentabilita aktiv (v %)	6,60	9,06	13,31
Rentabilita vlastního kapitálu (v %)	18,45	23,68	28,74

Z Tab. 6.9. vyplývá, že rentabilita tržeb během sledovaných tří let rostla, jelikož zisk i tržby rostly. Mezi lety 2014 a 2015 rentabilita tržeb vzrostla o více jak jedno procento a to samé platí mezi lety 2015 a 2016. Rentabilita aktiv také ve sledovaném období rostla a jedná se o důležitý ukazatel z hlediska produkční síly podniku. Mezi lety 2014 a 2015 se rentabilita aktiv zvýšila o 2,46 % a mezi lety 2015 a 2016 pak došlo opět k růstu o 4,25 %. Rentabilita vlastního kapitálu byla také rostoucí, kdy tento ukazatel slouží pro vyjádření výnosnosti kapitálu, který byl vložen vlastníky podniku. Mezi jednotlivými lety rentabilita kapitálu rostla, vždy zhruba o 5 %.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ

Vybraná společnost nemá stanovený systém řízení nákladů, což s ohledem na hlavní obor podnikání a velikost firmy není příliš překvapující. Proto je nutné správně rozčlenit jednotlivé náklady, které budou sloužit pro následnou projektovou část této diplomové práce. Aby byly správně aplikovány nástroje manažerského účetnictví, je nutné pochopit podstatu jednotlivých nákladů, tak aby bylo možné dosáhnout snížení nákladů a jejich optimalizace.

8.1 Druhové členění nákladů

V následující tabulce (Tab. 8.1.) je uvedena zkrácená verze druhového členění nákladů, které slouží pro finanční účetnictví. Společnost zachycuje veškeré náklady v účetních knihách a následně vytváří výkaz zisku a ztráty. Zde jsou uvedeny provozní náklady, finanční i mimořádné. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, tak druhové členění je velmi jednoduché a patří mezi nejpoužívanější, ale zároveň je toto členění velmi omezené a to v tom ohledu, že nám neposkytuje informaci o účelu vynaložených nákladů a tím pádem nám neposkytuje další informace pro hospodárnost a efektivnost podniku.

Společnost člení náklady do několika hlavních skupin:

- **náklady vynaložené na prodané zboží** – jedná se o největší podíl nákladů a podle účtové osnovy se jedná o nákladovou položku prodané zboží,
- **výkonová spotřeba** – zde se řadí náklady na materiál, energii a také služby. Do služeb společnost zahrnuje náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby,
- **osobní náklady** – tato položka je tvořena mzdovými náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociálními náklady, které se dělí na zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady, což jsou pro společnost především náklady na stravenky,
- **daně a poplatky** – společnost zde zahrnuje daň silniční, daň z nemovitých věcí a ostatní daně a poplatky,
- **odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,**
- **změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexní nákladů příštích období** – jedná se především o náklady na tvorbu a zúčtování rezerv a náklady na tvorbu a zúčtování opravných položek z provozní činnosti,

- **ostatní provozní náklady** – zahrnují náklady spojené s dary, dále smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpisy pohledávek, ostatní provozní náklady a manka a škody způsobené z provozní činnosti,
- **nákladové úroky**,
- **ostatní finanční náklady** – náklady na kursové ztráty, mimořádné a ostatní finanční náklady a manka a škody způsobené na finančním majetku

Tab. 8.1. ukazuje náklady podle druhového členění v absolutní výši mezi lety 2014 až 2016. Následně je provedena vertikální a horizontální analýza.

Tab. 8.1. Druhové členění nákladů (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	2014	2015	2016
NÁKLADY CELKEM	96109	112136	122528
Náklady vynaložené na prodané zboží	81220	94483	103852
Výkonová spotřeba	6748	8070	8284
Spotřeba materiálu a energie	1814	1863	1734
Služby	4934	6207	6550
Osobní náklady	6218	7287	7975
Mzdové náklady	4474	5246	5767
Náklady na sociální a zdravotní	1495	1770	1916
Sociální náklady	249	271	292
Daně a poplatky	34	37	41
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	807	744	623
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-41	142	-115
Ostatní provozní náklady	206	165	249
Nákladové úroky	195	163	226
Ostatní finanční náklady	262	269	230
Daň z příjmu za běžnou činnost	460	776	1163

8.1.1 Vertikální analýza

Následující tabulka (Tab. 8.2.) je zaměřena na vertikální analýzu druhového členění nákladů mezi lety 2014 až 2016. Jedná se o jednotlivé podíly nákladových položek na celkových nákladech.

Tab. 8.2. Vertikální analýza druhového členění (vlastní zpracování)

Položka	2014	2015	2016
CELKEM	100,00	100,00	100,00
Náklady vynaložené na prodané zboží	84,51	84,26	84,76
Výkonová spotřeba	7,02	7,20	6,76
Spotřeba materiálu a energie	1,89	1,66	1,42
Služby	5,13	5,54	5,35
Osobní náklady	6,47	6,50	6,51
Mzdové náklady	4,66	4,68	4,71
Náklady na SZ a ZP	1,56	1,58	1,56
Sociální náklady	0,26	0,24	0,24
Daně a poplatky	0,04	0,03	0,03
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,84	0,66	0,51
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-0,04	0,13	-0,09
Ostatní provozní náklady	0,21	0,15	0,20
Nákladové úroky	0,20	0,15	0,18
Ostatní finanční náklady	0,27	0,24	0,19
Daň z příjmu za běžnou činnost	0,48	0,69	0,95

Z Tab. 8.2. vyplývá, že ve všech třech letech největší podíl nákladů je tvořen náklady vynaloženými na prodané zboží. Ve všech letech je tento podíl téměř stejný v procentuálním vyjádření 84 %. Výkonová spotřeba, která zahrnuje náklady na spotřebu materiálu, energie a služeb, tvořila ve všech třech letech okolo 7 % z celkových nákladů. A poslední významnější položkou jsou osobní náklady, které jsou tvořeny mzdovými náklady, náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a sociální náklady, měly ve všech sledovaných letech téměř stejný podíl k celkovým nákladům, vždy okolo 6,5 %.

8.1.2 Horizontální analýza

V následující tabulce (Tab. 8.3.) byla vytvořena horizontální analýza druhového členění nákladů vybrané společnosti. Horizontální analýza druhového členění slouží pro hodnocení nákladů v čase. Konkrétně se jednalo o porovnání mezi lety 2014 a 2015 a následně 2015 a 2016.

Tab. 8.3. Horizontální analýza druhového členění (vlastní zpracování)

Položka	2014/2015	2015/2016
CELKEM	16,68	9,27
Náklady vynaložené na prodané zboží	16,33	9,92
Výkonová spotřeba	19,59	2,65
Spotřeba materiálu a energie	2,70	-6,92
Služby	25,80	5,53
Osobní náklady	17,19	9,44
Mzdové náklady	17,26	9,93
Náklady na SZ a ZP	18,39	8,25
Sociální náklady	8,84	7,75
Daně a poplatky	8,82	10,81
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-7,81	-16,26
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-446,34	-180,99
Ostatní provozní náklady	-19,90	50,91
Nákladové úroky	-16,41	38,65
Ostatní finanční náklady	2,67	-14,50
Daň z příjmu za běžnou činnost	68,70	49,87

I když v absolutní výši dochází k nárůstu celkových nákladů, tak během let 2014 až 2016 se tento nárůst snížil. Mezi lety 2014 a 2015 došlo k nárůstu o necelých 17 %, kdežto během let 2015 a 2016 byl tento nárůst už jen o zhruba 9 %. Toto zvýšení a snížení je opět dáno kolísáním množství nakupovaných zásob.

9 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Společnost XY, jak již bylo zmíněno, nemá zavedený systém pro řízení nákladů. Jedná se především o obchodní firmu. Výrobní část byla zřízena až v roce 2016, což znamená, že v tomto oboru je teprve nováčkem a tomu odpovídá i systém kalkulací. Úkolem společnosti je pouze jednotlivé náklady evidovat v systému a následně je poskytnout pro externí účetní společnost, která má za úkol sestavit jednotlivé výkazy, především pro daňové účely. Jednotlivé výkazy jsou pak předány majiteli a zároveň jednateli společnosti.

9.1 Systém kalkulací

V obchodní činnosti společnost využívá kalkulaci ceny, která byla popsána i v teoretické části. Společnost nakupuje zboží a pak ho s určitým ziskem prodává dál, buď dalším obchodníkům, nebo koncovým zákazníkům. Společnost má nastaveny čtyři úrovně ceny A, B, C a D. Cena A je určena pro koncové zákazníky, cena B je pro obchodní firmy, cena C je stanovena pro maloobchodní prodejnu a D je cena nákupní. Tento typ kalkulace je velmi jednoduchý, jelikož nákupní cena se považuje za přímý náklad a procentem se přičte určitá marže. Společnost do nákupní ceny ještě přičítá další náklady spojené s pořízením zboží, což je především doprava.

