

# **Zavedení nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě**

Bc. Jiří Volf

---

Diplomová práce  
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2016/2017

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jiří Volf**  
Osobní číslo: **M15889**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Zavedení nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky orientované na oblast manažerského účetnictví.

#### II. Praktická část

- Charakterizujte firmu a proveďte analýzu současné úrovně manažerského účetnictví ve firmě.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt pro zavedení nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě.
- Vyhodnoťte projekt z hlediska nákladů, rizik a přínosů pro vybranou firmu.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

**CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. Managerial accounting. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 2014, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.**  
**DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.**  
**FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.**  
**KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.**  
**POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualiz. a roz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Karel Slinták, PhD.**  
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 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,

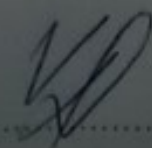
1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

17. 09 2017

JIRÍ VOLF

Jméno a příjmení: .....



.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Cílem této diplomové práce je zařazení nástrojů manažerského účetnictví do vybrané firmy. V rámci řešení byl analyzován současný stav manažerských nástrojů ve vybrané firmě, které dopomáhají k efektivnímu manažerskému řízení. Na základě zjištěných informací je navržen projekt, jehož úkolem je zařazení nástrojů manažerského účetnictví, které se ve vybrané firmě nenalézají a mohou být zavedeny do užívání. V práci byly vypracovány nástroje, které mohou být zavedeny díky kapacitnímu a kalkulačnímu typu členění nákladů. Hlavním přínosem pro firmu je skutečnost, že firma v současné době eviduje náklady pouze v druhovém členění nákladů vyplývající z finančního účetnictví. Tento nedostatek byl projektem odstraněn. Výsledky této diplomové práce jsou podkladem pro aplikaci uvedených nástrojů manažerského účetnictví do podnikové praxe.

Klíčová slova: analýza nákladů, řízení nákladů, kalkulace, bod zvratu, nákladová funkce, manažerské účetnictví

## **ABSTRACT**

The objective of this diploma thesis is the implementation of selected tools in the selected company. The current state of the management tools which allow effective management was first determined. Based on the information determined, a proposal is made to implement which are predicted to be beneficial to the company. The proposed tools are based on capacity and calculation type of expenses. The main predicted benefit is the fact that currently the company tracks expenses only within secondary analysis of accounting but this disadvantage was then removed. The results of this thesis can be used as basis for practical applications in accounting management.

Keywords: cost analysis, cost management, calculations, Cost-Volume-Profit Analysis, cost function, managerial accounting

Rád bych poděkoval vedoucímu své diplomové práce panu Ing. Karlovi Slintákovi, Ph.D. za cenné rady a odborné rady při konzultacích

Poděkování také patří zaměstnancům vybrané společnosti, kteří mi umožnili diplomovou práci zpracovat a věnovali mi svůj čas při poskytování informací.

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

## OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>10</b> |
| <b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....                         | <b>11</b> |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....                                      | <b>12</b> |
| <b>1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....                     | <b>13</b> |
| 1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....                                       | 13        |
| 1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....                                      | 14        |
| 1.2.1 Nákladové účetnictví.....                                     | 15        |
| 1.3 NÁKLADY Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....                    | 15        |
| 1.4 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....                 | 16        |
| 1.5 NÁKLADOVÁ POJETÍ .....  | 17        |
| 1.6 SHRNUÍ KAPITOLY .....   | 18        |
| <b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....                                      | <b>19</b> |
| 2.1 VÝZNAM A STRUKTURA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....                         | 19        |
| 2.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                                   | 19        |
| 2.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ .....   | 20        |
| 2.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....                                 | 22        |
| 2.4.1 Přímé náklady.....  | 23        |
| 2.4.2 Nepřímé náklady .....   | 23        |
| 2.5 KLASIFIKACE NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ ..... | 24        |
| 2.5.1 Variabilní náklady .....                                      | 24        |
| 2.5.2 Fixní náklady.....  | 25        |
| 2.6 RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY .....                          | 26        |
| 2.7 UTOPENÉ NÁKLADY .....   | 27        |
| 2.8 OPORTUNITNÍ NÁKLADY.....  | 27        |
| 2.9 SHRNUÍ KAPITOLY .....   | 28        |
| <b>3 NÁSTROJE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ</b> .....                     | <b>29</b> |
| 3.1 UKAZATELE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU.....                      | 29        |
| 3.1.1 Rentabilita podniku .....                                     | 29        |
| 3.1.2 Likvidita .....   | 30        |
| 3.1.3 Čistý pracovní kapitál .....                                  | 30        |
| 3.2 ANALÝZA BODU ZVRATU (COST-VOLUME PROFIT ANALYSIS).....          | 31        |
| 3.2.1 Provozní páka.....  | 32        |
| 3.2.2 Kritické využití výrobní kapacity.....                        | 33        |
| 3.3 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....   | 33        |
| 3.3.1 Krátkodobá nákladová funkce.....                              | 33        |
| 3.3.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....                              | 34        |
| 3.3.3 Metody stanovení nákladové funkce.....                        | 34        |
| 3.4 KALKULACE.....  | 36        |
| 3.4.1 Nákladová alokace .....                                       | 36        |
| 3.4.2 Základní typy nákladových kalkulací .....                     | 38        |
| 3.4.3 Speciální typy nákladových kalkulací.....                     | 39        |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 3.5       | SHRNUTÍ KAPITOLY .....  | 40        |
| <b>II</b> | <b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>   | <b>41</b> |
| <b>4</b>  | <b>PŘEDSTAVENÍ PODNIKU .....</b>  | <b>42</b> |
| 4.1       | ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....  | 42        |
| 4.2       | ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....   | 43        |
| 4.3       | PERSONÁLNÍ STRUKTURA .....  | 44        |
| 4.4       | PRODUKTOVÉ PORTFOLIO .....  | 44        |
| 4.4.1     | Bílá vína .....   | 44        |
| 4.4.2     | Růžová vína .....   | 46        |
| 4.4.3     | Červená vína .....  | 46        |
| 4.4.4     | Krátké shrnutí výrobního portfolia .....  | 47        |
| 4.5       | VÝROBNÍ PROCES FIRMY .....  | 48        |
| 4.5.1     | Výroba vína .....   | 48        |
| 4.5.2     | Typologie vína z hlediska výrobního procesu .....                               | 54        |
| 4.6       | EKONOMICKÁ STRUKTURA .....  | 56        |
| 4.6.1     | Majetková struktura .....   | 56        |
| 4.6.2     | Finanční struktura společnosti .....  | 58        |
| 4.6.3     | Vývoj hospodaření .....   | 59        |
| <b>5</b>  | <b>ANALÝZA INFORMAČNÍHO SYSTÉMU .....</b>                                       | <b>61</b> |
| 5.1       | FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....   | 61        |
| 5.1.1     | Rentabilita podniku .....   | 61        |
| 5.1.2     | Likvidita podniku .....   | 63        |
| 5.1.3     | Čistý pracovní kapitál (ČPK) .....  | 66        |
| 5.2       | MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ .....   | 67        |
| 5.3       | SHRNUTÍ INFORMAČNÍHO SYSTÉMU PODNIKU .....                                      | 67        |
| <b>6</b>  | <b>ANALÝZA SOUČASNÝCH NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ŘÍZENÍ .....</b>                    | <b>68</b> |
| 6.1       | VÝLISNOST HROZNŮ .....  | 68        |
| 6.2       | ANALÝZA NÁKLADOVÝCH KLASIFIKACÍ .....   | 69        |
| 6.2.1     | Druhové členění nákladů .....   | 70        |
| 6.2.2     | Kalkulační členění nákladů .....  | 75        |
| 6.2.3     | Kapacitní členění .....   | 75        |
| 6.3       | ROZBOR METOD TVORBY CEN .....   | 76        |
| 6.3.1     | Konkurenčně orientovaná tvorba ceny .....                                       | 76        |
| 6.3.2     | Nákladově orientovaná tvorba ceny .....   | 77        |
| 6.4       | ROZBOR OSTATNÍCH METOD MANAŽERSKÉHO ŘÍZENÍ .....                                | 78        |
| 6.5       | SHRNUTÍ SOUČASNÝCH NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....                       | 79        |
| <b>7</b>  | <b>SHRNUTÍ SOUČASNÉHO STAVU .....</b>   | <b>80</b> |
| <b>8</b>  | <b>PROJEKT IMPLEMENTACE VHODNÝCH NÁSTROJŮ<br/>MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....</b> | <b>81</b> |
| 8.1       | CÍLE PROJEKTU .....   | 81        |
| 8.2       | POSTUP PROJEKTU .....   | 81        |
| 8.3       | ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VÝŠE PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ .....                             | 82        |
| 8.3.1     | Úprava účetních dat .....   | 82        |
| 8.3.2     | Fixní náklady .....   | 83        |



|          |   |            |
|----------|---|------------|
| 8.3.3    | Variabilní náklady .....  | 85         |
| 8.4      | BOD ZVRATU .....  | 87         |
| 8.4.1    | Množstevní bod zvratu .....                                       | 87         |
| 8.4.2    | Peněžní bod zvratu .....  | 89         |
| 8.4.3    | Kritické využití výrobní kapacity.....                            | 90         |
| 8.4.4    | Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient..... | 90         |
| 8.5      | NÁKLADOVÁ FUNKCE.....   | 91         |
| 8.6      | PROVOZNÍ PÁKA .....   | 92         |
| 8.6.1    | Limity variabilních a fixních nákladů .....                       | 93         |
| 8.7      | KALKULACE NÁKLADŮ .....   | 95         |
| 8.7.1    | Kalkulace VN.....   | 95         |
| 8.7.2    | Kalkulace dělením.....  | 96         |
| 8.7.3    | Stanovení režijních nákladů .....                                 | 98         |
| 8.7.4    | Kalkulace konkrétního výrobku .....                               | 103        |
| 8.8      | ANALÝZA KONKURENČNÍCH CEN PRO TVORBU CENY .....                   | 104        |
| <b>9</b> | <b>ZHODNOCENÍ PROJEKTU .....</b>                                  | <b>106</b> |
| 9.1      | NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU .....                                  | 106        |
| 9.2      | PŘÍNOSY PROJEKTU .....  | 107        |
| 9.3      | RIZIKA PROJEKTU .....   | 107        |
|          | <b>ZÁVĚR .....</b>  | <b>109</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>                             | <b>110</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>                    | <b>113</b> |
|          | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                                       | <b>114</b> |
|          | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>  | <b>115</b> |
|          | <b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>   | <b>117</b> |

## ÚVOD

Nejdůležitějším předpokladem efektivního fungování podniků na trzích je generování zisku a to nejlépe v každém účetním období. Tento zisk je rozdílem celkových výnosových a nákladových položek v daném sledovaném období. Z tohoto důvodu se tato diplomová práce zabývá vztahem nákladů k hospodářskému výsledku a nástroji manažerského účetnictví, které jsou uvedeny v knižní literatuře. Abychom však mohli tyto nástroje efektivně využívat, musíme provést jejich definice a plně pochopit smysl jejich fungování. Tyto nástroje slouží k efektivnímu řízení kapacity podniku, nákladových položek a vývoje výsledku hospodaření. Teoretická část je složena ze tří kapitol. První část se věnuje pojmům finanční a manažerské účetnictví a podrobně vysvětluje rozdíly mezi nimi.

Druhá kapitola teoretické části se věnuje veškeré problematice nákladů. Popisuje nákladové pojetí zejména z pohledu manažerského účetnictví. Náklady jsou zde rozčleněny podle druhového a účelového členění, zabývá se metodou modelování nákladů pro budoucí efektivní plánování, organizování a řízení daného podniku.

Třetí kapitola je zaměřena na jednotlivé nástroje manažerského účetnictví, které jsou v dnešní době známy a které byly aplikovány v praktické části této diplomové práce. Jsou zde vysvětleny pojmy kalkulace, alokace nákladů, bod zvratu, bezpečnostní rezerva a koeficient, nákladová funkce a další nástroje, které slouží k efektivnímu manažerskému řízení.

V praktické části je podrobně analyzována vybraná firma z hlediska výrobního procesu, majetkové a finanční struktury, nákladového složení a současného způsobu manažerského řízení. Po této analýze následuje zjištění nedostatků současného stavu a zařazení takových nástrojů manažerského účetnictví, které povedou k jejich odstranění.

Poté následuje hlavní část diplomové práce a to část projektová, kde jsou návrhy na implementaci některých nástrojů manažerského účetnictví. Konkrétně zavedení kapacitního členění nákladů, z toho plynoucí výpočet bodu zvratu, výpočet bezpečnostní rezervy a koeficientu, výpočet úrovně provozní páky a stanovení nákladové funkce. Hlavním cílem projektu je vypracování přírážkové kalkulace pro výrobní portfolio.

V úplném závěru práce je tento projekt zhodnocen z hlediska možných rizik, přínosů a nákladů pro společnost do budoucích let.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Práce na téma zařazení nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě může být velmi dobrým podkladem pro aplikaci doporučovaných metod pro efektivní podnikové řízení. Práce je koncipována do dvou částí, do teoretické a praktické části. Teoretická část je zpracována na základě literární rešerše v oblastech účetních a manažerských systémů, jednotlivých členění nákladů a metod kalkulací. Informace obsažené v první části práce jsou poté aplikovány do praktické části.

Praktická část se opírá především o analýzu nákladů, kalkulací a současného informačního systému ve společnosti. Po analýze současného stavu manažerského řízení je zjištěno, že firma využívá pouze druhové členění nákladů a s tím spojené výpočty několika ekonomických ukazatelů. Mimo jiné byl analyzován výrobní proces firmy, vývoj struktury počtu zaměstnanců a současné výrobní portfolio v dané společnosti.

Po celkové analýze je zhodnocen současný stav manažerského řízení a jsou poukázány nedostatky, které se snaží odstranit praktická část této diplomové práce. Hlavním cílem je zpracování projektu, jehož obsahem je implementace několika nástrojů manažerského účetnictví, které slouží k efektivnímu řízení podnikatelského procesu. Prvním úkolem v projektové části je zavedení nového způsobu evidence nákladů a to z hlediska kapacitního členění. Díky tomuto typu členění poté vychází několik dalších dílčích nástrojů pro manažerské řízení. Po jejich implementaci je také aplikováno nákladové členění z hlediska jejich kalkulačního členění a je navržen obecný kalkulační vzorec, který byl přizpůsoben přímo na míru vybrané společnosti. Po aplikaci veškerých manažerských nástrojů je ve finální fázi projekt zhodnocen z hlediska jeho přínosů, rizik a nákladů.

## TEORETICKÁ ČÁST

# 1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Informace o prosperitě, ziskovosti či ztrátovosti patří mezi důležité zdroje pro řízení financí a měření výkonnosti, včetně informací o struktuře majetku a nákladů a jejich vazbách na výnosy. Finanční účetnictví představuje systém, kdy (Šteker a Otrusinová):

- je předmětem zobrazení majetkové struktury podniku (aktiv), zdrojů krytí tohoto majetku (pasiv), sledování nákladů a výnosů a zjištění výsledku hospodaření;
- cílem účetnictví je věrně a poctivě zobrazit ekonomickou realitu podniku pro potřeby finančního řízení a zabezpečit srovnatelnost výstupních informací v národním i mezinárodním měřítku.

Uživatele účetních informací můžeme rozdělit do dvou skupin:

- **Interní uživatelé** – tato skupina zahrnuje především **vlastníky** (např. sledování výnosnosti vložených prostředků); **manažery** (odměňování podle dosažených výsledků) a **zaměstnance** (schopnost podniku hradit mzdy). (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 15)

Fibířová et al. (2015, s. 14) řadí zaměstnance do skupiny externích uživatelů. **Zaměstnance podniku** popisuje jako zodpovědné osoby, které nejsou zodpovědné za řízení firmy a jejich hlavním zájmem je vývoj mezd, sociálního zabezpečení a kvalita pracovních podmínek.

- **Externí uživatelé** – patří sem **banky** (např. poskytování úvěrů, záruk); **pojišťovny** (odvody za sociální a zdravotní pojištění); **finanční úřady** (odvody daní, kontrola dodržování předpisů); **odběratelé** (očekávání požadovaných výkonů); **dodavatelé** (sledování splatnosti dodávky); **konkurence a potenciální investoři**. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 15).

Fibířová et al. (2015, s. 14) tuto skupinu ještě rozšiřuje o **orgány veřejné správy a širokou veřejnost**.

## 1.1 Finanční účetnictví

Další pohled na finanční účetnictví přináší Kocmanová (2013, s. 216): „*Finanční účetnictví pro ekonomické řízení podniku tvoří základ veškerého ekonomického myšlení a je důležitým kontrolním aspektem. Znalost těchto základů finančního účetnictví je důležitá pro ekonoma manažera především pro rozbor i audit. Zdrojem vstupních informací jako celku je tedy pro ekonoma manažera finanční účetnictví*“.

Hradecký et al. (2008, s. 48) popisuje finanční účetnictví jako nástroj, představující primární zdroj informací pro vlastníky podniků a pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do podniku. Posláním finančního účetnictví, které se odráží i do jeho uspořádání a aplikovaných účetních postupů, úzce souvisí s převažující strukturou vlastníků podniku v dané zemi.

Finanční účetnictví poskytuje informace o finanční situaci a výkonnosti podniku jako celku, a to především ve vztahu k vnějšímu okolí (tj. dodavatelům, odběratelům, finančním a státním institucím). Tyto informace jsou vykazovány v podobě účetních výkazů za určité časové období a jsou určeny zejména externím uživatelům.

Kromě své informační funkce plní finanční účetnictví další funkce (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 16):

- důkazní prostředek pro vedení sporů;
- je podkladem pro vyměření daňových povinností;
- je prostředkem, díky němuž jsou manažeři odpovědní vlastníkům podniku za řízení svěřeného majetku;
- poskytování informací pro podnikové i vnitropodnikové rozhodovací procesy.

(Garrison et al., 2012, s. 2) ve své publikaci doplňuje, že finanční účetnictví se zabývá vykazováním finančních informací pro externí uživatele, jako jsou auditoři, akcionáři a finanční instituce.

## 1.2 Manažerské účetnictví

Hunčová (2007, s. 8) se o manažerském účetnictví zmiňuje jako o oblasti provozního, neboli vnitropodnikového účetnictví, které se zabývá zejména účtováním o nákladech a výnosech podle místa a času vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik.

Houska a Šoljaková (2003, s. 11) se k definici manažerského účetnictví vyjadřují takto: *„Manažerské účetnictví je aplikací principů účetnictví a finančního řízení s cílem vytvořit, ochránit, zachovat a zvýšit hodnotu, jakož i tuto hodnotu poskytnout zainteresovaným skupinám, a to jak ziskových, tak neziskových, veřejných i soukromých organizací. Manažerské účetnictví je integrální součástí řízení. Vyžaduje identifikaci, vytváření, prezentaci, interpretaci a využití informací.“*

### 1.2.1 Nákladové účetnictví

Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází hlavně z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům je poskytován. Určují je zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu. Tento vztah byl také typický pro historický vývoj manažerského účetnictví.

Účetnictví, které poskytuje informace pro zajištění těchto dvou fází, se v anglicky mluvících zemích chápe jako základní část manažerského účetnictví, označovaná jako nákladové účetnictví, jehož hlavním cílem je dát podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu bylo již rozhodnuto. (Král a kol., 2010, s. 21)

Hradecký et al. (2008, s. 101) popisuje **úkoly** nákladového účetnictví a popisuje rozdílnosti nákladového účetnictví s účetnictvím finančním:

- Vedení nákladového účetnictví není svázáno žádnými předpisy; jeho organizace je zcela v rukou podniku a navazuje na specifický charakter činnosti podniku a různorodé rozhodovací úlohy, které se v podniku řeší.
- Nákladové účetnictví má za úkol poskytovat takové podklady, které managementu podniku umožní analyzovat faktory, které vedly k příznivým či nepříznivým podnikovým výsledkům.
- Informační potřeby podnikových pracovníků na různých stupních managementu vyžadují velké množství analytických informací o faktorech, které formují výsledky podniku.
- Nákladové účetnictví svou schopností poskytuje průběžné výsledky hospodaření a umožňuje poznávat tendence vývoje do budoucna.

Podle Huntzinger (2007, s. 25) účelem nákladového účetnictví je připravování informací potřebných pro finanční reporting. Popisuje, jak ale nákladové účetnictví „zradilo“ manažery, protože informace obsažené v nákladovém účetnictví nebyly dostačující pro nákladové řízení. Proto na základě nákladového účetnictví později vznikl nákladový management.

### 1.3 Náklady z pohledu finančního účetnictví

Finanční pojetí nákladů je uplatňováno zejména ve finančním účetnictví. Finanční účetnictví pojímá náklady jako spotřebu externích vstupů evidovaných v účetním systému. Základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je také skutečnost, že náklady zde vyjadřuje-

me v účetních cenách (tedy v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena či evidované hodnotě nárůstu pasiv. Takovéto pojetí nákladů plně vyhovuje potřebám externích uživatelů. V rámci tohoto pojetí jsou evidovány náklady ve výši, jak byly zachyceny finančním účetnictvím. V této souvislosti o nich hovoříme také jako o explicitních nákladech. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27).

Král a kol. (2010, s. 47) udává, že ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Toto vymezení, zjednodušeně náklad vyjadřuje jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristické nejen tím, že je spolu s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření zisku ve finančním účetnictví.

#### 1.4 Náklady z pohledu manažerského účetnictví

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) dodávají skutečnost, že v manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. V rámci manažerského pojetí nákladů pak dále rozlišujeme dvě mírně odlišná pojetí lišící se identifikací výše zmíněných neúčetních (implicitních) nákladů. Prvním z nich je **hodnotové pojetí nákladů**, které slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny.

Přístupem ještě více se lišícím od finančního pojetí nákladů je **ekonomické pojetí nákladů**, které souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Toto pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.

Král a kol. (2010, s. 47) ve své publikaci dodává, že pro vymezení manažerských nákladů, které zdůrazňují nikoliv jen potřebu následně zobrazit jejich reálnou výši, ale zejména nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, jsou podstatné hlavně následující rysy:

- **účelnost:** nákladem je jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti
- **účelový charakter:** smyslem vynaložení ekonomického zdroje jeho zhodnocení; k němu dojde jen při vytvoření takové složky majetku, která přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad.





Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů

## 1.5 Nákladová pojetí

**Finanční pojetí** chápe náklady jako spotřebu ekonomických zdrojů souvisejících s reálným tokem peněz, který může probíhat bezprostředně při spotřebě ekonomických zdrojů ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. I zisk je podložen reálnými peněžními toky a ve své podstatě představuje rozdíl mezi oceněním zdrojů vynaložených na výkony v historických cenách a oceněním výkonů z pohledu odběratelů. (Šoljaková, 2009, s. 39)

Popesko (2009, s. 32) ve své publikaci píše, že finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání úbytku ekonomického prospěchu, které se projevuje jako úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Doplňuje, že základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je také skutečnost, že náklady zde vyjadřujeme v účetních cenách, tedy cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena, či v evidované hodnotě nárůstu pasiv. Takové pojetí nákladů samozřejmě plně vyhovuje potřebám externích uživatelů.

K problematice tohoto tématu Šoljaková (2009, s. 39) publikuje: „**Hodnotové pojetí nákladů** vyjadřuje reálně vynaložené či ekonomické zdroje za podmínek, které existují v okamžiku uskutečňování činnosti. Od finančního pojetí se hodnotově liší:

- rozdílným ocenění, spotřebovaných zdrojů – ve finančním pojetí jde o ocenění v pořizovacích cenách, v hodnotovém pojetí jde o ocenění v reprodukčních pořizovacích cenách
- vyjádřením spotřeby ekonomických zdrojů, které se ve finančním pojetí vůbec nevyskytují, neboť nejsou podloženy reálným tokem peněz (kalkulační nájemné, odpisy z odepsaných aktiv, apod.)“.

Podle Krále a kol. (2010, s. 61) se hodnotové pojetí nákladů rozvinulo hlavně ve vazbě na vývoj nákladového účetnictví, jehož smyslem je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů.

**Ekonomické pojetí** je přístupem ještě odlišnějším od finančního pojetí nákladů. Souvisí totiž s konceptem oportunitních nákladů. Takové pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. (Popesko, 2009, s. 33)

Král a kol. (2010, s. 64) tuhle myšlenku rozšiřují o skutečnost, že ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajištění odpovídajících informací nejen pro řízení probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ.

## 1.6 Shrnutí kapitoly

První kapitola vypovídá o rozdílech mezi finančním a manažerským účetnictvím. Dozvěděli jsme se, že každý typ účetnictví je využíván jinou skupinou uživatelů (externími a interními). Jsou zde popsány rozdílné pohledy na náklady mezi finančním a manažerským účetnictvím a jejich krátké nastínění pro využívání v různých případech podnikání.

Následující kapitola bude ještě více zaměřena na členění nákladů a jejich využívání pro manažerské operace.

## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Landa (2008, s. 161) uvádí definici nákladů: „Náklady jsou snížením ekonomického prospěch během účetního období, a to jednak ve formě snížení aktiv, jednak ve formě zvýšení závazků. Náklad je spojen:

- s úbytkem peněz,
- se vznikem závazku
- s úbytkem nepeněžního aktiva.

Náklad je uznán jako položka patřící do výsledovky tehdy, jestliže snížení budoucího ekonomického prospěchu, vznikající v souvislosti se snížením aktiv nebo zvýšením závazků, lze spolehlivě ocenit“.

### 2.1 Význam a struktura členění nákladů

Jak jsme již v předchozí kapitole nastínili, předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Podle Krále (2010, s. 68) existuje mnoho způsobů, jak náklady členit. Je však důležité uvědomit si, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, tedy vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí.

Papula a Papulová (2013, s. 96) dodávají, že pokud chceme hledat cesty pro zvyšování zisku, je potřebné uskutečnění analýzy faktorů, které výšku zisku ovlivňují. Teorie k tomu využívá různých postupů analýz, které jsou založeny na různých pohledech a členění základních faktorů. Mezi klasické pohledy na členění nákladů patří například jejich zkoumání z pohledu druhového členění nákladů.

### 2.2 Druhové členění nákladů

„Druhové členění nákladů vychází z výrobních faktorů – práce, dlouhodobý hmotný majetek, materiál. V praxi druhové třídění je podrobnější, jak o tom svědčí základní podnikový výkaz o výnosech nákladech a hospodářském výsledku“ . (Synek, Kislingerová a kol., 2015, s. 43 – 44)

Tento typ členění nákladů vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů na vstupu. Z formálního hlediska lze pro potřeby rozhodování tyto náklady více či méně podrobně klasifikovat, tedy podle vstupování nákladů do reprodukčního procesu, například:

- spotřeba materiálu

- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- mzdové a ostatní osobní náklady
- dodavatelské práce a služby
- ostatní výdaje a poplatky

Tyto náklady lze rozdělit i podle toho, zda jde o náklady na vstupu do podniku, nebo náklady interní, vnitropodnikové:

- **Náklady prvotní** – vznikají na vstupu do výroby, činnosti (např. nákup materiálu pro přímou spotřebu). Z dat o prvotních nákladech lze získávat informace o proporcí, stabilitě a rovnováze mezi potřebami a zdroji informací o vnějších podmínkách
- **Náklady druhotné** – jsou náklady interními, kalkulovanými (např. náklady na opravy strojů vlastními pracovníky, na vlastní polotovary a na vlastní výkony. Mají vazbu na nákladová střediska, na vnitropodnikové ceny a na jejich oceňování. (Hunčová, 2007, s. 49)

Hradecký et al. (2008, s. 78) popisuje, že druhové členění nákladů plní především požadavky, vyvolané řízením podniku jako celku a potřeba znát k tomu naturální podstatu podnikem spotřebovaných zdrojů, vyžadují vykazování nákladů v druhovém členění.

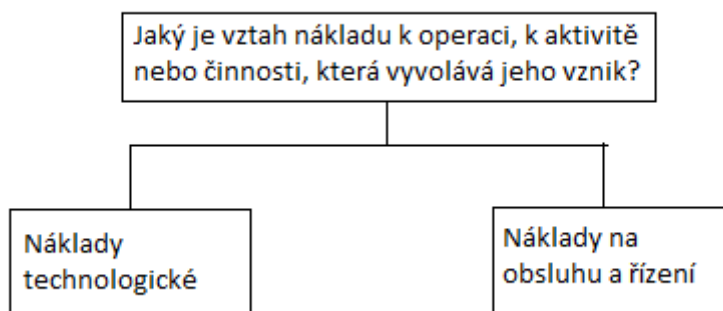
### 2.3 Účelové členění

Popesko (2009, s. 34) se k problematice vyjadřuje, že základním předpokladem efektivního nákladového řízení je schopnost klasifikovat náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení. Pro tyto účely je tradiční druhové členění nákladů, které se používá v běžných výkazech finančního účetnictví, do značné míry nevyhovující. Manažerské rozhodování je ve své podstatě orientované nikoliv na analýzu druhu spotřebovaného nákladu, ale spíše na účel, k němuž byl náklad vynaložen. Zajímá nás například, zda byl určitý osobní náklad vynaložen přímo na výrobu daného produktu, nebo zda byl vynaložen na administrativu. Z tohoto pohledu členíme náklady na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

Do nákladů technologických patří typy nákladů bezprostředně vyvolaných „**technologii**“ dané činnosti, aktivity nebo operace. Nejjednodušším příkladem této skupiny může být spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul.

