

Projekt systému tvorby cen u nových výrobků ve vybrané firmě

Bc. David Baďura

Diplomová práce
2022



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **David Baďura**
Osobní číslo: **M20834**
Studijní program: **N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání**
Specializace: **Podnikání ve službách cestovního ruchu**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Projekt systému tvorby cen u nových výrobků ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte analýzu literárních zdrojů souvisejících s problematikou řízení nákladů, kalkulací a tvorby ceny.

II. Praktická část

- Charakterizujte firmu Kromexim Products.
- Zpracujte analýzu nákladů firmy a analyzujte současný stav systému tvorby cen u nových výrobků a identifikujte jeho případné nedostatky.
- Na základě provedené analýzy zpracujte projekt systému tvorby cen u nových výrobků ve vybrané firmě.
- Zpracujte časovou, nákladovou a rizikovou analýzu projektu.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 792 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- POPEŠKO, 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, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SCHINDLER, Robert M. Pricing Strategies: A Marketing Approach. Los Angeles: SAGE, 2012, 391 s. ISBN 978-1-4129-6474-6.
- VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. Praha: Grada, 2012, 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1.
- WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL, Donald E. KIESO a Ibrahim M. ALY. Managerial Accounting: Tools for Business Decision-Making. Fifth edition. Canada: John Wiley, 2018, 672 s. ISBN 978-1-119-40399-9.

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

Datum zadání diplomové práce: **11. února 2022**

Termín odevzdání diplomové práce: **27. dubna 2022**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 11. února 2022

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je zpracování projektu systému tvorby cen u nových výrobků ve vybrané firmě. Práce se dělí na teoretickou a praktickou část. Teoretickou část tvoří literární rešerše z oblasti nákladů, kalkulací a tvorby cen. Praktická část je rozdělena na dvě části, a to analytickou a projektovou. V rámci analýzy bylo provedeno zhodnocení současného stavu řízení nákladů a kalkulačního systému. Na základě zjištěných nedostatků byl navržen projekt tvorby kalkulace vybraného nového produktu pomocí metody Activity Based Costing. V závěru práce byl projekt zhodnocen z hlediska ekonomického, rizikového a časového.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, kalkulace, kalkulační metody, Activity Based Costing

ABSTRACT

The aim of the diploma thesis is to apply a system project for creating the price for new products in the selected company. Diploma thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part consists of literature review in the field of costs, calculations and pricing. The practical part is divided into two parts, analytical and project. As part of the analytical section, an evaluation of the current state of cost management and calculation system has been performed. Based on the identified shortcomings, a project was proposed to adjust the calculation of the selected product using Activity Based Costing method. Finally, the project was evaluated from economic, risk and time perspective.

Keywords: costs, cost analysis, calculation, calculation methods, Activity Based Costing

Rád bych poděkoval vedoucí mé práce, paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D., za její cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla ke zpracování této diplomové práce.

Rovněž bych ráda poděkoval firmě KROMEXIM Products spol. s r. o. za umožnění vypracování diplomové práce, zejména výkonnému řediteli Kamilu Holubovi za ochotu, čas, spolupráci a poskytnuté materiály.

Největší poděkování patří mé rodině a přátelům, kteří mi byli oporou po celé moje studium a podporovali mě.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.1 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.2 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.3 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.1 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	14
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ.....	15
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	16
3 UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	17
3.1 ABSOLUTNÍ UKAZATELE.....	17
3.2 POMĚROVÉ UKAZATELE.....	18
4 KALKULACE	23
4.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ (PŘEDMĚT KALKULACE, ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA, ALOKACE NÁKLADŮ).....	23
4.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	24
4.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI (TYPY KALKULAČNÍCH VZORCŮ).....	24
4.4 KALKULAČNÍ METODY (TRADIČNÍ, MODERNÍ).....	26
5 PODSTATA PROCESU TVORBY CENY	32
5.1 PODNIKOVÉ CÍLE PŘI STANOVENÍ CENY.....	32
5.2 METODY STANOVENÍ CENY.....	33
5.3 STRATEGIE STANOVENÍ CENY.....	34
6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	37
II PRAKTICKÁ ČÁST	38
7 PŘEDSTAVENÍ FIRMY	39
7.1 CHARAKTERISTIKA HOLDINGU KROMEXIM, A. S.	39
7.1.1 Kromexim – recyklace odpadu.....	40
7.1.2 Hyster CZ.....	40
7.1.3 Kromexim Products.....	41
7.1.4 Autosalon Kromexim.....	42
7.1.5 KM AUTEXIM.....	43
7.1.6 T-Motor Zlín.....	43

7.2	KROMEXIM PRODUCTS	44
7.2.1	Základní údaje a organizační struktura	44
7.2.2	Portfolio.....	45
7.2.3	Zákazníci	46
7.2.4	Zaměstnanci	46
7.2.5	Analýza hospodaření podniku.....	47
8	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU EVIDENCE A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACE CENY	56
8.1	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU EVIDENCE A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	56
8.2	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU TVORBY CENY VYBRANÉHO VÝROBKU	61
8.3	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACE CENY VE SPOLEČNOSTI.....	66
9	PROJEKT NÁVRHU TVORBY CENY U VYBRANÉHO VÝROBKU	67
9.1	NÁVRH METODY ACTIVITY BASED COSTING.....	67
9.2	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	67
9.3	DEFINICE AKTIVIT A NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ	69
9.4	PROCESNÍ NÁKLADOVÁ ANALÝZA	71
9.5	ANALÝZA AKTIVIT	75
9.6	PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVIT NÁKLADOVÝM OBJEKTŮM	78
10	EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU.....	81
11	RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	84
12	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	86
13	VYHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	88
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	91
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	95
	SEZNAM OBRÁZKŮ	96
	SEZNAM TABULEK.....	97
	SEZNAM PŘÍLOH.....	99

ÚVOD

Proaktivní řízení nákladů a s tím související kalkulace nákladů je podmínkou existence dnešních podnikatelských subjektů. Při stanovování cen často vycházíme z jiných podkladů, než jsou náklady společnosti. V dnešní době je kladen velký důraz na vytváření individuálních cen pro různé zákazníky. Cena závisí na objednaném množství výrobku a také na úrovni stability a loajality zákazníků. Cílem této diplomové práce bude zpracování projektu kalkulace ceny u nového výrobku ve vybrané firmě.

Diplomová práce bude rozdělena do dvou částí. První část bude věnována teoretickým poznatkům, které se budou zaměřovat na pojetí nákladů a jejich členění. Dále pak budou vysvětleny základní ukazatele finanční analýzy pro potřebu analýzy hospodaření podniku. Finanční analýza je v této práci chápána jako podpůrný nástroj, protože je důležité zjistit finanční situaci společnosti s ohledem na finanční a kapitálovou náročnost zvažovaného projektu. Následně budou popsány všechny důležité informace, které se týkají kalkulací a podstaty procesu tvorby cen. Na závěr teoretické části bude vypracováno shrnutí teoretické části.

V úvodu druhé části diplomové práce bude nejprve představen holding Kromexim, a. s. a její dceřiné společnosti a následně bude prezentován analyzovaný podnik KROMEXIM Products spol. s r. o. Dále bude provedena analýza hospodaření podniku prostřednictvím absolutních a poměrových ukazatelů. V další kapitole proběhne analýza současného systému evidence a řízení nákladů pomocí druhového a účelového členění nákladů. Následně se bude analyzovat současný systém tvorby cen u stávajících výrobků a tento systém bude zhodnocen. Další kapitola praktické části se bude věnovat již samotnému projektu implementace systému Activity Based Costing. Tento systém bude pro firmu nový, protože ještě zatím neměla zkušenosti s touto metodou řízení nákladů. Poznatky z této metody budou využity pro kalkulaci ceny nového produktu. Bude provedena úprava účetních dat, definice aktivit a nákladových objektů, procesní nákladová analýza, analýza aktivit a přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

Následně bude projekt ekonomicky zhodnocen a bude provedena riziková a časová analýza. Závěr této diplomové práce bude věnován vyhodnocení praktické části.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je vypracování projektu systému tvorby cen u nových výrobků ve vybrané firmě s využitím systému ABC kalkulace. Práce je rozdělena do dvou základních částí, teoretická a praktická část.

K dosažení daného cíle je nutné provést v teoretické části literární rešerši, týkající se nákladů a kalkulací s důrazem na kalkulační metodu Activity Based Costing. Význam dané části spočívá v poskytnutí teoretických základů pro následné řešení praktické části. V praktické části budou využity zejména metody analýzy a syntézy.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na analytickou a projektovou část. V analytické části práce je provedena situační analýza, ve které je představen vybraný podnik a následně je provedena analýza hospodaření podniku pomocí horizontální analýzy výkazu zisku a ztráty. Také je zde provedena horizontální a vertikální analýza majetkové a kapitálové struktury a jsou zde vypočteny poměrové ukazatele. Dále se tato práce zaměřuje na analýzu druhového a účelového členění nákladů. Mezi dílčí cíle patří analýza kalkulace stávajícího vybraného produktu na základě které jsou identifikovány nedostatky stávající kalkulace. Základem pro analýzy budou extrahovaná interní data z interních zdrojů podniku.

Po zpracování analýzy následuje projektová část. Cílem projektové části je navrhnout projekt tvorby ceny nového produktu s využitím metody ABC na základě teoretických poznatků a nedostatků zjištěných v analýze. Pro tento projekt byla zvolena metoda, která se zaměřuje na zpřesnění kalkulace nákladů, tedy kalkulace Activity Based Costing.

Dalším dílčím cílem diplomové práce je ekonomicky vyhodnotit dopady projektu a vyhodnotit projekt prostřednictvím rizikové a časové analýzy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJETÍ NÁKLADŮ

V zásadě používáme dva koncepty pojetí nákladů: jeden ve finančním účetnictví, který je určený pro externí uživatele a druhý ve vnitropodnikovém účetnictví, který používají manažeři v managementu. Náklady je nutné odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních prostředků podniku bez ohledu na účel jejich použití. Například nákup nového stroje je peněžním výdajem, ale není nákladem. Nákladem jsou až odpisy daného stroje, kterými převedeme cenu stroje do nákladů. Náklady musí vždy souviset s výnosy příslušného období, tzn. že musí být zajištěna časová a věcná shoda nákladů a výnosů s vykazovaným obdobím. (Synek, 2011, s. 80)

Náklady samy o sobě mohou být dále diferencovány. Nákladové účetnictví a manažerské účetnictví vyvinulo řadu různých konceptů a přístupů k podrobnějšímu popisu povahy nákladů. Tyto nákladové koncepty slouží různým účelům a pomáhají podnikům řídit své náklady v různých situacích řízení. (Taschner a Charifzadeh, 2016, s. 39)

Vzhledem k tomu, že problematika tvorby cen primárně souvisí s podnikovými náklady, budu se v této kapitole zabývat pojetím nákladů jak z hlediska ekonomického, tak finančního a na závěr také hodnotového.