Ve výrobní činnosti společnost nemá přesně stanovený kalkulační vzorec. V případě transferového tisku, který je nakupován od externího dodavatele, je opět do jisté míry využívána kalkulace ceny. Do ceny výsledného produktu je započítána nákupní cena od externího dodavatele, k tomu je přičtena doba pro tisk jednoho textilu, což je společností stanoveno pouze na 3 minuty. K této výsledné ceně je pak přičtena marže, většinou ve výši 30 %.

V následující tabulce je uveden praktický příklad, jak společnost počítá cenu pro potisk jednoho kusu trička metodou transferového potisku.

Tab. 9.1. Kalkulace pro 1 ks výrobku transferovou technikou (interní údaje)

	Čas v min.	Cena v Kč
Cena 1 loga od dodavatele	-	10
Tisk 1 ks trička	3	5
Marže	-	4,5
CELKEM	-	19,50

V tabulce je uvedena cena od dodavatele 10 Kč. Jedná se o orientační cenu, pro ukázkou výpočtu výsledné ceny pro zákazníka. Cena vždy záleží na velikosti loga, počtu kusů a barevnosti. Čím větší a barevnější, tím samozřejmě cena roste, při odběru většího množství kusů naopak cena klesá. Tisk samotného potisku pak zabere pouhé 3 minuty. Společnost stanovila náklad na tuto činnost na 5 Kč. Výpočet byl docílen, tak že byla stanovena mzda ve výši 100 Kč na hodinu, což v případě 3 minut, se jedná o zmíněných 5 Kč. Následná marže, jak již bylo zmíněno, je stanovena ve výši 30 %, což z hodnoty 15 Kč, je 4,50 Kč. Když to všechno je následně sečteno, cena pro zákazníka je vyčíslena na 19,50 Kč za jeden kus loga.

V případě sítotisku dochází k výrobě celého loga ve výrobní části společnosti. Tato výroba zahrnuje několik základních kroků výroby. V případě nového vytvoření loga je nutný návrh designu, poté dochází k ovrstvení síta fotoemulzí, vytiskne se grafika na folii, poté se osvítí síto, vymyje se grafika z takto osvětleného síta a nakonec se vytiskne vyrobené logo na textil a vysuší se. Poté je nutné také omýt toto síto včetně pomůcek, které byly použity pro výrobu a je nutné odstranit fotoemulzi, která zůstala na sítu.

Společnost opět stanovila určitou kalkulaci, kdy je stanoven čas pro úpravu grafiky a je vyčíslena cena za tuto úpravu, následně je stanovena částka, která zahrnuje náklady a čas pro výrobu síta, poté je opět stanoven čas pro tisk jednoho kusu textilu, který je stanoven na 4 minuty, při 100 Kč na hodinu je cena za tisk ve výši 6,67 Kč. Nakonec je přičtena spotřeba barvy, která je nutná pro výrobu, ve výši 5 Kč.

Tab. 9.2. Kalkulace pro 1 ks výrobku sítotiskovou technikou (interní údaje)

	Čas v min.	Cena v Kč
Úprava grafiky pro tisk	60	200,00
Předtisková příprava (výroba síta)	-	300,00
Tisk 1 ks trička	4	6,67
Spotřeba barvy	-	5,00
CELKEM	-	511,67

Jak je vidět z tabulky (Tab. 9.2.), tak největší položkou pro výrobu loga je samotná příprava, která je vyčíslena na 500 Kč. Spotřeba barvy je velmi malá a pak samotný tisk už zabere jen pár minut. Tato metoda je velmi časově náročná na přípravu, proto pro 1 ks loga je

cena takto vysoká. Nižší je uvedena ještě jedna tabulka (Tab. 9.3.) pro výrobu 20 ks log, tak aby byla úprava a předtisková příprava rozpočítána mezi více log.

Tab. 9.3. Kalkulace pro tisk 20 ks výrobků sítotiskovou technikou (interní materiály)

	Čas v min.	Cena v Kč
Úprava grafiky pro tisk	60	200,00
Předtisková příprava (výroba síta)	-	300,00
Tisk 20 ks triček	80	133,33
Spotřeba barvy	-	100,00
CELKEM	-	733,33
CENA ZA 1 KUS LOGA	-	36,37

9.2 Nedostatky stávajících kalkulačních metod

Za nedostatek při sestavování kalkulací můžeme považovat, že se jedná pouze o jakousi hrubou verzi, bez přesnějšího definování, kde se jednotlivé náklady vzaly, především v případě sítotisku. V případě transferu i sítotisku jsou kalkulovány pouze materiálové náklady, ale nejsou brány v úvahu mzdové náklady a další náklady spojené s výrobou a další související náklady.

V případě kalkulace pro loga, která jsou vyráběna metodou transferového tisku, je dalším nedostatkem, že marže bývá často nižší než zmíněných 30 %, což nemusí být vždy správné rozhodnutí.

Kalkulace pro loga metodou sítotisku je stanovena jen velmi obecně. Další chybou společnosti je, že často nepřípočítává do samotné ceny právě úpravu grafiky, která je v případě nového loga a předtisková příprava je také nakonec nižší než zmíněných 300 Kč. Dále mezi nedostatky patří velké výkyvy při volbě marže, kdy si opět společnost stanovila 30 % marži, ale je obvyklé, že tato procenta jsou daleko nižší, stejně jako u transferového tisku.

Úkolem bude tedy navrhnout takovou metodu kalkulace, která bude mít vypovídací schopnost o nákladech, které vstupují do ceny konečného výkonu, tak aby výrobní oblast (tiskárna) dosahovala minimálně vyrovnaného výsledku hospodaření a nedocházelo pouze k „dotování“ tohoto úseku obchodním úsekem.

10 PROJEKT NOVÁ KALKULAČNÍ METODA

Projektová část bude vycházet z poznatků získaných z analytické části, kdy byl popsán aktuální systém kalkulací ve společnosti a následně byly zjištěny nedostatky. Největším nedostatkem společnosti při sestavování kalkulací je, že společnost člení náklady pouze podle druhového členění, což je nepostačující, jelikož toto členění nedává další důležité informace o původu nákladů.

Veškeré údaje v rámci projektu, budou uvedeny za druhou polovinu roku 2016, jelikož společnost začala svou výrobní činnost teprve v roce 2016. Oficiální provoz byl zahájen až od července zmíněného roku.

10.1 Cíl projektu

Cílem projektové části bude navrhnout, a implementovat takovou metodu kalkulace, která upřesní původ jednotlivých nákladů, které vstupují do výkonů společnosti, tak aby bylo možné stanovit cenu výrobků. Pro tyto účely byla zvolena přírážková metoda kalkulace. Pro větší přesnost této kalkulace byla zvolena její diferencovaná varianta, kdy nepřímé náklady jsou rozděleny do určitých skupin (výrobní režie a správní režie) a pro tyto skupiny jsou definovány různé rozvrhové základny. Součástí projektu je nejprve rozčlenění nákladů účelově, tzn. vyčlenění nákladů, které se vztahují k výrobní činnosti a následně rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé.

10.2 Postup projektu

Prvním úkolem bude zjištění nákladů, které souvisí s výrobou log, jelikož společnost nerozlišuje náklady, které vznikají z obchodní činnosti a které vznikají výrobou. Proto je nutné vyčlenit tyto náklady, aby následně bylo možné rozdělit náklady z výroby na přímé a nepřímé podle tzv. kalkulačního členění nákladů.

Následně budou přímé náklady výrobkům přiřazeny přímo v závislosti na objemu produkce. Poté bude potřeba nepřímé náklady rozdělit do určitých skupin, aby bylo možné zvolit, co nejvhodnější rozvrhové základny, tak aby vyjadřovaly skutečný příčinný vztah mezi náklady a výkony. Nepřímé náklady budou rozděleny do dvou hlavních skupin, a to výrobní režie a správní režie. V rámci výrobní režie budou ty náklady, které souvisí s výrobou a doprovodnými činnostmi a ve správní režii budou náklady převážně fixní, které vznikají v souvislosti s infrastrukturou a v rámci správních útvarů.

V dalším kroku bude potřeba navrhnout nové rozvrhové základny. Poté bude stanovena struktura nákladů v tzv. kalkulačním vzorci a následně bude provedena aplikace na konkrétním výrobku a porovnání využívané metody kalkulace s nově navrženou metodou. Na závěr bude provedeno zhodnocení projektu, které bude obsahovat přínosy a rizika doplněné o nákladovou a časovou analýzu.

10.3 Účelové členění nákladů

Na žádost společnosti byly vyčleněny pouze ty náklady, které mají vztah k výrobě, jelikož společnost eviduje veškeré náklady jako celek. Toto rozčlenění je nutné, jelikož hlavní činností společnosti je obchodování s pracovními oděvy, pracovní obuví a dalšími ochrannými pomůckami nutné pro práci, kdežto výrobní činnost je doplňkovou službou, která byla zřízena teprve nedávno, a proto i náklady, nebudou v takové výši, jako v případě obchodní činnosti. I v případě, že se nejedná o miliónové náklady, tak je nutné, aby výroba nebyla ztrátová a nedocházelo k financování z obchodní činnosti.