Do skupiny nákladů na obsluhu a řízení se řadí takové náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Jejich příkladem může být náklad na osvětlení tiskárny a plat mistra. (Král a kol, 2010, s. 72)



Obr. 2 Účelové členění nákladů (Král a kol., 2010, s. 72)

Pro rozhodovací proces je velmi často nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Podle tohoto pohledu můžeme náklady rozdělit na:

**Náklady jednicové** – jsou tou částí nákladů technologických, které nejenom souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu. (Popesko, 2009, s. 37)

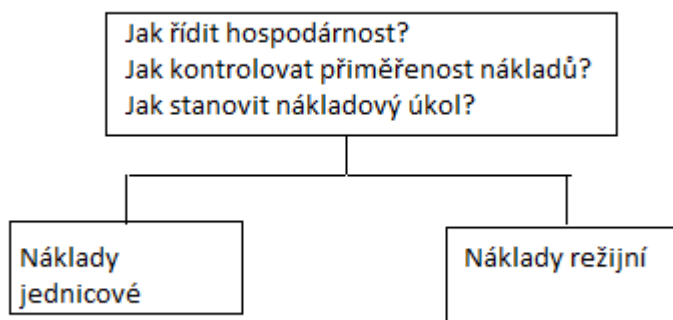
Král a kol. (2010, s. 73) dodává, že pro takové členění nákladů, základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je kalkulace.

Helmut (2005, s. 42) uvádí konkrétní případy tohoto typu nákladů:

- **Výrobní materiál** – suroviny, pomocné a provozní látky, nedokončené výrobky, atd.
- **Mzdové výrobní náklady** – jsou takové mzdové náklady, které vznikají bezprostředně výrobou produktů a existuje příčinný vztah mezi výrobou produktu a časem k tomu použitý.
- **Zvláštní jednicové náklady** – jedná se o mimořádné náklady konkrétně započitatelné jednomu určitému zboží. Příkladem může být licence nebo patent.

**Náklady režijní** – zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Tyto

náklady tedy není možné jednoduchým způsobem vztáhnout k jednotce výkonu. Právě tato nejednoznačnost mezi jejich spotřebou a účelem vynaložení je záležitostí, která komplikuje snahy manažerů o poznání struktury nákladů a jejich vztahů k výkonům.



Obr. 3 - Účelové členění nákladů. (Popesko, 2009, s. 35)

Vanderbeck (2013) udává, že existuje několik technik a teorií ohledně předvídání vývoje režijních nákladů do budoucnosti. Využívá se k tomu většinou několik matematických postupů pro sestavení modelu, předpovídající budoucích výsledků.

## 2.4 Kalkulační členění nákladů

Král a kol (2010, s. 76) uvádí, že nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit“ a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu nazýváme kalkulační členění nákladů.

Popesko a Papadaki (2016, s. 36) kalkulační členění nákladů představují jako klasifikaci nákladů, která se široce využívá v kalkulačním účetnictví. Jde podle nich o klasifikaci velmi podobnou účelovému členění nákladů a jeho dělení na jednicové a režijní náklady. Náklady, které jsou přiřazovány některému nákladovému objektu, lze rozčlenit do dvou kategorií a to na přímé náklady a nepřímé náklady.

Zásadním rozdílem mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů je skutečnost, že zatímco u účelového členění jsme vztahovali náklad k jednotce výkonu, v rámci kalkulačního členění se náklady vztahují k druhu výkonu, tedy k více jednicím.

### 2.4.1 Přímé náklady

Přímé náklady (direct costs) bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Do této skupiny se řadí téměř veškeré jednicové náklady. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Příkladem takového nákladu může být náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku nebo náklad na jeho reklamu. (Král, 2010, s. 77)

Popesko a Papadaki (2016, s. 37) uvádějí několik příkladů přímých nákladů:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků,
- odpisy jednoúčelového stroje,
- náklady na přípravu manuálu k produktu.

### 2.4.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady (indirect costs), které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu) je však zpravidla společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přičítají nepřímou pomocí zvolených veličit. (Král a kol, 2010, s. 77)

Popesko a Papadaki (2016, s. 37) píšou o nepřímých nákladech, že nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě ze dvou důvodů:

- Buď exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se tedy o režijní náklad.
- Nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, případně pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní

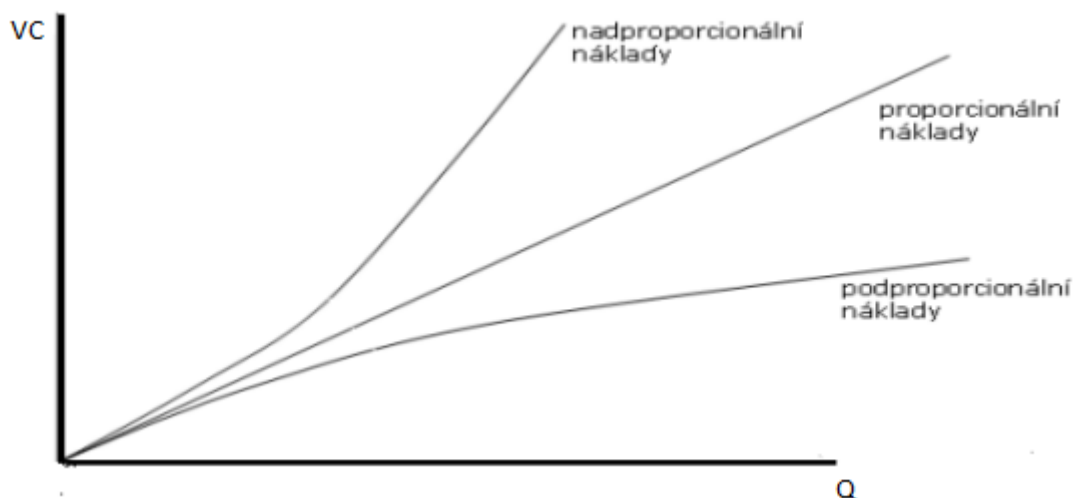
## 2.5 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

*Popesko a Papadaki (2016, s. 39) popisují tento typ nákladové klasifikace : „Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění bývá také považované za specifický nástroj manažerského účetnictví, protože na rozdíl od výše uvedených klasifikací, které byla zaměřeny v podstatě na minulé, již spotřebované náklady, je cílem členění ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů“.*

### 2.5.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se zvětšující výrobou většinou proporcionálně narůstají. Typickým příkladem jsou materiálové náklady, které přímo vstupují do výroby. Například dřevo u společnosti vyrábějící dřevěné židle. Čím více je v daném období vyrobeno židlí, tím více nákladová položka spotřeby dřeva naroste. (Atkinson, 2012, s. 88)

Hunčová (2007, s. 52) popisuje náklady variabilní jako náklady závislé na objemu prováděné produkce. Pokud rostou s množstvím výroby proporcionálně, tedy přímo úměrně množství produkce, podíl nákladů na jednotku produkce je v tom případě **konstantní (proporcionální)**. Pokud variabilní náklady rostou pomaleji než produkce, jsou označovány za **degresivní (podproporcionální)**. V opačném případě, pokud variabilní náklady rostou rychleji než produkce, jde o náklady **progresivní (progresivní)**.

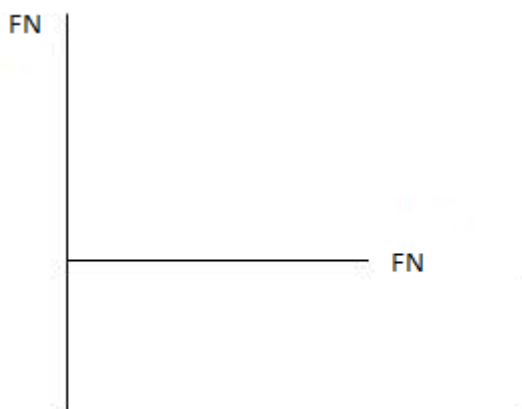


Obr. 4 Průběh variabilních nákladů (Král a kol, 2010, s. 80)

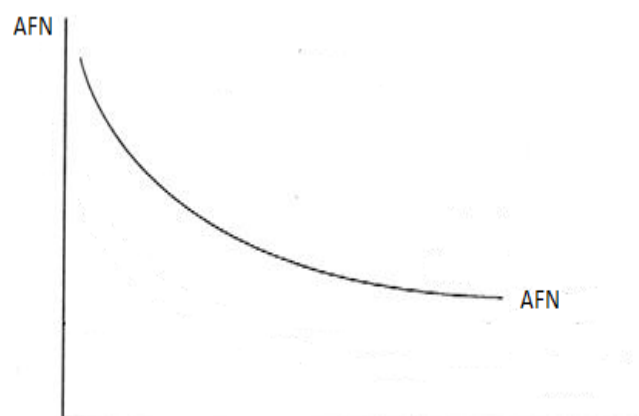


### 2.5.2 Fixní náklady

Fixní náklady (fixed costs) představují náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace, v průběhu určitého časového období. Příkladem fixních nákladů mohou být například odpisy budovy, leasing automobilů nebo mzdy manažerů podniku. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonu podniku snižují, tzv. **degrese fixních nákladů**. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)



Obr. 5 Vývoj celkových fixních nákladů ve vztahu k provedených výkonů



Obr. 6 Degrese fixních nákladů

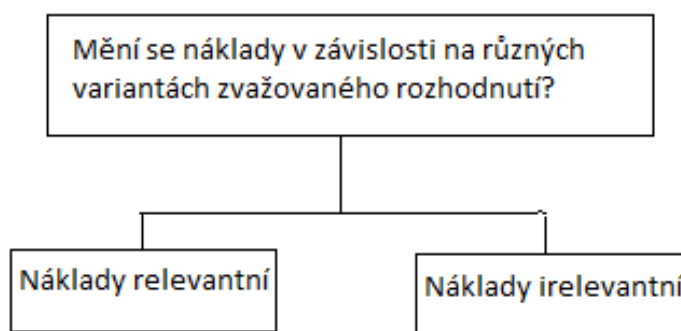
Landa a Polák (2008, s. 13) popisuje fixní náklady jako náklady, které zůstávají při změnách v objemu výkonů v absolutní a neměnné výši. Vzniká zejména v důsledku jednorázových vkladů potenciálních nebo ekonomicky nedělitelných zdrojů a je charakteristický určitou potenciální pohotovostí.

Popesko a Papadaki (2016, s. 39 - 40) poukazují na fakt, že klasifikace nákladových položek v podniku je v některých případech velmi obtížné rozdělit náklady čistě na variabilní nebo fixní složku. Důsledná klasifikace nákladů na čistě variabilní a fixní náklady je velmi často proveditelná pouze rozdělením agregovaných nákladových položek evidovaných v účetnictví na elementární položky. V praxi nastává situace, kdy část nákladových položek vykazuje smíšený charakter, tedy zahrnují fixní i variabilní složku. Příkladem může být spotřeba elektrické energie. Část spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít proporcionální charakter. Náklady tohoto typu, jež v sobě obsahují variabilní i fixní složku, se označují jako tzv. **semi-variabilní náklady**.

Další specifickou kategorií nákladů, které mají nestandardní chování ve vztahu k objemu výkonů, jsou tzv. **semi-fixní náklady**, též označované jako skokově fixní náklady. Jde o typ nákladů, který má v určitém rozsahu fixní charakter, avšak po dosažení určitého objemu produkce skokově rostou. V praxi může jít například o pronájem skladových prostor, nájem vozidel nebo odpisu strojů.

## 2.6 Relevantní a irelevantní náklady

Pro ostatní členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti, je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem srovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Rozčlenění nákladů podle odpovědi na tuto otázku vede obrázek níže. Odděluje **relevantní náklady**, tedy náklady důležitých z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit a **nákladů irelevantních**. To jsou takové náklady, které jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. (Král a kol., 2002, s. 75)



Obr. 7 Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí (Král a kol., 2002, s. 75)

Popesko (2009, s. 41) dodává, že zvláštní formou relevantních nákladů jsou pak tzv. **rozdílové náklady**. Tyto náklady představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů.

## 2.7 Utopené náklady

Popesko a Papadakis (2016, s. 49) uvádí, že další kategorií nákladů, která se uplatňuje v manažerském rozhodování, jsou tzv. utopené náklady (někdy také jako umrtvené náklady). Jde o pojem, který se používá pro vymezení další kategorie manažerských nákladů. Jedná se o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jedná se opět o určitou variantu irelevantních nákladů. Pro utopené náklady jsou charakteristické následující souvislosti:

- 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,
- je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.

Pro manažerské rozhodování je potřeba si uvědomit, že utopené náklady se mohou týkat daného rozhodnutí, měli bychom je ale při posuzování k danému rozhodnutí vyloučit, protože stejně jako irelevantní náklady mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu.

## 2.8 Oportunitní náklady

Král (2010, s. 80) definuje oportunitní náklady následujícím způsobem: „*V souvislosti s tzv. ekonomickým pojetím nákladů, je kvantifikace tzv. oportunitních nákladů založena na obecné úvaze, že konkrétní výdaj majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Využití kategorií oportunitních nákladů a výnosů v praxi je opět velice široké. Uplatňují se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti*“.

Popesko (2009, s. 42) uvádí, že tento typ nákladů nejsou v přesné výši účetnictvím evidovány a mají tedy charakter implicitních nákladů. Představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno.

## 2.9 Shrnutí kapitoly

Celá druhá kapitola byla o nákladech. Je z ní zřejmé, že podrobné pochopení a rozpracování nákladů je pro každý podnik velmi důležité. Podle své formy podnikání by každá firma měla co nejefektivnějším způsobem mít náklady pod kontrolou a účelně je řídit. Správné a efektivní řízení nákladů povede k jejich cílenému snižování, a tudíž k získávání vyššího zisku. K tomu může v první řadě pomoci právě takové nákladové členění, které nejvíce vyhovuje typologii podniku. Nezáleží, zda patří do výrobní, obchodní nebo skupiny podniků poskytující služby, důležité je si vybrat správný způsob členění nákladů, které jsou v této kapitole popsány.

### 3 NÁSTROJE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Jak bylo uvedeno v předešlé kapitole, klasifikace nákladů podle objemu prováděných výkonů je předpokladem pro odhad vývoje budoucích nákladů při různých úrovních aktivity podniku. Tento odhad budoucích nákladů ve vztahu k objemu umožňuje vytvářet varianty budoucího vývoje a pružně reagovat na změny podnikatelského procesu. Kvantifikace variabilních a fixních nákladů tvoří základ celé řady moderních metod řízení nákladů, například variantně sestavovaných podnikových plánů.

#### 3.1 Ukazatele ekonomického řízení podniku

##### 3.1.1 Rentabilita podniku

Nývltová a Marnič (2011, s. 166) k ukazateli rentability uvádí, že v podnikatelských aktivitách slouží k měření výdělečné schopnosti, neboli míří zhodnocení vynaložených prostředků ve formě aktiv, kapitálu či jiných peněžních hodnot. Ve firemní praxi se využívá několik druhů výpočtu pro rentabilitu aktiv, a těmi jsou:

- **Rentabilita aktiv (ROA)** – vyjadřuje návratnost vloženého kapitálu ve formě aktiv, nebo jinak řečeno výdělečnou činnost vloženého kapitálu. Používaným vzorce k výpočtu je

$$\text{ROA} = \text{EBIT} / \text{aktiva celkem} \quad (1)$$

- **Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)** – tento ukazatel vyjadřuje skutečnou míru zisku a míru zhodnocení vlastního kapitálu. Umožňuje srovnávat celkovou výkonnost vlastního kapitálu ve srovnání s výnosností celkového cizího kapitálu.

$$\text{ROE} = \text{EAT} / \text{vlastní kapitál} \quad (2)$$

- Knápková et al., (2013, s. 98) doplňuje ve své publikaci ještě **Rentabilitu tržeb (ROS)**. Pro výpočet se používá vzorec:

$$\text{ROS} = \text{EBT} / \text{Tržby} \quad (3)$$

kdy ale může být za EBT dosažen také zisk před zdaněním a úroky (EBIT). Tento ukazatel vyjadřuje ziskovou marži, která je důležitým ukazatelem pro hodnocení úspěšnosti vykonávajícího podnikatelského procesu.

### 3.1.2 Likvidita

Král a kol. (2010, s. 59) charakterizuje likviditu také jako krátkodobou solventnost. Vysvětluje, že likvidita naopak pomáhá vymezení schopnosti podniku dostát svým okamžitým závazkům.

Dle Knápkové (2013, s. 91) likvidita slouží k vyjádření schopnosti podniku hradit své závazky. Ukazatele likvidity v podstatě poměřují to, čím je možnost platit, s tím, co je nutno zaplatit. Podle toho, jakou míru jistoty požadujeme od tohoto měření, dosazujeme do čitatele majetkové složky s různou dobou likvidnosti neboli přeměnitelnosti na peníze.

- **Běžná likvidita** – ukazatel běžné likvidity udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé cizí zdroje podniku. Při výpočtu by měla být zvážena struktura zásob vzhledem k jejich prodejnosti. Všeobecně používaným vzorcem je

$$\text{Běžná likvidita} = \text{OA} / \text{KCZ} \quad (4)$$

- **Pohotová likvidita** - tento ukazatel by měl nabývat hodnot v rozmezí 1 – 1,5. Při poměru menším než 1 musí podnik spoléhat na případný prodej zásob. Vzorec pro výpočet pohotové likvidity:

$$\text{Pohotová likvidita} = (\text{Krátkodobé pohledávky} - \text{KCZ}) / \text{KCZ} \quad (5)$$

- **Okamžitá likvidita** – Tento ukazatel by měl nabývat hodnot v rozmezí 0,2 – 0,5. Vysoké hodnoty ukazatele svědčí o neefektivním využití finančních prostředků. Vzorec pro výpočet okamžitě (peněžní) likvidity je:

$$\text{Hotovostní likvidita} = \text{Krátkodobý finanční majetek} / \text{KCZ} \quad (6)$$

### 3.1.3 Čistý pracovní kapitál

Čistý pracovní kapitál představuje část oběžného majetku, která se v průběhu roku změní v peněžní prostředky a může být použita k zaplacení krátkodobých závazků z hlediska potřeby podniku. (Vochozka et al., 2012, s. 71)

Kubíčková a Jindřichovská (2015, s. 98) dodávají, že zbývající část oběžných aktiv poté slouží k mimořádným výdajům nebo k rozvoji společnosti, tudíž podnik disponuje s prostředky, které nejsou vázány na předem specifikovaný účel.

Reznáková a kolektiv (2010, s. 35) ve své publikaci zveřejňuje výpočet ČPK jako hodnotu oběžného majetku, který je financovaným dlouhodobým kapitálem a vypočítá se jako rozdíl oběžného majetku a krátkodobých cizích zdrojů:

$$\text{ČPK} = \text{Oběžná aktiva} - \text{KCZ} \quad (7)$$

### 3.2 Analýza bodu zvratu (Cost-Volume Profit Analysis)

Popesko a Papadaki (2016, s. 43) doplňují: „*Nejčastěji používaným nástrojem, kde se členění nákladů podle objemu prováděných výkonů uplatňuje, jsou tzv. rozhodovací úlohy na existující kapacitě. Takto jsou pojmenovány úlohy krátkodobého charakteru, které v podstatě podmiňují existenci fixních nákladů a jejichž obsahem je rozhodování o objemu, případně skladbě výkonů a o jejich dopadech na náklady a zisk společnosti. V anglosaské literatuře tyto úlohy označujeme jako Cost-Volume-Profít Analysis (CVP).*“

Analýza a výpočet bodu vratu slouží podle Deakina (2008, s. 109) k několika variantám výpočtu. Například hledání cílového objemu prodané produkce pro předem stanovený zisk. Nebo pomáhá k přiřazení jednotlivých variabilních nákladů k určitému druhu výkonu. Tento ukazatel lze být také představen jako manažerský nástroj pro podnikové řízení.

Martinovičová et al. (2014, s. 62) uvádí, že klasifikace nákladů podle jejich závislosti na změně objemu výkonů je předpokladem pro odhad vývoje budoucích nákladů při různých úrovních podnikové aktivity, z čehož vyplývá otázka – jako úroveň výkonů musí podnik zajistit, aby došlo k úhradě fixních a variabilních nákladů? Vztahy mezi těmito veličinami zachycuje obrázek níže.

Bod zvratu představuje minimální objem prodaných výrobků nebo vyšší minimálních tržeb v případě výroby vícero výrobků, kdy tržby z prodeje výrobků uhradí celkové fixní i variabilní náklady spojené s výrobou a prodejem těchto výrobků. Jde tedy o situaci, kdy firma realizuje nulový zisk.

Kalkulace bodu zvratu vychází z předpokladu, že variabilní náklady bezprostředně souvisí s prodanou jednotkou produkce. Jejich návratnost je zajištěna prodejem každé této jednotky. Oproti tomu byly fixní náklady vynaloženy, aby zabezpečily tvorbu a prodej výrobků, v konstantní výši a k jejich jednorázové změně dochází tzv. skokem. Numericky se dá bod zvratu stanovit následovně:

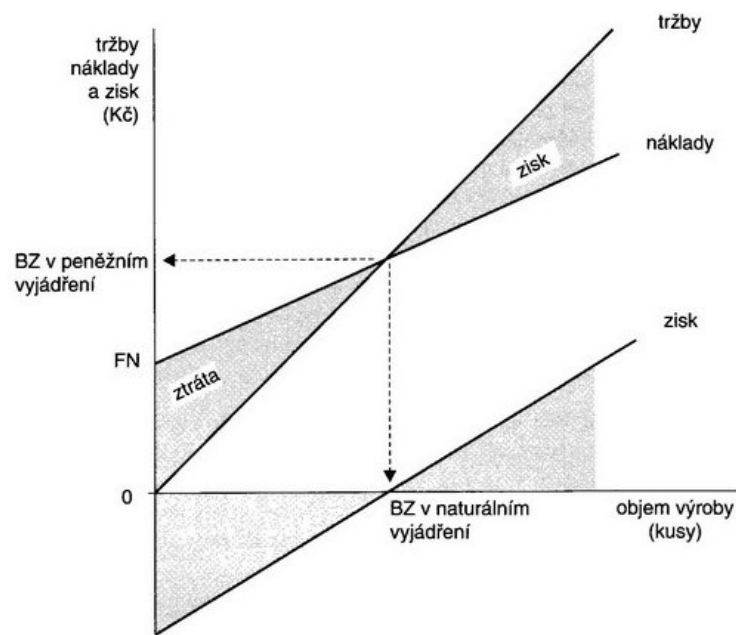
$$\text{Zisk} = 0 \Rightarrow T = N \quad (8)$$

$$P \times Q = FN + b \cdot Q$$

$$P \times Q - b \cdot Q = FN$$

$$Bz = FN / (p - b)$$

Kdy  $(p - b)$  označujeme jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku** nebo-li **marži**. (Strouhal, 2016, s. 88)



Obr. 8 Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce  
(Martinovičová et al., 2014, s. 63)

S bodem zvratu taky velmi úzce souvisí dvě velmi důležité veličiny:

- **Kritické využití výrobní kapacity** – Jedná se o minimální využití výrobní kapacity strojů v procentech, které jasně udává, na kolik procent minimálně musí být výrobní stroj využit, aby bylo dosaženo bodu zvratu.
- **Bezpečnostní koeficient** – Vyjadřuje, jak „daleko“ se současná hodnota tržeb pohybuje od úrovně bodu zvratu (Zámečník et al., 2007, s. 48 – 49)

### 3.2.1 Provozní páka

Analýza bodu zvratu má pro management podniku význam nejenom v oblasti stanovení objemu výkonů a s nimi souvisejících nákladů, ale také pro uvědomění si vztahů mezi podílem fixních a variabilních nákladů na straně jedné a tvořeným ziskem na straně druhé. Dopady změny podílu variabilních a fixních nákladů lze prezentovat na tzv. **efektu provozní páky**. Popesko a Papadaki (2016, s. 47) k této problematice dodávají: „*Pokud podnik své výrobky vyrábí s nízkou úrovní fixních nákladů a vysokou spotřebou variabilních nákladů, dosáhne bodu zvratu relativně při nízké úrovni objemu výroby. Na druhou stranu po*



*dosažení úrovně bodu zvratu, bude zisk růst výrazně pomaleji, než u podniku, který má mnohem vyšší úroveň nákladů fixních, ale nižší podíl nákladů variabilních“.*

### **3.2.2 Kritické využití výrobní kapacity**

Popesko a Papadaki (2017, s. 46) ve své publikaci o výrobní kapacita uvádí, že díky analýze bodu zvratu je vedle úrovně variabilních, fixních a celkových nákladů, úrovně tržeb a objemu výroby nutné sledovat ještě další faktor, který vztahy mezi těmito veličinami ovlivňuje. Tímto faktorem je maximální kapacita výkonů. V některých případech se může dokonce stát, že bod zvratu může ležet nad úrovní maximální kapacity instalovaných zařízení a jeho dosažení je tedy se stávající technologií nemožné. Pro vyjádření tohoto faktory se používá v praxi ukazatel, který se nazývá jako kritické využití výrobní kapacity a udává nám, jaký je podíl využití kapacity v bodu zvratu.

## **3.3 Nákladová funkce**

Nákladová funkce představuje důležitý nástroj tvorby manažerských rozhodnutí o produkční kapacitě podniku a použité technologii výroby. Nejde přitom jen o operativní řízení výroby, ale zejména při strategickém rozhodování o výstupech podniku je jejich role nezapustitelná. Nákladová funkce je nejjednodušší nákladový model, který zachytává vliv jednoho činitele, a to objemu výroby, přičemž nezávisle proměnnou je objem výroby a závisle proměnnou celkové náklady. Východiskem pro stanovení nákladové funkce je klasifikování nákladů podle jejich závislosti na změně objemu prováděných výkonů, přičemž v manažerské praxi se používá krátkodobá nákladová funkce a dlouhodobá nákladová funkce. (Martinovičová et al., 2014, s. 59)

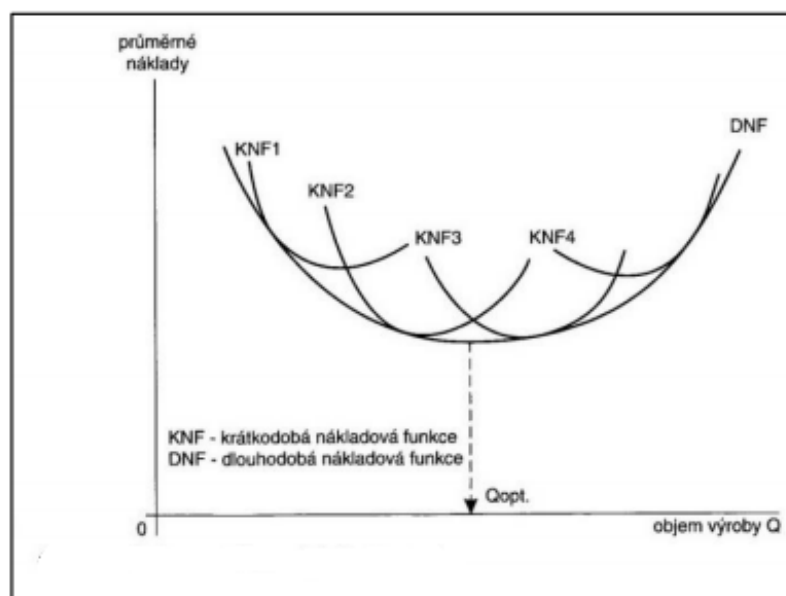
### **3.3.1 Krátkodobá nákladová funkce**

Synek (2011, s. 91) definuje: *„Krátkodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v krátkém období, tj. v období, ve kterém lze měnit pouze některé výrobní činitele (většinou množství vynakládané práce a spotřebovávaných surovin), zatímco ostatní měnit nelze (výrobní zařízení, stroje, budovy).“*

Krátkodobá nákladová funkce charakterizuje průběh celkových nákladů za krátké časové období v závislosti na objemu produkce. Je možné měnit pouze některé výrobní činitele (množství práce, spotřebu surovin), přičemž ostatní faktory změnit nelze (výrobní zařízení, stroje, budovy). (Martinovičová et al., 2014, s. 59)

### 3.3.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Martinovičová (2014, s. 59) se k dlouhodobé nákladové funkci vyjadřuje: „Dlouhodobá nákladová funkce se skládá z částí krátkodobých nákladových funkcí, přičemž má vliv na optimální velikost výroby, počet podniků na trhu. Pro dlouhodobou nákladovou funkci je klasický tvar U této křivky. Nákladová funkce v dlouhém časovém období pracuje pouze s proměnlivými náklady. Tento fakt vychází z vlastností nákladů členěných vzhledem k objemu výroby“. (Martinovičová et al., 2014, s 59)



Obr. 9 Vývoj dlouhodobé nákladové funkce (Synek, 2011, s. 92)

### 3.3.3 Metody stanovení nákladové funkce

Martinovičová (2014, s. 60) píše, že pokud známe výši fixních nákladů a variabilních nákladů, můžeme sestavit nákladovou funkci a je tedy možné vypočítat celkové náklady za dané období pro jakýkoliv počet jednotek produkce za toto období. Pokud se celkové náklady vzhledem k objemu výroby vyvíjejí v podstatě lineárně, je možné parametry nákladových funkcí stanovit pomocí matematických metod či grafických metod.