1.1 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení probíhajících procesů, ale také pro účely rozhodování pro výběr budoucích optimálních možností. Volba alternativ zahrnuje obecné ekonomické pochopení, že náklady jsou maximální hodnotou, kterou může zvolená alternativa vygenerovat. S tímto souvisí pojem oportunitní náklady. Ty se označují jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku použití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady tak nepředstavují reálně využitý nebo spotřebovaný ekonomický zdroj, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby. (Kráal, 2018, s. 71)

1.2 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se sledují informace o nákladech pro celý podnik. Tyto informace využívají externí i interní uživatelé. V zásadě jsou základním zdrojem dat potřebným pro provozování podniku. Výsledky těchto informací lze nalézt v účetní závěrce. V podstatě jsou zde náklady chápány z hlediska úbytku ekonomického prospěchu. V tomto účetnictví se zaznamenávají údaje vztahující se k minulému období. Výchozím bodem daňového

účetnictví jsou finanční účetní informace upravené o daňově uznatelné položky. Výstupy z finančního a fiskálního účetnictví využívají externí uživatelé (veřejná správa, banky atd.). Tuto skutečnost lze sledovat mimo jiné ve struktuře výkazů, která je do značné míry zaznamenána ve vztahu k podnikatelskému prostředí. Tomu odpovídá například druhové členění nákladů nebo skutečnost, že tento typ účetnictví poskytuje informace o firmě jako celku (externí uživatelé často nemají zájem o vnitropodnikových činnostech). Ve většině případů se data zaznamenávají také v peněžních jednotkách, nikoli v naturáliích. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 12)

1.3 Hodnotové pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů má poskytnout informace pro každodenní řízení a kontrolu procesů prováděných v rámci společnosti. Zde se spotřebované ekonomické vstupy oceňují v cenách odpovídajících jejich současné reálné hodnotě. Uvádí se, že vykonávaná činnost přináší nejen návratnost za počáteční investovanou částku, ale také reprodukuje ekonomické zdroje v původním množství a za cenu odpovídající současnému množství peněz. Náklady v hodnotovém pojetí tedy zahrnují náklady jako ve finančním účetnictví, stejně jako náklady, které se převádějí v manažerském účetnictví s částkou odlišnou od částky ve finančním účetnictví: označují se jako kalkulační druhy nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Členění nákladů v manažerském účetnictví ukazuje různou ekonomickou povahu vynaložených zdrojů a příčinnou souvislost mezi vznikem a vývojem vynaložených nákladů. Využití tohoto členění vynaložených nákladů je nacházeno ve vytváření efektivního nástroje řízení nákladů a shromažďování informací pro rozpoznání vztahu nákladů k vytvořeným výkonům a k řízení zisku. (Fibírová, 2015, s. 52)

2.1 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je základní klasifikací nákladů aplikovanou na řízení nákladů. Jeho účelem je zjistit, zda jsou náklady ušetřeny nebo překročeny. Účelové členění, které představuje vztah mezi náklady k příčinně jejich vynaložení, se používá k určení úlohy přiměřené kalkulace ve vztahu ke skutečné spotřebě nákladů. Účelový vztah nákladů, který udává vztah nákladů k příčině jejich vzniku, by měl být sledován na různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, definování nákladových úkolů pro jednotlivé nákladové položky nebo nákladové skupiny, je účelové členění uspořádáno do několika úrovní. Nejprve je třeba rozdělit náklady na činnosti, při kterých se ekonomické zdroje okamžitě přeměňují na výstupy, tedy hlavní podnikatelské činnosti, a činnosti, pomocí nichž se vytvářejí podmínky bezprostřední tvorby samotného výkonu, které se označují jako servisní činnost. Hlavní podnikatelské činnosti mají rozhodující podíl na tržbách a přímo se podílejí na tvorbě zisku. Předpokládá se jejich pokračování v dalších obdobích. Úkolem servisních činností je zajistit provoz hlavních obchodních činností s co největší hospodárností. (Strouhal, 2012, s. 292)

2.2 Druhové členění nákladů

Faktory podílející se na reprodukci z vnějšího prostředí se nazývají primární spotřebitelské náklady. Rozlišujeme tyto základní nákladové druhy:

- použití a spotřeba externích prací a služeb,
- spotřeba materiálu,
- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady včetně zdravotního a sociálního pojištění pracovníků,

- finanční náklady.

Tyto nákladové položky mají několik společných vlastností. Jedná se o primární, časově nerozlišené a externí náklady. Informace o těchto nákladech jsou často relevantní pro společnost jako celek ve vztahu s jejími dodavateli. Nákladové druhy jsou následně členěny do tří skupin dle svého charakteru. Toto rozdělení odpovídá struktuře výkazu zisku a ztráty. Rozeznáváme:

- finanční náklady,
- provozní náklady,
- mimořádné náklady.

(Vochozka a Mulač, 2012, s. 74)

2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Klasifikace nákladů podle závislosti na změně objemu výkonů rozdělujeme náklady do dvou skupin, a to na **variabilní náklady**, které závisí na vývoji objemu výroby a **fixní náklady**, které nezávisí na změnách objemu výroby. Toto členění se používá při krátkodobém pohledu na náklady. Z dlouhodobého hlediska neexistují žádné fixní náklady. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 57)

S rostoucím objemem výroby rostou variabilní náklady. S klesajícím objemem výroby klesají i variabilní náklady. Výhodou nákladů stanovených v závislosti na změnách objemu produkce je především skutečnost, že díky nim můžeme sestavovat tzv. nákladové funkce firem. Objem výroby je řízen poptávkou zákazníků po produktech společnosti, ten je schopen vyrobit požadované množství. Avšak množství, které skutečně vyprodukuje, je odvozováno od skutečnosti, zda je pro podnik konkrétní množství výhodné, zda podniku přináší zisk. (Váchal a Vochozka, 2013, s. 209)

Fixní nebo nevyhnutelné náklady spadají do čtyř kategorií:

1. jsou z krátkodobého hlediska nevyhnutelné, ale ne z dlouhodobého hlediska;
2. představují společné náklady a jsou nevyhnutelné pouze v tomto smyslu;
3. jsou nevyhnutelné pro malé, ale ne pro velké změny výkonu;
4. jsou nevyhnutelné ve všech smyslech.

(Lewis, 2013, s. 9)

2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění nákladů z hlediska obchodního rozhodnutí nelze stanovovat na základě historických účetních dat. Toto členění lze vždy provést pouze ve vztahu k rozhodnutí manažera ohledně budoucnosti. Správná rozhodnutí jsou přijímána na základě objektivního posouzení nákladů a výnosů, které z těchto rozhodnutí vyplývají, v závislosti na schopnosti tyto budoucí náklady přesně kvantifikovat. Nejčastěji používanými kategoriemi nákladů v manažerském rozhodování jsou relevantní a irelevantní náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48)

Relevantní náklady se při výchozím rozlišení vztahují k rozhodování. Jde o náklady, které jsou důležité pro řešení příslušné rozhodovací úlohy a při realizaci různých možností dochází k jejich změně. K hlavním typům relevantních nákladů patří:

- přímé relevantní náklady bezprostředně související se zvolenou variantou,
- imputované náklady ovlivňující výsledky účetní jednotky v širších souvislostech, které rozhodnutí přináší; příkladem imputovaného nákladu je daňový důsledek rozhodnutí a jeho oportunitní náklady a výnosy,
- odložené náklady představující obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní činnost podniku ve strategickém horizontu; příkladem odloženého nákladu je úvaha o reakcích zákazníků na rozhodnutí týkající se snížení sortimentu o produkty, které přinášejí nižší efekty.

(Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 200)

Irelevantní náklady jsou náklady, které zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného obchodního rozhodnutí bude přijata. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48)

3 UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

Finanční analýza pracuje s ukazateli, kterými jsou buď položky účetních výkazů a údaje z dalších zdrojů, nebo čísla z nich odvozená. Je nutné si uvědomit, že ve finanční analýze hraje nejdůležitější roli časové hledisko. Proto je důležité rozlišovat mezi stavovými a tokovými veličinami. Stavové veličiny se vztahují ke konkrétním časovým okamžikům (údaje z rozvahy) a tokové veličiny se vztahují ke konkrétním časovým intervalům (údaje z výkazu zisku a ztráty). Standardním členěním ukazatelů je členění na absolutní ukazatele a poměrové ukazatele. Absolutní ukazatele jsou přímo založeny na posouzení hodnoty jednotlivých položek podkladové účetní závěrky. Tato metoda je však poměrně omezená, protože nepopisuje žádné matematické metody. Poměrové ukazatele jsou největší a nejčastěji používanou sadou metrik, definovaných jako podíl dvou položek, obvykle odvozených z podkladových finančních výkazů. Pomocí poměrových ukazatelů se provádějí různá časová srovnání, průřezové a srovnávací analýzy apod. (Růčková, 2019, s. 41)

3.1 Absolutní ukazatelé

V rámci základní analýzy se obvykle nejprve provádí analýza absolutních ukazatelů, a to při zkoumání absolutních hodnot jednotlivých položek v účetních výkazech (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz o peněžních tocích). Základním nástrojem je zde technika procentuální analýzy a s její pomocí se provádí horizontální a vertikální analýza. (Čížinská, 2018, s. 199)

Horizontální analýza sleduje vývoj jednotlivých položek účetních výkazů v čase, hodnotí stabilitu a vývoj z hlediska přiměřenosti ve všech položkách a sílu postupného vývoje. Horizontální analýza se snaží hledat odpovědi na otázku: Jak se mění dotyčná položka v čase? Rozbor může být zhotoven buď meziročně, kdy srovnáváme dvě po sobě jdoucí období, nebo za několik účetních období. (Scholleová, 2017, s. 166)

Vertikální analýza se zabývá vnitřní strukturou absolutních ukazatelů a někdy se nazývá analýza komponent. Jde vlastně o srovnání jednotlivých položek podkladové účetní závěrky k celkovým aktivům či pasivům. Aplikace této metody usnadňuje srovnatelnost účetních výkazů s předchozími obdobími a v podstatě také usnadňuje srovnání analyzované společnosti s jinými společnostmi ve stejné oblasti podnikání. Vyhodnocuje strukturu aktiv a pasiv. Účelem struktury aktiv je informovat o investici společnosti do svěřeného kapitálu a o tom, do jaké míry je v investičním procesu zohledňována ziskovost. Struktura pasiv nám ukazuje, z jakého zdroje je majetek získán. Platí zde, že čím delší je doba splatnosti zdroje,

tím vyšší je jeho cena. Jedním z poměrně drahých způsobů financování je financování z vlastních zdrojů. (Růčková, 2019, s. 43)

Zlaté bilanční pravidlo říká, že krátkodobý majetek by měl být financován z krátkodobých zdrojů a dlouhodobý majetek by měl být financován z dlouhodobých zdrojů. Společnost by měla věnovat zvláštní pozornost vhodnosti časového rozložení majetku společnosti a finančních zdrojů společnosti. Pokud firma financuje svá oběžná aktiva dlouhodobým kapitálem, označuje se to jako překapitalizování. Díky tomu má společnost více kapitálu než potřebuje. Překapitalizování snižuje jak riziko solventnosti, tak současně rentabilitu podnikání. (Straková a Váchal, 2020, s. 38)

3.2 Poměrové ukazatele

Aby bylo možné analyzovat vzájemné vztahy mezi ukazateli, je nutné umístit jednotlivé absolutní hodnoty do vzájemného vztahu. Tak vznikají poměrové ukazatele. Z poměrových ukazatelů jsou vytvářeny soustavy, které mají uspořádání buď paralelní nebo pyramidové. V případě paralelního uspořádání mají ukazatelé stejný význam, jsou brány rovnocenně a jsou z nich vytvářeny bloky ukazatelů, které měří určitý aspekt finanční situace podniku. Pyramidové soustavy jsou navrženy tak, aby rozkládaly jeden ukazatel. Účelem pyramidy je vysvětlit změny v chování vrcholového indikátoru a určit sílu působení jednotlivých faktorů na vrchol. Nejčastěji se můžeme setkat s následujícími základními skupinami ukazatelů:

- ukazatele zadluženosti,
- ukazatele rentability,
- ukazatele likvidity,
- ukazatele aktivity.