Náklady v rámci účelového členění byly rozděleny do šesti hlavních skupin, jedná se o náklady výkonové spotřeby, náklady na služby, osobní náklady, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady. Výkonová spotřeba se dále člení na spotřebu materiálu a energie, služby se dále dělí na opravy a udržování a ostatní služby. Osobní náklady obsahují položky mzdových nákladů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady.

Pro účelové členění nákladů byla vytvořena následující tabulka (Tab. 10.1), kde jsou uvedeny jednotlivé náklady, které jsou vyjádřené v absolutních číslech a také jsou zde vyjádřeny jednotlivé podíly k celkovým nákladům.

Tab. 10.1. Účelové členění nákladů (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Výkonová spotřeba	35734	11,44
Spotřeba materiálu	18081	5,79
Spotřeba energie	17653	5,65
Služby	41617	13,32
Opravy a udržování	969	0,31
Ostatní služby	40648	13,01
Osobní náklady	199980	64,00
Mzdové náklady	174638	55,89
Náklady na SZ a ZP	22093	7,07
Sociální náklady	3249	1,04
Ostatní provozní náklady	3681	1,18
Odpisy DHM	29316	9,38
Ostatní finanční náklady	2160	0,69
CELKEM	312488	100,00

Z Tab. 10.1. vyplývá, že největší podíl na celkových nákladech pro úsek tiskárna tvoří osobní náklady, které se podílí na celkových nákladech 64 %, jedná se o náklady na mzdu výrobního zaměstnance a také náklady na THP pracovníka, který má na starosti evidenci vyrobených log a administrativní činnosti spojené s výrobou. Další významnou položkou jsou služby, které se podílí 13,32 % na celkových nákladech, kdy největší položkou služeb je pronájem, IT služby, internet, náklady na odstranění odpadu, náklady na telefon. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku se podílí na celkových nákladech zhruba 9 %. Jedná se o odpisy nově nakoupených strojů pro výrobu. Dalším větším nákladem je spotřeba materiálu a spotřeba energie, kdy podíl obou položek je okolo 5 %.

10.4 Kalkulační členění nákladů

Dalším krokem projektu, který je velmi zásadní, je rozdělení nákladů podle kalkulačního členění, tedy na náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady souvisí bezprostředně s výrobou společnosti a lze je jednoznačně určit. Naopak nepřímé náklady nemají přímou vazbu s výrobou a jedná se o náklady, které zajišťují průběh podnikatelského procesu.

10.4.1 Přímé náklady

Přímé náklady z úseku výroby se skládají z přímého materiálu a přímých mezd. Spotřeba přímého materiálu tvoří poměrně malou část, jelikož pro výrobu samotného loga, se spotřebuje minimální množství barvy. Do přímých materiálových nákladů se řadí, ty náklady, které jsou spotřebovány pro potisk jednoho kusu loga, jedná se o spotřebu barvy, lepidla, čistících ubrousků a tužidla.

V případě přímých mezd se jedná o fixní částku ve výši 20 000 Kč, která je vyplácena pracovníkovi výroby. Fixní částka je z důvodu, že tento zaměstnanec byl přijat na živnost, čímž společnosti nevznikají další náklady spojené se sociálním zabezpečením, zdravotním pojištěním a dalšími sociálními náklady.

Jak již bylo zmíněno na začátku projektové části, tak údaje budou vyčísleny za druhou polovinu roku 2016 a to proto, aby nedošlo ke zkreslení výsledků. Následující tabulka (Tab. 10.2) obsahuje položky přímých nákladů, konkrétně se jedná o spotřebu přímého materiálu a přímé mzdy.

Tab. 10.2. Přímé náklady (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Přímý materiál	11252	8,57
Přímé mzdy	120000	91,43
CELKEM	131252	100,00

Přímý materiál je vyčíslen na 11 252 Kč a tvoří pouze necelých 9 % přímých nákladů, největší položkou jsou přímé mzdy, kdy tyto náklady tvoří zhruba 91 % přímých nákladů a v absolutním vyjádření za půl roku se jedná o 120 000 Kč.

10.4.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady se skládají z položek nepřímého materiálu, spotřeby energie, odpisů dlouhodobého hmotného majetku, nákladů na opravy a udržování, nepřímých osobních nákladů, finančních nákladů a ostatních nepřímých nákladů. V následující tabulce (Tab. 10.3.) jsou zobrazeny jednotlivé nepřímé náklady a jejich procentuální podíly.

Tab. 10.3. Nepřímé náklady (interní materiály; vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Nepřímý materiál	6829	3,77
Spotřeba energie	17653	9,74
Odpisy	29316	16,18
Opravy a udržování	969	0,53
Služby	40648	22,43
Nepřímé osobní náklady	79980	44,13
Finanční náklady	2160	1,19
Ostatní nepřímé náklady	3681	2,03
CELKEM	181236	100,00

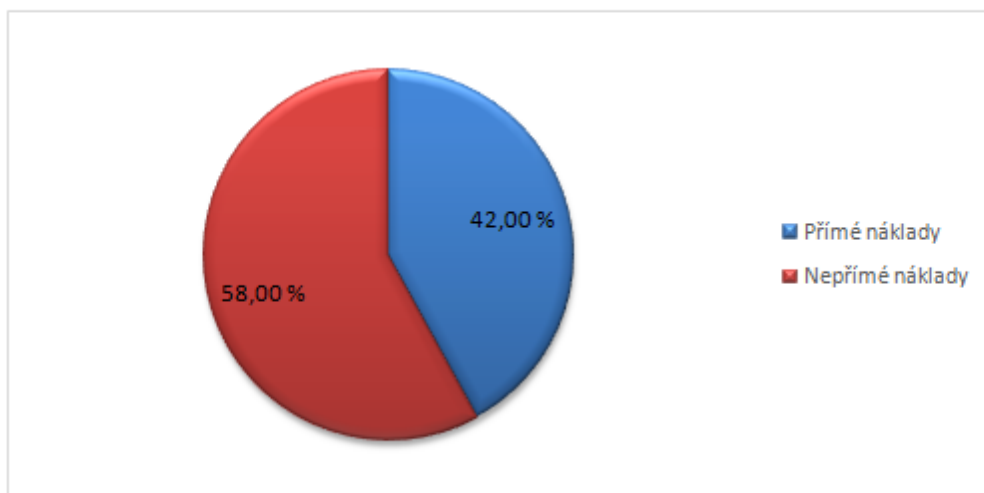
Největší položku nepřímých nákladů tvoří nepřímé osobní náklady, které tvoří 44,13 % celkových nepřímých nákladů. Další významnou položkou jsou služby, které tvoří 22,43 %, kdy nejvýznamnější položkou ve službách tvoří nájemné. Třetí položkou jsou odpisy, které se podílí na celkových nepřímých nákladech více než 16 %. Dále jsou zde zahrnuty náklady na nepřímý materiál, spotřebu energie, opravy a udržování, finanční náklady a ostatní nepřímé náklady. Všechny tyto položky budou blíže popsány v rámci rozdělení výrobní a správní režie.

V následující tabulce (Tab. 10.4.) jsou vyjádřeny celkové přímé a nepřímé náklady v Kč a také jejich procentuální podíl.

Tab. 10.4. Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Přímé náklady	131252	42,00
Nepřímé náklady	181236	58,00
CELKEM	312488	100,00

Z Tab. 10.3. vyplývá, že přímé náklady tvoří 42 % celkových nákladů a nepřímé náklady se podílí 58 % na celkových nákladech. V absolutním vyjádření přímé náklady mají hodnotu 131 252 Kč a nepřímé náklady 181 236 Kč. Pro lepší zobrazení podílu přímých a nepřímých nákladů slouží následující graf (Obr. 10.1.).



Obr. 10.1. Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

10.5 Stanovení výrobní režie

Do výrobní režie je zahrnuto několik položek nákladů. Jedná se o:

- nepřímý materiál,
- spotřebu energie,
- odpisy,
- nepřímé osobní náklady,
- ostatní nepřímé náklady.