- **Metoda dvou období**
  - Nejprve se vyloučí vliv extrémního období

- Vychází se z údajů o nákladech a o objemech výroby dvou období s největším a nejmenším objemem výroby
- Údaje se dosadí do dvou lineárních nákladových rovnic, jejich řešením se vypočtou konstanta FN a VN lineární nákladové funkce
- **Metoda průměrů**, vyžaduje alespoň údaje za čtyři období
  - vstupní údaje se seřadí od největšího objemu výroby k nejmenšímu
  - soubor vstupních údajů se rozdělí na dvě skupiny a pro každou skupinu se vypočítá průměrný objem výroby za jedno období a průměrné náklady za jedno období
  - vypočtené průměrné hodnoty se dosadí v obou případech do lineární nákladové rovnice a řešením soustavy takto získaných dvou lineárních rovnic o dvou neznámých se zjistí konstanta VN a regresní člen VN lineární nákladové funkce.
- **Klasifikační analýza**
  - Principem této metody je rozčlenění nákladových položek do variabilní a fixní skupiny nákladů.
  - Při třídění se využívá toho, že jednicové náklady se zpravidla v plném rozsahu zařadí do nákladů variabilních, správně řežie do nákladů fixních, ostatní režijní náklady však musíme rozdělit na část fixní a část variabilní.
- **Metoda regresní a korelační analýzy**
  - Tato metoda je pro stanovení nákladových funkcí nejspolehlivější. Umožňuje stanovit i nelineární nákladové funkce, které jsou vhodné pro případný nadproporcionální nebo podproporcionální vývoj nákladů, a to v těch případech, kde průběh nákladů již nelze spolehlivě vyjádřit lineární funkcí.
  - Metoda umožňuje také stanovit spolehlivost zjištěných funkcí pomocí měř korelace a provádět předběžné odhady chyb zjišťovaných hodnot pomocí tzv. mezí spolehlivosti
- **Grafická metoda**
  - Nákladovou funkci lze odvodit z tzv. bodového diagramu. Na osu x se nanášejí objemy výroby, na osu y náklady. Pohybují-li se body těsně kolem přímky nebo křivky, kterou přibližně zakreslíme, tak

aby byly od ní všechny body co nejméně vzdáleny, pak existuje závislost nákladů na objemu výroby.

- Odhad fixních nákladů provedeme podle průsečíku zakreslené čáry s osou  $y$ . (Synek, 2011, s. 94 – 97)

### 3.4 Kalkulace

Král (2010, s. 124) píše, že v nejobecnějším smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést. **Metodou** se rozumí způsob stanovení předpokládané výše, resp. následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny ke konkrétnímu finálnímu výkonu, která je závislá

- Na vymezení předmětu kalkulace,
- Na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- Na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Strouhal (2016, s. 90) popisuje předmět kalkulace jako dílčí a finální výkony, které firma vyrábí nebo poskytuje zákazníkovi. Je určen kalkulační jednici a kalkulovaným množstvím. Za kalkulační jednici se považuje konkrétní jednotka výkonu vymezená měrnou jednotou, časem, druhem, jakostí či jiným způsobem, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

Doyle (2002, s. 18) k tématu kalkulace uvádí svůj postřeh a to takový, že v době zavádění automatizace se manažeři spoléhají na chybná čísla. Podle výzkumu je zřejmé, že po zavedení automatizace dochází k tomu, že kalkulační systém selhává. Příčinnou je, že nová zařízení vyžadují méně přímé lidské práce, ale naopak klade nároky na programové vybavení a technickou přípravu výroby.

#### 3.4.1 Nákladová alokace

Popesko a Papadaki (2016, s. 60) k nákladové alokaci uvádí: „*Přiřazování nákladů objektu alokace (výkonu) je jedním z ústředních problémů, které se v rámci nákladových kalkulací řeší. Přiřazování nákladů objektu alokace obecně označujeme jako nákladovou alokaci. Nákladová alokace je součástí obecného přiřazování nákladů nákladovému objektu. Náklady, které jsou definovanému objektu přiřazovány, se klasifikují podle kalkulačního členění nákladů*“.

Crosson (2013, s. 55) se k alokaci nákladů vyjadřuje jako k procesu přiřazování sbírky nepřímých nákladů přímo konkrétnímu nákladovému objektu. Tedy k výrobku, službě, oddělení nebo k aktivitě. K tomu se používá tzv. nosič nákladů.

**Přímé náklady** lze v rámci přiřazování nákladů přiřadit přímo, protože mezi nákladovou položkou a objektem alokace existuje přímá vazba.

**Nepřímé náklady** nelze k objektu přiřadit přímo, protože jsou vynakládány společně pro více nákladových objektů. Pokud tedy chceme přiřadit nákladovému objektu tento typ nákladů, musíme použít určitý přepočít, který nám pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu. Pro tento typ přiřazení s použitím zprostředkující veličiny používáme pojem **nákladová alokace**. (Král a kol., 2010, s. 130)

Nákladová alokace je tedy proces přiřazování nákladů v případě, že neexistuje přímý exkluzivní vztah mezi nákladem a výkonem. Při nákladové alokaci používáme určitou zprostředkující veličinu, jejíž pomocí přiřazujeme nepřímé náklady objektu alokace. Tato veličina bývá nejčastěji označována termínem **rozvrhová základna**. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 62)

### **Alokační fáze**

Jednou z cest, umožňující zpřesnění pohledu na příčinu a ovlivnitelnost výrobních nákladů, vychází z analýzy tzv. alokačních fází. Alokační fáze se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem. Zpravidla se v této souvislosti hovoří o třech alokačních fázích. (Král a kol., 2010, s. 133)

- Cílem první fáze je přiřazení přímých nákladů k objektu alokace, který vyvolal jejich vznik. U jednicových nákladů se může jednat přímo o finální výrobek.
- Cílem druhé fáze je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je pak zprostředkující veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady.
- Cílem třetí fáze alokace je pak co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu. V této fázi jde tedy o přiřazení nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady

přiřazeny ve druhé fázi, přímo konkrétnímu výkonu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 62)

### Principy alokace

Popesko a Papadaki, 2016, s. 63) uvádí: „*S volbou rozvrhové základny souvisí také volba alokačního principu, který bude volbou rozvrhové základny aplikován. V zásadě rozlišujeme tři základní alokační principy, jež do určité míry vystihují cíle alokace nákladů. Jedná se o princip příčinné souvislosti, princip únosnosti a princip průměrování*“.

**Princip příčinné souvislosti** vychází z úvahy, že každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal. Teprve když zajištění principu příčinné souvislosti není možné nebo účelné, přicházejí v úvahu další dva principy.

**Princip únosnosti nákladů** se uplatňuje zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Lze jej však uplatnit i v postupech, které motivačně orientují manažery na zlepšené využití kapacity. Tento princip odpovídá na dotaz, jakou výši nákladů je schopen „unést“ v prodejní ceně.

Také **princip průměrování** je principem, který by se měl aplikovat až v případech, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Primárně se orientuje na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“

### 3.4.2 Základní typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových kalkulací vyjdeme ze dvou základních charakteristik. První z nich je otázka, zda nákladová kalkulace má kalkulovat všechny podnikové náklady, nebo jen jejich části. V této rovině rozlišujeme:

- **absorpční kalkulace** – kalkulace úplných nákladů. Zahrnují v sobě veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky;
- **neabsorpční kalkulace** – kalkulace neúplných nákladů. Kalkulují jen část podnikových nákladů a ostatní náklady nezapočítávají. (Popesko, 2009, s. 60)

#### Absorpční kalkulace

- **Přirážková kalkulace** – tato kalkulace se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků, a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Náklady se rozdělí do dvou skupin, a to na náklady přímé a re-

žijní. Přímé náklady vypočítáváme přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se zjišťují pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Tato přírážka je stanovena buď procentem, nebo sazbou. (Synek a kol., 2011, s. 108)

- **Kalkulace podle aktivit (ABC)** – je to relativně nová metoda, která se objevila na začátku osmdesátých let. Tento typ kalkulace se snaží aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které organizace provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům. Pozitivem, které ABC kalkule přináší, je vyšší přesnost kalkule jako takové. (Popesko, 2009, s. 61)

K této problematice se také vyjadřuje ve své publikaci Drury (2015, s. 259) tím, že poukazuje na rozdíly mezi tradičními systémy přiřazování nákladů a u ABC. Tradiční kalkule pro přiřazení režijních nákladů k danému výkonu využívají rozvrhové základny s malými čísly, kdežto u ABC kalkule k přiřazování slouží o dost větší číselné centrum pro přiřazování režijních nákladů k danému výkonu.

### Neabsorpční kalkule

- **Kalkule variabilních nákladů** – někdy označována také jako metoda krycího příspěvku. Oddělené sledování variabilních a fixních nákladů významně rozšiřuje možnosti využití tohoto typu kalkule pro řízení hospodárnosti. Řízení variabilních nákladů je založena na stanovení jednotkových nákladů výkonu a na snaze o jejich optimalizaci a snaze o eliminaci odchylek v rámci jednotkových nákladů. Oddělené sledování fixních a variabilních nákladů zpravidla souvisí se sledováním nákladů v krátkém období. (Popesko, 2009, s. 61, 91)

### 3.4.3 Speciální typy nákladových kalkule

#### Kalkule dělením

- **Prostá kalkule dělením** - Náklady na kalkulační jednici se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů za období počtem kalkulačních jednic vyrobených v období. Nejčastěji se tento typ kalkule

využívá v hromadné výrobě, ve strojírenství jen při omezeném výrobním sortimentu.

- **Kalkulace dělením s poměrovými čísly** - Těto kalkulace se využívá zejména při výrobě výrobků lišících se velikostí, tvarem, hmotností nebo jinou vlastností, u nichž by zjišťování výrobních nákladů bylo obtížné. **Poměrová čísla** zvolíme podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, popř. více ukazatelů. (Synek a kol., 2011, s. 107)

### **Kalkulace sdružených výkonů**

Další ze specifických kalkulačních metod je skupina kalkulací sdružených výkonů. O sdružených výkonech hovoříme tehdy, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků a jejichž výroba ani nemusí být žádoucí.

- **Rozčítací kalkulace** – používá se v případě, kdy mají všechny výrobky stejnou prodejní hodnotu, a tudíž jsou všechny výrobky považovány za výrobky hlavní
- **Odečítací kalkulace** – Využívá se v případě, že některé z výrobků mají nižší prodejní hodnotu nebo nejsou z hlediska rozhodování významné. (Popesko, 2009, s. 64)

## **3.5 Shrnutí kapitoly**

Třetí a poslední kapitola teoretické části shrnuje nejzákladnější nástroje manažerského účetnictví, které slouží pro efektivnější chod podniků. Jsou zde zařazeny nástroje jako analýza bodu zvratu využívající se zejména za účelem výpočtu objemu výroby, kterého je potřeba dosáhnout aby firma nebyla ztrátová. Dále nákladová funkce, která mimo jiné slouží také k predikci nákladů do budoucna. Kalkulace sloužící k přiřazování nákladů k objektům výkonů a rozpočetnictví. Veškeré tyto nástroje jsou velmi důležité pro efektivní chod společnosti a pomáhají také manažerům ke správnému a efektivnímu řízení za účelem dosahování podnikových krátkodobých, či dlouhodobých cílů.



## **PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU

### 4.1 Základní údaje

Vybraná firma, na kterou je tato práce zaměřena, je vinařská společnost. Výrobní portfolio tohoto vinařství je velmi rozsáhlé, jak je v této práci popsáno v dalších podkapitolách. Samotné kořeny vinařství sahají do 30. let minulého století. Malovinaření otce Františka se postupně rozrůstalo, ale až do roku 1999 vyrábělo pouze vína sudová. Toto změnil až Františkov vnuk, který navázal na tradice s novými ambicemi. Začal se orientovat na lahvová vína, jakostní a přívlastková. Nadcházejícímu růstu a zdokonalování se předcházela postupná výsadba nových moderních vinic situovaných do vynikajících poloh z hlediska kvality půdy a přívláskového prostředí. Toto vinařství se nachází v malém městečku Dubňany na jižní Moravě hned vedle Hodonína. Rodinné vinice starší patnácti let jsou osázeny klasickými odrůdami, zatímco nové vinice situované do mikroklimaticky vynikajících poloh jsou zaměřeny na produkci špičkových vín, ekologicky šetrně vyráběných. Pro toto vinařství je nejdůležitější kvalita materiálu, protože podle pana majitele nelze vyrobit kvalitní výrobek z nekvalitního materiálu. Tato moudrost se jistě neorientuje pouze na zemědělství, ale i na průmyslové a další podniky. Proto využívá agrotechniku a celoroční ošetřování vinic podřizují tomu, aby docílili vysoké kvality hroznů jako základního předpokladu výroby kvalitních predikátních vín. Přesto však se z těchto hroznů vyrábí víno cestou přátelskou vůči životnímu prostředí s důrazem na minimalizaci až vyloučení použití syntetických hnojiv a pesticidů. Tedy respektování viniční biocenózy a maximálního využití biologické ochrany. Pečlivou kontrolou všech vstupů do výroby, náročný výrobní proces s akcentem na přírodní charakteristiku finálního vína v kombinaci s řízenou fermentací zajišťuje vinařství svěží reduktivní vína s příjemným odrůdově charakteristickým ovocným buketem. Po několika letech zrání jsou tato vína nabízena v široké nabídce produktů.

Po postupném nárůstu vinařských ploch a zvětšování svého „jména“ mezi vinaři, došlo k nárůstu tržeb a potřeba zaměstnávat více pracovní síly. Proto se toto rodinné vinařství po několika dekádách stalo v roce 2010 právnickou osobou ve formě společnost s ručením omezením.

Po tomto roce došlo ještě k většímu rozšiřování. Kupování nových pozemků s vysokou kvalitou půdy a výsadbou nových vinařských odrůd. Byly postaveny 3 nové vinné sklepy sloužící pro skladování vyrobených vín, s možností degustace vín a ubytováním v krásném a čistém prostředí.

## 4.2 Organizační struktura

Obrázek níže představuje současnou organizační strukturu vybrané vinařské firmy. Jak již bylo řečeno, v roce 2010 se vinařství stalo společností s ručením omezením a rodinné vinařství se změnilo v podnik. Na základě zvyšujících se potřeb nových výsadeb vinic, kupování nových majetků a staveb nemovitostí, byla nutnost zaměstnávat více pracovní síly a s tím potřeba vytvoření organizační struktury podniku a jasné rozdělení pravomocí a úkolů, pro efektivní řízení společnosti.



Obr. 10 Organizační struktura společnosti. (vlastní zpracování)

Jak lze vidět, vinařský podnik zaujímá typické schéma organizační struktury využívané právě společnostmi s ručením omezením. Počtem zaměstnanců společnost patří mezi ty menší, jak lze vidět na obr. 10. Nejvyšším orgánem je jednatel, který je současně majitelem a zakladatelem podniku. Funguje zde tzv. decentralizační metoda organizační struktury, tedy struktury, kdy manažerské a rozhodovací pravomoce jsou předávány na nižší úroveň managementu. Největší podíl práce odvádí provozní vedoucí, jeho úkolem je plánování směn zaměstnanců a jejich kontrolování při výkonu práce. Dále správná organizace práce a nutnost vypracovávání přehledu odvedených úkolů na jednotlivých vinicích. Proto velmi úzce spolupracuje se samotným majitelem firmy a probíhá mezi nimi velmi častá a blízká komunikace. Úkolem obchodního zástupce je vyřizování objednávek a veškerá komunikace se zákazníky. Dále prezentace výrobků při různých společenských akcích a vyhledávání nových potenciálních odběratelů. Hlavní činností ekonoma je vedení účetnictví, vypracovávání statistických ukazatelů a zastupování obchodního zástupce při jeho nedostupnosti. Zejména je to spravování internetových stránek a elektronický marketing.

### 4.3 Personální struktura

Vybrané vinařství koncem loňského roku evidovalo ve svých stavech 29 zaměstnanců. Snaží se zaměstnávat kvalifikované a odborné pracovníky. Ve velké míře těmito zaměstnanci jsou rodinní příslušníci a příbuzní. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že zde hovoříme o vinařské firmě, je jasné že největší potřeba pracovní síly je ve druhé půlce kalendářního roku, kdy probíhá veškerá alchymie potřebná pro výrobu vinného moku. V tuto dobu se zaměstnává pracovní síla, která je spojena s vinařstvím dohodou o pracovní činnosti nebo dohodou o provedení práce. Avšak po dobu celého roku je potřeba vykonávat náročné fyzické práce, a proto i několik dělníků vykonává svoji práci na hlavní pracovní poměr.

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| Rok               | 2013 | 2014 | 2015 |
|-------------------|------|------|------|
| Počet zaměstnanců | 19   | 23   | 29   |

Jak je z tabulky zřejmé, každým rokem byla nutnost zaměstnávat více pracovní síly. Důvodem byla hlavně výsadba nových vinic a tím spojená narůstající produkce vína.

Společnost ve své struktuře zaměstnanců eviduje i pracovníky, jejichž náplní není práce ve vinicích, či při různých operacích s vínem. Patří sem 4 pracovníce, které prodávají ve vinařském obchodě, dále administrativní pracovníci a management.

### 4.4 Produktové portfolio

Vybrané vinařství má k dispozici velmi širokou nabídku vín. Tato vína se liší podle odrůdy, druhu, jakosti a dalších parametrů, na které je kladen důraz v následujících kapitolách. Zde jsou rozděleny odrůdy vín podle jejich barvy a krátké seznámení se s jejich vlastnostmi a historií.

#### 4.4.1 Bílá vína

- **Čerzecké kořenité** – jedná se o velmi vzácnou odrůdu, která se v České Republice téměř neprodává a popularita této odrůdy v naší zemi je velmi nízká. Jedná se o maďarskou odrůdu, která má velmi dominantní své elegantní aroma plného vína.
- **Hedvábné zelené** – jde o Evropskou odrůdu stolního typu, která pochází z Itálie. Z jakých rodičů byla tato odrůda vyšlechtěna, není známo. Hrozny jsou střední velikosti zelené barvy.

- **Chardonnay** – je to spontánní kříženec odrůd Pinot a Gouais blanc. Pochází z francouzského vinařského regionu Burgundsko.
- **Kerner** – středně pozdní až pozdní odrůda. Vyšlechtěna v Německu křížením Trollínské a Ryzlinku rýnského.
- **Muškat Ottonel** – raná odrůda, o které se chybně uvádělo, že pochází ze skupiny severoafrických odrůd. Je též vyšlechtěna z neznámých rodičů. Byla poprvé uvedena na trh ve Francii roku 1852.
- **Neuburské** – vznikla pravděpodobně nahodilým křížením odrůd veltlínského zeleného a sylvánského zeleného. V německy mluvících zemích je známa také jako Neuburger.
- **Orion** – Orion je středně pozdní odrůda révy, určená k výrobě bílých vín, které byli vyšlechtěny v Německu křížením odrůd Optima a Villard blanc.
- **Rulandské bílé** – neboli mezinárodně používaný výraz Pinot Blanc. Jde o odrůdu pocházející z oblasti Burgundska.
- **Rulandské šedé** – též používaný název Pinot Gris. Pochází též z oblasti Burgundska a vznikla mutací odrůdy Rulandského modrého.
- **Rivaner** – jde vlastně o odrůdu Müller Thurgau, tedy švýcarskou odrůdu, vzniklá křížením ryzlinku rýnského a Madlenky. V nabídce je tato odrůda používaná pod názvem Rivaner právě z důvodu nevědomosti druhého názvu jinak velmi známé vinné odrůdy.
- **Ryzlink rýnský** – starobylá a velmi ceněná odrůda. Předpokládá se, že pochází z území dnešního Německa, konkrétně z údolí řeky Rýn.
- **Ryzlink vlašský** – kromě názvu „ryzlink“ nemá nic společného s ryzlinkem rýnským. Jeho původ je totiž neznámý.
- **Sauvignon** – starobylá francouzská odrůda, pocházející s Bordeaux. Vznikla spontánním křížením odrůd Chenin Blanc a Tramín.
- **Tramín bílý** – podle nejnovějších výzkumů byla tato velmi známá vinná odrůda stvořena křížením dvěma velmi starými odrůdami, které již dnes patrně neexistují. Původem je patrně Itálie
- **Tramín červený**- jde o červené hrozny, sloužící k výrobě bílého vína. Původ této odrůdy je též nejasný a ztrácí se v dávné minulosti.
- **Veltlínské zelené** – odrůda pocházející z Rakouska z oblasti Manhartsberg. Vznikla samovolným křížením Tramínu a Georgenu.

- **Vesna** – je to nová bílá odrůda se zvýšenou odolností proti houbovým chorobám. Vznikla křížením odrůd Rakiše a Merlanu. Do státní odrůdové knihy byla zapsaná v r. 2012

#### 4.4.2 Růžová vína

Růžová vína jsou většinou vína suchá vyráběné z hroznů modrých odrůd. Vyrábí se stejným postupem jako vína červená, ale po namletí hroznů se po krátké době odděluje mošt od hroznových slupek z důvodu omezení vyluhování barviva.

Vybrané vinařství v současné době prodává 2 druhy růžových vín:

- **Cabernet Cortis** – je to raná odrůda určená k výrobě převážně červených vín. Byla vyšlechtěna v Německu křížením odrůd Cabernet Sauvignon a Solaris.
- **Merlot** – jde o velmi oblíbenou, středně pozdní až pozdní moštovou odrůdu. Pochází z Francouzského Bordeaux, kde vznikla křížením odrůd Magdeleine Noire des Charantes a Cabernet Franc.

#### 4.4.3 Červená vína

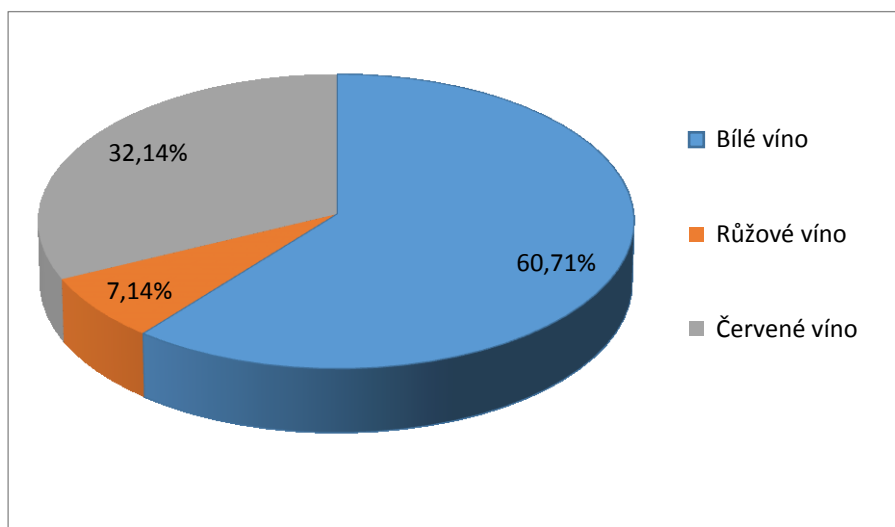
Je nutno podotknout, že poptávka po červeném vínu je v dnešní době obecně velmi nízká a výrobci vín jsou nuceni vyrábět převážně vína bílá. Avšak postupem času, kdy se stále více dostává do podvědomí vliv červeného vína na zdraví člověka, se přece jenom poměr prodávaných vín začíná měnit a procento prodávaných modrých odrůd za poslední 3 roky stoupl téměř o 50 %. Této skutečnosti dopomáhají fakta vyššího zastoupení látky Resveratrol obsažené u červených vín. Jde o přírodní antioxidant, má prokazatelný pozitivní vliv k vytváření červených krvinek v těle a přisuzují se jí léčivé účinky na řadu onemocnění. I proto vybrané vinařství má velmi širokou nabídku červených vín.

- **Cabernet Cortis** – tato odrůda je již blíže popsána u vín růžových. Rozdílem je jen skutečnost delší doby vyluhování slupek, aby vinný mošt získal co nejsilnější barvu modrých hroznů.
- **Cabernet Moravia** – jde o odrůdu, která byla vyšlechtěna v České Republice křížením odrůd Zweigeltrebe a Cabernet Franc
- **Cabernet Sauvignon** – tato odrůda je velmi tradiční a oblíbenou. Řadí se mezi čtyři nejoblíbenější vína na světě díky své vůni a chuti. Pochází z Francouzského Bordeaux, kde byla vyšlechtěna křížením odrůd Cabernet Franc a Sauvignon Blanc.

- **Dornfelder** – jedná se o mladou, středně ranou modrou odrůdu. Pochází z Německa a vznikla křížením odrůd Helfensteiner a Heroldrebe.
- **Frankovka** – taktéž jedna z nejpopulárnějších odrůd. Byla vyšlechtěna křížením ještě neznámých odrůd.
- **Modrý Portugal** – i když taktéž patří mezi nejoblíbenější červená vína v České Republice i v Evropě, tak její původ je taktéž neznámý
- **Nitranka** – tato odrůda byla vyšlechtěna na Slovensku křížením odrůd Castets a Abouriou noir.
- **Rulandské modré** – neboli mezinárodně používaný název Pinot Noir. Jde o starobylou odrůdu a pochází pravděpodobně z oblasti Burgundska. Jedna z největších zajímavostí této odrůdy je skutečnost, že patří mezi tři odrůdy povolených k výrobě francouzských klasických šumivých vín v oblasti Champagne.
- **Saint Laurent** – Sain Laurent je mezinárodně používaný název pro Svatovavřinecké. Vznikla taktéž ve Francii spontánním křížením odrůdy Pinot Noir s dosud neznámou odrůdou.

#### 4.4.4 Krátké shrnutí výrobního portfolia

Po předcházející podkapitole této diplomové práce lze vidět, že vybrané vinařství má opravdu velmi širokou nabídku vín. Je zde i skutečnost, že některé odrůdy jsou prodávány ve více typech. Tím je myšleno jiný ročník výroby, obsah cukru nebo jiné skutečnosti. Výšečový graf níže reprezentuje procentuální obsazení nabízených vín, lišící se svou barvou.



Obr. 11 Procentuální zastoupení jednotlivých vín ve vybraném vinařství (vlastní zpracování)

Jak lze z předcházejícího obrázku vidět, vybrané vinařství ve svém výrobním portfoliu má největší zastoupení u vín bílých, jak je tomu u vinařů obecným pravidlem. Avšak 32% podíl vín červených v celkovém zastoupení je již v současné době výjimečným faktem. Podle majitele naší společnosti u jeho největší konkurence se procentuální podíl červených vín nachází v intervalu mezi 10 – 20 % celkového zastoupení.

## 4.5 Výrobní proces firmy

Tato část diplomové práce je zaměřena na výrobní proces firmy. Níže jsou popsány jednotlivé kroky výroby a to od samotné sklizně až po lahvování. Tento výrobní proces je u výroby všech typů produktů téměř stejný, proto se budeme na vyrobené víno dívat jako na homogenní produkt.

### 4.5.1 Výroba vína

Ještě před tím, než se ponoříme do celkového nákladového řízení a řízení zisku, je potřeba si říct několik zásadních informací týkajících se samostatné výroby vína. Důležité je si uvědomit jakými všemi potřebnými kroky musí hrozny projít, aby na jejím konci byla láhev dobrého a zdravého vína. Navíc stroje, které se podílejí na výrobě vína, jsou drahou záležitostí a jejich opotřebovávání by se mělo do ceny finálního produktu promítnout. Jak ale je v dalších kapitolách práce popsáno, k přímému přiřazování nákladů ke konečnému produktu se ve firmě neprovádí.

#### Bílé víno

- krok: sběr hroznových bobulí ve vinici - sklizeň probíhá ručně a hrozny jsou vkládány do nerezových van.
- 2. Krok: vložení hroznů do mlýnkoodzrňovače - zde dochází k odstopkování, tedy oddělení bobulí od střípin.





Obr. 12 mlýnkoodzrňovač

- 3. Krok: doprava hroznů do rmutového čerpadla - v tomto kroku při nízkých otáčkách dochází k dopravě jemně pomačkaného rmutu přímo do lisu.



Obr. 13 rmutové čerpadlo

- 4. Krok: Použití pneumatického lisu - lisování probíhá velmi pomalu, aby měl vinný mošt dostatek času odtéct. Tlak se zvyšuje až při závěru lisování



Obr. 14 pneumatický lis

- 5. Krok: Odkalování moštu - dochází k odstranění dužiny, peciček, slupek, pudy a reziduí. Předchází se tak nežádoucím účinkům při kvašení



Obr. 15 deskový filtr

- 6. Krok: Sedimentování v odkalovací nádobě - odkalení by bylo nemyslitelné bez chlazení, a proto se pomocí speciální chladicí jednotky mošt ochlazuje na 10 stupňů Celsia.