(Vochozka, 2020, s. 41)

Ukazatele zadluženosti

Sledují a analyzují finanční strukturu společnosti v kontextu jejího použití vlastního a cizího kapitálu a hledají optimální poměr (výše a struktura) mezi jejím dluhem a vlastním kapitálem. (Kiselačková a Šoltés, 2017, s. 21)

Celková zadluženost je základním ukazatelem zadluženosti. Doporučená hodnota, na kterou se odvolává mnoho autorů odborné literatury, se pohybuje mezi 30 a 60 %. U

posuzování zadluženosti je však nutné respektovat příslušnost k odvětví a samozřejmě i schopnost splácet úroky z dluhů. Vzorec tohoto ukazatele je následující:

- $$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Celkové cizí zdroje}}{\text{Celková aktiva}}$$

Dalším běžně využívaným ukazatelem je **míra zadluženosti**, která poměruje cizí a vlastní kapitál. Tento ukazatel je velice významný pro banku např. v případě žádosti o nový úvěr. Banka se rozhoduje, zda úvěr poskytne, či nikoliv. Pro toto hodnocení je důležitý jeho vývoj v čase, ať už se podíl cizích zdrojů zvyšuje nebo snižuje. Tento ukazatel udává, do jaké míry mohou být pohledávky věřitelů znehodnoceny.

- $$\text{Míra zadluženosti} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Vlastní kapitál}}$$

Úrokové krytí charakterizuje výši zadluženosti pomocí schopnosti podniku splácet nákladové úroky. Tento ukazatel je velmi důležitý v případě financování cizími úročenými zdroji, zejména proto, že je nutné věnovat větší pozornost jeho vývoji v případě, že zisk před zdaněním v čase nerovnoměrně kolísá. Pokud má tento ukazatel hodnotu 1, znamená to, že společnost vytvořila dostatečný zisk na to, aby zaplatila úroky svým věřitelům, ale na stát v podobě daní, a především na vlastníka v podobě čistého zisku již nic nezbylo. Z výše uvedeného vyplývá, že tato hodnota je pro společnost nedostačující. Odborná literatura často uvádí doporučenou hodnotu tohoto ukazatele větší než 5.

- $$\text{Úrokové krytí} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Nákladové úroky}}$$

(Knápková a kol, 2017, s. 88)

Ukazatele rentability

Analýza rentability se zaměřuje na schopnost podniku generovat hospodářský výsledek. Do čitatele ukazatelů rentability se dosazuje vybraná kategorie hospodářského výsledku (VH před zdaněním, provozní VH, VH po zdanění atd.) a ve jmenovateli je vybraná položka pasiv nebo tržby. **Rentabilita aktiv** udává, jak dobře se společnosti podařilo generovat zisk určitého druhu z disponibilních aktiv a kolik peněžních jednotek daného typu zisku bylo vytvořeno z každé peněžní jednotky investovaných prostředků. Čítec ukazatele rentability aktiv není pevný, vždy záleží na způsobu interpretace vypočtené hodnoty a účelu provedené analýzy.

- $$\text{Rentabilita aktiv} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Aktiva}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu určuje, kolik peněžních jednotek výsledku hospodaření připadá na jednu peněžní jednotku vloženého vlastního kapitálu v účetní hodnotě. Obvykle vycházíme ze zisku po zdanění. To dává smysl, protože vlastníka (poskytovatele vlastního kapitálu) zajímá jeho případná odměna (podíl na zisku, dividendy) po zaplacení všech nákladů, které musí uhradit všechny zúčastněné strany.

- $$\text{Rentabilita vlastního kapitálu} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Vlastní kapitál}}$$

Ukazatel **rentability tržeb** říká, kolik peněžních jednotek hospodářského výsledku určité kategorie (používá se výsledek hospodaření po zdanění, provozní výsledek hospodaření atd.) připadá na jednu peněžní jednotku tržeb.

(Čižinská, 2018, s. 2018)

Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity hodnotí platební schopnost společnosti, tedy její likviditu. Platí, že základní podmínkou úspěchu firmy na trhu je její trvalá solventnost, proto se finanční analýza zaměřuje na tento typ ukazatele. Nejčastěji se používají tři ukazatele likvidity, a to běžná likvidita, pohotová likvidita a okamžitá likvidita. Jejich logikou je porovnávání oběžných aktiv v čitateli s krátkodobými závazky ve jmenovateli, kde jsou oběžná aktiva postupně uvedena ve stále likvidnější podobě. Obecně platí, že čím vyšší je hodnota těchto ukazatelů, tím je podnik u věřitelů důvěryhodnější, naopak ztrácí efektivitu a rentabilitu. Nižší hodnoty jsou rizikovější. Jde tedy o to najít optimální hodnoty likvidity, kdy podnik bude důvěryhodný pro věřitele a nebude ztrácet rentabilitu. (Černohorský, 2020, s. 418)

Běžná likvidita je také známá jako likvidita 3. stupně, známá také jako current ratio. Běžná likvidita ukazuje, kolikrát oběžná aktiva pokrývají krátkodobé závazky společnosti nebo kolik jednotek oběžných aktiv pokrývá jednotka krátkodobých závazků. Vypovídá o tom, jak dobře může společnost uspokojit své věřitele, pokud v daném okamžiku přemění všechna oběžná aktiva na hotovost.

- $$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Pohotová likvidita je v literatuře označována jako likvidita 2. stupně nebo také známá jako acid test. Pro okamžitou likviditu platí, že by měl být číselný poměr shodný se jmenovatelem, tedy poměr 1 : 1 nebo 1,5 : 1. Vyšší hodnota indexu bude výhodnější pro věřitele, ale nebude příznivá z pohledu akcionářů a vedení podniku. Značný objem oběžných aktiv vázaný ve

formě pohotových prostředků přináší malý nebo žádný úrok. Nadměrné množství oběžných aktiv vede k neefektivnímu využívání prostředků vložených do podnikání a tím negativně ovlivňuje celkovou návratnost investice.

- $$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{Oběžná aktiva} - \text{Zásoby})}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Okamžitá likvidita se často označuje jako likvidita 1. stupně nebo cash ratio a představuje nejužší vymezení likvidity. Jsou zde uvedeny pouze nejlíkvidnější položky rozvahy. Pod pojmem pohotové platební prostředky si musíme představit částku na běžném účtu, jiném účtu nebo hotovost, ale také volně převoditelné cenné papíry, šeky. Doporučená hodnota okamžité likvidity v České republice je 0,2 až 0,6. Navíc u okamžité likvidity nemusí nedodržení předepsaných hodnot v žádném případě znamenat, že se podnik dostane do finančních potíží, protože i ve firemních podmínkách podnik často využívá účetní přetažky, kontokorenty, které nemusí být zřejmé při použití údajů z rozvahy.

- $$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{Pohotové platební prostředky}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

(Růčková, 2019, s. 58)

Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity, známé také jako ukazatele řízení aktiv měří, jak efektivně podnik spravuje svá aktiva. Pokud jich má firma příliš mnoho, vzniknou zbytečné náklady, což má negativní dopad na tvorbu zisku. V opačném případě společnost nemá dostatečnou výrobní kapacitu, což má za následek ztrátu příjmů. Při počítání těchto ukazatelů se používají celková aktiva, ale i jejich jednotlivé druhy (zásoby, pohledávky a stálá aktiva). O tyto ukazatele se zajímají především akcionáři podniku, kterým slouží nejen k hodnocení managementu, ale poskytují jim i řadu dalších užitečných poznatků. (Rejnuš, 2014, s. 276)

Obrat aktiv je souhrnný ukazatel, který udává, kolikrát se celková aktiva obrátí za rok. Tento ukazatel by se měl pohybovat minimálně na úrovni hodnoty 1. Pro podnik jsou lepší vyšší hodnoty. Nízká hodnota znamená neúměrnou majetkovou vybavenost společnosti a jeho neefektivní využití.

- $$\text{Obrat aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Aktiva}}$$

Doba obratu zásob udává průměrný počet dnů, kdy jsou zásoby ve společnosti vázány až do jejich spotřební fáze nebo do jejich fáze prodeje. Tento ukazatel posuzujeme podle vývoje v čase a porovnáním s odvětvím.

- $$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{Zásoby}}{\text{Tržby}} * 360$$

Doba splatnosti pohledávek udává počet dní, kdy podnik musí čekat, než dostane zapláceno za již prodané služby a výrobky. Hodnota se srovnává s dobou splatnosti faktur. Čím je delší doba splatnosti pohledávek, tím vznikají vyšší provozní náklady.

- $$\text{Doba splatnosti pohledávek} = \frac{\text{Pohledávky}}{\text{Tržby}} * 360$$

Doba splatnosti krátkodobých závazků vyjadřuje dobu od vzniku závazku do doby jeho úhrady. Tento ukazatel by měl dosáhnout alespoň hodnoty doby obratu pohledávek.

(Scholleová, 2012, s. 178)

4 KALKULACE

Na základě výrobních úkolů společnosti jsou rozpočtovány a kalkulovány náklady na jednotku výroby, označované jako kalkulační jednice. Kalkulace má tedy stanovit náklady na jednotku produkce. Předem stanovené náklady na zúčtovací jednotku představují nákladový úkol, jehož plnění je kontrolováno v rámci vnitřního systému ekonomického řízení. Ve výsledných kalkulacích se zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici. Sestavují se po ukončení výroby nebo na konci účetního období. Používá se ke kontrole hospodárnosti, porovnávání podniků, stanovení skutečné ziskovosti různých typů podnikových výkonů, stanovení prodejních cen a také ke kontrole předběžných kalkulací. (Lazar, 2012, s. 20)

4.1 Vymezení základních pojmů (předmět kalkulace, rozvrhová základna, alokace nákladů)

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je dílčí výsledek a konečný výkon, který firma vyrábí nebo poskytuje zákazníkovi. Je určen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Za kalkulační jednici se považuje konkrétní jednotka produkce definovaná měrnou jednotkou, časem, druhem, jakostí nebo jiným způsobem, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Konkrétní zúčtovací jednotkou je například 1 kilogram, 1 kus, počet jednotek za 10 sekund a tak dále. Kalkulované množství zahrnuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro které se zjišťují nebo stanovují celkové náklady. (Strouhal, Židlická a Cardová, 2014, s. 201)

Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je důležitým nástrojem pro alokaci nákladů, dokáže překlenout nikoliv přímý, ale vztah nepřímých nákladů k předmětu kalkulace a kalkulační jednotkou. Uplatňuje se u přírážkové kalkulace a kalkulace dělením. Základní podmínkou pro její aplikaci by mělo být, aby se byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti. Tento typ rozvrhových základen pomáhá nejen při následné alokaci nepřímých nákladů konkrétnímu druhu výkonu, ale především účinně ovlivňuje a předchází výši vynaložených nákladů. Rozvrhové základny tohoto typu zároveň slouží jako tzv. nákladové vztahové veličiny (cost drivers). (Král, 2018, s. 778)

Alokace nákladů

Přidělování nákladů objektu alokace je jedním z hlavních problémů, který se řeší při kalkulaci nákladů. Alokace nákladů je součástí obecného přiřazování nákladů nákladovému objektu. V rámci tohoto procesu jsou náklady, které se v účetnictví evidují jako jednotlivé účetní položky, přiřazovány konkrétním výrobkům, zákazníkům nebo jiným druhům nákladových objektů. Náklady přiřazené k uvedenému objektu jsou klasifikovány podle metody kalkulace na přímé náklady a nepřímé náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 60)