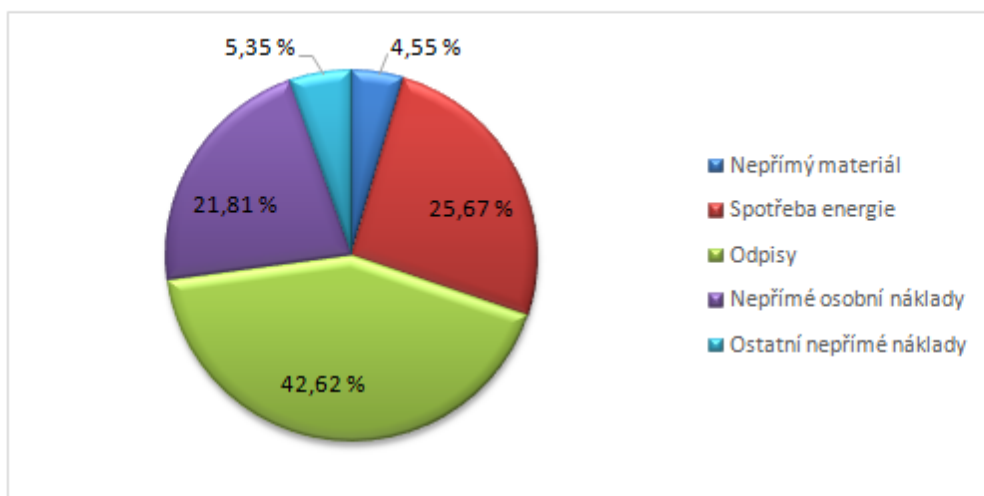
Nepřímý materiál obsahuje především pracovní oděvy, ochranné pomůcky, nářadí nutné pro práci. Další položkou je spotřeba energie, kde je zahrnuta elektrická energie, teplo a voda. Spotřeba energie je zahrnuta ve výrobní režii, jelikož jsou tyto náklady vyčísleny pro novou místnost na výrobu log, která byla k tomuto účelu pronajata. Dalším nákladem jsou odpisy, které zahrnují odpisy strojů pořízených pro potisk, jedná se o nažehlovací lis, sušící tunel a mezisušič. Dále jsou zde zahrnuty nepřímé osobní náklady, jedná se o odměnu, která byla vyplacena jednorázově výrobnímu zaměstnanci. Poslední položka, která je zahrnuta ve výrobní režii, je položka ostatní nepřímé náklady, tato položka je tam zahrnuta z důvodu vyrobených zmetků, kdy v případě špatně vyrobeného loga nedochází pouze ke škodě v hodnotě loga, ale dochází i k poničení samotného textilu.

V rámci výrobní režie zatím není uvedena položka opravy a udržování, jelikož výroba vznikla teprve v roce 2016 a zatím nebylo nutné realizovat žádnou opravu na strojích. Je však velmi pravděpodobné, že s postupem času bude nutné tuto položku do výrobní režie zahrnout. Pro zobrazení nákladů ve výrobní režii slouží následující tabulka (Tab. 10.5.).

Tab. 10.5. Náklady výrobní režie (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Nepřímý materiál	3131	4,55
Spotřeba energie	17653	25,67
Odpisy	29316	42,62
Nepřímé osobní náklady	15000	21,81
Ostatní nepřímé náklady	3681	5,35
CELKEM	68781	100,00

Tabulka výše (Tab. 10.5.) uvádí jednotlivé položky, které jsou zahrnuty v rámci výrobní režie. Jsou zde hodnoty v absolutních číslech a následně jednotlivé podíly. Největší položkou výrobní režie jsou odpisy strojů a zařízení, které tvoří 42,62 %. Další významnou položkou je spotřeba energie, která tvoří 25,67 % z celkových výrobních nákladů a následně nepřímé osobní náklady, které tvoří necelých 22 %. Celková suma výrobní režie tedy činí 68 781 Kč. Pro zobrazení podílů jednotlivých položek výrobní režie, slouží následující graf (Obr. 10.2.)



Obr. 10.2. Podíly nákladů výrobní režie (vlastní zpracování)

10.6 Stanovení správní režie

V rámci správní režie jsou do nákladů zahrnuty následující položky:

- nepřímý materiál,
- opravy a udržování,
- služby,

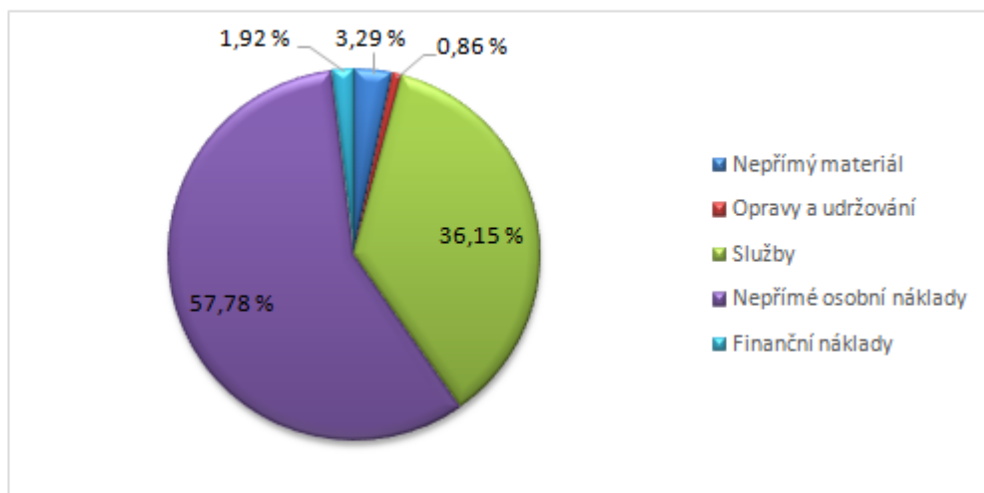
- nepřímé osobní náklady,
- finanční náklady.

Položka nepřímý materiál zahrnuje především náklady na kancelářské potřeby a náklady na čisticí a hygienické potřeby. Položka opravy a udržování v sobě zahrnuje náklady na opravy kancelářského nábytku a drobné opravy. Položka služby zahrnuje náklady na nájemné, telefon, střežení objektu, internet, náklady na odstranění odpadu apod. Nepřímé osobní náklady představují náklady na mzdu, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady THP pracovníka, který musí zaevidovat vyrobená loga, vystavit faktury a vykonat další související administrativní činnosti. Finanční náklady pak zahrnují především náklady za vedení účtu.

Tab. 10.6. Náklady správní režie (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Nepřímý materiál	3698	3,29
Opravy a udržování	969	0,86
Služby	40648	36,15
Nepřímé osobní náklady	64980	57,78
Finanční náklady	2160	1,92
CELKEM	112455	100,00

V Tab. 10.6. jsou jednotlivé náklady správní režie, které jsou vyjádřeny v absolutních hodnotách i podíly těchto nákladů v procentuálním vyjádření. Největší položkou jsou nepřímé osobní náklady, kdy tato položka představuje necelých 58 % celkových nákladů správní režie. Jak již bylo zmíněno, tato položka obsahuje náklady na mzdu, SZ a ZP a ostatní sociální náklady administrativního pracovníka, který byl přijat pouze na poloviční úvazek, čemuž i odpovídá částka nepřímých osobních nákladů. Další významnou položkou jsou služby, které představují zhruba 36 % celkových správních nákladů. Zbylé položky, což je nepřímý materiál, opravy a udržování, finanční náklady, pak tvoří pouze minimální podíl. Celková suma správní režie činí 112 455 Kč. Opět pro lepší zobrazení nákladů, které patří do správní režie, byl vytvořen následující graf (Obr. 10.3.).

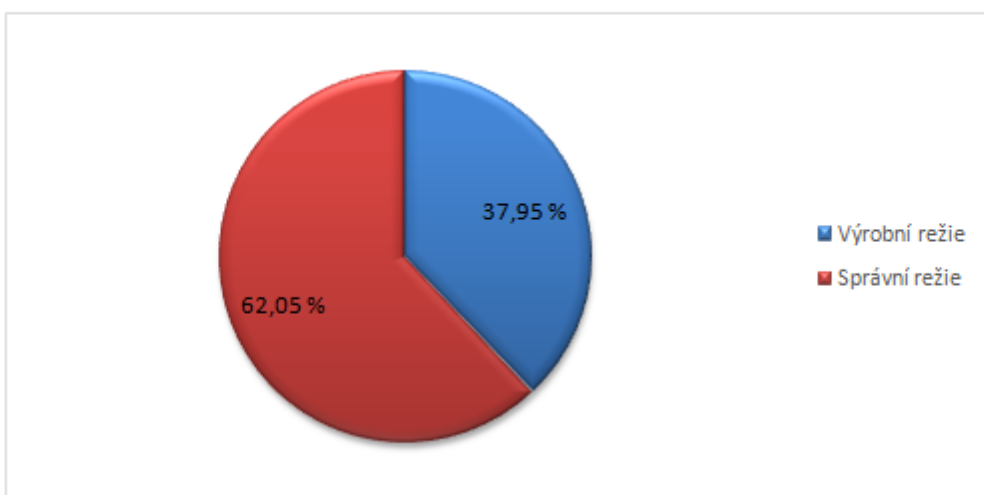


Obr. 10.3. Podíly nákladů správní režie (vlastní zpracování)

V následující tabulce (Tab. 10.7.) jsou vyčísleny celkové sumy výrobní a správní režie vyjádřené v penězích a také podíly v procentech. Výrobní režie se podílí na celkových nákladech 37,95 % a správní režie 62,05 %. Opět pro lepší zobrazení podílů výrobní a správní režie byl vytvořen graf (Obr. 10.4.)

Tab. 10.7. Náklady výrobní a správní režie (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)	Podíl (v %)
Výrobní režie	68781	37,95
Správní režie	112455	62,05
CELKEM	181236	100,00



Obr. 10.4. Podíl výrobní a správní režie na celkových nákladech (vlastní zpracování)

10.7 Rozvrhové základny pro výrobní a správní režii

V rámci této podkapitoly je nutné vyčíslit rozvrhové základny pro výrobní a správní režii pro úsek tiskárna. Rozvrhová základna by měla vyjadřovat skutečný příčinný vztah mezi náklady a výkony. Následně pomocí zvolené rozvrhové základny bude vyčíslena sazba režijní přírážky pro výrobní režii a dále procentuální režijní přírážka pro správní režii.