Obr. 16 odkalovací nádoba

- 7. Krok: Stáčení moštu do kvasné nádoby - probíhá co nejdříve, aby se předešlo různým senzoričkým změnám, jako je oxidace, případně vznik těkavých kyselin.



Obr. 17 kvasný tank

- 8. Krok: Zahřívání moštu - aby se kvasný proces rozběhl ihned po odkalení. Při teplotě v rozmezí 16 - 18 stupňů celsia nedochází téměř k žádným ztrátám aromatických látek.
- 9. Krok: Ukončení řízeného kvašení - po třech týdnech se posoudí, zda je obsah alkoholu, zbytkového cukru a kyselin ve společné harmonizaci.
- 10. Krok: Filtrace pomocí cross-flow filtru a mikrofiltru - dochází k separaci pevných částic od kapaliny. Nejefektivnější filtr na trhu pro odstranění kalných částí kapaliny.



Obr. 18 cross-flow filtr

- 11. Krok: Stáčení vína - pokud je mladé víno chuťově vyvážené a odpovídá předem stanoveným požadavkům, okamžitě se stáčí, aby bylo zachováno jeho primární aroma.
- 12. Krok: Školení vína - po ukončení kvašení a posledních filtrací se mladé víno stáčí do nerezových tanků a dále se filtrují. Bílá vína se nechávají dozrát v prostorách s teplotou 9 - 12 stupňů celsia a vzdušnou vlhkostí 70 - 80 %.



Obr. 19 nerezové tanky

- 13. Krok: Lahvování vína - dochází k lahvování vína pomocí lahvovačky a zátkovačky.



Obr. 20 lahvovačka



Obr. 21 zátkovačka

- 14. Krok: Lepení etikety - jako poslední krok pro finální výrobek je polepení láhve etiketou vybraného vinařství

### Červené víno

Typologie výroby u červených vín je velmi podobná, jako je tomu u vín bílých. Avšak u výroby červeného vína dochází k delšímu kvašení než u vín bílých a používá se navíc tzv. vinifikátor.

- 1. – 3. Krok je stejný, jako u výroby bílého vína
- 4. Krok: Vinifikace - po dopravení červeného rmutu do vinifikátoru se nejdříve



Obr. 22 Vinifikátor

směs ohřeje na cca 25 stupňů Celsia, neboť rychlé nastartování kvasného procesu je i u červeného vína velmi důležité. Následně dochází k doslazování rmutu, u červeného vína jde o obvyklý postup, protože modré odrůdy v našich zeměpisných šířkách dosahují přívlastkových hodnot jen ve velmi vzácných případech. Zahřátý červený rmut se na rozdíl od bílého nechladí, ale naopak se stále zahřívá až na 35 stupňů celsia. Při této teploty dochází k vyluhování červeného barviva a tříslovin ze slupek hroznů. Pomocí rmutového čerpadla a pneumatického pístu dochází po každých 2 hodinách k potápění tzv. matolinového koláče, aby se prokvasil celý objem rmutu.

#### 4.5.2 Typologie vína z hlediska výrobního procesu

Pro výrobu kvalitního vína je klíčovým faktorem pěstování zdravých hroznů, plné přírodního cukru a kyselin. V našich podmínkách se hrozny začínají sbírat již koncem srpna. Období sběru vinných hroznů se však na druhu jednotlivých odrůd liší. Je dáno, že pokud určitá odrůda patří k odolnějšímu typu a hrozen se těší ze svého zdraví a kvality, jeho sběr se posouvá na co nejpozdější termín. Děje se tomu tak z důvodu delšího zrání, čímž hrozen získává vyšší obsah cukru a kvalita vína narůstá, tedy i po veškerém zpracování jeho finální produkt.

Tab. 2 Rozdělení přívlastku jakostních vín dle stupňu hroznů při sklizni. (Profiwines, © 2004)

| Přívlastek jakostních vín | Stupeň cukru při sklizni |
|---------------------------|--------------------------|
| <b>Kabinet</b>            | 18 - 21                  |
| <b>Pozdní sběr</b>        | 21,1 - 24                |
| <b>Výběr z hroznů</b>     | 24,1 - 27                |
| <b>Výběr z bobulí</b>     | 27,1 - 30                |
| <b>Botrytický výběr</b>   | 30,1 - 32                |
| <b>Ledové víno</b>        | min 27                   |
| <b>Slámové víno</b>       | min 27                   |

Jak lze vidět, až po položku botrytického výběru měl vždy určitý druh vína vyšší obsah cukru, než ten předcházející. To tak nemusí platit u vín ledových a slámových. Tyto druhy vína jsou vyráběny pomocí speciálních postupů. Stupeň cukru v hroznech je jen jednou z několika podmínek, kterou musí ledové či slámové víno splňovat.

Tabulka 6 reprezentuje dělení vína, z hlediska stupně cukernatosti hroznů při jejich sklizni. Je velmi důležité neplést dva zcela rozdílné pojmy:

- **Cukernatost hroznů** – týká se množství cukru ve vylisované šťávě. Čím déle se rozhodne vinař nechávat uzrávat hrozny na vinici, tím vyšší cukernatosti mohou hrozny dosáhnout, což se poté projeví i na kvalitě vína.

Koncentrace cukru ve šťávě z hroznů se měří ve stupních normalizovaného moštoměru a je základem pro klasifikaci vína.

- **Zbytkový cukr** – cukr, kterého při kvašení kvasinky nespotřebovali, a proto zůstává ve víně. Tím ovlivňuje jeho sladkost, chuť a buket.

Zbytkový cukr měříme v gramech na litr a právě podle jeho obsahu členíme vína na suchá, polosuchá, polosladká a sladká, jak je podrobněji rozpracováno níže.

Tab. 3 Typologie vína dle množství cukru ve víně (Potreby-pro-vina, © 2013)

| Typ vína   | Množství cukru ve víně (v g)  |
|------------|---|
| Suché      | 0 - 4 g/l, nebo maximálně 9 gramů na litr, podku rozdíl zbytkového cukru a celkového obsahu kyselin přepočtený na kyselinu vinou je 2 gramy, nebo méně                |
| Polosuché  | 4,1 - 12 g/l, nebo jakákoliv výše za předpokladu, kdy je maximální rozdíl zbytkového cukru a celkového obsahu kyselit přepočtený na kyselinu vinou 10 gramů nebo méně |
| Polosladké | 12,1 - 45 g/l   |
| Sladké     | nad 45 g/l  |

## 4.6 Ekonomická struktura

Následující přehled majetkové a finanční struktury slouží k vytvoření představě o celkové ekonomické struktuře a podnikání firmy. Následující tabulky vycházejí z údajů za období let 2013 až 2015. Výsledky za rok 2016 ještě nebyly v obchodním rejstříku zveřejněny, a proto se jimi nebudeme zabývat.

### 4.6.1 Majetková struktura

Majetková struktura podniku uvádí souhrn veškerého majetku s krátkodobým i dlouhodobým charakterem. Zahrnuje zejména movité a nemovité věci, peníze, pohledávky a jiné majetkové hodnoty sloužící k provozování podnikatelského procesu. Pro lepší představu o majetkovém složení v podniku je níže uvedena tabulka, která obsahuje nejdůležitější majetkové položky v peněžních hodnotách.

Tab. 4 Majetková struktura společnosti v období 2013 – 2014 (vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti)

| v tis. Kč                     | 2013          | 2014          | 2015          |
|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Aktiva celkem</b>          | 42 197        | 43 693        | 46 044        |
| <b>Dlouhodobý majetek</b>     | <b>18 224</b> | <b>20 227</b> | <b>19 793</b> |
| - DNM                         | 0             | 0             | 0             |
| - DHM                         | 18 224        | 20 227        | 19 793        |
| - DFM                         | 0             | 0             | 0             |
| <b>Oběžná aktiva</b>          | <b>23 928</b> | <b>22 817</b> | <b>25 760</b> |
| - Zásoby                      | 9 902         | 10 402        | 8 673         |
| - Dlouhodobé pohledávky       | 0             | 0             | 0             |
| - Krátkodobé pohledávky       | 931           | 536           | 501           |
| - KFM                         | 13 095        | 11 879        | 16 586        |
| <b>Časové rozlišení aktiv</b> | <b>45</b>     | <b>649</b>    | <b>491</b>    |

Podle tabulky 4 lze vyčíst, že větší podíl na celkových aktivech v každém období zaujímají **oběžná aktiva**. Vzhledem ke skutečnosti, že je tato práce zaměřena na společnost zabývající se výrobou vín, může se předpokládat, že většinu oběžných aktiv budou tvořit zásoby materiálu, polotovarů či výrobků na skladě. Zásoby skutečně zaujímají vysoký podíl celkových oběžných aktiv, ale v největší části jsou zastoupeny krátkodobým finančním majetkem, ve kterém jsou obsaženy peníze v hotovosti a na bankovních účtech. Společnost totiž preferuje metodu financování investic a výdajů, pomocí svých vlastních finančních zdrojů. Proto díky této skutečnosti by se mohl vyvodit závěr, že vybraná společnost díky



svým disponibilním finančním prostředkům, je silně finančně stabilní. Na druhou stranu však je potřeba podotknout, že tak vysoký podíl finančních prostředků, které jsou okamžitě k dispozici, značí o neefektivním způsobu jejich využívání, protože na bankovních účtech ani v pokladnách nedochází k jejich zhodnocování. Koncem roku 2015 měla společnost okamžitě k dispozici přes 16,5 milionu korun, což představuje 36 % veškerého dlouhodobého majetku.

Jak již bylo zmíněno, druhou největší položkou oběžných aktiv představují zásoby, které jsou tvořeny zejména položkami:

- **nedokončená výroba a polotovary** – patří sem zejména vinné mošty, které ještě nejsou plně připraveny ke svému lahvování a v současné době probíhá jejich školení a dozrávání
- **výrobky** – sem patří už vyrobené produkty, které na svůj prodej čekají a jsou vedeny ve skladových zásobách. Jedná se jak o vína lahvová, tak vína sudová

**Dlouhodobý majetek** je plně zastoupen dlouhodobým hmotným majetkem. Jeho podrobné rozpracování je zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 5 Položky DHM v obdobích 2013 - 2015 (vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

| Položky DHM (v tis. Kč)            | 2013   | 2014   | 2015   |
|------------------------------------|--------|--------|--------|
| Pozemky                            | 661    | 661    | 1 892  |
| Stavby                             | 14 280 | 13 347 | 14 823 |
| Samostatné movité věci             | 1 813  | 1 150  | 1 181  |
| Poskytnuté zálohy na DHM           | 0      | 61     | 0      |
| Pěstitelské celky trvalých porostů | 1 374  | 1 117  | 846    |
| Jiný dlouhodobý majetek            | 16     | 16     | 16     |
| Nedokončený dlouhodobý majetek     | 80     | 3 875  | 1 035  |

Tabulka 5 nám reprezentuje podrobné rozpracování dlouhodobého hmotného majetku v každém sledovaném období. Na první pohled je jasné, že v každém roce největší podíl zaujímají položky **staveb**. Patří sem zejména vinné sklepy, provozovny a prodejní obchod. **Samostatné movité věci** jsou reprezentovány veškerým majetkem, splňující podmínku pořizovací ceny nad 40 tis. Kč. Patří sem zejména traktory, postřikovače, dopravní automobily a další vybavení společnosti, jak je popsáno v dalších částech této práce.

**Pěstitelské celky trvalých porostů** je položka, bez níž by vybraná společnost nemohla vést a naplňovat svůj podnikatelský záměr. Jde hlavně o vysázené vinice.

**Nedokončený dlouhodobý majetek** - patřím sem rozestavěné stavby, které budou do DHM převedeny až po jejich kolaudaci. Jde vidět, že v roce 2015 byla uvedena do provozu jedna ze staveb, jednalo se budovu sloužící k ubytování zákazníků s vinným sklípkem.

#### 4.6.2 Finanční struktura společnosti

Celková struktura finančního kapitálu podniku, kterým podnik financuje veškerý podnikový majetek, je zastoupen zdroji z vlastních a cizích zdrojů. Tabulka níže představuje finanční strukturu vybraného vinařství ve sledovaném období, za účelem vytvoření si představy, jakou strategii financování aktiv podnik preferuje.

Tab. 6 Finanční struktura společnosti v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                     | 2013          | 2014          | 2015          |
|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Pasiva celkem</b>          | 42 197        | 43 693        | 46 044        |
| <b>Vlastní kapitál</b>        | <b>29 745</b> | <b>33 038</b> | <b>36 332</b> |
| - Základní kapitál            | 1 100         | 1 100         | 1 100         |
| - Kapitálové fondy            | 150           | 260           | 150           |
| - Rezervní fondy              | 110           | 110           | 110           |
| - VH minulých let             | 24 972        | 28 276        | 31 678        |
| - VH účetního období          | 3 413         | 3 292         | 3 294         |
| <b>Cizí zdroje</b>            | <b>12 452</b> | <b>10 655</b> | <b>9 712</b>  |
| - Rezervy                     | 0             | 0             | 0             |
| - Dlouhodobé závazky          | 8 518         | 7 406         | 6 670         |
| - Krátkodobé závazky          | 855           | 1 444         | 2 512         |
| - Bankovní úvěry              | 3 079         | 1 805         | 530           |
| <b>Časové rozlišení pasiv</b> | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>      |

Z tabulky 6 lze vyčíst nárůst vlastního kapitálu v každém účetním období. Při neměnicí se výši základního kapitálu lze usoudit, že vinařství byla ve sledovaném období v zisku. Rezervní fond byl vytvořen do 10% hodnoty ZK. Dále již nebyl navyšován.

**Vlastní kapitál** je z největší části zastoupen výsledkem hospodaření minulých let. Dá se tedy předpokládat, že většinu svých zisků si podnik ponechává do svého budoucího rozvoje a k financování veškerých svých investičních projektů.

**Cizí zdroje** jsou ve všech třech letech z většinového podílu zastoupeny dlouhodobými závazky. Po podrobném rozpracování položky dlouhodobých závazků bylo zjištěno, že z 90 % je tato položka tvořena emitovanými dlouhodobými dluhopisy. Tyto dluhopisy odkoupil majitel společnosti a jejich doba splatnosti je 10 let.

Dále jsou cizí zdroje z velké části zastoupeny bankovním úvěrem a krátkodobými závazky. Krátkodobé závazky obsahují zejména závazky z obchodních vztahů a závazků k zaměstnancům a státu.

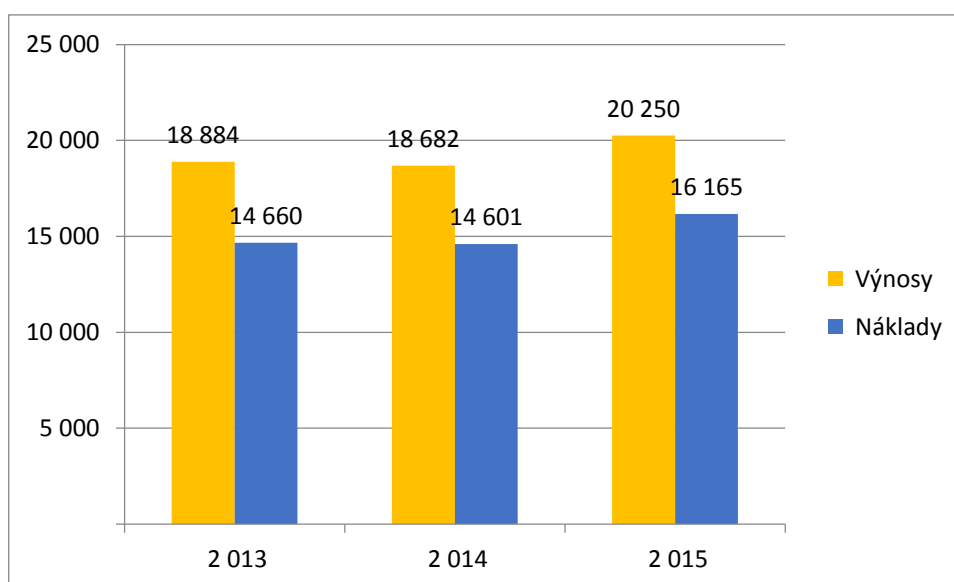
#### 4.6.3 Vývoj hospodaření

Tato část kapitoly bude zaměřena na základní ekonomické ukazatele vinařství. Pro vytvoření představy o hospodaření podniku ve sledovaném období jsou níže uvedeny ekonomické výsledky. V tabulce níže lze pozorovat skutečnost, že mezi roky 2013 a 2014 nedošlo k téměř žádné změně, a to ani u výnosových, tak ani u nákladových položek. Až v roce 2015 došlo k nárůstu jak nákladových, tak výnosových položek.

Tab. 7 Vývoj výsledku hospodaření v období 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

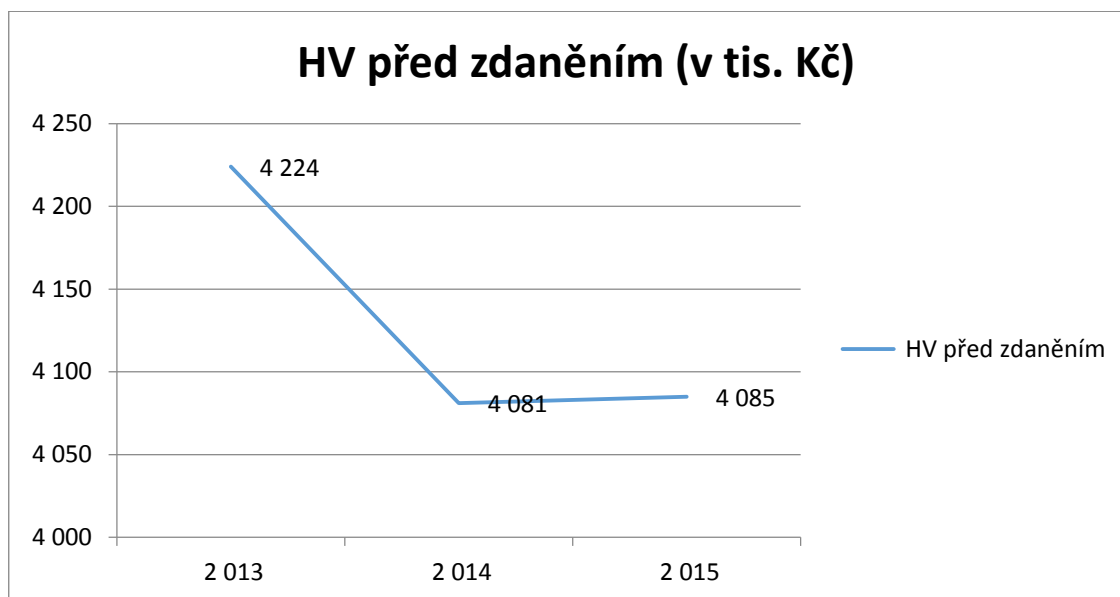
| v tis. Kč               | 2 013        | 2 014        | 2 015        |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Výnosy</b>           | 18 884       | 18 682       | 20 250       |
| <b>Náklady</b>          | 14 660       | 14 601       | 16 165       |
| <b>HV před zdaněním</b> | <b>4 224</b> | <b>4 081</b> | <b>4 085</b> |

Následující graf nám zobrazuje meziroční vývoj nákladů, výnosů i hospodářského výsledku. Jak lze vidět, skutečně došlo k mírnému nárůstu až v roce 2015, ale tempo růstu u nákladů i výnosů je téměř shodné a zisk se téměř nezměnil.



Obr. 23 Vývoj nákladů a výnosů a jejich vliv na HV v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

Graf na obrázku 24 nám krásně ukázal, že skutečně mezi roky 2013 a 2014 nedošlo téměř k žádné změně. Výše nákladů a výnosů byly v těchto letech shodné.



Obr. 24 Vývoj HV před zdaněním v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

Předchozí obrázek nám prezentuje vývoj hospodářského výsledku ve sledovaném období. Lze z něj vyčíst, že v každém sledovaném období došlo k zisku, což je samozřejmě pozitivní skutečnost. Avšak jak již bylo popsáno výše, v roce 2015 došlo k nárůstu prodeje a společnost dosáhla rekordních tržeb. Avšak na růstu zisku se to tolik neprokázalo, zisk meziročně narostl jen nepatrně. Proto je tato práce zaměřena na nástroje manažerského účetnictví. Budou v této práci použity veškeré poznatky, již obsažené v teoretické části práce a tyto informace přeměníme na vědomosti. Naším cílem je zvyšování tempa růstu výnosů a snižování tempa růstu nákladů takovým způsobem, aby docházelo k meziročnímu vyššímu nárůstu celkového hospodářského výsledku.

## 5 ANALÝZA INFORMAČNÍHO SYSTÉMU

### 5.1 Finanční účetnictví

Jak je již popsáno v teoretické části této diplomové práce, finanční účetnictví slouží k poskytování relevantních informací o majetkové a finanční struktuře podniku. Velkým nedostatkem však je skutečnost, že finanční účetnictví tyto skutečnosti sleduje za účetní jednotku jako celek, nerozlišuje tedy, kde a jaký druh majetku byl vytvořen a za jakým účelem.

Hlavním úkolem finančního účetnictví je poskytování externím uživatelům spolehlivé informace o podnikatelské činnosti a zdatnosti podniku, při vykonávání jeho hlavní ekonomické funkce.

Jedním z dílčích funkcí finančního účetnictví je však poskytování relevantních informací, které slouží k zjištění a zhodnocení míry ekonomických vstupů. Vybrané vinařství si ve svém zájmu vedou vnitropodnikové účetnictví, kde mimo jiné sledují takové nástroje, které na základě extrahování získaných dat z finančního účetnictví, slouží k výpočtu několika ekonomických ukazatelů, jakými jsou likvidita podniku, rentabilita podniku a čistý pracovní kapitál.

#### 5.1.1 Rentabilita podniku

Ze získaných údajů obsažené v teoretické části víme, že rentabilita patří k ukazatelům návratnosti či výnosnosti. Tato skupina ukazatelů poměřuje zisk se zdroji na vstupu. Jejím smyslem je vyhodnocení úspěšnosti dosahování cílů organizace při zohlednění vložených prostředků.

Jak již víme, ziskovost jednotlivých zdrojů se vypočítává ze vztahu:

$$\text{Rentabilita} = \text{Zisk} / \text{Investovaný kapitál} \quad (9)$$

Vybraný podnik si ve svém vnitropodnikovém účetnictví vede tři základní ukazatele rentability. Údaje pro sestavení vzorce firma používá ze zdrojů finančního účetnictví.

$$\text{Rentabilita aktiv (ROA)} \quad (10)$$

Rentabilita aktiv je pojem, který označuje produkční sílu a poměřuje zisk s celkovými aktivy investovaných do podnikání a to bez ohledu na způsob financování. Odpovídá na otázku, zda podnik dokáže efektivně využívat svoji majetkovou strukturu.

Společnost pro výpočet tohoto ekonomického ukazatele používá formu zisku před úroky a zdaněním (EBIT).

Tab. 8 Rentabilita aktiv ve sledovaném období (Ebit a aktiva v tis. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele | 2013    | 2014   | 2015   |
|----------------------|---------|--------|--------|
| EBIT                 | 4545    | 4323   | 4240   |
| Výše celkových aktiv | 42197   | 43693  | 46044  |
| ROA                  | 10,77 % | 9,89 % | 9,21 % |

Lze pozorovat, že vybraná firma v každém sledovaném účetním období dosáhla v každém roce vyšší hodnotu, než je literárně uváděna minimální hodnota (8 %). Je důležité, aby se celková výše pohybovala na vyšších úrovních, aby byly dostatečně pokryty položky výnosů z bezrizikového aktiva inflace a požadovaného výnosu. Dá se tedy říct, že v každém sledovaném období byl tento úkol dosažen.

### Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

Z teoretické části již víme, že rentabilita vlastního kapitálu (ROE) je ekonomický ukazatel který označuje, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovaného kapitálu, respektive kolik peněz nám vynesla investice 1 Kč vlastního kapitálu. Jak je napsáno, jedná se o výši čistého zisku, proto pro výpočet firma používá výši zisku po zdanění (EAT) na místo výše EBIT, jak tomu bylo v případě při výpočtu ROA.

Tab. 9 Rentabilita vlastního kapitálu za sledované období (EAT a VK v tis. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele    | 2013    | 2014   | 2015   |
|-------------------------|---------|--------|--------|
| EAT                     | 3 413   | 3 292  | 3 294  |
| Výše vlastního kapitálu | 29 745  | 33 038 | 36 332 |
| ROE                     | 11,47 % | 9,96 % | 9,07 % |

Dle literárních zdrojů je minimální hodnota ROE stanovena na 10 %. Tato hodnota byla v roce 2013 a 2014 dosažena. V posledním roce došlo k mírnému snížení, avšak nedošlo k nijak zásadnímu zhoršení.

### Rentabilita tržeb (ROS)

Rentabilita tržeb, stejně jako předcházející ukazatele rentability, nám udává množství korun čistého zisku, kolik jsme schopni vygenerovat investicí jedné koruny tržeb. Vybraná firma pro výpočet tohoto ukazatele používá opět výši čistého zisku, tedy EAT. Je to z důvodu výpočtu tzv. **ziskové marže**, která je pro firmu jedním ze zásadních ukazatelů. Výše tržeb je reprezentována položkami obsaženými ve finančním účetnictví. Jedná se o **tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb a položku tržby z prodeje zboží**. Není zde uvedena výše tržeb z prodeje materiálu, stejně tak jako tržby z prodeje dlouhodobého majetku. Jak bylo řečeno, jedná se o ziskovou marži, a proto jsou použity položky přímo související s vykonávaným podnikatelským procesem.

Tab. 10 Rentabilita tržeb za sledované období (EAT a tržby v tisk. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele | 2013    | 2014    | 2015    |
|----------------------|---------|---------|---------|
| EAT                  | 3 413   | 3 292   | 3 294   |
| Výše tržeb           | 17 029  | 18 488  | 22 004  |
| ROS                  | 20,04 % | 17,81 % | 14,97 % |

Rentabilita tržeb se v každém roce bez problémů dostala nad minimální hranici 10 %.

Avšak lze vidět meziroční procentní pokles, přesto si společnosti i v posledním roce podnikání vedla nadstandardně dobře.

#### 5.1.2 Likvidita podniku

Likviditu lze chápat jako poměr mezi splatnými závazky podniku a výší likvidních aktiv podniku. Tento poměrový ukazatel představuje míru schopnosti podniku hrazení svých závazků. Jak víme z teoretické části, jedná se o předpoklad finanční rovnováhy podniku a jednotlivé ukazatele mají svou doporučenou výši.

V této části diplomové práce je likvidita podniku podrobně rozpracována, pro vytvoření si představy finanční stability podniku. Údaje jsou získány opět z výkazů finančního účetnictví.

### Běžná likvidita

Běžná likvidita ukazuje, kolikrát oběžná aktiva pokrývají krátkodobé závazky podniku, neboli kolikrát je podnik schopen uspokojit věřitele, kdyby veškerá svá oběžná aktiva proměnil na peněžní prostředky. Hlavním smyslem tohoto ukazatele je, aby podnik hradil své krátkodobé závazky z těch složek aktiv, které jsou k tomu určeny.

Pro výpočet výše běžné likvidity se v literatuře uvádí následující vzorec:

$$\text{Běžná likvidita} = \text{Oběžná aktiva} / \text{Krátkodobé cizí zdroje} \quad (11)$$

Tento vzorec se ve vybrané společnosti standardně používá ke zjištění své schopnosti splácení závazků. Data pro výpočet běžné likvidity jsou čerpány z rozvahy společnosti. Je nutno uvést jeden postřeh a to takový, kdy při výpočtu běžné likvidity se rozvahová položka krátkodobých cizích zdrojů rozšiřuje o výši krátkodobých bankovních úvěrů a to z důvodu, že i bankovní úvěr se řadí mezi cizí zdroje společnosti. Avšak v našem případě se výše krátkodobých cizích zdrojů neměnila, protože společnost v žádném účetním období nevedla krátkodobý bankovní úvěr.

Tab. 11 Běžná likvidita společnosti za sledované období (OA a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele   | 2013   | 2014   | 2015   |
|------------------------|--------|--------|--------|
| OA                     | 23 928 | 22 817 | 25 760 |
| Krátkodobé cizí zdroje | 855    | 1 444  | 2 512  |
| Běžná likvidita        | 27,99  | 15,80  | 10,25  |

Tabulka 11 nám představuje výši běžné likvidity v letech 2013 – 2015. Dle literárních zdrojů je pro tento poměrový ukazatel stanoveno optimum v rozmezí 1,8 až 2,5. Jak lze vidět, v každém roce toto rozmezí bylo několikanásobně přesaženo a lze tedy předpokládat velmi vysokou finanční stabilitu podniku. Avšak na druhou stranu tento ukazatel nám blíže nedokáže specifikovat sktrukturu složení oběžných aktiv v podniku. I když byla v každém roce běžná likvidita na velmi vysoké úrovni, je nutné poukázat na skutečnost, kdy mezi lety 2013 a 2015 došlo ke snížení likvidity téměř o 64 %, což je samozřejmě pro management podniku pozitivem.