4.2 Kalkulační systém

V podnicích se sestavují různé typy kalkulací v závislosti na tom, jakému účelu slouží. Všechny sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří v podniku kalkulační systém. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší nejen tím, zda vyjadřují vztah mezi variabilními nebo celkovými náklady ke kalkulační jednici, nebo způsobem alokace nákladů předmětu alokace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem, které je odlišuje, zda jsou základem pro dlouhodobé strategické rozhodování, střednědobé řízení, běžné řízení nebo jsou nástrojem pro pozdější ověření způsobu provádění podnikových výkonů. (Kráal, 2018, s. 212)

4.3 Struktura nákladů v kalkulaci (typy kalkulačních vzorců)

Pro výpočet nákladů, které jsou základem podnikatelských rozhodnutí, ať už provozních nebo strategických, často nestačí alokovat režijní náklady podle určitého mechanického rámce, např. jednotně stanovenou sazbou z obrátu. Pro rozhodovací proces je užitečné zjišťovat celkově vynaložené náklady na jednotlivých trzích, distribučních kanálech, hlavních odběratelích a podobně. Tento požadavek klade značné nároky na náklady na evidenci a jejich kategorizaci, ale současný vývoj informačních technologií takové postupy umožňuje. (Machková, Černošlávková a Sato, 2014, s. 108)

Kalkulační vzorec používaný pro stanovení jednotlivých nákladů vždy vychází z individuálních nákladových podmínek jednotky. Kalkulační vzorec umožňuje řídit náklady na různých úrovních pro potřeby jednotky. Jednoduchý kalkulační vzorec, kalkuluje náklady na danou kalkulační jednici a je doplněn i o zisk (ztrátu) a celkovou cenu výkonu. Účetní jednotka se musí rozhodnout, jestli při kalkulování kalkuluje pouze v úrovni vlastních nákladů či do úrovně prodejní nebo jiné stanovené ceny. (Hruška, 2020, s. 68)

Na obrázku číslo 1 můžeme vidět strukturu typového kalkulačního vzorce.

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

Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování podle: Popesko a Papadaki, 2016, s. 71)

Přímý materiál

Základní materiály, suroviny, nakupované polotovary, které výrobními procesy přecházejí do výrobku a tvoří jeho podstatnou část.

Přímé mzdy

Mzdy, které přímo souvisí s výrobou produktu. Mzdy dělníků, hodinová mzda, korunová sazba za jednotku.

Ostatní přímé náklady

Sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance, náklady na technologické palivo, energie na přípravu a záběh nového výrobku atd.

Výrobní režie

Nepřímé náklady přímo spojené s výrobou, spotřeba pomocného materiálu, spotřeba čisticích prostředků, spotřeba vody a elektrické energie.

Správní režie

Správní režie představuje náklady vynaložené při řízení, plánování a kontrole provozu společnosti. Mzdové náklady části správních a administrativních pracovníků, jejich sociální a zdravotní pojištění, kancelářský materiál, náklady na audit.

Odbytové náklady

Směs nepřímých a přímých nákladů, náklady spojené s odbytovou činností, prodejem, se skladováním, expedicí, náklady na reklamu, na obaly, mzdy pracovníků odbytu.

Zisk

Kalkulovaná výše zisku.

(Hobza a Schwartzhoffová, 2015, s. 36)

4.4 Kalkulační metody (tradiční, moderní)

Metody kalkulace jsou způsoby stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Pro konkrétní podmínky jsou vhodné různé metody. Volí se v závislosti na předmětu kalkulace, typu technických podmínek výroby a profilu a požadavcích na konstrukci a podrobnosti o nákladech. Kalkulační metody dělíme na tradiční a moderní.

Tradiční metody kalkulace:

- kalkulace přírážkové,
- kalkulace dělením:
 - prostá,
 - s poměrovými čísly,
 - stupňovitá,
- kalkulace ve sdružené výrobě.

Moderní metody kalkulace:

- kalkulace neúplných nákladů,
- kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit (kalkulace ABC)

(Holečková a Hyršlová, 2018, s. 96)

Přirážková kalkulace

Využití přírážkové kalkulace je vhodné v mnoha situacích, například na rozpočítávání režijních nákladů pro podnik, který vyrábí různorodé produkty. Rozdělit režijní a přímé náklady je poměrně snadné, ale spočítat celkové náklady na jednu jednotku produkce už není

tak jednoduché. Tento typ kalkulace rozpočítává náklady prostřednictvím režijní přírážky. Režijní přírážka lze vyjádřit:

- Jako procentuální přírážka vůči rozvrhové základně. Tato přírážka se vypočítá jako podíl režijních nákladů na nákladový druh, který se zvolí jako rozvrhová základna.
- Jako sazba v peněžním vyjádření. Podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny.

Rozvrhová základna by měla být snadno identifikovatelná a dostatečně velká. Rozvrhová základna musí mít příčinnou souvislost s objektem kalkulace a rozvrhovanými náklady. Výběr správné základny je velmi důležitý, neboť záleží na přesnosti, s jakou je následně možné vyčíslit náklady spojené s daným výkonem. Za základnu se volí zpravidla jedna z položek přímých nákladů, obvykle tedy buď přímý materiál nebo přímé mzdy.

(Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 201)

Kalkulace dělením

Je jednou z nejjednodušších metod kalkulace. Podrobněji se kalkulace dělením člení na:

1. prostá kalkulace dělením,
2. kalkulace dělením s poměrovými čísly,
3. stupňovitá kalkulace dělením. (Strouhal, 2016, s. 91)

Prostá kalkulace je zcela triviální, ale to neznamená, že v některých případech nemůže být užitečná. V podstatě se blíží k výsledkům analýzy bodu zvratu a jednoduše sečte všechny náklady a vydělí jejich objem počtem výkonů. Tím získáme náklady na jeden produkt, které můžeme porovnat s prodejní cenou. Prostá kalkulace dělením vychází z předpokladu, že z prodeje musíme uhradit veškeré náklady spojené s provozem podniku, nemá tedy smysl je složitě kalkulovat a podle toho rozpočítávat. (Šafrová Drážilová, 2019, s. 222)

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly se považuje za zvláštní případ metody kalkulace dělením. Používá se v homogenní výrobě s jedním typem výkonu, jednotlivé produkty se však liší v jedné specifikaci, jako je velikost, doba technologického procesu, množství některé ingredience a podobně. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 190)

Stupňovitá kalkulace dělením ve své nejjednodušší podobě umožňuje oddělit výrobní, prodejní a administrativní náklady, a to má význam, liší-li se počet prodaných a vyrobených výkonů. Umožňuje nezatažovat prodejními, respektive správnými náklady výrobky, které

nebyli v daném období prodány. Hlavní uplatnění této metody je však ve stupňové výrobě, kde sestavujeme kalkulace pro jednotlivé fáze výroby. Sestavení kalkulací pro jednotlivé výrobní kroky předpokládá měření objemů výroby a stanovení nákladů zvláště pro každý výrobní stupeň. (Holečková a Hyršlová, 2018, s. 97)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené výrobě vzniká v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků (např. při výrobě plynu z uhlí vzniká kromě plynu i koks, čpavek, benzol a dehet). Musíme tedy související náklady rozložit na jednotlivé produkty. K tomu se používá rozčítací metoda kalkulace a zůstatková metoda kalkulace. Lze je použít i při stanovení normovaných nákladů. (Synek, 2011, s. 110)

Metoda rozčítací kalkulace se ve sdružené výrobě použije tehdy, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, které lze označit všechny za hlavní. Příkladem může být destilace ropy a výroba mouky. Výpočty pro každý produkt jsou pak vypočítány z celkových nákladů na sdružený výrobní proces proti vybraným klíčovým metrikám, což mohou být veličiny, které indikují určitý celkový kvalitativní aspekt produktu. Praxe upřednostňuje kalkulaci nákladů na základě prodejní ceny produktu v důsledku výrobního procesu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 196)

Zůstatkovou metodu kalkulace lze použít, pokud lze jeden z produktů považovat za primární a ostatní za vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a zůstatek představují náklady hlavního produktu. Poté je jednotková cena hlavního produktu určena vydělením nákladů na hlavní produkt počtem jednotek jeho nákladů. Jednou z nevýhod této metody je, že není možné dobře kontrolovat cenu vedlejších produktů. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 94)

Kalkulace neúplných nákladů

Dalším přístupem je kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční kalkulace), kdy ke kalkulační jednotci záměrně připisujeme pouze náklady s tím spojené. Nepřímé náklady na kalkulační jednotci nerozvrhujeme, protože takový proces může vést k chybným a nepřesným výsledkům a špatným rozhodnutím. Příkladem tohoto přístupu je kalkulace variabilních nákladů, která je založena na rozlišení mezi variabilními a fixními náklady. Variabilní náklady zahrnují jednotkové a režijní náklady a jsou závislé na objemu výroby. Fixní náklady zůstávají stejné při různých úrovních objemu výroby. Rozdíl mezi prodejní cenou

jednotky produkce a variabilními náklady se nazývá příspěvek na krytí fixních nákladů a tvorbě zisku. (Čižinská, 2018, s. 202)

Kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit (kalkulace ABC)

Metoda Activity Based Costing se zaměřuje na kalkulaci nákladů činností v procesech. Tato metoda pomáhá managementu získat správné informace pro rozhodování, protože měří spotřebu zdrojů, vhodnost prodejních kanálů, ziskovost produktů a nákladovost jednotlivých procesů. I když nákladovost procesů neměří samu o sobě, dokáže využít veličin, které jsou pro realizaci procesů na různých místech používány. Kalkulační systém ABC je založen na principu, že nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Snaží se určit náklady tam, kde se skutečně vyskytují, tedy v dílčích činnostech, které podnik svými prostředky vykonává. Je studován vztah mezi jednotlivými dílčími aktivitami a objemem výroby, tedy jaké jsou vyčíslené náklady na aktivitu. (Janišová a Křivánek, 2013, s. 275)

Metoda ABC je z teoretického pohledu velmi racionální a zdánlivě nejpřesnější, ale praktická aplikace je náročná pro jednotlivé podniky vzhledem k její složitosti. Je nutné vysoce kvalifikovaně analyzovat konkrétní procesy a následně identifikovat sledované veličiny, které umožňují přesné zachycení příčinných souvislostí mezi jednotlivými produkty a jejich nároky na vstupy vyvolávající nepřímé náklady. (Holečková a Hyršlová, 2018, s. 102)

Základní kroky tvorby ABC systému lze rozdělit do pěti základních kroků:

1. Úprava účetních dat
2. Definice aktivit a nákladových objektů (definice struktury ABC systému)
3. Procesní nákladová analýza (přiřazení nákladů aktivitám)
4. Analýza aktivit
5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Úprava účetních dat představuje krok, který není součástí tvorby kalkulace ABC, ale je nezbytný pro efektivní realizaci. Je vhodné z celkových nákladů, které budou do další fáze tvorby systému propuštěny, eliminovat specifické účetní náklady. Jedná se o náklady, které byly zaúčtovány v důsledku úprav finančního účetnictví. Tyto náklady má smysl eliminovat, protože ve většině případů specifické skupiny nákladů nesouvisí se skutečně vykonávanými činnostmi a bylo by obtížné je jakkoli alokovat na aktivity. Pokud tyto náklady ponecháme

v systému, budou zbytečně zkreslovat výsledky výpočtu ABC. V praxi to mohou být následující položky: inventarizační rozdíly, kurzové rozdíly, opravné položky, cenové rozdíly, dary, přefakturace a smluvní pokuty a penále. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 113)