10.7.1 Výrobní režie

Výrobní režie je spojená s výrobou a doprovodnými činnostmi, které souvisí s objemem výkonů. Pro výrobní režii byla zvolena naturální základna, konkrétně počet vyrobených kusů během zvoleného období. Tato rozvrhová základna byla zvolena z důvodu, že není možné stanovit počet strojových hodin, ani počet přímé práce, jelikož zaměstnanec na výrobu log pracuje na živnost a tím pádem jsou tyto údaje těžko zjistitelné. Proto byla zvolena rozvrhová základna počet vyrobených kusů, aby bylo docíleno, co nejpřesnějšího příčinného vztahu mezi náklady a výkony. Vzorec pro výpočet sazby nepřímých nákladů byl popsán ve třetí kapitole, konkrétně 3.1.2. Sazba nepřímých nákladů je vypočítána v následujícím vzorci a činí 8,56 Kč/ks.

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{68781}{8031} = 8,56 \text{ Kč/ks}$$

Výpočtu bylo docíleno, tak že do čitatele byla dosazena suma výrobní režie, která byla vypočítána v kapitole 10.5. a do jmenovatele byla dosazena suma vyrobených kusů. Během zvoleného období se jednalo o výrobu 5 351 kusů sítotiskovou metodou a 2 680 kusů metodou transferu.

10.7.2 Správní režie

Správní režie v sobě zahrnuje větší množství nákladů, než je tomu v případě výrobní režie, a proto určení rozvrhové základny není tak jednoduché. Náklady ve správní režii mají většinou fixní charakter, a proto nelze s přesností určit, co vedlo ke vzniku těchto nákladů a jako nejlepší rozvrhová základna se tím pádem jeví suma přímého materiálu a přímých mezd, čili celkové přímé náklady. V případě správní režie nebyla vypočítána sazba nepřímých nákladů vyjádřena v naturálních jednotkách, ale jedná se o výpočet přírážky nepřímých nákladů, která vyjde v procentech. Výpočet přírážky správní režie je vyjádřen v následujícím vzorci.

$$\text{Přirážka nepřímých nákladů v \%} = \frac{112455}{131252} * 100 = 85,68 \%$$

Do čitatele byla dosazena suma správní režie, která byla vypočítána v kapitole 10.6. a do jmenovatele byla dosazena suma přímých nákladů, která byla vyčíslena v kapitole 10.4.1. Výsledkem je tedy přirážka nepřímých nákladů, která v případě správní režie činí 85,68 %.

10.8 Návrh kalkulačního vzorce

Pro aplikaci jednotlivých výpočtu je ještě nutné stanovit si kalkulační vzorec. Jelikož je společnost teprve nováčkem, co se týká kalkulací, tak jako nejlepší varianta pro výpočet ceny produktů je typový kalkulační vzorec. Typový kalkulační vzorec byl popsán i v teoretické části, v kapitole zabývající se kalkulačními vzorci, konkrétně kapitola 2.4.1.

Pro výpočet ceny produktů pro vybranou společnost slouží následující kalkulační vzorec, který obsahuje přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režii a správní režii. Prodejní cenu získáme tak, že sečteme přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režii a dostaneme vlastní náklady výroby, poté přičteme náklady na správní režii a získáme úplné vlastní náklady výkonu. Následně vyčíslíme zisk, který když přičteme k úplným vlastním nákladům výkonu, tak získáme konečnou cenu výkonu.

Tab. 10.8. Návrh kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)

Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
Správní režie
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk
Cena výkonu

10.9 Stanovení normy spotřeby přímého materiálu a kalkulace mzdy výrobního dělníka na 1 kus

Pro stanovení nákladů a následně vyčíslení zisku a konečné ceny produktů je nutné stanovit spotřebu přímého materiálu na 1 kus a zároveň také vyčíslit mzdu na 1 kus. Jak

v případě stanovení spotřeby materiálu, tak i v případě mzdy, byly normy spotřeby vypočteny pomocí poměrového čísla.

Stanovení spotřeby materiálu bylo vypočítáno pouze pro loga metodou sítotisku, jelikož jak již bylo několikrát zmíněno, transferová loga jsou nakupována od externího dodavatele, což znamená, že nevznikají přímé materiálové náklady. Pro výpočet bylo nutné nejdříve rozdělit loga do určitých velikostí. Jelikož společnost rozděluje pouze loga na velká a malá a nelze dohledat přesné velikosti a počty kusů vyrobených log, tak i spotřeba přímého materiálu byla rozdělena do dvou kategorií. První kategorie je malé logo, jedná se o logo do velikosti zhruba 100 cm². Je to logo, které se tiskne většinou na levou stranu hrudi, popřípadě na rukáv. Druhá kategorie jsou velká loga, tedy loga s velikostí do cca 600 cm². Velká loga jsou tisknuta především na záda vybraného textilu.

Ve společnosti vznikají loga metodou sítotisku prozatím pouze v jedné barvě, a to buď v bílé, nebo černé. Barevná loga se prozatím tisknou pouze pomocí transferového tisku. Pro zobrazení nákladů, spojených se spotřebou přímého materiálu, byla vytvořena následující tabulka (Tab. 10.9.)

Tab. 10.9. Spotřeba přímého materiálu na 1 ks (vlastní zpracování)

Položka	sítotisk		Celkem
	malé logo (do 100 cm ²)	velké logo (do 600 cm ²)	
Produkce (v ks)	3238	2113	5351
Poměrové číslo	1	6	-
Spotřeba materiálu celkem (v ml)	228,57	1 371,43	1600
Spotřeba materiálu na 1 ks (ml/ks)	0,07	0,65	-
Cena za 1 ml (Kč/ml)	7,03	7,03	-
Cena za 1 ks (Kč/ks)	0,50	4,56	-
Spotřeba materiálu celkem (v Kč)	1 607,43	9 644,57	11252

V Tab. 10.9. jsou rozdělena loga, jak již bylo zmíněno do dvou kategorií, malé logo a velké logo. Dále je zde produkce v kusech, zvolené poměrové číslo, dále spotřeba materiálu celkem v ml, spotřeba materiálu na 1 kus výrobku, cena za 1 ml, cena za 1 kus a nakonec je zde uvedena celková spotřeba materiálu v Kč.

Poměrové číslo bylo zvoleno podle velikosti daného loga, tedy do 100 cm² bylo stanoveno poměrové číslo 1 a do 600 cm², které je tedy cca 6 krát větší, bylo zvoleno poměrové číslo

6. Tímto poměrem byla přepočítána spotřeba materiálu, která byla ve výši 1 600 ml. Následně došlo k vyčíslení spotřeby materiálu na 1 kus, kdy v případě malého loga se jedná o spotřebu 0,07 mililitru materiálu na 1 kus a v případě velkého loga se jedná o spotřebu 0,65 ml/ks. Vynásobením spotřeby materiálu na 1 kus a ceny za 1 mililitr docílíme požadované ceny za 1 kus pro malé a velké logo. Spotřeba materiálu v korunách u malého loga je 0,50 Kč/ks a v případě velkého loga je cena vypočítána ve výši 4,56 Kč/ks. Pro lepší přehlednost jsou tyto výpočty v následujících vzorcích:

$$\text{Materiálové náklady na 1 kus (malé logo)} = \frac{228,57}{3238} = 0,07 * 7,03 = 0,50 \text{ Kč/ks}$$

$$\text{Materiálové náklady na 1 kus (velké logo)} = \frac{1371,43}{2113} = 0,65 * 7,03 = 4,56 \text{ Kč/ks}$$

Dalším nezbytným krokem je stanovení přímé mzdy na 1 kus výrobku, jak pro loga transferovým tiskem, tak i pro loga metodou sítotisku. Pro přesnější přiřazení mezd bude použita doba tisku při použití jednotlivých metod. Poměrové číslo v tomto případě nebylo zvoleno na základě velikosti, ale na základě doby tisku. V případě transferového loga trvá samotný tisk 3 minuty, kdežto u sítotiskového loga je tato doba 4 minuty. Sítotisk trvá o minutu déle z důvodu, že kromě samotného natištění loga, je ještě nutné vysoušení, což v případě transferového tisku už není potřeba. Pro transfer bylo tedy zvoleno poměrové číslo 1, pro sítotisk 1,33. Opět byla sestavena tabulka (Tab. 10.10.) pro vyčíslení nákladů na 1 kus.