V případě, že je běžná likvidita tvořena zejména peněžními prostředky, lze uvažovat o neefektivním nakládání s finančními zdroji, a proto jsou níže uvedeny další typy likvidity, které lépe budou zohledňovat složení oběžných aktiv.

### **Pohotová likvidita**

Tento typ likvidity je vyjádřen poměrem oběžných aktiv bez zásob a krátkodobých závazků. Tento poměr už svým způsobem zohledňuje strukturu oběžných aktiv z hlediska likvidity, protože OA bez zásob se také dají označit jako pohotová oběžná aktiva.

Tab. 12 Běžná likvidita ve sledovaném období (OA bez zásob a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování)

| <b>Ekonomické ukazatele</b>   | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>OA bez zásob</b>           | 14 026      | 12 415      | 17 087      |
| <b>Krátkodobé cizí zdroje</b> | 855         | 1 444       | 2 512       |
| <b>Běžná likvidita</b>        | 16,40       | 8,60        | 6,80        |

Opět literaturou doporučené rozmezí tohoto poměrového ukazatele se uvádí v rozmezí 1 až 1,5. Vyšší hodnota může být příznivá z hlediska věřitelů, avšak pro management podniku by to měl být signál malé výnosnosti podnikání, protože příliš velká část aktiv je vázána ve formě pohotových prostředků, které přináší téměř nulový úrok. Proto je nutné stanovení optimální struktury pohotových aktiv. Jak lze vidět i na tomto ukazateli, si společnost uvědomila skutečnost až příliš velké likvidity a každým rokem tuto výši zmenšovala. Mezi roky 2013 a 2014 byly uskutečněny patřičné kroky a výše běžné likvidity byla snížena na polovinu, což je určitě velmi pozitivní skutečnost.

### **Okamžitá likvidita**

Okamžitá neboli peněžní likvidita ve svém poměru počítá, na místo s oběžnými aktivy, pouze s finančními prostředky. Tento ukazatel likvidity vyjadřuje okamžitou schopnost společnosti uhradit své krátkodobé závazky. Pro tuto úhradu může použít svůj finanční majetek. Doporučená hodnota se pohybuje v rozmezí od 0,2 až 0,5.

Tab. 13 Okamžitá likvidita ve sledovaném období (KFM a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele          | 2013   | 2014   | 2015   |
|-------------------------------|--------|--------|--------|
| <b>KFM</b>                    | 13 095 | 11 879 | 16 586 |
| <b>Krátkodobé cizí zdroje</b> | 855    | 1 444  | 2 512  |
| <b>Běžná likvidita</b>        | 15,32  | 8,23   | 6,60   |

I tento ukazatel likvidity nám jasně ukazuje, že v každém roce se jeho výše pohybovala na příliš vysoké úrovni.

Na závěr této podkapitoly je vhodné uvést fakt, že se výpočet tohoto poměrového ukazatele začal provádět právě v roce 2013. Lze vidět, že tento krok přinesl své ovoce a to v podobě efektivnějšího řízení podnikatelského procesu, který potvrzují pozitivnější výsledky ekonomických ukazatelů.

### 5.1.3 Čistý pracovní kapitál (ČPK)

Z teoretické části již víme, že čistý pracovní kapitál (ČPK) představuje takový druh kapitálu, který každá firma potřebuje ke svému fungování. Ukazatel ČPK nás informuje, kolik provozních prostředků nám zůstane k dispozici, když uhradíme všechny své krátkodobé závazky. Jak jsme se již dozvěděli z analýzy likvidity společnosti, můžeme předpokládat vyšší hodnotu i u ČPK a to z důvodu vysoké míry finančních prostředků, které jsou okamžitě k dispozici.

Tab. 14 Čistý pracovní kapitál ve sledovaném období (OA a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování)

| Ekonomické ukazatele          | 2013   | 2014   | 2015   |
|-------------------------------|--------|--------|--------|
| <b>OA</b>                     | 23 928 | 22 817 | 25 760 |
| <b>Krátkodobé cizí zdroje</b> | 855    | 1 444  | 2 512  |
| <b>ČPK</b>                    | 23 073 | 21 373 | 23 248 |

V tabulce 14 je podrobně rozpracovaný vývoj ČPK v letech 2013 až 2015. Jak lze vidět, vybraná společnost v každém sledovaném období tvořila kladné hodnoty, což znamená, že

krátkodobé závazky jsou nižší než výše krátkodobého majetku, který je zdroje pro splácení těchto závazků.

## 5.2 Manažerské účetnictví

Jak již víme, manažerské účetnictví slouží k efektivnímu řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Není regulováno žádnými předpisy a je zcela dobrovolné. Využívá zejména údajů z finančního účetnictví a tyto údaje slouží ke tvorbě kalkulací, statistických ukazatelů a dalších manažerských nástrojů. Ve vybrané firmě existují náznaky manažerského účetnictví, jak je popsáno v další kapitole této diplomové práce. Provádí se zde velmi jednoduchý typ kalkulačního vzorce pro výpočet výrobní ceny jednotlivých výrobků. Avšak jak se později dozvíme, pro stanovení prodejní ceny se v současnosti využívá konkurenčně orientovaná politika. Veškeré manažerské řízení této společnosti spočívá na základě dat, obsažených ve výkazech finančního účetnictví a veškeré nákladové řízení spočívá pouze z jejich druhového členění. Z hlediska řízení výrobní kapacity a výrobního portfolia, společnost využívá svůj vlastní nástroj manažerského účetnictví, který spočívá ve výlíslosti hroznového moštu jak je podrobně popsáno v následující kapitole.

## 5.3 Shrnutí informačního systému podniku

Závěrem této kapitoly můžeme konstatovat, že analyzování těchto ekonomických ukazatelů ve společnosti přineslo své ovoce. Zejména u vývoje podnikové likvidity lze pozorovat meziroční progres a můžeme předpokládat, že firma lépe začala řídit svá oběžná aktiva a přesto zůstala finančně stabilní. Po bližší analýze si však můžeme všimnout skutečnosti, kdy společnost i nadále drží velké množství peněžních prostředků na běžném účtu a naopak došlo k nárůstu krátkodobých cizích zdrojů a to díky velkému zvýšení krátkodobých závazků. Tento fakt potvrzuje vysoká výše čistého pracovního kapitálu a to v každém roce. Firma si vůbec neuvědomuje, že peníze na účtech se žádným způsobem nezhodnocují a nepodílí se na zvyšování hospodářského výsledku. Tím pádem se může jednat o jakýsi typ oportunitního nákladu, protože tímto počínáním se firma připravuje o potenciální výnosy.

Pro efektivnější manažerské řízení a využívání ekonomických dat bych doporučil zařadit chybějící ekonomické ukazatele hodnotového pojetí, jakými jsou například EVA, BSC, Benchmarking či výpočet potřeby ČPK. Tato problematika by mohla být i náplní projektové části této práce, avšak vzhledem k časové náročnosti se touto problematikou dále zabývat nebudeme.

## 6 ANALÝZA SOUČASNÝCH NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ŘÍZENÍ

Tato část diplomové práce je zaměřena na veškeré operace, které pomáhají k efektivnějšímu řízení společnosti. První podkapitola je zaměřena na veškerou produkci vína a druhá část se zabývá samostatnou analýzou a současným řízením nákladů.

### 6.1 Výlisnost hroznů

Sledování a podrobná analýza výlisnosti hroznů patří od roku 2012 ke každoročním praktickým naší společnosti. Vinařství se tímto snaží mít kontrolou poptávané množství jednotlivých odrůd a při případné narůstající poptávce po konkrétním typu vína, dojde k výsadbě požadovaného množství hroznů, aby byla po dané odrůdě poptávka po postupujícím se čase uspokojena.

Jako názorný příklad je níže uvedena tabulka, která reprezentuje procento vylisovaných litrů hroznového moštu na jeden kilogram váhy.

Tab. 15 Část přehledu produkce vína ročníku 2015 (vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

| Přehled 2015          | Hmotnost hroznů v Kg | Litry         | Celková výlisnost v % | Počet lahví 0,75 |
|-----------------------|----------------------|---------------|-----------------------|------------------|
| Hedvábné zelené       | 12 500               | 8 053         | 64,42                 | 10 737           |
| Chardonnay            | 10 500               | 6 641         | 63,25                 | 8 855            |
| Muškat Ottonel        | 9 500                | 5 906         | 62,17                 | 7 875            |
| Neuburk               | 15 500               | 9 322         | 60,14                 | 12 429           |
| Ruladské bílé         | 11 000               | 7 132         | 64,84                 | 9 510            |
| Ruladské šedé         | 15 000               | 9 660         | 64,4                  | 12 880           |
| Ryzlink rýnský        | 19 500               | 12 217        | 62,65                 | 16 289           |
| Ryzlink vlašský       | 19 000               | 11 375        | 59,87                 | 15 167           |
| <b>Celkem; průměr</b> | <b>112 500</b>       | <b>70 306</b> | <b>62,72</b>          | <b>93 741</b>    |

Tabulka 15 představuje náhled, jakým způsobem vybrané vinařství provádí každým rokem přehled výlisnosti jednotlivých odrůd. Vzhledem k obrovskému množství dat a velkému sortimentu výrobků, bylo vybráno osm náhodných odrůd a přehled jejich množství sběru v kilogramech a výlisnosti za rok 2015.

V celkovém měřítku sledovaná společnost na svých pozemcích o rozloze 31 hektarů viničných ploch rokem 2015 sklídila celkem přes 200 tun hroznů, což odpovídá výrobě cca 160 000 ks lahví o objemu 0,75l.

V roce 2015 tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb celkem činily 20 773 tis. Kč, což by teoreticky odpovídalo prodeji 112 tis. kusů lahví o objemu 0,75 l při průměrné ceně 185 Kč/láhev. Avšak do této položky jsou započítány i položky za prodané služby, a proto nelze s jistotou říci, kolik celkem kusů lahví bylo za rok 2015 prodáno.

## 6.2 Analýza nákladových klasifikací

Tato část diplomové práce se věnuje analýze nákladů společnosti za období let 2013 až 2015. Účetní závěrka za rok 2016 dosud nebyla schválena a ověřena, a proto se pro tento rok nebude žádným způsobem brát zřetel.

Jak je již ze zákona o účetnictví známo, společnosti s ručením omezeným jsou povinny vést své finanční účetnictví, které reprezentuje náklady a výnosy v **druhovém členění**. Je to jeden z nejvíce používaných způsobů sloužící pro řízení nákladů. Tento způsob také využívá vybrané vinařství, protože taktéž patří mezi právnické osoby s titulem S. R. O. Po celou dobu vykonávání svého podnikatelského záměru je účetnictví vedeno na syntetických a analytických účtech s podrobnými výstupními sestavami. Firma si v současné době vede přehled o svých přímých a režijních nákladech, ale nedokáže je promítnout do celkové kalkulace na své jednotlivé výrobky. Je nutno podotknout, že tento proces je v tomto rozšířeném vinařství velmi obtížný a časově náročný. Podle slov samotného pana majitele ani nikdy nebyla potřeba si podrobně rozpracovávat celkový počet nákladů na každou vyrobenou láhev vína, protože se firma nikdy neocitla ve ztrátě. A to ani ve velmi složitých obdobích, kdy pán Bůh nebyl přívětivý k přírodě a tím spojené úrodě vinic.

Pro tvorbu ceny svých výrobků společnost nevyužívá žádný kalkulační vzorec, ve kterém by se vypočítávaly jakékoliv nákladové položky. Stanovení konečné ceny produktu provádí majitel společnosti. Rozhoduje se na základě analýzy cen konkurenčního prostředí.

Metoda klasifikace nákladů v závislosti na objemu vyráběné produkce, se ve vinařství taktéž neprovádí. Tato situace je pro firmu nevýhodou, zvláště k oboru jejich podnikání. Navíc tento typ členění nákladů je prospěšný z hlediska rozhodování se do budoucnosti. Pomocí tohoto typu členění nákladů je možné jejich modelování formou matematického vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby. Po rozdělení celkových nákladů na fixní a

variabilní složku je poté možné vytvářet nákladovou funkci, která patří mezi jedny z hlavních nástrojů sloužící k řízení celkových nákladů podniku. Po tomto členění nákladů je také možnost sestavovat na každý rok bod zvratu.

Tyto dvě skutečnosti jsou jedním z vodítek, na které se tato diplomová práce ve své projektové části zaměřuje.

### 6.2.1 Druhovému členění nákladů

Ve vinařství s. r. o., k řízení a sledování vývoje nákladových položek slouží pouze finanční účetnictví obsažené ve výkazech firmy, kde jsou tyto položky zobrazovány podle svých nákladových druhů. Pro bližší seznámení s jednotlivými nákladovými druhy společnosti bylo vycházeno z výsledovky za období 2013 – 2015.

**Náklady na prodané zboží** jsou zastoupeny náklady, které mají přímý vztah s prodejem zboží. Ve většině případů se tak děje u obchodních partnerů.

**Výkonová spotřeba** je složena ze dvou částí:

- **Spotřeba materiálu** – sem se započítává zejména spotřeba hlavního a vedlejšího materiálu (postřiky, hnojiva, stabilizátory), spotřeba drobného hmotného majetku (motorové konve, čerpadla, lopaty), spotřeba kancelářských potřeb (papír, tužky, propisky) a spotřeba pohonných hmot.
- **Spotřeba energie** – zde jsou uvedeny veškeré náklady spojené se spotřebou vody, elektřiny a plynu.
- **Spotřeba služeb** – zde jsou evidovány náklady spojené náklady za nájem, dopravu, a ostatních nákladů.

**Osobní náklady** jsou tvořeny z největší části mzdovými náklady, odvody na zákonné sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociálními náklady.

**Daně a poplatky** jsou zastoupeny daní silniční, daní z nemovitostí a ostatních daní a poplatků

V položce **odpisy DNM a DHM** jsou obsaženy odpisy zejména dlouhodobého hmotného majetku. Dlouhodobý nehmotný majetek ve sledovaném období vybraná společnost neznamenává v žádném ze sledovaných roků.

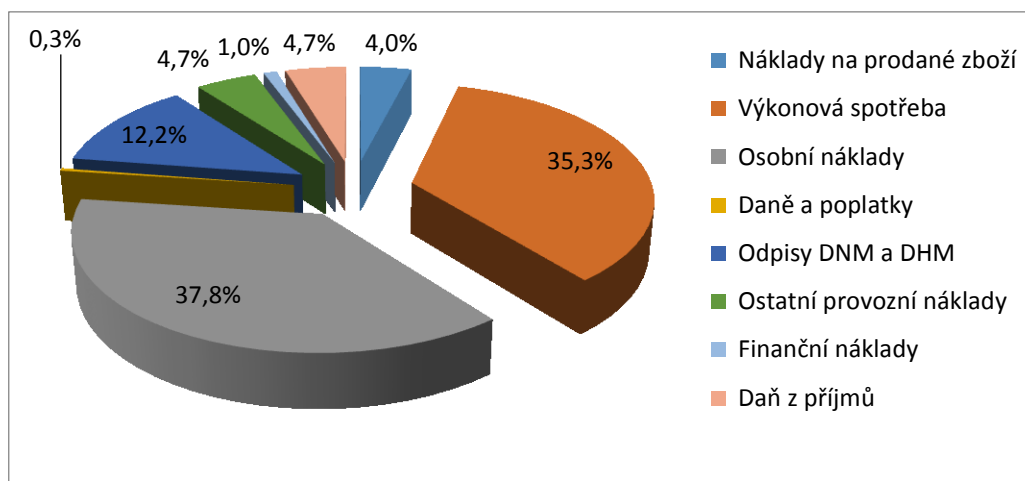
**Ostatní provozní náklady** obsahují náklady spojené s dopravou zaměstnanců jejich vlastními vozidly, pojištěním majetku, odpisem nedobytných pohledávek a položkou pokuty a penále

**Finanční náklady** jsou tvořeny nákladovými úroky, bankovními výlohami, poplatky za běžné i devizové bankovní účty, poplatky za bankovní záruku, kursovými ztrátami a ostatními finančními náklady.

Tab. 16 Přehled nákladů vinařství za sledované období (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                          | 2013          | 2014          | 2015          |
|------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Náklady na prodané zboží</b>    | 528           | 593           | 679           |
| <b>Výkonová spotřeba</b>           | 4 496         | 4 394         | 5 982         |
| - Spotřeba materiálu a energie     | 3 392         | 3 312         | 4 246         |
| - Spotřeba služeb                  | 1 104         | 1 082         | 1 736         |
| <b>Osobní náklady</b>              | 5 877         | 6 238         | 6 406         |
| <b>Daně a poplatky</b>             | 52            | 54            | 56            |
| <b>Odpisy DNM a DHM</b>            | 2 253         | 1 971         | 2 075         |
| <b>ZC prodaného DM a materiálu</b> | 0             | 0             | 0             |
| <b>Změna stavu rezerv a OP</b>     | 7             | -7            | 0             |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>    | 1 106         | 1 097         | 797           |
| <b>Finanční náklady</b>            | 341           | 261           | 170           |
| <b>Daň z příjmů</b>                | 811           | 789           | 791           |
| <b>Celkem</b>                      | <b>15 471</b> | <b>15 390</b> | <b>16 956</b> |

Tabulka 16 reprezentuje veškeré nákladové položky, které byly v letech 2013 – 2015 vynaloženy na efektivně fungující podnikatelský proces. Obrázek níže podrobně ukazuje procentuální zastoupení veškerých nákladů ve svém procentuálním zastoupení v posledním sledovaném účetním období.



Obr. 25 Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2015 (vlastní zpracování)

Dle předcházejícího grafu, který podrobně reprezentuje procentuální zastoupení veškerých nákladových položek a jejich podíl na nákladech celkových, je na první pohled patrné, že převládají 2 položky, které se společně podílejí na tvorbě celkových nákladů ve výši 80 %.

Mezi tyto 2 skupiny patří osobní náklady a výkonová spotřeba. Tuto skutečnost by bylo možné předvídat i bez nákladových analýz, když si uvědomíme, že je tato práce zaměřena na výrobní podnik.

Celkový pojem nákladů má v této práci velmi významný význam, a proto je nutné se náklady zaobírat co nejpodrobněji, aby bylo možné je nástroji manažerského účetnictví efektivně řídit. Proto jdou níže tyto dvě největší nákladové skupiny rozpracovány.

### Osobní náklady

Dle výšečového grafu na obrázku 16 je jasně vidět, že největší nákladovou skupinou ve vybrané společnosti zauímají právě osobní náklady. Proto se tato práce více zaměřuje na tuto nákladovou položku a je jí věnována samostatná podkapitola. Cílem bude tento typ nákladů analyzovat a pokusit se navrhnout opatření, která by měla za následek jejich redukci.

Tab. 17 Podrobné rozpracování osobních nákladů společnosti v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| Osobní náklady v tis. Kč                    | 2013  | 2014  | 2015  |
|---|-------|-------|-------|
| Mzdové náklady                              | 4 366 | 4 626 | 4 743 |
| Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 0     | 0     | 0     |



|                           |             |             |             |
|---------------------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Náklady na SZ a ZP</b> | 1 402       | 1 467       | 1 516       |
| <b>Sociální náklady</b>   | 109         | 145         | 147         |
| <b>Celkem</b>             | <b>5877</b> | <b>6238</b> | <b>6406</b> |

Podle tabulky výše jde vidět, že celková výše osobních nákladů v každém roce rostla. Dalo by se to předpokládat i z tabulky 1, ve které je zobrazen vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve sledovaném období a tím spojené navyšování mzdových nákladů.

Za rok 2015 společnost evidovala 29 zaměstnanců. Tento počet je složen z členů hlavního orgánu, pracující na základě pracovní smlouvy typu HPP. Dále společnost zaměstnává několik dělníků také formou HPP a v sezónním období nabírá fyzickou pracovní sílu formou DPP.

Aby bylo možné korigovat tento typ nákladových položek, musíme si podrobněji rozpracovat, z jakých výší se skládá.

Průměrná mzda všech pracovníků HPP činí 25 tis. Kč v hrubé výši. Podrobnější informace mi nebyly pro tuto práci poskytnuty, a proto je uvedena tato částka. Tuto mzdu pobíralo během celého roku 2015 celkem 15 zaměstnanců. Zbylých 14 bylo zde zaměstnáno formou brigády a to smlouvou DPP. Těmto brigádníkům byla vyplácena mzda v hrubé výši 70 Kč/hod. a byli složeni zejména ze studentů, kteří si hledali zaměstnání v letním období kalendářního roku.

Dále byli brigádníci zaměstnáváni v době největší sklizně hroznů, tedy v měsíci říjnu a listopadu.

Pro redukci této nákladové položky, byly možné dva kroky. Buď snižování stavů zaměstnanců, nebo snížení vypláceného mzdového tarifu. Avšak k dlouhodobým ziskům, které firma v každém účetním období dosahuje, jsem se rozhodl do tohoto typu nákladů žádným způsobem nezasahovat. Vzhledem k množství potřebné vykonávané práce během celého kalendářního roku je dle mého názoru průměrný mzdový tarif adekvátní.

### **Výkonová spotřeba**

Tato podkapitola diplomové práce je zaměřena na podrobnější rozpracování nákladového druhu výkonové spotřeby. Tento typ nákladů se skládá ze tří složek, a to:

- **spotřeba materiálu,**
- **spotřeba energie,**

- spotřeba služeb.

Tab. 18 Struktura výkonové spotřeby za období 2013 až 2015 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                 | 2013         | 2014         | 2015         |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b> | <b>3 013</b> | <b>2 888</b> | <b>3 787</b> |
| <b>Spotřeba energie</b>   | <b>380</b>   | <b>423</b>   | <b>459</b>   |
| <b>Služby</b>             | <b>1104</b>  | <b>1083</b>  | <b>1736</b>  |
| <b>Celkem</b>             | <b>4 497</b> | <b>4 394</b> | <b>5 982</b> |

Tabulka 18 charakterizuje všechny tři položky tvořící výkonovou spotřebu. Je vidět, že v každém roce mají největší zastoupení položky spotřeby materiálu a spotřeby služeb.

Také lze vyčíst, že mezi roky 2013 a 2014 nedošlo k žádné výrazné změně na celkové výši výkonové spotřeby. Avšak v roce 2015 výkonová spotřeba narostla o to téměř o 1,5 milionu korun. Skutečností byl fakt, že v tomto roce začaly plodit nové vinohrady a tím je spojeno navýšení výroby, ale s nimi také náklady v přímé souvislosti.

Dále lze pozorovat skutečnost, že mezi prvními sledovanými obdobími došlo ke snížení spotřeby materiálu. Důsledkem toho je, že v roce 2014 byl velmi špatný rok pro vinaře po několika dekádách. I když firma dostavěním nového vinného sklepu navýšovala své celkové kapacity, při výrobních nákladech to nehrálo moc výraznou roli. Důvodem bylo hodně zmrzlých nebo shnilých odrůd, které se nedali použít.

Položka služeb v každém roce zaujímá také vysoký podíl na tvorbě celkové výše výkonové spotřeby. V prvních dvou obdobích tato výše byla neměnná, avšak v posledním sledovaném období tato položka narostla a bude mít smysl se jí dále v práci zabývat. Důvodem je potenciální možnost snížení této nákladové položky a tím možný nárůst zisku.

Tab. 19 Analýza nákladových služeb v období 2013 – 2015 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                      | 2013         | 2014        | 2015        |
|--------------------------------|--------------|-------------|-------------|
| <b>Opravy a udržování</b>      | 136          | 196         | 227         |
| <b>Cestovné</b>                | 85           | 76          | 82          |
| <b>Náklady na reprezentaci</b> | 412          | 315         | 496         |
| <b>Ostatní služby</b>          | 471          | 496         | 931         |
| <b>Celkem</b>                  | <b>1 104</b> | <b>1083</b> | <b>1736</b> |

Podle tabulky 19 si lze vyvodit závěry o tom, které nákladové položky se jakou výší podílí na tvorbě celkové výše spotřebovaných služeb v námi sledovaném období. Jak lze vidět, největšími položkami v každém účetním období byli náklady na reprezentaci a ostatní služby.

**Náklady na reprezentaci** jsou spojeny s veškerými veřejnými akcemi, kterých se vybraná společnost účastnila a reprezentovala svou firmu i své jméno. Každým rokem jezdí průměrně na 35 podobných akcí, díky kterým získává stále nové zákazníky. I když se v této položce spotřebovává vysoká část nákladů, společnosti se to vyplatí. A to získáváním nových klientů a nových prodejních kontraktů.

Do **ostatních služeb** je zařazeno větší množství jednotlivých typů nákladů. Největší část zaujímá nájemné a dělníci, kteří vykonávají své povolání formou OSVČ a vinařství jejich služeb využívá. Dále jsou zde vedeny položky mobilních tarifů, internetu, poštovního atd.

### 6.2.2 Kalkulační členění nákladů

Z teoretické části práce víme, že kalkulační členění nákladů obsahuje dvě skupiny specifikující nákladové položky, a to zejména jejich přímého či nepřímého charakteru. Tyto skupiny se liší ve skutečnosti, zda je možné jejich přiřazení ke konečnému výkonu, nebo není.

Tento typ nákladového členění tedy slouží k výpočtu celkových výrobních nákladů k určitému druhu výkonu. Ve výrobních podnicích je tento typ členění nejpoužívanějším. Avšak navzdory všem skutečnostem a všech s sebou nesoucích výhod, se toto nákladové členění ve firmě nepoužívá. I když slouží k rozčlenění nákladových položek na přímo vstupující a nevstupující do výroby, a díky tomuto členění lze stanovit několik typů kalkulačního vzorce, podnik toto členění neprovádí. I navzdory dlouhodobé ziskovosti vybrané firmy, se tato skutečnost dá označit jako značným nedostatkem, protože toto členění patří mezi efektivní nástroje manažerského účetnictví a dopomáhá k efektivnímu nákladovému a výrobnímu řízení. Proto se touto problematikou bude mimo jiné zabývat projektová část práce.

### 6.2.3 Kapacitní členění

Dalším možnou skupinou nákladových klasifikací je tzv. kapacitní členění, též známé jako členění z hlediska závislosti na objemu prováděné produkce. U této nákladové klasifikace se náklady rozdělují podle jejich fixní či variabilní složky z hlediska jejich závislosti na objemu vykonávané produkce. Překvapivě ani tento typ členění se ve firmě žádným způ-

sobem neprovádí a tuto skutečnost můžeme také označit za velký nedostatek. Zejména když vybraná společnost je společností s výrobním charakterem.

I toto členění z hlediska nákladového řízení může být velmi dobrým pomocníkem. Zejména proto, že po rozdělení nákladů dle jejich fixního a variabilního charakteru je dále možné stanovit další nástroje manažerského účetnictví. Těmi například mohou být: určení bodu zvratu, stanovení nákladové funkce nebo kalkulace variabilních nákladů. Lze také pomocí tohoto typu členění stanovit a sledovat provozní páku. Veškerá problematika těchto nástrojů manažerského účetnictví jsou blíže popsány a vysvětleny v teoretické části práce. Proto se tuto situaci pokusí napravit projektová část práce a zařazení tohoto typu nákladového členění bude jejím dílčím cílem.

### 6.3 Rozbor metod tvorby cen

Tato podkapitola se zabývá problematikou tvorby cen, která se v současné době provádí ve vybrané firmě. Vybraná společnost svým způsobem využívá všechny dva typy cenových strategií, které jsou v literatuře uváděny. Jedná se o nákladově orientovanou a konkurenčně orientovanou tvorbu cen.

#### 6.3.1 Konkurenčně orientovaná tvorba ceny

Tento typ cenové strategie firma využívá přednostně před zbylými strategiemi. Je to z důvodu velké konkurenční nabídky na trhu a zákazník v tomto odvětví je velmi citlivý na výši nabízených cen. Je samozřejmě nutné si uvědomit, že vybraná firma disponuje moderními výrobními stroji a výrobními metodami, a to za účelem dosažení co nejvyšší kvality vinného moku. Tyto stroje přinášejí určitou přidanou hodnotu k finálním produktům, proto se finální prodejní ceny ve vybrané společnosti pohybují v mírně vyšších sférách. Tabulka níže reprezentuje současný produktový ceník vybraného vinařství.

Vzhledem ke skutečnosti velkého sortimentu prodávaných výrobků, bude zde uveden pouze ceník vybraných druhů bílých vín. Celková nabídka se nachází v příloze práce.