Další fází přijetí systému ABC je **definice aktivit**, které budou v systému použity pro účely alokace nákladů. Struktura aktivit, by měla do určité míry odpovídat tomu, jaké druhy výkonů provádí a také tomu, které nákladové objekty budou v rámci ABC kalkulace sledovány. Identifikaci těchto nákladových objektů je nutné provést ihned s definicí aktivit tak, aby na jejím základě mohla být vytvořena kompletní struktura systému ABC. V praxi jsou podnikové aktivity určeny na základě analýzy skutečné práce vykonané ve společnosti. Aktivity by měli odpovídat příslušným nákladovým skupinám, které jsou objemově významné. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 116)

Přiřazení nákladů aktivitám je další fází, ve které se dostáváme k samotné nákladové alokaci. Cílem této fáze je vyčíslit náklady vynaložené na provádění jednotlivých aktivit. Vyčíslením nákladů spojených s prováděním jednotlivých činností získáme mnohem přirozenější pohled na zdroje spotřebované jednotlivými aktivitami organizace. Alokace nákladů na aktivity umožňuje odrážet skutečnou efektivitu prováděných činností. Matice nákladů aktivit je velmi cenným informačním nástrojem, který slouží nejen jako součást tvorby kalkulace ABC, ale po implementaci slouží i pro účely studia vazeb mezi aktivitami a náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 124)

Analýza aktivit je souhrn několika kroků, vyčíslicích jednotkové náklady primárních činností. Definované vztahové veličiny aktivity představují veličinu, kterou lze aktivitu měřit. Podle toho se určí míra výkonu aktivity (MVA), která udává počet jednotek aktivit. Pokud nelze určit množstevní veličinu, použije se kvalifikovaný odhad. Stanovení MVA je pro každou operaci individuální. Poté jsou vyjádřeny jednotkové náklady aktivity (JNA). Představují mezikrok při přepočtu nákladů aktivit pro nákladové objekty. Jednotkové náklady na aktivitu se rovnají podílu celkových nákladů na činnost k míře výkonu aktivity. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 158)

Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům je posledním krokem při vytváření kalkulace ABC. Během této fáze tvorby systému ABC se provádí kvantifikace počtu spotřebovaných jednotek na provádění jednotlivých činností podle definovaných nákladových objektů. Cílem této etapy je určit objem jednotek aktivit spotřebovaných určitými nákladovými objekty. Přehled těchto spotřebovaných jednotek výstupů aktivit provádíme na tzv. účtu aktivit. Účet aktivit zobrazuje, kolik jednotek určité aktivity daný

nákladový objekt spotřeboval, a navíc popisuje cestu, kterou v podniku daný nákladový objekt vykoná. Jakmile známe počet jednotek aktivit spotřebovaných nákladovým objektem, který tyto náklady záměrně spotřeboval, můžeme jednoduše určit náklady na jednotlivé aktivity vynásobením počtu spotřebovaných jednotek aktivity jednotkovou hodnotou nákladů pro každou konkrétní činnost. Součet těchto nákladů určuje celkové náklady přiřazené danému nákladovému objektu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 166)

5 PODSTATA PROCESU TVORBY CENY

Stanovení ceny jakéhokoli zboží nebo služby je ovlivněno mnoha faktory. Z dlouhodobého hlediska musí společnost ocenit svůj produkt, aby pokryla náklady na produkt a nakonec dosáhla přiměřeného zisku. Aby však mohl svůj produkt ocenit přiměřeně, musí dobře rozumět tržním silám, které působí. Ve většině případů společnost ceny neurčuje. Místo toho cenu určuje konkurenční trh. Například prodejci benzínu jako Imperial Oil nebo Petro-Canada si cenu benzínu sami určovat nemohou. Tyto společnosti se nazývají price takers, protože cenu benzínu určují tržní síly. To se děje u každého produktu, který se zdá být identický s konkurenčními produkty, jako jsou farmářské produkty nebo minerály. V jiných situacích si společnost stanovuje ceny sama. To je v případě, když je produkt vyroben speciálně pro zákazníka a jedná se o jedinečný produkt, jako jsou zakázkové značkový oblek nebo šaty. K tomu také dochází, když jen málo nebo žádný jiný výrobce dokáže vyrobit podobnou položku. Příkladem může být společnost, která má patent nebo autorská práva na unikátní proces, jako jsou počítačové čipy od Intelu. Společnost je však také schopna stanovit cenu, když se jí podaří odlišit svůj produkt nebo službu od ostatních. (Weygandt et al., 2018, s. 371)

5.1 Podnikové cíle při stanovení ceny

Východiskem pro tvorbu cen je cenová politika společnosti vycházející z obchodních cílů. Cena se pak odvíjí přímo od těchto cílů. Cíle cenové politiky:

- **Orientace na přežití.** Toto je cenová politika, kterou obecně volíme, když musíme odolávat velkému počtu konkurentů, nebo když dojde k náhlé změně preferencí zákazníků, nebo když máme přebytek zásob. Tato politika má za následek nerentabilní ceny nebo ceny, která je nižší, než je úroveň nákladů. Tuto orientaci můžeme aplikovat pouze po krátkou dobu, během které musíme vyřešit naši situaci nebo případně trh opustit.
- **Orientace na co největší podíl na trhu.** Cenová politika vychází z předpokladu, že firma s největším tržním podílem bude dosahovat nejnižších nákladů a dlouhodobě nejvyššího zisku na trhu. Stanovíme ceny primárně na základě analýzy konkurenčních cen a naše ceny budou ve srovnání s našimi konkurenty průměrné až podprůměrné.

- **Orientace na maximalizaci zisku.** Tato cenová politika je založena na odhadu poptávky a ceny nastavujeme tak, abychom zajistili maximální ziskovost respektive maximální návratnost investic.

(Srpková a kol, 2011, s. 24)

5.2 Metody stanovení ceny

Činnost rozhodování o cenách se skládá ze dvou obecných složek. Jednou složkou je cenotvorba, která spočívá v rozhodování o jednotlivých cenách. Tato rozhodnutí se týkají ceny konkrétní položky pro konkrétního zákazníka nebo trh v aktuálním marketingovém prostředí nebo situaci. Další složkou cenové činnosti je stanovování cenové politiky, což zahrnuje rozhodnutí, která řídí a regulují stanovování jednotlivých cen. Tyto pokyny mohou být obecné, jako je politika pevných cen, která by vyžadovala, aby organizace udržovala pevné ceny. Mohlo by to být také konkrétnější, například uvést situace, kdy by bylo pro organizaci přípustné nabízet množstevní slevy. Obecně platí, že cenová politika jsou pravidla organizace, která řídí konkrétní rozhodnutí o stanovení cen. (Schindler, 2012, s. 11)

K nejčastěji používaným metodám pro určení ceny produktů patří:

- metody orientované na konkurenci,
- metody orientované na náklady,
- metody orientované na poptávku.

Cena stanovená v závislosti na konkurenci

Ceny založené na konkurenci se řídí konkurenčními cenami a nevěnují pozornost vlastním nákladům nebo poptávce. Cena produktů společnosti ve srovnání s konkurencí může být vyšší, stejná nebo nižší. Existují dvě formy cen na základě konkurence:

1. **Orientace na cenu v oboru.** Často se setkáváme s orientací na konkurenční průměrné ceny.
2. **Orientace na cenového vůdce.** Představuje takové stanovení ceny, kterému se ostatní přizpůsobují. Tento způsob je poměrně jednoduchý, na druhou stranu je nutno dodat, že firma věnuje menší pozornost jak vlastním nákladům, tak i poptávce.

(Jakubíková, 2013, s. 279)

Nákladově orientovaná cena

Nákladově orientovaná cena vychází z nákladů na jednotku produktu, ke kterým je připočtena zisková přírážka. Takto stanovená cena však nebere v úvahu konkurenci a poptávku. Neumožňuje proto pružnou reakci na situaci na trhu. (Dvořáček a Slunčík, 2012, s. 51)

Modifikací této metody je stanovení ceny analýzou bodu obratu. Rovnovážený objem výroby se vypočítá jako poměr mezi fixními náklady a rozdílem mezi cenou a průměrnými variabilními náklady. Za danou cenu musí firma prodat alespoň vypočítané rovnovážné množství produkce. Při stanovení vyšší ceny může realizovat zisk již při nižší produkci, tu však při zvýšené ceně nemusí prodat. (Palatková a Zichová, 2014, s. 81)

Cena orientovaná na poptávku

Stanovení ceny podle poptávky vede k cenové diskriminaci na základě toho, kdy, kde nebo jak užitečný je produkt. Příkladem cenových rozdílů v čase jsou sezónní slevy nebo naopak zvýšení cen na základě úrovně poptávky po daném produktu. Příkladem rozlišení ceny podle místa jsou ceny pohonných hmot, které se liší podle toho, kde se čerpací stanice nachází, nebo různé ceny téhož automobilu v různých zemích. Příkladem rozlišení podle užítka je rozdíl v ceně produktu v závislosti na jeho výbavě, od jednoduchého základního provedení až po prémiovou či příplatkovou verzi. Stanovení ceny podle intenzity poptávky se zpravidla používá pro modifikaci cenové úrovně kolem stanoveného základu, například nákladů. (Slavík, 2014, s. 22)

5.3 Strategie stanovení ceny

Cena je jediným prvkem marketingového mixu, který generuje příjmy, všechny ostatní jsou pouze zdroji nákladů. Cena je pravděpodobně nejvariabilnějším prvkem marketingového mixu. Změny charakteristik produktu, distribučních kanálů a komunikace vyžadují více času. Cena také informuje společnosti na trhu o zamýšleném umístění jejich produktů nebo značek. Dobře navržený a na trh uvedený výrobek si může účtovat vyšší ceny, a dosáhnout tak vyšších zisků. (Kotler a Keller, 2013, s. 421)

Při formulaci konkrétních cenových strategií můžeme definovat určitý soubor pravidel, která by neměla opomenout spotřebitele a jejich případné reakce. Je zřejmé, že cíle cenové strategie se odrážejí ve specifických přístupech k tvorbě cen. Zde jsou uvedené faktory, které ovlivňují cenovou strategii:

- Znalosti spotřebitele - Je zákazník schopen finančně posoudit hodnotu produktu a rozpoznat rozdíl mezi cenami?
- Rozsah cen - Je z hlediska velikosti nákupu vhodné stanovit individuální ceny pro každého spotřebitele?
- Informace - Dokáže prodejce správně posoudit vztah mezi cenou, hodnotou a poptávkou?
- Konkurenční substituty - Existuje v této kategorii produkt, který by se dal považovat za blízký substitut za srovnatelnou cenu?
- Přízeň - Bude dávat zákazník přednost konkurenci z necenových důvodů?