Tab. 10.10. Přímá mzda na 1 ks (vlastní zpracování)

Položka	Metoda tisku		Celkem
	transfer	sítotisk	
Produkce (v ks)	2680	5351	8031
Doba tisku (v min.)	3	4	-
Poměrové číslo	1	1,33	-
Přepočtené množství	2 680	7 135	9 815
Náklady na 1 ks	12,23	16,30	-
Náklady celkem	32 767	87 233	120 000

Tab. 10.10. obsahuje položky produkce, dobu tisku, zvolené poměrové číslo, přepočtené množství, náklady na 1 kus a náklady celkem. V případě transferu bylo zvoleno poměrové číslo 1, pro sítotiskové logo se jedná o poměrové číslo 1,33. Následně pomocí poměrových

čísel bylo přepočítáno množství pro obě metody. Následně byly vypočítány mzdové náklady na 1 kus. V případě transferového tisku jsou mzdové náklady ve výši 12,23 Kč/ks a v případě sítotisku se jedná o 16,30 Kč/ks. Pro lepší zobrazení byly opět vytvořeny následující vzorečky:

$$\text{Mzdové náklady na 1 ks (transfer)} = \frac{120000}{9815} = 12,23 * 1 = 12,23 \text{ Kč/ks}$$

$$\text{Mzdové náklady na 1 ks (sítotisk)} = \frac{120000}{9815} = 12,23 * 1,33 = 16,30 \text{ Kč/ks}$$

10.10 Aplikace nové metody

V této podkapitole budou zužitkovány veškeré poznatky a výpočty z předchozích kapitol. Pro ověření nové metody kalkulace budou vytvořeny tři konkrétní kalkulace. Dvě, které budou vypočítány pro loga vytvořená sítotiskovou technologií a následně také kalkulace pro loga vytvořená transferovou metodou.

10.10.1 Sítotisk

Jelikož už jsou známy veškeré náklady, nutné pro výpočet konečné ceny výrobku, tak pouze stačí dosadit do typového kalkulačního vzorce, který jsme si stanovili v kapitole 10.8.

Tab. 10.11. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny malého loga metodou sítotisku (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)
Přímý materiál	0,50
Přímé mzdy	16,30
Výrobní režie	8,56
Vlastní náklady výroby	25,36
Správní režie	14,39
Úplné vlastní náklady výkonu	39,75
Zisk	7,95
Cena výkonu	47,70

V Tab. 10.11. jsou dosazeny jednotlivé náklady, vztahující se k výrobě malého loga. Spotřeba přímého materiálu pro malé logo byla vypočítána na 0,50 Kč za kus, přímá mzda metodou sítotisku byla vyčíslena na 16,30 Kč/ks. Následně byla přičtena výrobní režie, která byla vypočítána ve výši 8,56 Kč/ks. Správní režie byla stanovena jako přírůžka

nepřímých nákladů a činí 85,68 % z přímých nákladů, což vychází na 14,39 Kč/ks a po přičtení 20 % zisku vyjde konečná cena výkonu ve výši 47,70 Kč/ks.

Pro stanovení konečné ceny pro velké logo, byla sestavena následující tabulka (Tab. 10.12.) a postup výpočtu je totožný s výpočtem pro malé logo, pouze se liší spotřeba přímého materiálu, kdy v případě velkého loga je spotřebován materiál ve výši 4,56 Kč/ks, což zapříčiní i zvýšení správní režie. Výrobní režie zůstane neměnná, jelikož byla stanovena jako sazba nepřímých nákladů.

Tab. 10.12. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny velkého loga metodou sítotisku (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)
Přímý materiál	4,56
Přímé mzdy	16,30
Výrobní režie	8,56
Vlastní náklady výroby	29,42
Správní režie	17,87
Úplné vlastní náklady výkonu	47,29
Zisk	9,46
Cena výkonu	56,75

V případě sítotisku je ještě nutné dodat, že do ceny je nutné započítat úpravu grafiky v případě nového zákazníka, která se odvíjí podle strávených hodin na návrhu designu. Průměrná hodinová mzda výrobního pracovníka, je stanovena ve výši 125 Kč, proto i v případě návrhu designu, by bylo vhodné započíst tuto částku v závislosti podle stráveného času. Dále je také nutné započíst částku pro přípravu samotného síta, kdy výroba síta trvá zhruba 130 minut, v případě že hodinová mzda je vyčíslena na 125 Kč, tak je nutné ještě připočíst minimálně částku 270 Kč. Celková cena pro výrobu jednoho kusu loga metodou sítotisku je tedy vyjádřena v následujícím vzorci, kdy návrh designu je pro ukázku stanoven na hodinu práce.

$$\text{Cena loga} = 125 + 270 + 47,70 (56,75) = 442,70 (451,75) \text{ Kč/ks}$$

10.10.2 Transferový tisk

V případě transferového tisku, jak již bylo několikrát zmíněno, dochází k nákupu loga od externího dodavatele. Ve společnosti se pak hotové logo pouze zažehlí na zvolený textil.

Společnost do ceny loga počítá nákupní cenu od dodavatele, samotný tisk na textil zabere pracovníkovi 3 minuty a nakonec je přičtena marže, výsledkem je celková prodejní cena. Tento způsob výpočtu neobsahuje veškeré náklady, které by měly být i v případě transferového tisku započítány do konečné ceny. Pro zobrazení výpočtu konečné ceny při potisku transferovou technologií slouží následující tabulka (Tab. 10.13.)

Tab. 10.13. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny loga metodou transferu (vlastní zpracování)

Položka	Náklady (v Kč)
Přímý materiál	10,00
Přímé mzdy	12,23
Výrobní režie	8,56
Vlastní náklady výroby	30,79
Správní režie	19,05
Úplné vlastní náklady výkonu	49,84
Zisk	9,97
Cena výkonu	59,81

Kalkulační vzorec je stejný jako v případě předchozích výpočtu, ale je zde několik změn. Přímý materiál je v tomto případě 10 Kč/ks. Tato částka je pouze ukázková a jedná se o cenu za logo od externího dodavatele. Dále je zde přičtena přímá mzda, která byla v případě transferu vyčíslena na 12,23 Kč/ks, následuje výrobní režie ve výši 8,56 Kč/ks. Poté je opět vypočítána správní režie a po sečtení získáme úplné vlastní náklady výkonu. Poté opět dojde k vyčíslení zisku ve výši 20 % a vyjde konečná cena výkonu, která v tomto ukázkovém příkladu činí 59,81 Kč/ks.

10.11 Porovnání staré a nové metody kalkulace

V rámci této podkapitoly dojde ke srovnání staré metody kalkulace, kterou využívala společnost a nové metody, která byla nově navržena. Pro zobrazení jednotlivých nákladů, které vstupují do ceny výkonu, byla vytvořena následující tabulka (Tab. 10.14)

Tab. 10.14. Porovnání staré a nové metody kalkulace (vlastní zpracování)

Položka	Sítotisk				Transferový tisk	
	stará metoda		nová metoda		stará metoda	nová metoda
	malé logo	velké logo	malé logo	velké logo		
Přímý materiál	5,00	7,00	0,50	4,56	10,00	10,00
Přímé mzdy	6,67	6,67	16,30	16,30	5,00	12,23
Výrobní režie	-	-	8,56	8,56	-	8,56
Vlastní náklady výroby	11,67	13,67	25,36	29,42	15,00	30,79
Správní režie	-	-	14,39	17,87	-	19,05
Úplné vlastní náklady výkonu	11,67	13,67	39,75	47,29	15,00	49,84
Zisk	2,33	2,73	7,95	9,46	3,00	9,97
Cena výkonu	14,00	16,40	47,70	56,75	18,00	59,81

Z tabulky výše (Tab. 10.14.) vyplývá, že společnost prodává svá logo značně pod cenou. První se zaměříme na porovnání staré a nové metody u sítotiskové technologie. Přímý materiál v případě staré metody je stanoven u malého logo na 5 Kč a u velkého logo je spotřeba přímého materiálu ve výši 7 Kč. V případě nové metody byla vypočtena nová spotřeba pomocí poměrového čísla, kdy bylo zjištěno, že spotřeba materiálu v případě malého logo je 0,50 Kč a u velkého logo se jedná o 4,56 Kč. Společnost nepočítá náklady na přímou mzdu jako takovou, pouze si stanovila, že tisk trvá u sítotisku 4 minuty a hodinová mzda byla stanovena na 100 Kč, což nám vyjde na 6,67 Kč na 1 kus výrobku. V případě přírážkové metody kalkulace bylo tedy opět nutné přepočítat přímou mzdu na 1 kus, kdy bylo vypočítáno, že na 1 kus výrobku je mzdový náklad ve výši 16,30 Kč. Výrobní ani správní režii společnost neměla stanovenou vůbec, v případě nového výpočtu byla výrobní režie stanovena pomocí sazby režijních nákladů a je ve výši 8,56 Kč/ks. Správní režie pak byla vypočítána jako přírážka režijní nákladů a činí 85,68 % z přímých nákladů. Poté byl u obou metod vypočítán zisk ve výši 20 % a získali jsme cenu výkonu. Malé logo v případě staré metody bylo vyčísleno na 14 Kč, kdežto u nové metody tato částka vzrostla

na 47,70 Kč. Rozdíl tedy činí 33,70 Kč. V případě velkého loga se jednalo o rozdíl 40,35 Kč, kdy u staré metody byla cena za 1 kus loga 16,40 Kč a u nové metody byla vypočítána cena ve výši 56,75 Kč.