Tab. 20 Část současné nabídky vín (vlastní zpracování)

| Odrůda vína       | Rok  | Druh jakosti | Cena (v Kč) |
|-------------------|------|--------------|-------------|
| Čerzecké kořenité | 2015 | MZV          | 185         |
| Hedvábné zelené   | 2014 | MZV          | 185         |
| Hibernal          | 2015 | pozdní sběr  | 170         |
| Muškat Ottonel    | 2013 | kabinet      | 180         |

|                    |      |             |            |
|--------------------|------|-------------|------------|
| Neuburské          | 2015 | pozdní sběr | 180        |
| Rulandské bílé     | 2013 | MZV         | 175        |
| Rivaner            | 2014 | pozdní sběr | 180        |
| Sylvánské zelené   | 2015 | pozdní sběr | 205        |
| Tramín bílý        | 2013 | MZV         | 195        |
| Tramín červený     | 2013 | pozdní sběr | 195        |
| <b>Cena průměr</b> |      |             | <b>185</b> |

Tabulka výše představuje část prodejního katalogu prodávaných vín ve vybrané firmě. Protože průměrná cena z veškeré nabídky produkce tvoří částku 185 Kč, byly cíleně vybrány takové položky, jejichž průměrná prodejní cena se bude nacházet ve stejné průměrné výši. Jak bylo řečeno, cena jednotlivých finálních výrobků je stanovena na základě konkurenčně orientované tvorby ceny. Avšak je nutno podotknout, že k žádné konkrétní a cílové analýze cen nabízených výrobků konkurence se neprovádí. V praxi to ve firmě vypadá tak, že cenu stanoví majitel společnosti na základě svého odborného odhadu. Jednoduše řečeno pocitem majitele. I když je z hlediska manažerského účetnictví takový typ tvorby ceny neadekvátní, musíme přihlédnout k obrovským zkušenostem a znalostem majitele firmy. V odvětví vinařství se pohybuje od svých dětských let a nelze upřít jeho celkový přehled.

Na druhou stranu je však doporučeno, že v rámci konkurenčně orientované ceny by se měla v pravidelných intervalech provádět analýza cen na daném trhu. V projektové části bude zaměřena jedna kapitola na tuhle problematiku.

### 6.3.2 Nákladově orientovaná tvorba ceny

Nákladově orientovaná tvorba ceny se též ve vybrané firmě provádí, ale ve velmi zjednodušené formě. Tento typ tvorby ceny se provádí za účelem přiřazení veškeré spotřeby nákladů k jednomu finálnímu výkonu. Je nutné podotknout fakt, že veškerá výroba vína se provádí stejným, nebo velmi podobným způsobem. Žádný finální výrobek se z hlediska výrobního procesu neliší od druhých. Proto by se dalo říct, že vybraná firma se zaměřuje na výrobu homogenní produkce.

Nákladová tvorba ceny se ve firmě provádí pouze za tím účelem, aby výrobní cena, zjištěná touto metodou, nepřesahovala skutečně cenu prodejní. Současná kalkulace nákladů na výrobek je prováděna ve velmi zjednodušené podobě, jak je uvedeno v tabulce níže.

Tabulka 21 - Kalkulace ceny láhve 0,75 l v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Položka                | množství v Kč |
|------------------------|---------------|
| Výše celkových nákladů | 16 956 201    |
| Množství v litrech     | 78 661        |
| Náklady na 1 litr      | 215,56        |
| Náklady na 0,75l       | 161,67        |
| Marže 15 %             | 24,25         |
| <b>Prodejní cena</b>   | <b>185,92</b> |

V tabulce 21 je ukázka nákladové tvorby ceny, která se v současné době ve vybrané firmě provádí. Výše celkových nákladů je jednoduše vydělena celkovým množstvím vyrobených litrů. Cena se přepočte na objem 0,75 l, připočte se 15% marže a vzniká výrobní cena ve výši 185,92 Kč/ks.

Jak lze vidět, jedná se o typ kalkulace dělením, avšak ve velmi zjednodušené podobě. Tento koncept kalkulace sice přiřazuje veškerou spotřebu nákladových položek k určitému výkonu, na druhou stranu ale žádným podrobným způsobem necharakterizuje obsažené náklady ve výrobku.

Tato kalkulace ve vybraném vinařství funguje už dlouhou dobu a firma je s tímto konceptem spokojena, i když tento způsob sledování nákladů je nedostačující a nepřesný. Firma tímto způsobem má pod kontrolou skutečnou cenu vína a dává pozor, aby se prodejní cena nedostala pod požadovanou cenu produktů vyplývající z jednoduchého kalkulačního vzorce. Poté se cena dále upravuje na základě jakosti a roku výroby. Čím vyšší kvalita vína, tím vyšší společnost požaduje marži a prodejní cena narůstá.

#### 6.4 Rozbor ostatních metod manažerského řízení

Další metody manažerského účetnictví se již ve vybrané společnosti neprovádí, a to v žádné formě. Jak již bylo popsáno výše, k efektivnímu podnikovému řízení může sloužit několik dalších nástrojů manažerského účetnictví a to například stanovení nákladové funkce, která pomáhá k efektivnímu řízení a plánování nákladové výše.

Nepoužívá se ani analýza a stanovení bodu zvratu. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí velké množství výrobků, nabízí se možnost stanovení bodu zvratu v hodnotovém i množstevním vyjádření, díky pohledu na výkony ve formě homogenní produkce. Vzhledem

k analýze výrobního procesu vín bylo zjištěno, že žádný finální výrobek se zásadním způsobem neliší od výroby vína jiného druhu. Tyto nástroje se však ve společnosti neprovádí a budou patřit jako dílčím cílem projektové části této diplomové práce.

## 6.5 Shrnutí současných nástrojů manažerského účetnictví

Závěrem této kapitoly je níže uvedena tabulka, charakterizující současné využívané i nevyužívané nástroje manažerského účetnictví. Na základě nedostatků plynoucích z údajů v tabulce bude sestrojen obsah projektové části.

Tab. 22 Analýza současných nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě (vlastní zpracování)

| Nástroj manažerského účetnictví | Využíván v současné době? |
|---------------------------------|---------------------------|
| Druhové členění nákladů         | Ano                       |
| Kalkulační členění nákladů      | Ne                        |
| Kapacitní členění nákladů       | Ne                        |
| Sestavování nákladové funkce    | Ne                        |
| Stanovení peněžního BZ          | Ne                        |
| Stanovení množství BZ           | Ne                        |
| Limity VN a FN                  | Ne                        |
| Provozní páka                   | Ne                        |
| Nástroj řízení výrobní kapacity | Ano                       |
| kalkulace výkonu                | Ano                       |

Účelem sestrojení tabulky 22 je shrnutí veškerých nástrojů manažerského účetnictví, které se v současné době ve vybrané firmě provádí. Vyplývá tedy, že firma provádí členění nákladů z hlediska jejich druhu. Je pravda, že toto členění je obsaženo ve výkazech finančního účetnictví, ale patří to i do nástrojů manažerského účetnictví. To proto, že finanční účetnictví je výchozím bodem pro účetnictví manažerské.

Dále lze vyčíst, že se provádí nástroj řízení výrobní kapacity. Tento nástroj je zastoupen analýzou výliskosti jednotlivých odrůd vinných hroznů.

Jak bylo představeno, v současné době se také provádí nákladová kalkulace k finálnímu výkonu. Avšak tato kalkulace neprezentuje obsah složení jednotlivých nákladových položek, proto neslouží k efektivnímu nákladovému řízení.

## 7 SHRUTÍ SOUČASNÉHO STAVU

Pátá kapitola je zaměřena na analýzu informačního systému ve vybraném podniku. Na základě této analýzy je jasné, že hlavním informačním zdrojem pro vybranou firmu slouží finanční účetnictví a data obsažené v něm. Tato data společnost dokáže přetransformovat na informace a využít je k výpočtu několika ekonomických ukazatelů, jakými jsou výše několika druhů rentability, likvidity a výše ČPK. Avšak vypočtené ukazatele likvidity a ČPK jsou zkresleny vysokým množstvím peněžních prostředků na bankovních účtech. Co se týče výnosnosti, firma si ve všech případech počíná velmi pozitivně. Souhrnem analýz těchto poměrových ukazatelů lze podnik pochválit za jeho fungování a finanční stabilitu.

Každý ekonomický ukazatel, dle prezentovaných výsledků, charakterizuje společnost jako efektivně hospodařící. Avšak je zde uvedena nepřítomnost několika dalších ekonomických ukazatelů, které by bylo vhodné provádět. Podíl využívání manažerského účetnictví je ve firmě využíván ve velmi nízkém rozsahu. Některé jeho nástroje podnik využívá, ale ke svým možnostem by mohl tento počet využívaných nástrojů navýšit.

Z hlediska současného využívání nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě lze poukázat na několik nedostatků. Podnik sice provádí nějakou nákladovou kalkulaci, ale tento postup obsahuje několik nedostatků. Postrádá například selektování nákladových položek, které z pohledu manažerského účetnictví náklady nejsou.

Firma využívá členění nákladů pouze z hlediska jejich druhů. I při velmi zjednodušené formě nákladové kalkulace, firma neprovádí kalkulační členění nákladů ani kapacitní členění nákladů. Na tyto dvě skutečnosti bylo poukázáno jako na nedostatek, kterým se bude zabývat projektová část diplomové práce. Zjištěným pozitivem byla forma řízení výrobní kapacity a to díky evidenci průměrné výliskosti hroznů.

Na závěr šesté kapitoly je uvedena tabulka, která přehledně charakterizuje nástroje manažerského účetnictví, které jsou či nejsou ve vybrané společnosti prováděny. Projektová část bude zaměřena na aplikaci veškerých nástrojů, které se v dnešní době neprovádí. A dalším cílem bude návrh takového kalkulačního vzorce, který povede k efektivnějšímu řízení nákladů.



## **8 PROJEKT IMPLEMENTACE VHODNÝCH NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ**

Projektová část této diplomové práce vychází z nedostatků, které byly zjištěny při analyzování současného způsobu využívání manažerských metod. Projekt je navržen takovým způsobem, aby byl poskytnut nový pohled na vynaložené náklady a pomohl tak společnosti k efektivnějšímu nákladovému řízení.

Při zpracování projektu budeme vycházet ze zjištěných údajů, které byly získány v analytické části. Jak již bylo řečeno, projektová část bude mít dvě části. V první polovině je členění nákladů rozděleno na fixní a variabilní složku. Na základě tohoto členění je dále aplikován výpočet bodu zvratu, výpočet provozní páky, stanovení nákladové funkce a limitů.

Druhá polovina projektové části bude zaměřena na kalkulační členění nákladů a díky tomu členění bude sestaven vhodný vzorec pro stanovení výrobní ceny.

### **8.1 Cíle projektu**

Cílem tohoto projektu je tedy výběr vhodných nástrojů manažerského účetnictví, které povedou k efektivnějšímu podnikovému řízení ve vybrané společnosti. Nejprve se zaměříme na nový způsob sledování a měření veškerých nákladových položek. Protože v současné době se náklady sledují pouze podle jejich druhu, toto členění je z pohledu efektivního nákladového řízení nedostatečné. Proto je nutné vytvořit návrh nového, efektivnějšího způsobu sledování nákladových položek a tím vyplývajících vhodných nástrojů manažerského účetnictví.

### **8.2 Postup projektu**

Z údajů obsažených ve výkazech finančního účetnictví nejprve vyselektujeme ty položky nákladů, které nejsou z hlediska manažerského účetnictví nákladem. Po oddělení těchto nákladových veličin se zaměříme na rozdělení nákladových položek podle tzv. kapacitního členění. Vzniknou nám dvě skupiny nákladů: fixní a variabilní. Díky tomuto členění budeme schopni sestavit kusový i peněžní bod zvratu. Dále můžeme sestavit nákladovou funkci, která je manažerským nástrojem k plánování a řízení nákladů do budoucnosti. Jako poslední nástroj manažerského účetnictví provedeme aplikaci provozní páky a limitů variabilních a fixních nákladů. Ke konci první projektové části bude také sestavena kalkulace variabilních nákladů.

Ve druhé části projektu se zaměříme na aplikaci takové metody kalkulace, která bude pro firmu nejvhodnější. Pro větší přesnost kalkulace, musíme však nejprve rozdělit nákladové položky na přímé a nepřímé.

V první fázi je nutné upravit členění nákladových položek na jednicové a režijní. Poté se režijní náklady přiřadí do skupin výrobní správní a odbytové režie. Výrobní režie bude obsahovat ty náklady, které jsou spojeny s výrobou, a určitým způsobem existuje jejich vztah s objemem vyráběné produkce. Správní režie bude obsahovat náklady, které nemají s produkcí nic společného. Odbytová režie bude obsahovat náklady, přímo spojené s prodejem a expedicí prodaných výrobků.

Na konec bude zobrazen kalkulační vzorec a jeho aplikace ke konkrétnímu výrobku.

### **8.3 Členění nákladů podle výše prováděných výkonů**

Protože analyzovaná společnost podniká ve formě společnosti s ručením omezeným a jedná se svým způsobem o výrobní firmu, prvním krokem a také zařazením prvního nástroje manažerského účetnictví je sledování a členění nákladů z hlediska výše prováděných výkonů. Jak je popsáno v teoretické části, toto členění spočívá ve sledování vývoje nákladů a jejich závislosti na objemu prováděné produkce. Náklady vinařství budou rozčleněny na náklady s fixní nebo variabilní složkou.

Tato část práce se zabývá členěním nákladů ve všech třech letech sledovaného období, tedy v letech 2013 - 2015.

#### **8.3.1 Úprava účetních dat**

V prvním kroku je nutnost úprava účetních údajů. Je potřebné upravit údaje z finančního a daňového účetnictví pro potřeby kapacitního členění nákladů. Pokud by byly do modelu začleněny veškeré náklady, došlo by ke zkreslení, protože jak již bylo několikrát v této práci vzpomínáno, ne všechny nákladové položky jsou z hlediska manažerského účetnictví respektovány. Finanční účetnictví nebere ohled, zda mají náklady nějaký příčinný vztah k určitému nákladovému objektu, proto jsou tyto náklady pro alokování irelevantní.

Vyloučené nákladové položky jsou: daně a poplatky, pokuty a penále, odpisy pohledávek, úroky, kurzové ztráty a bankovní poplatky. Tyto náklady se žádným způsobem neúčastní na podnikatelském procesu podniku, proto jsou od režijních nákladů separovány.

Tab. 23 Vyloučené nákladové položky v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Položka           | Náklad v Kč    |
|-------------------|----------------|
| Daně a poplatky   | 56 031         |
| Pokuty a penále   | 41 140         |
| Odpisy pohledávek | 96 114         |
| Úroky             | 146 089        |
| Kurzové ztráty    | 11 384         |
| Bankovní poplatky | 12 590         |
| <b>Celkem</b>     | <b>363 348</b> |

Podle tabulky 23 lze vidět, že vyřazením nákladových položek společnosti se oproti původní hodnotě, sníží o 363 348 Kč. Což v procentuálním vyjádření činí snížení o 2,24 % k celkové výši nákladů. Toto snížení není tak dramatické, ale přesto nám pomůže k přesnějšímu stanovení kapacitního a kalkulačního členění nákladů. Hlavním důvodem separace těchto nákladů jsou položky, které nesouvisí s výrobním procesem a patří do skupiny daňově uznatelných nákladů. Dále je toto selektování vhodné, protože například při aplikaci bodu zvratu nebude počítáno s celkovou výší výnosů ale pouze s celkovými tržbami podniku. Proto není adekvátní např. počítání s nákladovými úroky, když jsou vyřazeny úroky výnosové, apod.

Ještě aplikací kalkulačního členění je nutno podotknout, že nebylo počítáno ani s výší daně z příjmů.

### 8.3.2 Fixní náklady

Jak je popsáno v teoretické části této diplomové práce, fixní náklady se vyznačují svou vlastností, kdy v závislosti na objemu prováděných výkonů se žádným způsobem neliší a jejich výše zůstává konstantní. Jejich výše vzniká již v „nulovém bodě“, tedy v nulové výši prováděného objemu produkce. Fixní náklady se zvyšují v případě, kdy se navyšují celkové výrobní kapacity. Fixní náklady se tedy zvyšují tzv. skokovým způsobem.

Níže je uvedena tabulka, která byla zpracována na základě konzultace s hlavním ekonomem společnosti. Pomocí klasifikační metody byly veškeré náklady rozděleny do skupin fixních a variabilních nákladů. Tabulka níže reprezentuje složení nákladů fixních za sledované období.

Tab. 24 Fixní náklady v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                             | 2013         | 2014         | 2015         |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Mzdové náklady</b>                 | 2 656        | 2 711        | 2 749        |
| <b>Sociální a zdravotní pojištění</b> | 853          | 871          | 898          |
| <b>Zákonné sociální náklady</b>       | 109          | 145          | 147          |
| <b>Náklady na energie</b>             | 98           | 109          | 124          |
| <b>Kancelářské potřeby</b>            | 59           | 52           | 66           |
| <b>Drobný hmotný majetek</b>          | 113          | 142          | 156          |
| <b>Náklady na pohonné hmoty</b>       | 197          | 213          | 226          |
| <b>Ostatní služby</b>                 | 115          | 138          | 259          |
| <b>Náklady na reprezentaci</b>        | 412          | 315          | 496          |
| <b>Odpisy</b>                         | 2 253        | 1 971        | 2 075        |
| <b>Opravy a udržování</b>             | 115          | 196          | 227          |
| <b>Cestovné</b>                       | 85           | 76           | 82           |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>       | 1 106        | 1 097        | 660          |
| <b>Celkové fixní náklady</b>          | <b>8 171</b> | <b>8 036</b> | <b>8 165</b> |

Jak lze z tabulky 24 vyčíst, výše fixních nákladů byla v každém roce ve velmi podobné výši. Po nahlédnutí do celkové výše nákladů lze říci, že fixní náklady určitě vyšší než 50% podíl na tvorbě celkových nákladů.

Jednou z největších fixních nákladových položek patří zejména **mzdové náklady**. Výše mzdových nákladů se skládá zejména ze mzdového tarifu pracujících administrativních pracovníků. Spadá sem veškerá roční mzda zaměstnanců, kteří se téměř žádným způsobem nezúčastňují na dělnické práci. S touto položkou lze také odvodit zákonné sociální a zdravotní pojištění, odvozované zaměstnanci i zaměstnavatelem.

Nejproblematictější položka pro stanovení výše svého fixního podílu byla položka **nákladů na energie**. Jak je popsáno v teoretické části, spotřeba energií patří mezi semi-variabilní náklady, tedy náklady takové, jejichž celková výše je tvořena z fixní i variabilní složky. Výše spotřeby energie byla stanovena na základě spotřebovaných energií v penzionech pro hosty a v prodejně. **Kancelářské potřeby** jsou tvořeny spotřebou kancelářských propisek, čisticích prostředků, nákladů na odbornou literaturu a tisk. **Drobný hmotný majetek** představuje veškeré nástroje, stroje a nářadí a počítače, jejichž pořizovací cena nepřesáhla částku 40 tisíc Kč. Zároveň jejich předpokládaná doba používání je delší než 1 rok. **Náklady na pohonné hmoty** jsou tvořeny spotřebou pohonných hmot, které byly vynaloženy za jiným účelem, než při podílení se na opracovávání vinohradů, či jiné potřeby

sloužící k výrobě vína. **Ostatní služby** jsou zastoupeny zejména pronájmem potřebných strojů a zařízení, které společnost nemá ve vlastnictví.

**Náklady na reprezentaci** jsou tvořeny veškerou výší nákladů, spojených s reprezentací vlastní výrobků či firmy samotné při různých akcích konané během roku jak v tuzemsku, tak v zahraničí. **Daně a poplatky** obsahují položky, které jsou pravidelně hrazeny a žádným způsobem nejsou ovlivňovány výší produkce. Patří sem daň silniční, daně z nemovitosti a další různé státní poplatky.

Jednou z největších položek, tvořící fixní část nákladů, jsou **odpisy**. Tato položka představuje trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Jde o opotřebování osobních, i nákladních automobilů, výrobních strojů, zemědělských strojů a veškerého majetku, jehož PC přesáhla částku 40 tis. Kč. Položka **Opravy a udržování** představuje nutné opravy a poskytnuté zálohy na opravu a udržování veškerých strojů, na kterých závisí plynulá a efektivní výroba. Nákladová položka **cestovné** je tvořena jízdami dopravních prostředků a dalšími náklady spojené s pracovní cestou. Patří sem příspěvek na jídlo, rezervace ubytování, aj. **Ostatní provozní náklady** obsahují veškeré náklady, které zabezpečují efektivní fungování firmy jako celku a žádným způsobem na něj nemá vliv objem prováděných výkonů. Jedná se zde o dary, odpisy pohledávek a ostatních provozních nákladů.

Položky obsažené ve **finančních nákladech** jsou spojeny s takovým typem nákladů, který v sobě obsahuje různé poplatky bankovním i nebankovním institucím, úroky z úvěrů a kurzové ztráty.

### 8.3.3 Variabilní náklady

Problematika variabilních nákladů je popsána v teoretické části této práce. Víme tedy, že výše tohoto typu nákladů je závislá na objemu prováděné produkce ve firmě. V tabulce níže jsou údaje o variabilních nákladech, které byly v jednotlivých letech 2013 až 2015 firmou vyprodukovány.

Tab. 25 Variabilní náklady za období 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| v tis. Kč                       | 2013  | 2014  | 2015  |
|---------------------------------|-------|-------|-------|
| <b>Náklady na prodané zboží</b> | 528   | 593   | 679   |
| <b>Spotřeba materiálu</b>       | 2 557 | 2 387 | 3 228 |
| <b>Spotřeba energie</b>         | 282   | 314   | 335   |
| <b>Služby</b>                   | 356   | 358   | 672   |

|                                  |              |              |              |
|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Mzdové náklady</b>            | 1 710        | 1 915        | 1 994        |
| <b>SZ a ZP</b>                   | 549          | 615          | 618          |
| <b>Náklady na pohonné hmoty</b>  | 107          | 68           | 111          |
| <b>Variabilní náklady celkem</b> | <b>6 096</b> | <b>6 250</b> | <b>7 637</b> |

Jak lze z tabulky 25 vyčíst, v každém roce byly mezi variabilními náklady nejvýznamnější položkou **spotřeba materiálu**. Patří sem veškerý materiál, který bylo nutné zpracovat během celého roku k tomu, aby na jeho konci vznikl finální výrobek, v našem případě láhev dobrého a kvalitního vína. **Spotřeba energií** je reprezentována spotřebou vody, plynu a elektřiny. Tyto energie byly přímo vynaloženy na různé operace, které bylo nutné vynaložit za účelem výroby nebo ošetřování vína. Tato položka je z největší části tvořena spotřebovanou energií v provozovně společnosti. Jde vidět, že dochází k meziročnímu nárůstu. Je to spojené i s rozšířením skladových zásob a pořizováním nových strojů, které pomáhají k dosažení větší kvality vína, ale zároveň při jejich používání stoupá spotřeba energií. **Ve službách** jsou zaznamenány zejména služby dělníků, vykonávající svůj podnikatelský zájem na základě živnostenského oprávnění a firma si jejich služby během roku pravidelně pronajímala. Vybranému vinařství se vyplatí najímaní služeb takových dělníků. Zejména proto, že nemusí za takto odvedenou práci odvádět sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, jak tomu bývá u vlastních zaměstnanců.

**Mzdové náklady** jsou tvořeny náklady, spojené s prací vlastních dělnických zaměstnanců. Patří sem i brigádníci, kteří jsou zaměstnáváni formou DPP nebo DPČ. Se mzdou také souvisí sociální a zdravotní pojištění, hrazené zaměstnancem i zaměstnavatelem. **Pohonné hmoty** v tomto případě souvisí buď přímo s výrobou samostatného vína, nebo ke strojům potřebných k obdělávání ve vinicích. Dále se sem řadí spotřeba automobilů, při rozvážení výrobků do určitých vinoték, či jiných prodejních míst.

Tab. 26 Procentuální zastoupení FN a VN na celkových nákladech v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování)

| <b>Procentuální zastoupení</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Fixní náklady</b>           | 0,57        | 0,56        | 0,52        |
| <b>Variabilní náklady</b>      | 0,43        | 0,44        | 0,48        |
| <b>Celkem</b>                  | 1           | 1           | 1           |

Podle tabulky 26 lze vidět, že v každém roce největší podíl nákladů je tvořen z větší části náklady fixními. Příčinou toho jsou vysoké odpisy ve firmě, společnost vlastní velký dlouhodobý majetek, který se odepisuje. Druhým největším důvodem této skutečnosti, jsou vysoké mzdové náklady administrativních pracovníků a managementu podniku.

Lze však sledovat postupný nárůst podílu nákladů variabilních a to v každém roce. Vinařství vyrábělo v každém roce vyšší objem vinných produktů a zároveň došlo ke snížení meziročních odpisů.

## 8.4 Bod zvratu

Jak již víme z teoretické části práce, bod zvratu představuje takový objem produkce, při kterém je celková výše nákladů na stejné úrovni jako celkové tržby. Při této situaci lze říci, že se firma nachází v bodě nulového zisku. Pro stanovení tohoto nástroje manažerského řízení je potřeba stanovení kapacitního členění nákladů. Toto členění jsme již provedli v předcházející kapitole, a proto lze bod zvratu vypočítat.

V našem případě může mít výpočet bodu zvratu dvě podoby. Vzhledem k pohledu na vyráběnou produkci a uvědomění si, že z hlediska výrobního procesu se finální výrobky zásadním způsobem od sebe neliší, lze tedy veškerou vyráběnou produkci vnímat jako homogenní produkt a můžeme tedy stanovit tzv. kusový bod zvratu.

### 8.4.1 Množstevní bod zvratu

K výpočtu je potřeba uvést přesnou výši Fixních i Variabilních nákladů a také je nutno uvést skutečnou produkci vyrobených lahví o objemu 0,75l. Tabulka níže obsahuje uvedené informace v posledním roku účetního období.

Tab. 27 Údaje pro výpočet kusového bodu zvratu pro rok 2015 (vlastní zpracování)

| Rok                       | 2015      |
|---------------------------|-----------|
| Fixní náklady (v Kč)      | 8 165 097 |
| Variabilní náklady (v Kč) | 7 637 031 |
| Výrobní kapacita 0,75l    | 167 253   |
| q (v ks)                  | 104 881   |
| Cena (v Kč)               | 185       |

Výše fixních a variabilních nákladů vychází z údajů zjištěných z předcházející podkapitoly diplomové práce. Cena byla určena jako cena průměrná při současné nabídce produktového portfolia. Výše prodaných kusů byla převzata z kapitoly 6.3.2 v analytické části práce. Výrobní kapacita byla stanovena na základě údajů o celkové roční sklizni hroznů a jejich průměrné výlísnosti.

Po vyčíslení potřebných údajů nyní lze použít klasický vzorec výpočtu pro kusový bod zvratu v každém účetním období zvlášť. Vzorec pro výpočet je již uveden v teoretické části, ale pro připomenutí si jej uvedeme znova:

$$qBz = FN / (p-b) \quad (12)$$

Nyní nám schází výpočet jednotkových variabilních nákladů (parametr  $b$ ). Hodnotu získáme jednoduchým vydělením celkové výše VN k množství vyrobených kusů ( $Q$ ).

$$b = 7\,637\,031 / 104\,881$$

$$b = 72,81 \text{ Kč}$$

Nyní máme k dispozici všechny potřebné údaje pro výpočet množstevního bodu zvratu

$$qBz = 8\,165\,097 / (185 - 72,81)$$

$$qBz = 72\,780 \text{ Ks}$$

Dle předcházejícího výpočtu vyplývá, že společnost v roce 2015 se dostane do nulového zisku při prodeji 72 780 kusů lahví o objemu 0,75 l.

Pomocí množstevního bodu zvratu můžeme dále zjistit potřebu objemu prodané produkce za účelem dosažení předem stanoveného zisku. Příkladem může být rok 2017, kdy bude požadováno dosažení zisku ve výši 4 milionu korun.

Tento požadovaný zisk dosadíme do čitatele vzorečku a poté zjistíme potřebné množství prodaných kusů, aby bylo dosaženo zisku ve výši 4 mil. Kč.

$$qBz = 8\,165\,097 + 4\,000\,000 / (185 - 72,81)$$

$$qBz = 108\,433 \text{ Ks}$$

Lze tedy předpokládat, že v roce 2017 bude potřeba prodat celkové množství ve výši 108 433 kusů výrobků, aby bylo dosaženo požadovaného čistého zisku ve výši 4 miliony korun.



### 8.4.2 Peněžní bod zvratu

Použití výpočtu peněžního bodu zvratu je pro firmu asi vhodnějším typem. Důvodem je skutečnost, že i když může být na finální výrobky pohlíženo jako na homogenní produkt, přesto se prodejní cena jednotlivých výrobků liší. Proto je zde uveden i tento typ výpočtu bodu zvratu.

Při výpočtu nemůžeme brát v úvahu celkovou výši výnosů v daném období, ale pro přesnější výpočet se použije součet položek výkonů a tržeb za prodej zboží v daném roce.

Nejprve si opět uvedeme tabulku s potřebnými údaji pro výpočet peněžního bodu zvratu.