(Vysekalová, 2011, s. 205)

Strategie sbírání smetany (skimming price strategy)

Tuto strategii lze využít zejména v případě, že firma uvádí na trh inovaci chráněnou před konkurencí po určitou dobu nebo má-li firma silnou značku. Tržní poptávka po daném produktu musí být vysoká a citlivost na cenu relativně nízká. Strategie sbírání smetany je založena na vysoké počáteční ceně a umožňuje společnosti přizpůsobit ceny různým segmentům zákazníků, kteří jsou ochotni zaplatit za svůj produkt jinou cenu. Tato strategie je použitelná v odvětvích s vysokou intenzitou výzkumu a vývoje. Běžně jej používá například společnost Apple. V jejím případě jsou si někteří zákazníci ochotni připlatit za to, aby měli nový produkt jako jedni z prvních. (Karlíček, 2018, s. 184)

Penetrační strategie

Zavádí se (velmi nízká) průniková cena, která přiláká zákazníky, usnadní nový vstup na trh a může paralyzovat konkurenci. Na druhou stranu to může vést k nežádoucí pověsti levné firmy, cenové válce na trhu a celkovému poklesu cen v okolí, což v důsledku poškozuje všechny. (Ryglová, Burian a Vajčnerová, 2011, s. 116)

Cílem této strategie je co nejrychlejší penetrace trhu. Firma produkt uvádí na trh s nízkými cenami a za podpory masivní marketingové kampaně. Snaží se tak o co nejlepší zavedení na trh a získání co největšího podílu na trhu. Pokud bude podnik úspěšný, realizuje úspory z rozsahu, a tedy i nižší náklady na jednotku produktu. Tím se firma snaží vyřadit ze hry konkurenci a zajistit si na příslušném trhu dlouhodobou ziskovost. (Karlíček, 2018, s. 183)

Strategie svazování cen (price lining strategy)

Další cenovou strategií je svazování cen, kdy produkty v řadě jsou oceněny v rámci odlišného cenového rozpětí, které se výrazně liší od cen substitutů v dalším rozpětí. Účelem strategie je vzbudit ve spotřebiteli dojem, že mezi cenovými řadami existují kvalitativní rozdíly. Tato cenová strategie funguje nejlépe za podmínek, kdy má spotřebitel objektivně malou předchozí zkušenost s produktem nebo službou. Cenové linie usnadňují spotřebitelům nakupování, protože mohou zvážit úroveň kvality produktů, které chtějí koupit. Aby však bylo porovnání cen efektivní, musí spotřebitelé vnímat významný rozdíl mezi položkami v každé řadě z hlediska kvality. (Berkowitz, 2016, s. 362)

6 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část diplomové práce byla zpracována formou kritické literární rešerše, s cílem vytvoření znalostí z oblasti dané problematiky, která bude zpracována v analytické a projektové části diplomové práce.

Teoretická část mé práce je rozdělena do pěti základních témat, která byla účelně sestavena pro lepší pochopení praktické části.

První kapitola se zaměřovala na pojetí nákladů z hlediska ekonomického, finančního a v poslední řadě také hodnotového pojetí. Následující kapitola byla určena různým členěním nákladů. Na úvod bylo zmíněno účelové členění nákladů, dále pak druhové členění a členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů a na závěr členění nákladů z hlediska rozhodování. Toto členění bude prakticky popisováno v následující části u firmy KROMEXIM Products. Další kapitola byla zaměřena na ukazatele finanční analýzy, a to na absolutní a poměrové ukazatele. Následně byly vysvětleny problematiky kalkulací, které jsou předmětem řízení nákladů v manažerském účetnictví. Nalezli jsme zde definice základních pojmů, které jsou pro správné pochopení metody kalkulace nezbytné. Další část byla věnována také kalkulačnímu systému, kalkulačnímu vzorci a jednotlivým metodám kalkulací. Byla zde popsána i kalkulační metoda Activity Based Costing, která bude použita, jako výchozí zdroj pro zpracování projektové části práce. V závěrečné části teorie byla zmíněna podstata procesu tvorby ceny, kde byly popsány hlavní cíle, metody a strategie stanovení ceny. Je velmi důležité, aby firma zvolila správnou strategii při stanovení ceny výrobku.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ FIRMY

7.1 Charakteristika holdingu Kromexim, a. s.

Skupinu Kromexim tvoří mateřská společnost a pět dceřiných společností. Kromexim, a. s. je mateřskou společností a jednotlivé dceřiné společnosti se zabývají především prodejem, pronájemem a servisem manipulační techniky, výrobou a prodejem rozvaděčových skříní, prodejem a servisem automobilů Toyota, Renault a Dacia, prováděním technické kontroly nákladních vozidel a recyklací papíru a plastů. Hlavní činností mateřské společnosti je podpora jejich pěti dceřiných společností.

V roce 1995 zahájila mateřská společnost prodej manipulační techniky Toyota v České republice. V roce 2000 byla podepsána distribuční smlouva a společnost se stala výhradním dovozcem této manipulační techniky pro Českou a Slovenskou republiku. V roce 2003 došlo k založení Kromexim Material Handling a. s. a vyčlenění prodeje a servisu manipulační techniky do této společnosti. V roce 2011 byl realizován investiční záměr na projekt recyklování papírových a plastových odpadů. V roce 2014 se společnost HYSTER CZ a. s. (přejmenováním z Kromexim Material Handling a. s.) stala hlavním distributorem manipulační techniky. V roce 2016 došlo k rozšíření prodeje vozů Toyota pro Olomoucký kraj.

Základní údaje

Obchodní firma: Kromexim, a. s.

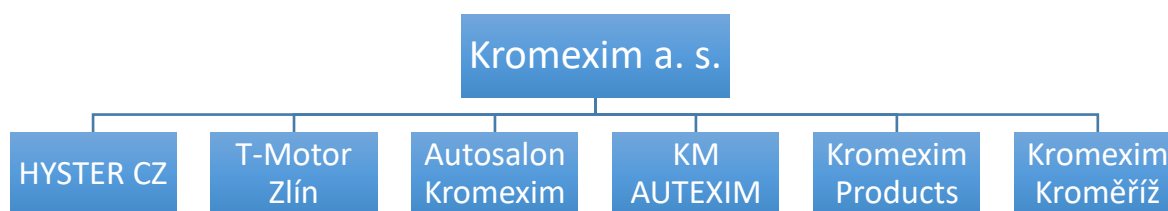
Sídlo: Kroměříž, Hulínská č. 3445, PSČ 767 01

Právní forma: Akciová společnost

Základní kapitál: 93 315 000,- Kč

Identifikační číslo: 499 69 331

Na tomto schématu je zobrazena struktura skupiny Kromexim:



Obrázek 2 Struktura skupiny Kromexim (vlastní zpracování podle interních materiálů firmy)

7.1.1 Kromexim – recyklace odpadu

Společnost Kromexim Kroměříž a.s. jako významný zpracovatel druhotných surovin zajišťuje přepravu, třídění, lisování a zpracování všech recyklovatelných surovin. Zabývá se především výkupem, sběrem a prodejem starého papíru a plastů. Sbírají a zpracovávají také všechny recyklovatelné suroviny, jako jsou PET lahve a přepravní bedny. Zajišťují plachtovou a kontejnerovou přepravu druhotných surovin po celém Zlínském a Olomouckém kraji. Tato činnost recyklace odpadů spadá pod mateřskou společnost Kromexim, a. s.



Obrázek 3 Recyklace odpadu (interní materiály firmy)

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce E - Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi a do kategorie 38.32 Úprava odpadů k dalšímu využití, kromě demontáže vraků, strojů a zařízení.

7.1.2 Hyster CZ

Základní údaje

Obchodní firma: HYSTER CZ, a. s.

Sídlo: Kroměříž, Hulínská 3445, PSČ 767 01

Právní forma: Akciová společnost

Základní kapitál: 2 000 000,- Kč

Identifikační číslo: 269 23 106

Společnost HYSTER CZ se zabývá distribucí manipulační techniky, jako jsou čelní vozíky a vozíky skladového vybavení na českém a slovenském trhu. Společnost nabízí nejen prodej

vysokozdvížných vozíků, ale také profesionální servis s náhradními díly, možnost pronájmu na dobu určitou, finanční leasing, operativní leasing a další služby spojené s prodejem této techniky, tj. zaškolení k obsluze VZV, optimalizace skladové techniky aj.

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce G – Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel.



Obrázek 4 Manipulační technika Hyster (interní materiály firmy)

7.1.3 Kromexim Products

Základní údaje

Obchodní firma: KROMEXIM Products, s. r. o.

Sídlo: Kroměříž, Hulínská 2383, PSČ 767 01

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 30 899 000,- Kč

Identifikační číslo: 253 03 414



Obrázek 5 Rozvaděčové skříně (interní materiály firmy)

Tato firma začala s výrobou nových typů silových i datových, nástěnných i stojanových rozvaděčových skříní na vyšší kvalitativní úrovni na špičkových strojních zařízeních

japonské výroby. Během výrobního procesu je kladen důraz na kvalitu, ekologii a dokonalý vzhled produktu. Technická příprava výroby se řídí požadavkům trhu, které přenáší výrobním procesem až ke konečnému produktu.

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce C - Zpracovatelský průmysl a do kategorie 25.11 Výroba kovových konstrukcí a jejich dílů.

7.1.4 Autosalon Kromexim

Základní údaje

Obchodní firma: Autosalon Kromexim, s. r. o.

Sídlo: Kroměříž, Hulínská 2383, PSČ 767 01

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 6 300 000,- Kč

Identifikační číslo: 255 36 214

V roce 1998 Autosalon Kromexim, s. r. o. získala dealerství osobních a užitkových vozů značky RENAULT a jako Renault partner otevřel jeho pobočku v Kroměříži. Po úspěšném vstupu na automobilový trh na Kroměřížsku a se zvyšujícím se počtem zákazníků vyvstává otázka navýšení kapacity prodejních a servisních zařízení. Získání statutu koncesionář Renault v lednu 2005 umožnilo výstavbu nového showroomu ve Zlíně a další rozšíření služeb o novou lakovnu, klempírnu, pneuservis a Centrum užitkových vozů, zaměřené na představení ucelené výrobní řady v tomto segmentu.



Obrázek 6 Autosalon Kromexim v Kroměříži (interní materiály firmy)

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce G - Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a do kategorie 45.11 Obchod s automobily a jinými lehkými motorovými vozidly.

7.1.5 KM AUTEXIM

Základní údaje

Obchodní firma: KM AUTEXIM spol. s r. o.

Sídlo: Kroměříž, Hulínská 2383, PSČ 767 01

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 6 100 000,- Kč

Identifikační číslo: 634 74 182

Společnost zajišťuje provádění technické kontroly a měření emisí nákladních vozidel a traktorů. Činnost byla zahájena v roce 1998. Stanice technické kontroly je smluvním partnerem společnosti DEKRA. Od roku 2004 je držitelem certifikátu systému jakosti dle ČSN EN ISO 9001 : 2001.



Obrázek 7 STK pro nákladní automobily v Kroměříži (interní zdroje firmy)

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce M - Profesní, vědecké a technické činnosti a do kategorie 71.20 Technické zkoušky a analýzy.

7.1.6 T-Motor Zlín

Základní údaje

Obchodní firma: T-MOTOR Zlín, s. r. o.

Sídlo: Kroměříž, Hulínská 3445, PSČ 767 01

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 7 000 000,- Kč

Identifikační číslo: 253 03 431



Obrázek 8 Autosalon T-Motor Zlín (interní materiály firmy)

T-Motor je autorizovaným partnerem dovozce automobilů TOYOTA a LEXUS, společnosti Toyota Central Europe Czech s. r. o. ve zlínském a olomouckém regionu. V Olomouci byla otevřena provozovna v roce 2016. Autosalony zajišťují prodej osobních a užitkových automobilů, servis a prodej dílů a příslušenství.

Tato společnost spadá podle CZ NACE do sekce G - Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a do kategorie 45.11 Obchod s automobily a jinými lehkými motorovými vozidly.

7.2 KROMEXIM Products

V této části diplomové práce bude podrobně popsána firma KROMEXIM Products. Budou zde uvedeny základní údaje o společnosti, organizační struktura, portfolio výrobků, hlavní zákazníci, údaje o zaměstnancích, analýza hospodaření podniku a stručná analýza podniku.