Co se týká transferové technologie potisku, tak opět bylo zjištěno, že společnost prodává tato loga pod cenou. Přímý materiál je ve stejné výši, jelikož se jedná o cenu od externího dodavatele. Přímé mzdy u staré metody činily 5 Kč, tato částka byla zjištěna, tak že doba tisku trvá 3 minuty a mzda byla opět stanovena ve výši 100 Kč za hodinu. U nové metody bylo zjištěno, že přímá mzda činí 12,23 Kč na jeden kus. Výrobní a správní režie opět u staré metody není vyčíslena a u nové metody je to obdobné jako v případě sítotisku. Výrobní režie činí 8,56 Kč a správní režie je vypočítána opět jako přírůžka přímých nákladů ve výši 85,68 %. U staré metody kalkulace vyšel 1 kus loga na 18 Kč, kdežto u nové varianty je tato částka více než 3 krát vyšší, konkrétně 59,81 Kč. Rozdíl tedy činí 41,81 Kč u jednoho kusu loga.

Je patrné, že loga, která společnost vytváří sítotiskem i transferem, prodává značně pod cenou, což z dlouhodobého hlediska může způsobit značné finanční problémy. Společnost bere tisk log jako službu navíc k prodeji pracovních oděvů. Společnost zřídila tiskárnu log, aby získala konkurenční výhody proti jiným společnostem. Je však nutné, aby si byla vědoma, že není možné prodávat loga za cenu, která nepokryje základní náklady, které vznikají v souvislosti s výrobou.

11 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektu bylo stanovit takovou metodu kalkulace, která by podala společnosti informace o nákladech, které se podílejí na výkonech, tak aby bylo následně možné stanovit cenu výrobku. V projektu byla zvolena přírážková metoda kalkulace, a to především proto, že společnost teprve začíná s výrobní činností a nemá tím pádem téměř žádné zkušenosti s různými metodami kalkulace. Přírážková metoda je tedy jakýmsi začátkem pro stanovení ceny výrobků. Tato metoda je poměrně jednoduchá a není časově náročná na sběr dat, což v případě společnosti je pro začátek optimální, jelikož nečlení náklady jiným než druhovým členěním. Postupem času by nebylo od věci, se pokusit i o daleko podrobnější metodu kalkulace, například o kalkulaci podle aktivit.

Při aplikaci nové kalkulační metody do praxe byly zjištěny ještě další nedostatky, a to především v oblasti spotřeby přímého materiálu, kdy bylo zjištěno, že společnost dělí loga pouze na malé a velké. V rámci zpřesnění kalkulace by bylo vhodné loga členit na více velikostí, tak aby bylo možné přesněji určit spotřebu přímého materiálu.

11.1 Přínosy a rizika

V této kapitole budou shrnuty největší přínosy a rizika, které plynou z daného projektu. Společnost si kladla za cíl získat větší přehled o nákladech a následně stanovit prodejní cenu.

11.1.1 Přínosy

Hlavním přínosem nové metody kalkulace je daleko větší přesnost cen výrobků, kdy tato cena bude obsahovat veškeré vynaložené náklady. Společnost bude mít stanovenou výrobní a správní režii, a tím pádem získá hodnotu výrobku na úrovni úplných vlastních nákladů a následně už je stačí stanovit ziskovou marži.

Společnost získá nový přehled o nákladech, které vstupují do výkonů a zvýší se tak povědomí o nákladech pro vedení společnosti. Může se naučit pohlížet na náklady jako nástroj pro manažerské rozhodování a ne pouze jako na jednotlivé položky v účetnictví, které mají spíše informativní charakter. Tím, že se společnost naučí členit náklady jiným než druhovým členěním, může společnost zjistit rezervy ve vynakládání jednotlivých nákladů a tím pádem může dojít k účelnému, tedy efektivnímu snižování těchto nákladů a následně zvyšování zisku.

Dalším přínosem je, že společnost zjistí, zda neprodává jednotlivé výrobky pod cenou a nedochází, tak k financování těchto výrobků jinými činnostmi společnosti.

11.1.2 Rizika

Velké riziko je spojeno se samotnou aplikací tohoto projektu do praxe. Často se stává, že společnost sice chce změnit stávající zavedený systém, ale postupně zjistí, že to chce čas popřípadě i nějaké náklady navíc a nakonec od toho upustí. Nejedná se pouze o neochotu z řad vedení společnosti, ale i o samotné pracovníky, kteří musí například absolvovat různá školení navíc.

Další riziko může nastat v případě, že společnosti nastanou další dodatečné náklady, které vzniknou z důvodu nedostatku času vedení při sestavování kalkulací a tím pádem budou muset buď delegovat tuto pravomoc na dalšího zaměstnance, což je spojeno i s navýšením mezd popřípadě přijmout nového zaměstnance, což s sebou nese opět zvýšení nákladů v oblasti mezd. Dalším nákladem mohou být, jak již bylo zmíněno náklady na různá další školení nebo náklady spojené s aktualizací informačního systému apod.

Mezi další rizika je možné zařadit i neochotu zákazníků platit vyšší ceny, v případě, když z kalkulace vyplyne, že je nutné navýšení stávajících cen výrobků, kterou však zákazníci nemusí akceptovat a dojde tak k jejich odlivu ke konkurenci. Na základě projektu vyplývá, že je velmi pravděpodobné, že dojde k navýšení ceny log.

Mezi základní úkol při stanovování přírážkové metody kalkulace je zvolení vhodných rozvrhových základů. Pokud dojde k nesprávnému rozčlenění nákladů a zároveň ke špatnému zvolení rozvrhové základny, může dojít k nepřesnostem při přiřazování nepřímých nákladů, což by mohlo vést k nepřesnému stanovování cen.

11.2 Nákladová analýza a časová analýza

V rámci projektu je také nutné provést nákladovou a časovou analýzu projektu. V případě nákladové analýzy jsou shrnuty nejdůležitější náklady spojené s aplikací projektu do praxe a v rámci časové analýzy je definována časová náročnost projektu.

11.2.1 Nákladová analýza

Co se týká nákladů pro samotnou realizaci projektu, tak nejsou příliš velké. Veškeré informace potřebné pro vytvoření nové kalkulační metody, jsou obsažené v informačním systému. Důležitým krokem je však rozčlenění jednotlivých nákladů do určitých skupin,

pro tento typ kalkulace na přímé a nepřímé, ale může dojít i k dalšímu členění například na variabilní a fixní.

Cílem správného rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé je snaha o zjednodušení v případě aktualizace kalkulace, kdy by došlo k okamžitému vyfiltrování těchto nákladů a zodpovědný zaměstnanec by nemusel tyto náklady členit znovu. Novým nákladem se tak stane samotná aktualizace informačního systému společnosti, kdy je potřeba zavést nové členění nákladů a ne pouze vést všechny náklady pohromadě.

Za realizaci samotného projektu budou pravděpodobně odpovídat interní zaměstnanci společnosti, ale není zde jistota, že nebudou přetížení a že nebude potřeba přijetí nového zaměstnance. Což by znamenalo zvýšení mzdových nákladů okolo 20 000 Kč. Ať by činnosti spojené s kalkulacemi vykonával interní nebo nový zaměstnanec, tak je potřeba školení od specializované firmy, kdy se cena odvíjí od délky školení.

Jak v případě přínosů, tak i nákladů nelze s přesností určit, jak velký bude přínos a kolik zavedení nové metody bude společnost stát. Přínos bude možné určit až po uplynutí určitého časového období. Co se týká nákladů, tak nejsou známy všechny náklady, především náklady, které vzniknou ze zavedení nového modulu a úprava informačního systému. Zatím není známo, jak náročné by tyto úpravy informačního systému byly.

11.2.2 Časová analýza

Zavedení zcela nové metody pro tvorbu kalkulací s sebou nese i jistou časovou náročnost. Prvním krokem k úspěšné realizaci je především jednání s vedením společnosti a následné zvážení všech rizik a přínosů, které z tohoto zavedení plynou. S ohledem na časovou zaneprázdněnost majitele společnosti se může toto projednání a zhodnocení protáhnout i na celý měsíc.

Dalším krokem pro implementaci této metody do praxe je zavedení nového modulu, popřípadě dvou modulů do informačního systému společnosti, tak aby byly náklady rovnou členěny účelově, náklady, které vznikají z výrobní činnosti a na náklady přímé a nepřímé. Toto zavedení nových modulů závisí především na možnostech informačního systému a také na zaneprázdněnosti IT pracovníka, který v případě vybrané společnosti, je externí.

Následně je nutné určit zodpovědného pracovníka, který bude jednotlivé náklady evidovat v nových modulech a zároveň bude aktualizovat jednotlivé metody výpočtu. Jelikož se

jedná pro společnost o zcela novou metodu kalkulace, je předpoklad, že bude nutné i školení ohledně této metody, které bude také trvat určitý čas.

Poté, co bude určen zodpovědný pracovník, který bude i zaškolen, tak je nutné sesbírat veškerá data potřebná k úspěšnému zavedení a zároveň, aby tato data byla, co nejpřesnější. Poté bude nutné postupovat obdobně jako v rámci projektu, což znamená evidovat náklady na, které se vztahují k výrobě a zároveň tyto náklady členit na přímé a nepřímé. Následně bude potřeba tyto nepřímé náklady rozdělit do jednotlivých režii a pro tyto režie zvolit, co nejvhodnější rozvrhové základny.