Tab. 28 FN, VN a Tržby v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Rok                | 2015          |
|--------------------|---------------|
| Fixní náklady      | 8 165 097 Kč  |
| Variabilní náklady | 7 637 031 Kč  |
| Tržby              | 19 402 982 Kč |

Opět si zde pro zopakování uvedeme vzorec pro výpočet peněžního bodu zvratu:

$$Bz = FN / (1 - h) \quad (13)$$

Abychom mohli dosadit do vzorečku, musíme znát tzv. parametr „h“. Tento parametr představuje podíl variabilních nákladů společnosti na celkových tržbách. Ve vybrané firmě pro rok 2015 je tedy parametr h vypočítán následovně:

$$h = VN / T \quad (14)$$

$$h = 7\,637\,031 / 19\,402\,982$$

$$h = 0,3936$$

Nyní jsou již známy veškeré potřebné výpočetní údaje a dle vzorce peněžního bodu zvratu, můžeme veškeré údaje pouze dosadit.

$$Bz = 8\,165\,097 / (1 - 0,3936)$$

$$Bz = 13\,464\,870 \text{ Kč}$$

Pro správnou interpretaci výsledku uvedeme, že v roce 2015 bylo potřeba dosáhnoutí tržeb na úrovni 13 464 870 Kč, aby vybraný podnik nebyl ztrátový.

### 8.4.3 Kritické využití výrobní kapacity

Pro kritické využití výrobní kapacity budeme vycházet z údajů obsažených v teoretické části práce. Toto kritické využití VK zjistíme jako poměr objemu výroby ve výši bodu zvratu a skutečné výrobní kapacity. Pro výpočet použijeme vzorec:

$$VK_{\text{krit}} = (q_{\text{BZ}} * 100) / VK \quad (15)$$

Nyní můžeme všechny veličiny dosadit do vzorečku. Skutečná výrobní kapacita výrobního podniku byla odvozena z celkové výše sklizně za rok 2015 a průměrné výlisnosti hroznového moštu.

$$VK_{\text{krit}} = (72780 * 100) / 167\,253$$

$$VK_{\text{krit}} = 43,51 \%$$

Kritické využití výrobní kapacit je 43,51 %. Znamená to tedy, že podnik musí využít svou výrobní kapacitu alespoň na 43,51 %, aby nebyla ztrátová.

### 8.4.4 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient

Díky stanovení výše bodu zvratu si ještě uvedeme výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a bezpečnostního koeficientu v roce 2015. Tato rezerva pomáhá vyjádřit hodnotu, o kolik se nám mohl snížit zisk, aniž by se firma dostala do ztráty. Bezpečnostní podnikatelský koeficient má stejnou funkci, ale jeho vyjádření je v procentním snížení Tržeb.

Připomeneme, že BPR se vypočítá jako rozdíl celkových tržeb a tržeb po dosažení bodu zvratu. BK se vypočítá jako procentuální podíl BPR k celkové výši objemu produkce v Kč.

Tab. 29 BPR a BK v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Rok | 2015         |
|-----|--------------|
| BPR | 5 938 112 Kč |
| BK  | 30,60 %      |

Výsledky uvedené v tabulce 29 je možné interpretovat tak, že kdyby v roce 2015 celková výše tržeb klesla o částku 5 938 112, stále by se nenacházela ve ztrátě. Neboli pokud by celková výše tržeb klesla o 30,60 %, stále by firma nebyla ztrátová.

## 8.5 Nákladová funkce

Díky kapacitnímu členění nákladů je nyní možné stanovit nákladovou funkci. Jak popisuje teoretická část této diplomové práce, nákladová funkce představuje důležitý nástroj tvorby manažerských rozhodnutí o produkční kapacitě podniku a použité technologii výroby. Je nejjednodušším nákladovým modelem, který zachytává vliv jednoho činitele, a to objemu výroby, přičemž nezávislou proměnnou je objem výroby a závislou proměnnou celkové náklady. Nákladovou funkci lze využít jako jeden z nástrojů manažerského účetnictví, který slouží k plánování nákladů a jejich řízení.

Pro stanovení nákladové funkce je potřeba vycházet z údajů obsažených v minulých účetních obdobích. V prvním kroku je proveden odhad veličin fixních a variabilních nákladů, poté se stanoví výše tržeb a na základě těchto informací je sestavena nákladová funkce. K tomuto sestavení nákladové funkce je nutné zjistit parametr „h“, též nazývaný jako haléřový ukazatel. Tento parametr h představuje podíl celkové výše variabilních nákladů a celkovou výši tržeb za sledované období.

Z metod pro stanovení nákladové funkce, které jsou obsaženy v teoretické části, bude použita metoda klasifikační analýzy. Nákladová funkce slouží jako nástroj pro plánování budoucích nákladů a z tohoto důvodu bude tento typ nástroje manažerského účetnictví také zařazen do používání ve vybrané firmě.

Tab. 30 Údaje pro sestavení nákladové funkce v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Rok                       | 2015       |
|---------------------------|------------|
| Fixní náklady (v Kč)      | 8 165 097  |
| Variabilní náklady (v Kč) | 7 637 031  |
| Tržby (v Kč)              | 19 402 982 |
| Parametr h                | 0,3936     |

Ve výše uvedené tabulce se nachází přehled všech potřebných údajů pro stanovení nákladové funkce v roce 2015. K plánování celkových nákladů pro rok 2016 je významná nákladová funkce, stanovená právě pro rok 2015. Tato nákladová funkce má následující tvar:

$$N = 8\,165\,097 + 0,3936 * Q \quad (16)$$

Na základě této nákladové funkce firma je schopna odhadnou výši celkových nákladů pro rok 2016. Pokud by například očekávala zvýšení objemu produkce na 22 000 000 Kč, pak

by podle nákladové funkce byla hodnota celkových nákladů pro rok 2016 ve výši 16 824 297 Kč.

## 8.6 Provozní páka

Díky kalkulačnímu členění nákladů dále můžeme určit tzv. stupeň provozní páky, jehož veškerá problematika je vysvětlena v teoretické části práce. Obecně platí, že provozní páka charakterizuje podíl fixních nákladů na celkových nákladech podniku. Pokud je tento podíl vysoký, dá se předpokládat vysoký podíl mechanizace, automatizace a robotizace v podniku. Při vysokém stupni provozní páky dochází k tomu, že relativně malá změna v tržbách způsobí velkou změnu v provozním zisku. Pro aplikace tohoto nástroje manažerského účetnictví si níže opět uvedeme obecný vzorec, který je uváděn v literárních zdrojích.

$$STP = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \cdot [\%] \quad (17)$$

Pro dosažení údajů do vzorce, použijeme již známé hodnoty, které jsou obsaženy ve finančním účetnictví. Pro výpočet použijeme množství čistého zisku reálně dosaženého v účetním období 2015. Tento zisk se dostal do výše 3 294 115 Kč. Dále stanovíme množství prodaných výrobků v daném roce a výše tržeb je obsažená ve finančních výkazech společnosti. Pro stanovení stupně provozní páky zvýšíme objem produkce o jedno procento a uvidíme, jakým způsobem se nám změní výše celkových tržeb a zisku. K předpokladu vývoje tržeb dosadíme jednotkové variabilní náklady, které byly z roku 2015 vypočteny v kapitole 8.4.1

Tab. 31 Původní hodnoty tržeb, zisku a prodaného množství v roce 2015 (vlastní zpracování)

| Rok            | 2015             |
|----------------|------------------|
| q (v Ks)       | 104 881          |
| Tržby 0 (v Kč) | 19 402 982       |
| Zisk 0 (v Kč)  | <b>3 294 115</b> |

Tabulka 31 představuje skutečně dosažených ekonomických ukazatelů za rok 2015. Nyní následuje tabulka, která představuje předpoklad vývoje daných ekonomických ukazatelů, kdyby se prodané množství Q zvýšilo o jedno procento.

Tab. 32 Předpoklad ekonomických ukazatelů při zvýšené produkci o jedno procento (vlastní zpracování)

| Rok             | 2015             |
|-----------------|------------------|
| q * 1,01 (v ks) | 105 930          |
| Tržby 1 (v Kč)  | 19 597 050       |
| b (v Kč)        | 72,81            |
| VN (v Kč)       | 7 712 763        |
| FN (v Kč)       | 8 165 097        |
| CN (v Kč)       | 15 877 860       |
| Zisk 1 (v Kč)   | <b>3 719 190</b> |

Pro výpočet zisku v tabulce 32 jsme mohli efektivně využít kapacitního členění v praxi. Jak lze vidět, zisk se nám zvýšil na hodnotu 3 719 190 Kč. Nyní tyto hodnoty dosadíme do vzorce pro výpočet provozní páky a budeme moci stanovit stupeň provozní páky ve vybrané firmě.

$$STP = \frac{\frac{3\,719\,190 - 3\,294\,115}{3\,294\,115}}{\frac{19\,597\,050 - 19\,402\,982}{19\,402\,982}} \quad (18)$$

$$STP = 12,90 \%$$

Stupeň provozní páky ve vybrané firmě byl stanoven na úrovni 12,90 %. Znamená to tedy, že po přesažení bodu zvratu, každé jedno procentní zvýšení objemu prodané produkce firmě přinese zvýšení zisku o 12,90 %.

### 8.6.1 Limity variabilních a fixních nákladů

Tato část diplomové práce je zaměřena na stanovení maximální přípustné hranice variabilních a fixních nákladů na 1 výrobek při daném objemu výroby.

#### Limit variabilních nákladů

Když budeme vycházet ze základních vztahů, kdy pro bod zvratu je nutnost rovnosti celkových tržeb a celkových nákladů, můžeme při dané ceně a předpokládanému objemu produkce a neměnných fixních nákladech stanovit maximální přípustnou mez neboli limit variabilních nákladů na jeden výrobek.

Nejprve je nutné vyvodit vzorec pro výpočet parametru  $b$ . Budeme vycházet ze základních vztahů bodu zvratu:

$$b = p - F / q \quad (19)$$

Do vzorce budou dosazeny veškeré údaje, které byly v rámci projektové části vypočítány a vyselektovány.

$$b = 185 - 8\,165\,097 / 104\,881$$

$$b = 107,15 \text{ Kč na 1 kus}$$

Díky aplikaci nástroje limitu variabilních nákladů bylo dospěno k závěru, že jednotkové variabilní náklady nesmí za daných podmínek přesáhnout hranici 107,15 Kč. Znamená to, že jako u výpočtu bodu zvratu, v této výši jednotkových variabilních nákladů a za jinak nezměněných podmínek podnik není ziskový.

Vzhledem ke skutečnosti, že daná firma si v současné době eviduje různé ekonomické ukazatele, jak je popsáno v kapitole 6, můžeme do předcházejícího vzorce aplikovat současnou rentabilitu tržeb.

$$b = (p \cdot q - FN - r \cdot p \cdot q) / q \quad (20)$$

Nyní můžeme doplnit původní vzorec pro výpočet limitu variabilních nákladů o námi uvedenou rentabilitu tržeb (ROS), která byla v roce 2015 na úrovni 14,97 %.

$$b = (185 \cdot 104\,881 - 8\,165\,097 - 0,1497 \cdot 185 \cdot 104\,881) / 104\,881$$

$$b = 104,38 \text{ Kč/ks}$$

Výsledek lze tedy interpretovat tak, že při zachování výše fixních nákladů, předpokládaným objemem výrobků a rentabilitou tržeb na úrovni 14,97 %, jednotkové variabilní náklady nesmí ve vybrané společnosti přesáhnout úroveň 104,38 Kč/1 výrobek.

### **Limit fixních nákladů**

Pro výpočet maximální výše fixních nákladů použijeme opět vzorec pro výpočet kusového bodu zvratu a vyjádříme vzorec pro výši maximální přípustné výše FN při neměnných jednotkových variabilních nákladech:

$$FN = q \cdot (p - b) \quad (21)$$

Můžeme předpokládat, že firma v následujícím období bude požadovat minimální výši zisku ve výši 4 mil. Kč a předpokládá objem prodané produkce ve výši 110 000 kusů výrobků. Tento zisk odečteme od vzorce a získáme maximální přípustnou mez za jinak neměnných hodnot.

$$FN = 110\,000 \cdot (185 - 72,81) - 4\,000\,000$$

$$FN = 8\,340\,900 \text{ Kč}$$

Při stanovených podmínkách a požadovaného zisku v příštím období, je maximální přípustná výše fixních nákladů ve výši 8 340 900 Kč.

## 8.7 Kalkulace nákladů

### 8.7.1 Kalkulace VN

Poslední nástroj, který lze zařadit díky kapacitnímu členění nákladů ve firmě, je tzv. kalkulace variabilních nákladů neboli kalkulace krycího příspěvku. Víme, že se jedná o typ neabsorpční kalkulace, tedy kalkulace neúplných nákladů. Tento druh kalkulací respektují fakt, že ne každý výrobek vyvolává fixní náklady a ne každý výrobek přináší při každém prodeji zisk. Pro tuto kategorii kalkulací se tedy typ fixních nákladů nepřičítá přímo na výrobek, ale počítá se s ním jako s celkovou položkou vyprodukovanou za dané období.

Při stanovení kalkulace variabilních nákladů pro vybranou firmu budeme opět vycházet z již vypočtených hodnot z předcházejících kapitol a vypočítáme skutečnou marži na jednotlivý výrobek, který pomáhá k uhrazení fixních nákladů a dopomáhá ke tvorbě zisku.

Tab. 33 Kalkulace variabilních nákladů ve vybrané společnosti za rok 2015 (vlastní zpracování)

| Rok      | 2015    |
|----------|---------|
| q (v ks) | 104 881 |
| p (v Kč) | 185     |
| b (v Kč) | 72,81   |
| u (v Kč) | 112,19  |

|             |                  |
|-------------|------------------|
| U (v Kč)    | 11 766 599       |
| FN (v Kč)   | 8 165 097        |
| Zisk (v Kč) | <b>3 601 502</b> |

Tabulka 33 představuje kalkulaci variabilních nákladů, aplikovanou pro vybranou společnost v roce 2015. Výše prodaného množství za rok 2015 bylo odvozeno dle údajů z přecházejících kapitol, stejně tak výše jednotkových variabilních nákladů a celkové výše fixních nákladů.

V prvním kroku kalkulace jsme si vypočítali krycí příspěvek na jeden kus výrobku, tedy rozdíl mezi prodejní cenou a jednotkovými variabilními náklady. Tento krycí příspěvek na jeden kus je poté vynásoben celkovým počtem prodaných kusů. Tím získáme celkovou výši krycího příspěvku, od kterého se odečte celková výše fixních nákladů. V našem případě jsme dosáhli výše zisku v hodnotě 3 601 502 Kč. Je nutno připomenout, že fixní náklady byly očištěny od některých položek, a proto tato kalkulace ve své podstatě nepočítá s celkovou výší nákladů v daném období.

Tento typ kalkulace je však nevhodný pro výpočet výrobní ceny produktu. Pro přesnější určení celkového množství spotřebovaných nákladů na jeden výrobek je nutné použít jiný typ kalkulačního vzorce. Proto se následující kapitola věnuje problematice kalkulace nákladů na finální výkon.

### 8.7.2 Kalkulace dělením

Již víme z teoretické části práce, existuje celá řada kalkulací, jejichž funkcí je přiřazení veškerých nákladových položek k danému výkonu. Po několika konzultacích s vedoucím práce a s majitelem vybrané společnosti se došlo k závěru, že v současné době je nejvhodnější aplikace nejjednoduššího typu kalkulačního vzorce, tedy kalkulace dělením.

K tomuto rozhodnutí nahrává několik skutečností:

- v současné době se ve firmě nahlíží na finální výkony jako na homogenní produkci a to proto, že žádný výrobek se neliší nijak zásadním způsobem od ostatních, z hlediska výrobního procesu.
- Aplikace přírážkové kalkulace nemá smysl, protože se nejedná o heterogenní produkci.
- Časová náročnost pro aplikaci rozsáhlejší a modernější metody kalkulace.



Jak je uvedeno v analytické části práce, v současné době firma již kalkulaci prostého dělení provádí, avšak ve velmi zjednodušené podobě. Koncept tohoto typu kalkulace nesleduje jednotlivé nákladové položky, tedy jejich strukturu a vývoj. Proto sice bude zachována původní forma kalkulace, avšak tato kapitola projektové části práce je zaměřena na podrobné rozpracování nákladových položek, pro efektivní nákladové řízení.

### Potřebné údaje pro kalkulaci

Prvním a zásadním krokem musí být provedeno rozdělení celkových nákladových položek vybrané firmy na náklady jednicové a režijní. Tedy podle toho, zda je lze či nelze přímo přiřadit k finálnímu výkonu.

Jednicové náklady jsou takové náklady, které lze přiřadit přímo k jednici výkonu. Náklady režijní jsou takové náklady, které souvisí s podnikatelským procesem jako celkem. Pro rozdělení nákladů do těchto dvou skupin práce se vycházelo opět z finančních výkazů společnosti s podrobnou analytickou evidencí.

### Stanovení jednicových nákladů

Jednicové náklady ve vybrané firmě se skládají z nákladů na hlavní a vedlejší výrobní materiál, který je možné přímo vyčíst z druhového členění nákladů. Další položkou jsou osobní náklady výrobních dělníků. Osobní náklady, tedy součet mzdových nákladů s náklady vynaložených na SZ a ZP, sociálním pojištěním a sociálními náklady, nelze z poskytnutého analytického členění nákladů vyčíst. Lze vypočítat pouze výši mzdových nákladů, proto ostatní položky, které se nacházejí ve skupině osobních nákladů, budou vypočítány pomocí procentuálního podílu.

Tab. 34 Osobní náklady výrobních a nevýrobních pracovníků ve vybrané firmě v Kč (vlastní zpracování)

| Položka (v Kč)                    | Výrobní dělníci  | THP + brigádníci |
|-----------------------------------|------------------|------------------|
| <b>Mzdové náklady</b>             | 1 993 928        | 2 749 226        |
| <b>SZ a ZP</b>                    | 618 120          | 897 796          |
| <b>Sociální náklady</b>           | 61 298           | 85 587           |
| <b>Celkem</b>                     | 2 673 346        | 3 732 609        |
| <b>Osobní náklady za rok 2015</b> | <b>6 405 955</b> |                  |

Do jednicových nákladů zahrneme z osobních nákladů pouze mzdu výrobních dělníků, tedy 2 673 346 Kč. Do této sumy se započítává mzda dělnické síly, která se účastní přímo na výrobě vinných produktů. Zbylá suma 3 732 609 Kč bude zařazena do nákladů režijních. Tato suma se skládá z osobních nákladů za administrativní pracovníky, prodavačky, management a brigádníků.

Tab. 35 Jednicové náklady ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Jednicové náklady           | Náklady (v Kč)   | Procentní zastoupení |
|-----------------------------|------------------|----------------------|
| <b>Přímý materiál</b>       | <b>2 414 082</b> | <b>47,45%</b>        |
| - Hlavní výrobní materiál   | 2 216 119        | 43,56%               |
| - Vedlejší výrobní materiál | 197 963          | 3,89%                |
| <b>Přímé osobní náklady</b> | <b>2 673 346</b> | <b>52,55%</b>        |
| <b>Celkem</b>               | <b>5 087 428</b> | <b>100,00%</b>       |

Dle tabulky 35 jsou vyjádřeny celkové jednicové náklady ve vybrané společnosti za rok 2015.

Položka **přímého materiálu** je tvořena spotřebou hlavního a vedlejšího materiálu. Do položky hlavní výrobní materiál se řadí položky, které přímo vstupují do výroby finálních produktů, např. skleněná či plastová láhev, korek, etiketa, kartony, apod. Do ostatního materiálu byly zařazeny ty položky, které přímo vstupují do výroby vína. Jedná se zejména o různé vinné stabilizátory, vinného cukru, síry, apod. Problematika **osobních nákladů** je vypracována v tabulce 34.

### 8.7.3 Stanovení režijních nákladů

Tab. 36 Režijní náklady ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Režijní náklady                | Náklady (v Kč)    | Procentní zastoupení |
|--------------------------------|-------------------|----------------------|
| <b>Režijní materiál</b>        | 1 150 644         | 10,74%               |
| <b>Spotřeba energie</b>        | 459 321           | 4,29%                |
| <b>Služby</b>                  | 1 735 927         | 16,20%               |
| <b>Náklady na prodej zboží</b> | 679 313           | 6,34%                |
| <b>Nepřímé osobní náklady</b>  | 3 732 609         | 34,54%               |
| <b>Odpisy</b>                  | 2 075 223         | 19,37%               |
| <b>Ostatní režijní náklady</b> | 881 564           | 8,23%                |
| <b>Režijní náklady celkem</b>  | <b>10 714 601</b> | <b>100,00%</b>       |

Jak lze vidět, největší položku režijních nákladů zaujímají nepřímé osobní náklady, které představují až 34,54 % na celkovém podílu. Druhou nejvýznamnější položkou jsou odpisy, které zaujímají 19,37% podíl na celkové výši režijních nákladů. Služby jsou na třetím místě, zaujímají 16,20 %. Spotřeba režijního materiálu představuje 10,74% zastoupení. Zbýlé položky svým podílem přispívají méně než 10 procenty. Definice obsahu každé nákladové položky bude specifikována až při rozdělování do výrobní, správní a odbytové režie.

### Stanovení výrobní režie

Nyní se celková výše režijních nákladů musí rozpustit do několika typů režii. Do výrobní režie budou přiřazeny náklady převážně s fixním charakterem, které souvisí s infrastrukturou podniku. Nákladové položky, které jsou zastoupeny ve výrobní režii, charakterizuje tabulka níže.

Na základě vypočtených režijních nákladů je nyní možné stanovit výši výrobní režie. Do výrobní režie zahrneme nepřímý materiál, tedy postřiky, hnojiva, ochranné pomůcky, pracovní oděvy a nářadí. Do této položky byla také zařazena spotřeba pohonných hmot. Dále sem zahrneme veškeré náklady na energii, která byla spotřebována v provozovně vybrané společnosti, a to z důvodu převážné části spotřeby, která byla využita pro výrobu. Položka služby zachycuje výši nákladů na nájemné stroje a pracovní síly. Náklady na prodej zboží jsou ve shodné výši, jako náklady obsažené ve finančním účetnictví, stejně tak jako u odpisů. Nepřímé osobní náklady jsou zastoupeny tou částí, která byla spotřebována při práci ve vinohradech, či při obslužných operacích.

Tab. 37 Výrobní režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Položka                       | Náklady (v Kč)   | Procentní zastoupení |
|-------------------------------|------------------|----------------------|
| <b>Režijní materiál</b>       | 1 150 644        | 10,74%               |
| <b>Energie</b>                | 335 119          | 3,13%                |
| <b>Služby</b>                 | 1 158 315        | 10,81%               |
| <b>Nepřímé osobní náklady</b> | 1 244 203        | 11,61%               |
| <b>Odpisy</b>                 | 2 075 223        | 19,37%               |
| <b>Celkem</b>                 | <b>5 963 504</b> | <b>55,66%</b>        |

Tabulka 37 charakterizuje veškeré položky, které se podílely na tvorbě výrobní režie. Jak lze vidět, výrobní režie zaujímá 55,66% podíl na celkových režijních nákladech. Zbýlá výše režijních nákladů se dále rozpustí mezi správní a odbytovou režii.

### Stanovení správní režie

Do správní režie byly přiřazeny nákladové položky, které reprezentuje tabulka níže. Patří sem spotřeba energie, která byla využita na provoz penzionů, obchodu a kanceláří. Služby představují položky na náklady na reprezentaci a část ostatních služeb, jako jsou mobilní tarify, internet, poštovní poukázky, apod. Režijní osobní náklady jsou položkou nákladů pro administrativní pracovníky a management společnosti. Ostatní režijní náklady jsou zastoupeny spotřebou drobného hmotného majetku, kancelářských potřeb, spotřebou darů a dalších ostatních provozních nákladů.

Tab. 38 Správní režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Položka                 | Náklady (v Kč)   | Procentní zastoupení |
|-------------------------|------------------|----------------------|
| Spotřeba energie        | 124 202          | 1,16%                |
| Služby                  | 479 550          | 4,48%                |
| Režijní osobní náklady  | 2 488 406        | 23,22%               |
| Ostatní režijní náklady | 627 652          | 5,86%                |
| <b>Celkem</b>           | <b>3 719 810</b> | <b>34,72%</b>        |

Jak lze z tabulky 38 vyčíst, správní režie zaujímá 34,72% podíl na celkových režijních nákladech. Zbýlá výše bude zastoupena podílem v odbytové režii.

### Odbytová režie

Poslední skupinou režijních nákladů představuje režie odbytu. V odbytové režii jsou zastoupeny veškeré vynaložené náklady, spojené s prodejem a celkovým odbavením. V této režii jsou zastoupeny náklady na dopravu prodaných výrobků externí společnostmi, tedy spotřebou služby. Dále veškeré náklady na cestovné, mzda pracovníka, která byla spotřebována dopravou do obchodů či přímo k zákazníkům a dalších odbytových nákladových položek.

Tab. 39 Odbytová režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Položka                 | Náklady (v Kč)   | Procentní zastoupení |
|-------------------------|------------------|----------------------|
| Služby                  | 98 062           | 0,92%                |
| Náklady na prodej zboží | 679 313          | 6,34%                |
| Ostatní režijní náklady | 253 912          | 2,37%                |
| <b>Celkem</b>           | <b>1 031 287</b> | <b>9,63%</b>         |

### Návrh kalkulačního vzorce

K vyjádření struktury nákladů sledovaných v kalkulaci je využit tzv. typový kalkulační vzorec. Kalkulační vzorec se skládá z nákladových položek přímého materiálu, přímých mezd, výrobní režie, správní režie a odbytové režie. Připočte se požadovaná výše marže na výrobek a získáme finální cenu výkonu.

V tabulce níže je představen návrh kalkulačního vzorce pro vybrané vinařství. Při výpočtu ceny výkonu se v prvním kroku postupuje součtem přímého materiálu, přímých mezd a dostáváme se na první mezní veličinu **jednicových nákladů**. Poté připočteme výrobní režii a dostaneme další mezní veličinu, která se nazývá **vlastní náklady výroby**.

Po dalším přičtení správní režie se dostáváme k další mezní veličině, která se nazývá **vlastní náklady výkonu**.

K této položce se dále přičte výše odbytové režie a získáme výši **úplných vlastních nákladů výkonu**, ke kterým se přičte požadovaný zisk na výrobek, a získáme **cenu výkonu**.

Tab. 40 Návrh kalkulačního vzorce pro vybranou firmu (vlastní zpracování)

| Kalkulační vzorec pro vybranou firmu |
|--------------------------------------|
| Přímý materiál                       |
| Přímé mzdy                           |
| <b>Jednicové náklady</b>             |
| Výrobní režie                        |
| <b>Vlastní náklady výroby</b>        |
| Správní režie                        |
| <b>Vlastní náklady výkonu</b>        |
| Odbytová režie                       |
| <b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>  |
| Marže                                |
| <b>Cena výkonu</b>                   |

Přímé náklady k výkonu se stanoví na základě objemu prodané produkce během roku 2015 v naturálních jednotkách. Další nákladové položky se přičtou na základě výše procentních režijních přírůžek a dostaneme finální cenu výkonu.

Než však vyzkoušíme návrh kalkulačního vzorce v praxi, je nutné si uvědomit jednu podstatnou skutečnost. V celé práci jsme zaměřeni na finální výkony, v našem případě láhev vína, jako na homogenní produkt. Jak bylo několikrát zmiňováno, výroba u veškerého výrobového sortimentu se žádným zásadním způsobem neliší, proto jsme se mohli na vyro-

benou lahev vína dívat jako na homogenní produkt, i když ve skutečnosti vybrané vinařství nabízí přes třicet různých druhů výrobku.

Je jasné, že v praxi není možné, aby každá odrůda finální produkce měla stejnou prodejní cenu. Proto na základě domluvy s majitelem firmy a hlavním ekonomem byla stanovena procentní výše marže, která se vyvíjí v závislosti na roku sklizně hroznů a na základě typu finálního výrobku. Procentní vývoj marže je pro bližší představu znázorněn v tabulce níže.

Tab. 41 Rozšíření cenové kalkulace o danou kvalitu vína (vlastní zpracování)

| Doplnění cenové kalkulace v závislosti na kvalitě vína |       |                           |       |
|--|-------|---------------------------|-------|
| Rok výroby   | Marže | Přívlastek jakostních vín | Marže |
| Loňský rok   | 5%    | Kabinet                   | 5%    |
| 2 roky zpět  | 10%   | Pozdní sběr               | 10%   |
| 3 roky zpět  | 15%   | Výběr z hroznů            | 30%   |
| 4 roky zpět  | 20%   | Výběr z bobulí            | 40%   |
| 5 let zpět   | 25%   | Botrytický výběr          | 70%   |

V tabulce 41 jsou popsány marže k finálním výrobkům, na základě jejich roku sklizně a přívlastku. Marže k přívlastku vína je pevně daná, kdežto marže u roku výroby se zvyšuje lineárním způsobem a odvíjí se na základě roku sklizně hroznových bobulí.

#### Aplikace kalkulačního vzorce

Nyní nám nic nebrání k aplikaci navrhovaného kalkulačního vzorce do praxe. Pro výpočet kalkulace výrobní ceny finálního výkonu použijeme množství vyrobené a prodané produkce v roce 2015. Objem produkce se dostal do výše 104 881 prodaných kusů lahví. V tabulce 42 jsou veškeré nákladové položky vypočítány jednoduchým vydělením své celkové výše k celkovému objemu produkce.