7.2.1 Základní údaje a organizační struktura

KROMEXIM Products spol. s r. o. je výrobcem oceloplechových rozvaděčů NN, které je možné rozdělit dle jejich konečného užití na silové a datové. Tyto rozvaděče dále distribuuje prostřednictvím sítí smluvních velkoobchodních společností. V oblasti prodeje datových rozvaděčových skříní firma především úzce spolupracuje se svým menšinovým spoluvlastníkem firmy, se kterým se daří dlouhodobě navyšovat objem prodeje jak v České republice, tak i v zahraničí. Rovněž se daří stále zvyšovat technický standard vyráběných skříní včetně vyráběného příslušenství. V oblasti prodeje silových rozvaděčů se stále daří upevňovat vedoucí pozici v regionu a v posledních letech i získávání nových obchodních partnerů, prostřednictvím kterých se firma zúčastnila významných projektů typu

rekonstrukcí stávajících elektráren nebo výstavby nových výrobních závodů firem s významnou zahraniční kapitálovou spoluúčastí.

Kromexim Products spol. s r. o. byla založena společenskou smlouvou jako společnost s ručením omezeným dne 19. 6. 1996 a vznikla zápisem do obchodního rejstříku soudu v Brně, oddíl C, vložka 23856 dne 19. 9. 1996.

Předmětem podnikání firmy je:

- Zámečnictví, nástrojářství
- Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Silniční motorová doprava nákladní

V příloze P I je graficky znázorněné organizační schéma firmy.

7.2.2 Portfolio

Obsáhlý výrobní program je složen z několika základních typů rozvaděčových skříní, které jsou členěny podle rozměrových modifikací a dále dle použití na silové, datové. K těmto rozvaděčovým skříním se vyrábí různé doplňky i v jiných povrchových úpravách, jako je například galvanické pokovování. Současně je povrchová úprava prováděna metodou nanášení práškové barvy tzv. komaxit. Jedná se o povrchovou úpravu s výbornou mechanickou a chemickou odolností. Předúprava povrchu (odmaštění a fosfatizace) před nástřikem je prováděna v automatizované lince předúpravy splňující veškeré ekologické předpisy. Celý tento proces je nezávadný i z hlediska hygienických předpisů a nevznikají při něm téměř žádné odpady. Neméně důležitou výrobní etapou je kompletace výrobků, jejich výstupní kontrola a expedice. Výroba je dle potřeb zákazníků operativně regulována do dvousměnného či třisměnného provozu.

V příloze P II jsou uvedeny různé typy vyráběných datových rozvaděčů a v příloze P III jsou uvedeny různé druhy silových rozvaděčů.

7.2.3 Zákazníci

Kromexim Products spol. s r. o. má celkově kolem 250 zákazníků. Převážnou většinu zákazníků tvoří právnické osoby, a to je zřejmé, protože se datové a silové rozvaděče používají většinou ve firmách. Mezi nejvýznamnější patří tyto čtyři následující:

Global Business a. s. (Kroměříž)

Hlavním odběratelem je společnost Global Business. Firma se zabývá výhradně návrhy, výrobou a projektováním elektrických rozvaděčů a přípojnicových systémů. Objemem vyrobených rozvaděčů patří mezi tři největší výrobce rozvaděčů NN v České republice.

AZ ELKOMPLET MaR s. r. o. (Bučovice)

Druhým největším odběratelem je firma AZ ELKOMPLET MaR s. r. o. Hlavní náplní je výroba a prodej rozvaděčů NN. Dodávají rozvaděče do rozveden, trafostanic, obchodních a bytových domů a domů s občanskou vybaveností.

Elektrické Rozvaděče Nízkého Napětí ERNN s. r. o. (Kroměříž)

Třetím největším zákazníkem je firma Elektrické Rozvaděče Nízkého Napětí ERNN s. r. o. Mezi hlavní činnosti podniku patří výroba rozvaděčů, poradenská činnost, cenové rozpočty, analýza sítě, konzultace projektů a termovizní měření.

IES s. r. o. (Zlín)

Dalším zákazníkem je společnost IES s. r. o. Tato společnost je významným distributorem v oblasti elektrotechniky a mimo vlastních dodávek zajišťuje technické poradenství, školení a další např. finanční, či logistické služby.

7.2.4 Zaměstnanci

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Rok	2016	2017	2018	2019	2020
Průměrný počet zaměstnanců	38	36	38	42	45
Osobní náklady celkem (v tis. Kč)	11,212	12,827	14,733	18,443	19,222

Podle vývoje v tabulce můžeme vidět, že počet zaměstnanců vykazuje ve sledovaných letech drobné změny. Nedochozí k výraznému propouštění, ani přemíře fluktuace. Nejnižší průměrný počet zaměstnanců byl v roce 2017, kdy bylo zaměstnáno průměrně 36

zaměstnanců. Od roku 2017 stoupá průměrný počet zaměstnanců a osobní náklady s tím spojené také rostou.

7.2.5 Analýza hospodaření podniku

V této kapitole je provedena horizontální analýza výkazu zisku a ztráty společnosti. Tedy analýza výnosů, nákladů a výsledku hospodaření. Horizontální analýza je zde provedena v relativních i absolutních hodnotách. Je zde zobrazen i vývoj hospodářského výsledku před zdaněním za sledované období. Dále bude provedena horizontální a vertikální analýza majetkové a kapitálové struktury. Budou zde vypočítány i poměrové ukazatele, a to ukazatele zadluženosti, rentability a likvidity.

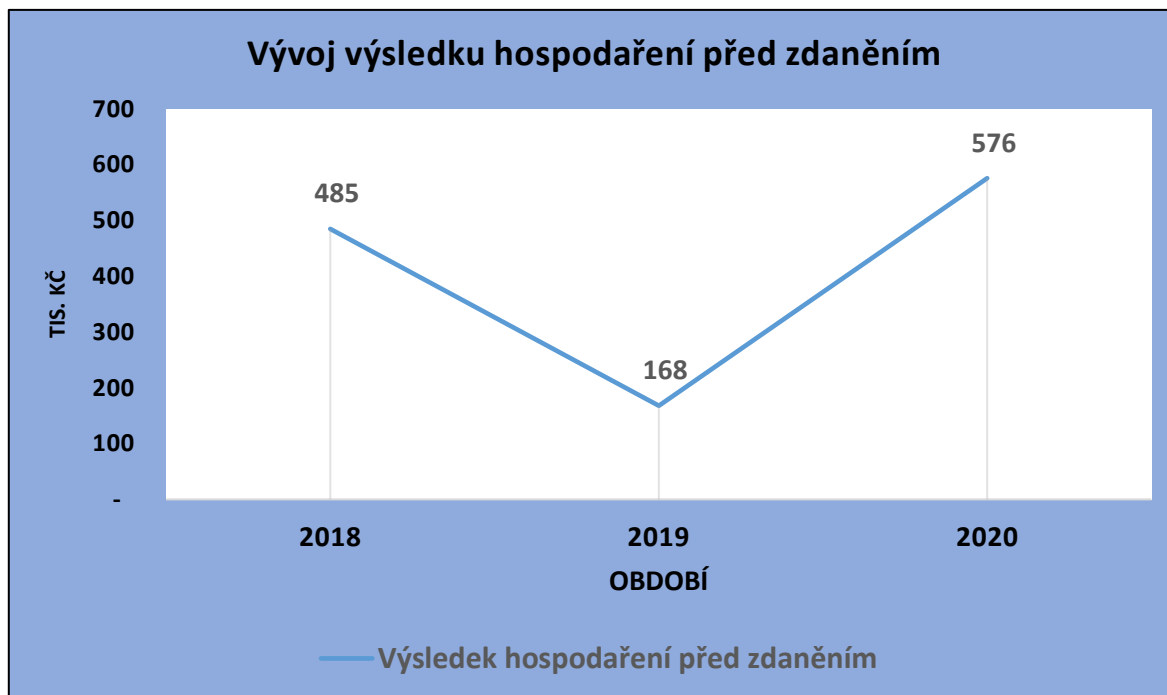
Z výkazu zisku a ztráty (tabulka č. 2) můžeme vyčíst stoupající trendy v oblasti tržeb z prodeje výrobků a služeb a také u tržeb z prodeje zboží. Tržby z prodeje výrobků a služeb mají jasně stoupající charakter, společnost tedy realizuje vyšší objem zakázek. V roce 2019 zde byl nárůst o 10 %, což jsou zhruba 4 miliony a v roce 2020 nastalo také k navýšení o 5 %. Tržby z prodeje zboží se postupně zvyšují v průběhu sledovaných let. Výkonová spotřeba v roce 2019 vzrostla hlavně z důvodu navýšení spotřeby materiálu a energií a nákladů na služby. Celkový nárůst výkonové spotřeby byl tedy o 8 %, což je v peněžním vyjádření 1 820 tis. Kč. V následujícím roce se výkonová spotřeba snížila o 2 %. Postupem času se i zvyšují provozní náklady, které zahrnují osobní náklady, spotřebu materiálu, náklady na provozní služby a náklady na spotřebu energií. Mzdové náklady se v důsledku navyšování počtu zaměstnanců postupně zvyšují. V roce 2019 to byl nárůst o 26 % oproti roku 2018 a v roce 2020 bylo zvýšení o 9 %.

Celkové výnosy tvoří téměř výhradně tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, a to přibližně 95 %. Zbývajících 5 % tvoří tržby z prodeje zboží, ostatní provozní výnosy, výnosové úroky a ostatní finanční výnosy.

Tabulka 2 Horizontální analýza výkazů zisku a ztráty firmy KROMEXIM Products
(vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

VÝNOSY a NÁKLADY (v tis. Kč)	Období			Relativní změna (%)	
	2018	2019	2020	19/18	20/19
Tržby z prodeje výrobků a služeb	42 118	46 200	48 477	10	5
Tržby za prodej zboží	98	429	1 097	338	156
Výkonová spotřeba	24 090	25 910	25 458	8	-2
Náklady vynaložené na prodané zboží	65	342	901	426	163
Spotřeba materiálu a energie	19 812	19 912	17 915	1	-10
Služby	4 213	5 656	6 642	34	17
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	17	- 1 833	736	- 10 882	-140
Aktivace (-)	-	-	-	-	0
Osobní náklady	14 733	18 443	19 222	25	4
Mzdové náklady	10 940	13 736	14 964	26	9
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 793	4 707	4 258	24	-10
Úpravy hodnot v provozní oblasti	3 250	4 225	3 989	30	-6
Ostatní provozní výnosy	461	504	1 228	9	144
Ostatní provozní náklady	234	283	837	21	196
Provozní výsledek hospodaření	353	105	560	-70	433
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	-	-	-	-	-
Náklady vynaložené na prodané podíly	-	-	-	-	-
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	-	-	-	-	-
Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	-	-	-	-	-
Výnosové úroky a podobné výnosy	224	150	37	-33	-75
Úpravy hodnot a rezervy ve fin. oblasti	-	-	-	-	-
Nákladové úroky a podobné náklady	10	17	13	70	-24
Ostatní finanční výnosy	42	12	97	-71	708
Ostatní finanční náklady	124	82	105	-34	28
Finanční výsledek hospodaření	132	83	16	-37	-81
Výsledek hospodaření před zdaněním	485	168	576	-65	243
Daň z příjmů	81	11	84	-86	664
Výsledek hospodaření po zdanění	404	157	492	-61	213
Výsledek hospodaření za účetní období	404	157	492	-61	213
Čistý obrat za účetní období	42 943	47 295	50 936	10	8

Podle grafu na obrázku 9 můžeme vidět, že ve sledovaných letech byl výsledek hospodaření před zdaněním nejvyšší v roce 2020 a to ve výši 576 tis. Kč. Je to dáno hlavně tím, že společnost měla větší objem zakázek, a proto se zvyšovali výnosy z prodeje výrobků a služeb.