Dalším důležitým krokem je stanovit si daleko lépe kritéria pro spotřebu materiálu, je možné rozdělit spotřebu podle velikostí, ale bylo by vhodné si určit více velikostí. Obdobně je nutné si stanovit mzdové náklady na výrobu jednoho kusu výrobku transferovým tiskem i sítotiskem. Následně bude ještě nutné vytvořit typový kalkulační vzorec, například v programu Microsoft Office Excel, tak aby bylo možné aktualizovat náklady.

Předpokládá se, že zavedení nového kalkulačního systému bude spuštěno nejdříve od ledna roku 2018, jelikož minimálně další 3 měsíce zabere samotná příprava a zvýšení cen po polovině roku by nebylo příliš vhodné. Jelikož úsek výroby log je teprve novou záležitostí, tak i náklady na 1 kus jsou poměrně vysoké. Proto by bylo vhodné posečkat s navyšováním cen, aby nedošlo k odlivu zákazníků a také aktualizovat kalkulaci, jelikož v případě většího počtu vyrobených kusů by se snížily i určité náklady.

Rok 2017 by tím pádem měl být pouze jakýmsi zaváděcím rokem a rokem pozorování, vyhodnocování jednotlivých nákladů, vyrobených kusů a až poté, konkrétně od 1. ledna 2018, by mělo dojít, k vydání nového ceníku pro jednotlivá loga.

ZÁVĚR

Společnost má v podstatě dvě oblasti podnikání, obchodní činnost a činnost výrobní. Hlavním cílem této diplomové práce bylo navrhnout novou metodu kalkulace pro výrobní část, tak aby společnost získala přehled o nákladech, které vznikají z této činnosti a mohla mít tak podklad pro cenová rozhodování.

Na základě zpracované analýzy bylo zjištěno, že společnost nemá přesně stanovený systém pro řízení nákladů a ani pro stanovování jednotlivých kalkulací, což v dnešní době je velký nedostatek a mohlo by se stát, že výrobní činnost bude financována z obchodní činnosti. Což z dlouhodobého hlediska je velmi nešťastné a může to vést zbytečně k finančním problémům.

Jelikož se společnost řadí mezi malé podniky a jelikož výrobní činnost začala teprve v loňském roce, tak i metoda kalkulace byla tomuto přizpůsobena. Vzhledem k těmto okolnostem byla zvolena tradiční metoda kalkulace, tedy kalkulace přírážková. Pro větší přesnost přírážkové metody kalkulace, byla zvolena její diferencovaná varianta.

Prvním úkolem v rámci aplikace přírážkové metody kalkulace bylo rozčlenění nákladů. Nejprve tzv. účelově, tak aby byly vyčleněny pouze ty náklady, které souvisí s výrobou a následně podle kalkulačního členění na náklady přímé a nepřímé. Následně bylo nutné nepřímé náklady rozdělit do dvou skupin, do výrobní režie a správní režie a bylo potřeba zvolit, co nejvhodnější rozvrhové základny a následně byly vypočítány režijní přírážky. Jakmile byly zjištěny všechny potřebné údaje, tak byla přírážková metoda kalkulace aplikována na konkrétních příkladech.

V rámci projektové části byly zpracovány přínosy a rizika plynoucí z aplikace projektu. Je jasné, že nová metoda kalkulace je přínosem, jelikož společnost dosud neměla stanovenou konkrétní metodu, pouze se jednalo o jakousi hrubou verzi a částečně se řídila podle cen od konkurence. Co se týká rizikové analýzy, tak ze zavedení nové metody do praxe neplynou příliš velká rizika, spíše jde o samotnou ochotu vedení společnosti změnit dosavadní systém. Samozřejmě jsou i další rizika z projektu a to vznik dodatečných nákladů, ale z dlouhodobého hlediska se tyto náklady vrátí v podobě zvyšování zisku.

Zavedení nové kalkulační metody představuje určitě krok vpřed, který má zajistit efektivnější řízení nákladů a také konkurenční výhodu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČEZAR [online], © 2017. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.cezar.cz/index.php?page=homepage>

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

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. 9th ed. Hampshire: Cengage Learning, 827 p. ISBN 978-1-4080-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana et al., 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. OH: South-Western, 832 p. ISBN 03-245-5967-4.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

HROMADOVÁ, Pavlína, 2014. *Možnosti zlepšení řízení zásob ve firmě XY* [online]. Zlín [cit. 2017-04-15]. Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky. Vedoucí práce Mirka Klvačová. Dostupné z: http://digilib.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/31015/hromadov%C3%A1_2015_dp.pdf?sequence=1&isAllowed=y

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.

Inflace, © 2017. *Kurzy* [online]. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/makroekonomika/inflace/?G=4&A=2&page=2>

INTERNÍ MATERIÁLY společnosti XY, s.r.o., 2016. Zlín: XY, s.r.o.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

Nezaměstnanost, © 2017. *Kurzy* [online]. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/makroekonomika/nezamestnanost/>

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

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Skladový program CÉZAR, © 2017. *24development* [online]. Uherské Hradiště [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.24development.cz/cezar/rizeni-obchodu/>

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-7261-087-2.

Technologie potisku, © 2016. *Firemní potisk* [online]. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.firemniopotisk.cz/technologie-potisku.html>

Věkové složení obyvatelstva, © 2017. *ČSÚ* [online]. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/vekove-slozeni-obyvatelstva-2014>

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada, 570 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1.

Vývoj HDP, © 2017. *Finance* [online]. Praha [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/makrodata-eu/hdp/statistiky/vyvoj-hdp/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
OOPP	Osobní ochranné pracovní pomůcky
SZ	Sociální zabezpečení
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VH	Výsledek hospodaření
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1.1. Pojetí nákladů</i>	14
<i>Obr. 1.2. Účelové členění nákladů</i>	17
<i>Obr. 1.3. Členění z hlediska řízení hospodárnosti</i>	18
<i>Obr. 1.4. Kalkulační členění nákladů</i>	19
<i>Obr. 2.1. Kalkulační systém</i>	26
<i>Obr. 6.1. Organizační struktura společnosti</i>	44
<i>Obr. 7.1. Vývoj čistého zisku</i>	57
<i>Obr. 10.1. Kalkulační členění nákladů</i>	73
<i>Obr. 10.2. Podíly nákladů výrobní režie</i>	74
<i>Obr. 10.3. Podíly nákladů správní režie</i>	76
<i>Obr. 10.4. Podíl výrobní a správní režie na celkových nákladech</i>	76

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 2.1. Typový kalkulační vzorec</i>	29
<i>Tab. 2.2. Retrogradní kalkulační vzorec</i>	30
<i>Tab. 2.3. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady</i>	30
<i>Tab. 2.4. Dynamická kalkulace</i>	31
<i>Tab. 2.5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů</i>	31
<i>Tab. 6.1. Vývoj počtu zaměstnanců</i>	46
<i>Tab. 6.2. Vývoj osobních nákladů</i>	47
<i>Tab. 7.1. Vertikální analýza aktiv</i>	53
<i>Tab. 7.2. Horizontální analýza aktiv</i>	54
<i>Tab. 7.3. Vertikální analýza pasiv</i>	55
<i>Tab. 7.4. Horizontální analýza pasiv</i>	56
<i>Tab. 7.5. Výkaz zisku a ztráty</i>	56
<i>Tab. 7.6. Ukazatel zadluženosti</i>	58
<i>Tab. 7.7. Ukazatel likvidity</i>	58
<i>Tab. 7.8. Ukazatele obratovosti</i>	59
<i>Tab. 7.9. Ukazatele rentability</i>	60
<i>Tab. 8.1. Druhovému členění nákladů</i>	62
<i>Tab. 8.2. Vertikální analýza druhového členění</i>	63
<i>Tab. 8.3. Horizontální analýza druhového členění</i>	64
<i>Tab. 9.1. Kalkulace pro 1 ks výrobku transferovou technikou</i>	65
<i>Tab. 9.2. Kalkulace pro 1 ks výrobku sítotiskovou technikou</i>	66
<i>Tab. 9.3. Kalkulace pro tisk 20 ks výrobků sítotiskovou technickou</i>	67
<i>Tab. 10.1. Účelové členění nákladů</i>	70
<i>Tab. 10.2. Přímé náklady</i>	71
<i>Tab. 10.3. Nepřímé náklady</i>	72
<i>Tab. 10.4. Kalkulační členění nákladů</i>	72
<i>Tab. 10.5. Náklady výrobní režie</i>	74
<i>Tab. 10.6. Náklady správní režie</i>	75
<i>Tab. 10.7. Náklady výrobní a správní režie</i>	76
<i>Tab. 10.8. Návrh kalkulačního vzorce</i>	78
<i>Tab. 10.9. Spotřeba přímého materiálu na 1 ks</i>	79
<i>Tab. 10.10. Přímá mzda na 1 ks</i>	80

<i>Tab. 10.11. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny malého loga metodou sítotisku</i>	81
<i>Tab. 10.12. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny velkého loga metodou sítotisku.....</i>	82
<i>Tab. 10.13. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny loga metodou transferu</i>	83
<i>Tab. 10.14. Porovnání staré a nové metody kalkulace</i>	84