Tab. 42 Aplikace kalkulačního systému ve vybrané společnosti (vlastní zpracování)

| Kalkulace v Kč         |               |
|------------------------|---------------|
| Přímý materiál         | 23,01         |
| Přímé mzdy             | 25,49         |
| Jednicové náklady      | <b>48,50</b>  |
| Výrobní režie          | 56,86         |
| Vlastní náklady výroby | <b>105,36</b> |
| Správní režie          | 35,46         |

|                                     |                     |
|-------------------------------------|---------------------|
| <b>Vlastní náklady výkonu</b>       | <b>140,82</b>       |
| <b>Odbytová reže</b>                | 9,83                |
| <b>Úplné vlastní náklady výkonu</b> | <b>150,65</b>       |
| <b>Marže (15%)</b>                  | 22,60               |
| <b>Cena výkonu</b>                  | <b>173,25 Kč/ks</b> |

Celková prodejní cena se nachází na úrovni 173,25 Kč/ks. Můžeme vidět, že kalkulace na daný výrobek stanovila nižší cenu výkonu, než tomu bylo původně. Velký vliv na této skutečnosti ale hraje fakt, že na začátku projektové části byly selektovány některé nákladové položky. Oproti původnímu stavu, nebylo ani do celkových nákladů počítáno s daní z příjmů.

Výhoda aplikace kalkulačního vzorce spočívá v podrobně rozpracované struktuře nákladových položek u daného výkonu. Prodejní cenu lze tedy snížit a tím navýšit poptávané množství, nebo je možné navýšení přírážky marže.

#### 8.7.4 Kalkulace konkrétního výrobku

V této podkapitole bude uvedena kalkulace prodejní ceny u konkrétního výrobku. Účelem je aplikace doplnění cenové kalkulace na základě kvality vína. Vybrány budou dva konkrétní produkty, lišící se rokem sběru a jakostí.

Tab. 43 Aplikace kalkulačního vzorce na konkrétní druhy vín (vlastní zpracování)

| Odrůda             | Rok  | přívlastek jakosti | ÚVNV   | Marže Rok | Marže jakost | Cena   |
|--------------------|------|--------------------|--------|-----------|--------------|--------|
| <b>Tramín bílý</b> | 2013 | pozdní sběr        | 150,65 | 30,13     | 15,07        | 195,85 |
| <b>Chardonnay</b>  | 2014 | výběr z bobulí     | 150,65 | 22,5975   | 60,26        | 233,51 |

V tabulce 43 je vypracována kalkulace u dvou konkrétních výrobků. Jedná se o odrůdy Tramínu bílého a Chardonnay. Postup kalkulace je jednoduchý, položka úplných vlastních nákladů výkonu (ÚVNV) je u všech výrobků stejná. Rozdíl nastává u přírážky marže. Marže roku a jakosti byla přiřazena na základě údajů z tabulky 41. Jak lze vidět, tramín bílý by měl stát 195,85 Kč a Chardonnay 233,51 Kč. Dle přílohy aktuálního ceníku vybraného vinařství můžeme zjistit, že v současné době je prodávaná cena u tramínu ve výši 195 Kč a u Chardonnay 235 Kč. Vykalkulované ceny se tedy velmi podobají cenám současným.

## 8.8 Analýza konkurenčních cen pro tvorbu ceny

Posledním typem nástroje manažerského řízení je analýza cen u konkurenčních výrobků. Jak je napsáno v analytické části práce, i když je dominantně využíván typ konkurenčně orientované tvorby ceny, podnik si firmu stanovuje na základě svého odborného odhadu. Podrobnou analýzu konkurence však neprovádí, proto je níže uvedena tabulka deseti konkurenčních vinařství a ceny jejich produktů u vybraných odrůd vín. Jedná se o odrůdy tramínu bílého a chardonnay.

Tab. 44 Nabídka tramínu bílého u konkurenčních firem (vlastní zpracování)

| Vinařství                 | Ročník      | Druh vína          | Přívlastek       | Cena v Kč  |
|---------------------------|-------------|--------------------|------------------|------------|
| <b>Chytil</b>             | 2015        | pozdní sběr        | polosuché        | 185        |
| <b>Prath</b>              | 2015        | pozdní sběr        | polosuché        | 180        |
| <b>Znovín</b>             | 2014        | výběr z hroznů     | polosladké       | 245        |
| <b>Kopeček</b>            | 2015        | kabinet            | suché            | 155        |
| <b>Vinařství Mutěnice</b> | 2014        | pozdní sběr        | polosuché        | 170        |
| <b>AGRA</b>               | 2015        | pozdní sběr        | suché            | 175        |
| <b>AMPELOS</b>            | 2015        | pozdní sběr        | polosladké       | 195        |
| <b>Vinařství Tetur</b>    | 2014        | výběr z hroznů     | polosuché        | 190        |
| <b>Vinařství Osička</b>   | 2015        | výběr z hroznů     | polosladké       | 215        |
| <b>Ravis</b>              | 2015        | pozdní sběr        | polosuché        | 195        |
| <b>Vybrané vinařství</b>  | <b>2015</b> | <b>pozdní sběr</b> | <b>polosuché</b> | <b>195</b> |

Tabulka výše je tvořena deseti konkurenčních vinařství a jsou v ní uvedeny ceny tramínu bílého. Při výpočtu průměrné ceny je získána částka 191 Kč. Cena vybraného vinařství je ve výši 195 korun. Jak lze vidět, u všech společností se prodejní cena pohybuje ve velmi podobné výši.

Tab. 45 Nabídka Chardonnay u konkurenčních firem (vlastní zpracování)

| Vinařství                 | Ročník | Druh vína      | Přívlastek | Cena v Kč |
|---------------------------|--------|----------------|------------|-----------|
| <b>Chytil</b>             | 2014   | pozdní sběr    | suché      | 180       |
| <b>Prath</b>              | 2014   | jakostní       | suché      | 190       |
| <b>Znovín</b>             | 2014   | pozdní sběr    | polosuché  | 195       |
| <b>Kopeček</b>            | 2015   | pozdní sběr    | polosuché  | 180       |
| <b>Vinařství Mutěnice</b> | 2014   | pozdní sběr    | suché      | 190       |
| <b>AGRA</b>               | 2014   | výběr z hroznů | polosladké | 195       |
| <b>AMPELOS</b>            | 2013   | pozdní sběr    | polosuché  | 185       |
| <b>Vinařství Tetur</b>    | 2014   | kabinet        | suché      | 160       |



|                          |             |                       |               |            |
|--------------------------|-------------|-----------------------|---------------|------------|
| <b>Vinařství Osička</b>  | 2015        | výběr z hroznů        | polosladké    | 175        |
| <b>Ravis</b>             | 2014        | pozdní sběr           | suché         | 180        |
| <b>Vybrané vinařství</b> | <b>2014</b> | <b>výběr z bobulí</b> | <b>sladké</b> | <b>235</b> |

V tabulce 45 je analýza konkurenčních prodejních cen u vybraných firem pro odrůdu chardonnay. Prodejní cena vybrané firmy se pohybuje na nejvyšší úrovni. Lze ale vidět, že jako jediná může nabídnout jakost vína s přívlastkem výběru z bobulí. Je také nutno podotknout skutečnost, že rok 2014 patřil pro vinaře k nejhorším rokům za několik desetiletí. Avšak chardonnay patří mezi rezistentní odrůdy vůči vinným chorobám a společnost má hlavičky vysázené ve velmi přívětivých podmínkách.

Tento způsob stanovení ceny může být využíván současně s kalkulací ceny. Pokud po analýzování konkurenčních cen firma stanoví vyšší úroveň prodejní ceny než je zjištěný průměr, musí být schopna si tuto skutečnost na prodejním trhu efektivně obhájit.

Veškeré údaje, pro vypracování tabulek 44 a 45, byly zjišťovány z katalogů jednotlivých vinařství. Závěrem plyne doporučení, aby vybraná firma prováděla analýzu ceny u konkurenčních firem alespoň v podobném rozsahu, jako bylo aplikováno v projektové části práce. Tuto analýzu by bylo dobré provádět měsíčně, protože během roku se ceny mohou měnit a firmy mohou rozšiřovat či redukovat své výrobní portfolio.

## 9 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektu bylo zavedení několika nástrojů manažerského účetnictví do vybrané firmy, které povede k efektivnějšímu manažerskému řízení. Zařazení těchto nástrojů s sebou nese určitá rizika a nákladové zatížení. Proto na závěr této práce bude kromě sumarizace přínosů projektu, také provedena nákladová a riziková analýza projektu.

Po analýze současného stavu manažerského řízení byly v projektové části provedeny aplikace několika nástrojů manažerského účetnictví. Projekt je koncipován do dvou částí. V první části bylo provedeno kapacitní členění nákladů a z toho vycházející další dílčí nástroje pro podnikové řízení. Ve druhé části práce byly náklady rozděleny do dvou skupin podle jejich vztahu s vyráběným výkonem. Díky tomuto členění byl zaveden obecný kalkulační vzorec, ve kterém je podrobně rozpracována struktura nákladových položek a tím možnost jejich řízení.

V následujících kapitolách bude provedena nákladová analýza projektu a zhodnocení projektových rizik a přínosů.

### 9.1 Nákladová analýza projektu

K veškerým návrhům spojených s aplikací nástrojů manažerského účetnictví bylo přistupováno způsobem, který předpokládá minimální náklady na realizaci projektu. V současné době společnost však nedisponuje žádným softwarem, který by sloužil pro řízení informačního systému v podniku. Bude tedy nutné pořídit takový typ softwaru, který dokáže evidovat nákladovou strukturu z hlediska kapacitního či kalkulačního členění a tím spojená evidence údajů potřebných pro tvorbu kalkulací a ostatních navrhovaných nástrojů. Cena nejlevnějšího softwaru, který by zvládal evidenci veškerých těchto údajů, začíná ve výši 25 000 Kč. Zodpovědnými zaměstnanci za realizaci projektu se stanou interní zástupci společnosti, tedy jednatel a majitel společnosti s obchodním zástupcem, provozním ředitelem a hlavním ekonomem. Pokud by se společnost rozhodla řešit projekt formou příjmu nového pracovníka, náklady by se pohybovaly v průměrné mzdě ve společnosti, tedy 25 000 Kč měsíčně. Na místo přijímání nového zaměstnance lze využít také interní zaměstnance společnosti, kteří však musí projít specializovaným školením, aby správně pochopili základní problematiku manažerského účetnictví a také aby prokazovaly alespoň uživatelskou znalost pořizovaného počítačového programu. Níže je uvedena tabulka, která obsahuje informace specializovaných společnosti pro školení zaměstnanců.

Tab. 46 Nabídka kurzů, které byly upraveny dle (Tutor, © 2017; Top vision © 2017)

| Společnost         | Kurz                  | Obsah kurzu  | Rozsah kurzu | Cena kurzu |
|--------------------|-----------------------|--|--------------|------------|
| Tutor, s.r.o.      | Manažerské účetnictví | Problematika manažerského účetnictví, nákladového účetnictví a kalkulací | 7 x 60 minut | 6038       |
| Top vision, s.r.o. | Manažerské účetnictví | Manažerské účetnictví, nákladové účetnictví a kalkulace                  | 1 x 8 hodin  | 6 038      |
| Top vision, s.r.o. | Nákladový controlling | Náklady a jejich řízení; kalkulace; Úspory a úsporná opatření v podniku  | 1 x 7 hodin  | 9 668      |

## 9.2 Přínosy projektu

Protože společnost doposud nevyužívala žádnou podrobnou charakteristiku spotřebovaných nákladů ve společnosti, bude pro společnost největším přínosem právě přehled o struktuře a výši nákladů, spotřebovaných na jednotku konkrétního výkonu. Díky tomuto přehledu a evidenci se zvýší povědomí vedení společnosti o nákladech a jejich řízení. Přestane pohlížet na náklady jako na položku vedenou v účetních výkazech, ale může se naučit efektivně využívat veškeré navrhované nástroje manažerského účetnictví v takovém měřítku, aby byla schopna provádět potřebná manažerská rozhodnutí. Společnost získá přehled o potřebném množství vyrobené produkce a tím spojené potřebné tržby, aby nebyla v daném roce ztrátová. Může díky těmto nástrojům předpokládat vývoj nákladových položek v nadcházejících obdobích a dle toho řídit plány vyráběné a prodávané produkce.

Díky podrobnému členění nákladů, může společnost efektivně nalézat položky zbytečných nákladových výdajů a pomocí určitých nástrojů snižovat náklady a tím zvyšovat zisk.

Dalším přínosem projektu může být zlepšení komunikačního procesu a spolupráce mezi managementu vybrané společnosti. Tato kooperace může znamenat spojení znalostí souvisejících s trhem a na základě těchto informací efektivně řídit chování firmy na trhu.

## 9.3 Rizika projektu

Jak tomu bývá u všech aplikací projektů, s přínosy souvisí i určitá rizika. Za největší riziko projektu lze považovat neochotu vlastníka a managementu spolupracovat nebo plně využí-

vat navrhované nástroje manažerského účetnictví a zůstat při současném řízení vybrané firmy. Pokud se majitel rozhodne, že nechce přijmout zodpovědnost plynoucí z implementace projektu nebo nebude chtít investovat potřebné peníze pro školení a pořízení požadovaného projektu, nebude tento projekt realizovatelný. Dalším personálním rizikem může být neochota a nezájem ostatních zaměstnanců podpořit jednatele a podílet se na tvorbě a evidenci navrhovaných manažerských nástrojů.

I když bylo řečeno, že pro realizaci projektu se bude počítat s minimálními náklady, časem se mohou projevit dodatečné finanční náklady. Může se například ukázat, že bude muset vybraná firma přijmout nového zaměstnance, což by znamenalo dodatečné mzdové náklady v pravidelné měsíční periodě. Může také dojít k dodatečným školením, spojené v rámci implementace projektu, které s sebou nesou spotřebu dalších peněžních prostředků.

V případě, že by firma akceptovala část navrhovaných nástrojů manažerského účetnictví, nebo celý jejich obsah, existuje reálné riziko špatného nákladového členění. At už z hlediska kapacitního, či kalkulačního.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo navržení aplikovatelných nástrojů manažerského účetnictví do vybrané společnosti, který v současné době manažerské řízení využívá na nedostatečné úrovni. V první fázi projektové části bylo provedeno členění nákladových položek z hlediska kapacitního členění. Díky tomuto členění byly aplikovány vybrané nástroje manažerského účetnictví, které slouží k efektivnějšímu podnikovému řízení. Poté je navržen obecný kalkulační vzorec, který vychází z nového pohledu členění nákladů a to z hlediska kapacitního členění. Díky tomuto členění bylo možné aplikovat několik dalších efektivních nástrojů pro podnikové řízení. Byl navržen výpočet bodu zvratu, stanovení limitů FN a VN, byla navržena kalkulace variabilních nákladů a několik dalších dílčích nástrojů.

Přínosem implementace obecného kalkulačního vzorce je oproti tomu původnímu skutečnost, že podrobně rozpracovává strukturu nákladových položek a sleduje jejich vztah k vyráběné produkci.

Prostý kalkulační vzorec byl aplikován z důvodu homogenní produkce ve firmě. Protože se jedná o malou firmu, bylo by pro něj zbytečné aplikování moderních nástrojů řízení nákladů, jako je například metoda Activity Based-Costing. Protože se ani jednotlivé výrobky od sebe zásadním způsobem neliší z hlediska výrobního procesu, je tedy zbytečná aplikace přírážkové metody kalkulace. Proto byla využita aplikace obecného typu kalkulace dělením. Avšak je navrženo, že do budoucna by bylo efektivní zaměřit se na implementaci postupného kalkulačního vzorce.

Po implementaci projektové části následuje analýza přínosů, nákladů a rizik, které projekt pro vybranou společnost může s sebou přinést.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ATKINSON, Anthony A. Management accounting: information for decision making and strategy execution. 6th ed. Boston: Pearson, c2012, 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. Managerial accounting. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, c2014, xxiii, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.

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

DOYLE, David P. Strategické řízení nákladů. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.

HOUSKA, Martin a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Manažerské účetnictví - oficiální terminologie. Praha: ASPI, 2003, 294 s. ISBN 808639543X.

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

HUNTZINGER, James R. Lean cost management: accounting for lean by establishing flow. Ft. Lauderdale, FL: J. Ross Publishing, c2007, 322 s. ISBN 978-1-932159-51-6.

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

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

KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, 2013, x, 358 s. Monografie. ISBN 978-80-7201-932-8.

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

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.

KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firem. V Praze: C.H. Beck, 2015, 342 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-538-1.

LANDA, Martin. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin a Michal POLÁK. Ekonomické řízení podniku. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C.H. Beck, 2005, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana. Základy ekonomiky podniku. Praha: Alfa Publishing, 2006, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.

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

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. Základy manažerskej ekonomiky. Bratislava: Kartprint, 2013, 243 s. ISBN 978-80-89553-11-2.

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

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

*Potřeby pro vína* [online]. © 2013 [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.potreby-pro-vina.cz>

REŽŇÁKOVÁ, Mária. Řízení platební schopnosti podniku. Praha: Grada, 2010, 191 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-3441-5.

STROUHAL, Jiří. Ekonomika podniku. Třetí, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2016, 186 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-87985-07-6.

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

*Top vision* [online]. © 2007[cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.topvision.cz>

*Tutor* [online]. © 2017 [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: <http://www.tutor.cz>

VANDERBECK, Edward. 2012. Principles of cost accounting. 16th ed., International ed. Mason, Ohio: South-Western, ISBN 9781133187882

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

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Petr NOVÁK. Podniková ekonomika I. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 295 s. ISBN 978-80-7318-701-9.



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

|        |                               |
|--------|-------------------------------|
| ABC    | Activity Based Costing        |
| Atd.   | A tak dále                    |
| Apod.  | A podobně                     |
| b      | Jednotkové variabilní náklady |
| BZ     | Bod zvratu                    |
| CZ     | Cizí zdroje                   |
| DM     | Dlouhodobý majetek            |
| EAT    | Zisk po zdanění               |
| EBT    | Zisk před zdaněním            |
| FN     | Fixní náklady                 |
| P      | Prodejní cena                 |
| Q      | Objem výroby                  |
| s.r.o. | Společnost s ručením omezením |
| T      | Tržby                         |
| u      | Jednotkový krycí příspěvek    |
| U      | Celkový krycí příspěvek       |
| HV     | Hospodářský výsledek          |
| VN     | Variabilní náklady            |
| VK     | Vlastní kapitál               |
| VK     | Výrobní kapacita              |
| Z      | Zisk                          |

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|   |    |
|---|----|
| Obr. 1 Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů .....   | 17 |
| Obr. 2 Účelové členění nákladů (Král a kol., 2010, s. 72) .....   | 21 |
| Obr. 3 - Účelové členění nákladů. (Popesko, 2009, s. 35).....   | 22 |
| Obr. 4 Průběh variabilních nákladů (Král a kol, 2010, s. 80).....   | 24 |
| Obr. 5 Vývoj celkových fixních nákladů ve vztahu k provedených výkonů.....  | 25 |
| Obr. 6 Degrese fixních nákladů .....  | 25 |
| Obr. 7 Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí<br>(Král a kol., 2002, s. 75)..... | 26 |
| Obr. 8 Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce (Martinovičová et al., 2014,<br>s. 63).....                      | 32 |
| Obr. 9 Vývoj dlouhodobé nákladové funkce (Synek, 2011, s. 92).....  | 34 |
| Obr. 10 Organizační struktura společnosti. (vlastní zpracování).....  | 43 |
| Obr. 11 Procentuální zastoupení jednotlivých vín ve vybraném vinařství (vlastní<br>zpracování) .....                    | 47 |
| Obr. 12 mlýnkoodzrňovač .....   | 49 |
| Obr. 13 rmutové čerpadlo .....  | 49 |
| Obr. 14 pneumatický lis.....  | 49 |
| Obr. 15 deskový filtr.....  | 50 |
| Obr. 16 odkalovací nádoba .....   | 50 |
| Obr. 17 kvasný tank .....   | 51 |
| Obr. 18 cross-flow filtr .....  | 51 |
| Obr. 19 nerezové tanky.....   | 52 |
| Obr. 20 lahvovačka .....  | 52 |
| Obr. 21 zátkovačka .....  | 53 |
| Obr. 22 Vinifikátor .....   | 53 |
| Obr. 23 Vývoj nákladů a výnosů a jejich vliv na HV v letech 2013 - 2015(vlastní<br>zpracování) .....                    | 59 |
| Obr. 24 Vývoj HV před zdaněním v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování).....   | 60 |
| Obr. 25 Struktura nákladů v druhovém členění za rok 2015 (vlastní zpracování).....                                      | 72 |

**SEZNAM TABULEK**

|   |    |
|---|----|
| Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování).....   | 44 |
| Tab. 2 Rozdělení přívlastku jakostních vín dle stupňu hroznů při sklizni. (Profíwines, © 2004).....                     | 54 |
| Tab. 3 Typologie vína dle množství cukru ve víně (Potreby-pro-vina, © 2013).....  | 55 |
| Tab. 4 Majetková struktura společnosti v období 2013 – 2014 (vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti) ..... | 56 |
| Tab. 5 Plošky DHM v obdobích 2013 - 2015 (vlastní zpracování dle interních informací společnosti) .....                 | 57 |
| Tab. 6 Finanční struktura společnosti v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování) .....                                   | 58 |
| Tab. 7 Vývoj výsledku hospodaření v období 2013 - 2015 (vlastní zpracování).....  | 59 |
| Tab. 8 Rentabilita aktiv ve sledovaném období (Ebit a aktiva v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                       | 62 |
| Tab. 9 Rentabilita vlastního kapitálu za sledované období (EAT a VK v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                | 62 |
| Tab. 10 Rentabilita tržeb za sledované období (EAT a tržby v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                         | 63 |
| Tab. 11 Běžná likvidita společnosti za sledované období (OA a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                  | 64 |
| Tab. 12 Běžná likvidita ve sledovaném období (OA bez zásob a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                   | 65 |
| Tab. 13 Okamžitá likvidita ve sledovaném období (KFM a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                         | 66 |
| Tab. 14 Čistý pracovní kapitál ve sledovaném období (OA a KCZ v tis. Kč; vlastní zpracování) .....                      | 66 |
| Tab. 15 Část přehledu produkce vína ročníku 2015 (vlastní zpracování dle interních informací společnosti) .....         | 68 |
| Tab. 16 Přehled nákladů vinařství za sledované období (vlastní zpracování).....   | 71 |
| Tab. 17 Podrobné rozpracování osobních nákladů společnosti v letech 2013 - 2015 vlastní zpracování) .....               | 72 |
| Tab. 18 Struktura výkonové spotřeby za období 2013 až 2015 (vlastní zpracování).....                                    | 74 |
| Tab. 19 Analýza nákladových služeb v období 2013 – 2015 (vlastní zpracování) .....                                      | 74 |
| Tab. 20 Část současné nabídky vín (vlastní zpracování).....   | 76 |

|   |     |
|---|-----|
| Tabulka 21 - Kalkulace ceny láhve 0,75 l v roce 2015 (vlastní zpracování).....                                    | 78  |
| Tab. 22 Analýza současných nástrojů manažerského účetnictví ve vybrané firmě<br>(vlastní zpracování) .....        | 79  |
| Tab. 23 Vyloučené nákladové položky v roce 2015 (vlastní zpracování).....   | 83  |
| Tab. 24 Fixní náklady v letech 2013 - 2015 (vlastní zpracování) .....   | 84  |
| Tab. 25 Variabilní náklady za období 2013 - 2015 (vlastní zpracování) .....                                       | 85  |
| Tab. 26 Procentuální zastoupení FN a VN na celkových nákladech v letech 2013 -<br>2015 (vlastní zpracování) ..... | 86  |
| Tab. 27 Údaje pro výpočet kusového bodu zvratu pro rok 2015 (vlastní zpracování).....                             | 87  |
| Tab. 28 FN, VN a Tržby v roce 2015 (vlastní zpracování) .....   | 89  |
| Tab. 29 BPR a BK v roce 2015 (vlastní zpracování).....  | 90  |
| Tab. 30 Údaje pro sestavení nákladové funkce v roce 2015 (vlastní zpracování).....                                | 91  |
| Tab. 31 Původní hodnoty tržeb, zisku a prodaného množství v roce 2015 (vlastní<br>zpracování) .....               | 92  |
| Tab. 32 Předpoklad ekonomických ukazatelů při zvýšené produkci o jeno procento<br>(vlastní zpracování) .....      | 93  |
| Tab. 33 Kalkulace variabilních nákladů ve vybrané společnosti za rok 2015 (vlastní<br>zpracování) .....           | 95  |
| Tab. 34 Osobní náklady výrobních a nevýrobních pracovníků ve vybrané firmě v Kč<br>(vlastní zpracování) .....     | 97  |
| Tab. 35 Jednicové náklady ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....                                       | 98  |
| Tab. 36 Režijní náklady ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....   | 98  |
| Tab. 37 Výrobní režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování).....  | 99  |
| Tab. 38 Správní režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....   | 100 |
| Tab. 39 Odbytová režie ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....  | 100 |
| Tab. 40 Návrh kalkulačního vzorce pro vybranou firmu (vlastní zpracování) .....                                   | 101 |
| Tab. 41 Rozšíření cenové kalkulace o danou kvalitu vína (vlastní zpracování).....                                 | 102 |
| Tab. 42 Aplikace kalkulačního systému ve vybrané společnosti (vlastní zpracování) .....                           | 102 |
| Tab. 43 Aplikace kalkulačního vzorce na konkrétní druhy vín (vlastní zpracování).....                             | 103 |
| Tab. 44 Nabídka tramínu bílého u konkurenčních firem (vlastní zpracování).....                                    | 104 |
| Tab. 45 Nabídka Chardonnay u konkurenčních firem (vlastní zpracování).....  | 104 |
| Tab. 46 Nabídka kurzů, které byly upraveny dle (Tutor, © 2017; Top vision © 2017)....                             | 107 |

## **SEZNAM PŘÍLOJ**

PŘÍLOHA P I: TYPOVÝ KALULAČNÍ VZOREC (ČECHOVÁ, 2011)

PŘÍLOHA P II: CENÍK VÝROBKŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

## PŘÍLOHA P I: TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní neboli provozní režie  
vlastní náklady výroby
5. správní režie  
vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady  
úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk, případně ztráta
8. cena výrobku

## PŘÍLOHA P II: CENÍK VÝROBKŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

### Bílá vína

|                         |      |                  |     |            |
|-------------------------|------|------------------|-----|------------|
| Čerzecké kořenité       | 2015 | MZV              | 185 | suché      |
| Hedvábné zelené         | 2014 | MZV              | 185 | suché      |
| Hibernal                | 2015 | pozdní sběr      | 170 | suché      |
| Chardonnay              | 2014 | výběr z bobulí   | 235 | sladké     |
| Kerner                  | 2015 | výběr z hroznů   | 225 | polosladké |
| Muškat Ottonel          | 2013 | kabinet          | 180 | suché      |
| Neuburské               | 2015 | pozdní sběr      | 180 | suché      |
| Orion                   | 2013 | MZV              | 170 | suché      |
| Rulandské bílé          | 2013 | MZV              | 175 | suché      |
| Rulandské šedé          | 2015 | pozdní sběr      | 170 | polosuché  |
| Rivaner                 | 2014 | pozdní sběr      | 180 | suché      |
| Ryzlink rýnský          | 2013 | pozdní sběr      | 180 | polosuché  |
| Sauvignon               | 2015 | pozdní sběr      | 185 | polosuché  |
| Solaris                 | 2016 | výběr z hroznů   | 225 | polosladké |
| Sylvánské zelené        | 2015 | pozdní sběr      | 205 | polosladké |
| Tramín bílý             | 2013 | pozdní sběr      | 195 | suché      |
| Tramín červený          | 2013 | pozdní sběr      | 195 | polosladké |
| Veltlínské zelené       | 2015 | pozdní sběr      | 180 | suché      |
| Veltlínské zelené       | 2013 | výběr z hroznů   | 190 | polosladké |
| Veltlínské červené rané | 2013 | kabinet          | 155 | suché      |
| Vesna                   | 2013 | botrytický výběr | 285 | sladké     |

### Růžová vína

|                 |      |             |     |       |
|-----------------|------|-------------|-----|-------|
| Cabernet Cortis | 2015 | kabinet     | 155 | suché |
| Merlot          | 2015 | pozdní sběr | 160 | suché |

### Červená vína

|                    |      |             |     |       |
|--------------------|------|-------------|-----|-------|
| Cabernet Cortis    | 2013 | pozdní sběr | 175 | suché |
| Cabernet Moravia   | 2015 | kabinet     | 165 | suché |
| Cabernet Sauvignon | 2014 | pozdní sběr | 175 | suché |
| Dornfelder         | 2015 | pozdní sběr | 165 | suché |
| Frankovka          | 2013 | pozdní sběr | 185 | suché |
| Modrý Portugal     | 2015 | MZV         | 150 | suché |
| Nitranka           | 2015 | pozdní sběr | 165 | suché |
| Rulandské modré    | 2013 | kabinet     | 155 | suché |
| Saint Laurent      | 2014 | pozdní sběr | 225 | suché |

*Ceny jsou uvedeny bez DPH.*