Obrázek 9 Vývoj výsledku hospodaření firmy Kromexim Products (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

V následujících dvou tabulkách (tabulka 3 a 4) je provedena horizontální a vertikální analýza majetkové struktury.

Tabulka 3 Horizontální analýza majetkové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

AKTIVA (v tis. Kč)	Období			Relativní změna (%)	
	2018	2019	2020	19/18	20/19
AKTIVA CELKEM	45 614	44 709	44 349	-2%	-1%
Dlouhodobý majetek	21 031	18 470	14 602	-12%	-21%
Dlouhodobý nehmotný majetek	75	19	0	-75%	-100%
Dlouhodobý hmotný majetek	20 901	18 398	14 549	-12%	-21%
Pozemky a stavby	8 657	7 902	7 645	-9%	-3%
Pozemky	1 121	1 121	1 121	0%	0%
Stavby	7 536	6 781	6 524	-10%	-4%
Hmotné movité věci	12 244	10 496	6 904	-14%	-34%
Poskytnuté zálohy na DHM a ned. DHM	0	0	0	0%	0%
Dlouhodobý finanční majetek	55	53	53	-4%	0%
Oběžná aktiva	24 421	26 083	29 614	7%	14%
Zásoby	3 502	4 982	6 309	42%	27%
Materiál	1 047	552	2 554	-47%	363%
Nedokončená výroba a polotovary	1 275	1 890	1 367	48%	-28%
Výrobky a zboží	1 180	2 540	2 388	115%	-6%
Pohledávky	13 210	9 116	9 540	-31%	5%
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0%	0%
Krátkodobé pohledávky	13 210	9 116	9 540	-31%	5%
Pohledávky z obchodních vztahů	5 777	5 943	9 473	3%	59%
Pohledávky - ostatní	7 433	3 173	67	-57%	-98%
Krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0%	0%
Peněžní prostředky	7 709	11 985	13 765	55%	15%
Peněžní prostředky v pokladně	24	19	29	-21%	53%
Peněžní prostředky na účtech	7 685	11 966	13 736	56%	15%
Časové rozlišení aktiv	162	156	133	-4%	-15%

Pohledem na majetkovou strukturu firmy KROMEXIM Products spol. s r. o. můžeme říci, že se výše celkových aktiv výrazně nemění. V roce 2019 se aktiva snížila o dvě procenta a v následujícím roce se snížila o jedno procento. Z vertikální analýzy můžeme vyčíst, že se postupně zvyšuje poměr oběžných aktiv vůči dlouhodobému majetku. Postupně se snižuje hodnota dlouhodobého majetku. V roce 2018 to bylo 21 031 tis. Kč a v roce 2020 byla hodnota DM 14 602 tis. Kč. Výše DHM postupně klesala, protože výše odpisů byla vyšší než uskutečněné investice v daném období. Můžeme říci, že v podniku stoupá postupně odepsanost dlouhodobých aktiv. Hlavní položku oběžných aktiv tvoří krátkodobé pohledávky. Dlouhodobé pohledávky podnik nemá. Výše krátkodobých pohledávek se pohybovala v roce 2018 kolem 13 milionů Kč, v roce 2019 se pohledávky snížili na 9 116 tis Kč a v roce 2020 se zvýšily na 9 540 tis. Kč. Dalšími důležitými položkami oběžných aktiv jsou peněžní prostředky a zásoby. Obě tyto položky se postupně navyšují. Peněžní prostředky se zvyšují hlavně na bankovních účtech, a to z hodnoty 7 709 tis. Kč v roce 2018

na hodnotu 13 765 tis. Kč v roce 2020. Hodnoty u zásob se zvyšují hlavně proto, protože se zvýšil objem nových zakázek a tím i větší množství vyrobených výrobků. Krátkodobý finanční majetek podnik nevlastní.

Tabulka 4 Vertikální analýza majetkové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

AKTIVA (v tis. Kč)	2018		2019		2020	
AKTIVA CELKEM	45 614	100%	44 709	100%	44 349	100%
Dlouhodobý majetek	21 031	46%	18 470	41%	14 602	33%
Dlouhodobý nehmotný majetek	75	0%	19	0%	0	0%
Dlouhodobý hmotný majetek	20 901	46%	18 398	41%	14 549	33%
Pozemky a stavby	8 657	19%	7 902	18%	7 645	17%
Pozemky	1 121	2%	1 121	3%	1 121	3%
Stavby	7 536	17%	6 781	15%	6 524	15%
Hmotné movité věci	12 244	27%	10 496	23%	6 904	16%
Poskytnuté zálohy na DHM a ned. DHM	0	0%	0	0%	0	0%
Dlouhodobý finanční majetek	55	0%	53	0%	53	0%
Oběžná aktiva	24 421	54%	26 083	58%	29 614	67%
Zásoby	3 502	8%	4 982	11%	6 309	14%
Materiál	1 047	2%	552	1%	2 554	6%
Nedokončená výroba a polotovary	1 275	3%	1 890	4%	1 367	3%
Výrobky a zboží	1 180	3%	2 540	6%	2 388	5%
Pohledávky	13 210	29%	9 116	20%	9 540	22%
Dlouhodobé pohledávky	0	0%	0	0%	0	0%
Krátkodobé pohledávky	13 210	29%	9 116	20%	9 540	22%
Pohledávky z obchodních vztahů	5 777	13%	5 943	13%	9 473	21%
Pohledávky - ostatní	7 433	16%	3 173	7%	67	0%
Krátkodobý finanční majetek	0	0%	0	0%	0	0%
Peněžní prostředky	7 709	17%	11 985	27%	13 765	31%
Peněžní prostředky v pokladně	24	0%	19	0%	29	0%
Peněžní prostředky na účtech	7 685	17%	11 966	27%	13 736	31%
Časové rozlišení aktiv	162	0%	156	0%	133	0%

V této části je analyzována kapitálová struktura podniku prostřednictvím horizontální a vertikální analýzy.

Tabulka 5 Horizontální analýza kapitálové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

PASIVA (v tis. Kč)	Období			Relativní změna (%)	
	2018	2019	2020	19/18	20/19
PASIVA CELKEM	45 614	44 709	44 349	-2%	-1%
Vlastní kapitál	38 244	38 360	38 815	0%	1%
Základní kapitál	30 899	30 899	30 899	0%	0%
Ážio a kapitálové fondy	-5	-7	-8	40%	14%
Ážio	0	0	0	0%	0%
Kapitálové fondy	-5	-7	-8	40%	14%
Fondy ze zisku	1462	1483	1513	1%	2%
Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	5 484	5 828	5 919	6%	2%
Výsledek hosp. běžného úč. období (+/-)	404	157	492	-61%	213%
Cizí zdroje	7 368	6 342	5 530	-14%	-13%
Rezervy	0	0	0	0%	0%
Závazky	7 368	6 342	5 530	-14%	-13%
Dlouhodobé závazky	1 569	1 456	1 367	-7%	-6%
Odložený daňový závazek	1 243	1 218	1 221	-2%	0%
Závazky - ostatní	326	238	146	-27%	-39%
Krátkodobé závazky	5 799	4 886	4 163	-16%	-15%
Závazky k úvěrovým institucím	0	0	0	0%	0%
Krátkodobé přijaté zálohy	0	0	6	0%	0%
Závazky z obchodních vztahů	4 278	3 174	1 980	-26%	-38%
Závazky - ostatní	1 521	1 712	2 177	13%	27%
Časové rozlišení pasiv	2	7	4	250%	-43%

U analýzy kapitálové struktury můžeme vidět, že se zvyšuje podíl vlastního kapitálu vůči cizím zdrojům a zvyšuje se i absolutní nárůst vlastního kapitálu od roku 2018. To při neměnné výši základního kapitálu znamená, že je podnik trvale ziskový. Důležitou skutečností je, že podnik zadržel vydělané zisky ve společnosti pro její další rozvoj, což je patrné ze stále rostoucího výsledku hospodaření minulých let. Postupně se mírně zvyšovala výše vlastního kapitálu, a to přináší podniku zvýšenou finanční stabilitu. Podíl cizích zdrojů na bilanční sumě podniku se v jednotlivých letech snižuje. V roce 2019 se cizí zdroje snížily o 14 % a v následujícím roce o 13 %. Největší zastoupení v cizím kapitálu mají krátkodobé závazky, z nichž nejvýznamnější je podíl závazků z obchodních vztahů a ostatní závazky. Dlouhodobé závazky se postupně v rámci sledovaného období mírně snižují.

Tabulka 6 Vertikální analýza kapitálové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

PASIVA (v tis. Kč)	2018		2019		2020	
PASIVA CELKEM	45 614	100%	44 709	100%	44 349	100%
Vlastní kapitál	38 244	84%	38 360	86%	38 815	88%
Základní kapitál	30 899	68%	30 899	69%	30 899	70%
Ážio a kapitálové fondy	-5	0%	-7	0%	-8	0%
Ážio	0	0%	0	0%	0	0%
Kapitálové fondy	-5	0%	-7	0%	-8	0%
Fondy ze zisku	1462	3%	1483	3%	1513	3%
Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	5 484	12%	5 828	13%	5 919	13%
Výsledek hosp. běžného úč. období (+/-)	404	1%	157	0%	492	1%
Cizí zdroje	7 368	16%	6 342	14%	5 530	12%
Rezervy	0	0%	0	0%	0	0%
Závazky	7 368	16%	6 342	14%	5 530	12%
Dlouhodobé závazky	1 569	3%	1 456	3%	1 367	3%
Odložený daňový závazek	1 243	3%	1 218	3%	1 221	3%
Závazky - ostatní	326	1%	238	1%	146	0%
Krátkodobé závazky	5 799	13%	4 886	11%	4 163	9%
Závazky k úvěrovým institucím	0	0%	0	0%	0	0%
Krátkodobé přijaté zálohy	0	0%	0	0%	6	0%
Závazky z obchodních vztahů	4 278	9%	3 174	7%	1 980	4%
Závazky - ostatní	1 521	3%	1 712	4%	2 177	5%
Časové rozlišení pasiv	2	0%	7	0%	4	0%

Poměrové ukazatele

V této části budou vypočítány vybrané základní poměrové ukazatele pro lepší pohled na situaci podniku. Konkrétně budou vypočteny ukazatele zadluženosti, rentability, likvidity a aktivity.

Ukazatele zadluženosti

U ukazatele míry zadluženosti je doporučovaný poměr 1:1, tzn. že by měl být stejný poměr mezi cizími zdroji a vlastním kapitálem. Ve všech sledovaných letech je tato míra nízká a postupně se ještě snižuje. Pro celkovou zadluženost je doporučená hodnota od 30 % do 60 %. V celém sledovaném období jsou tyto hodnoty výrazně pod těmito doporučenými hodnotami. Tyto dva ukazatele nám ukazují, že podnik málo využívá cizí zdroje a má příliš mnoho vlastního kapitálu. Je obecně známé, že financování vlastním kapitálem je dražší formou financování než financování kapitálem cizím. Podnik generuje dostatečně vysoký zisk, pokud by zvolil cestu vyššího zadlužení, neměl by problém se splácením úroků. Pokud jde o schopnost splácet úroky, můžeme hodnotit společnost velmi kladně, protože hodnota úrokového krytí je vždy vyšší než doporučená hodnota 5. To znamená, že společnost nemá

problém generovat zisk, který potřebuje ke krytí úroků z půjček. A to ukazuje na schopnost firmy přijímat další úvěry.

Tabulka 7 Výpočet ukazatelů zadluženosti podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	2018	2019	2020
Míra zadluženosti	0,193	0,165	0,142
Celková zadluženost	16,15%	14,19%	12,47%
Úrokové krytí	49,5	10,9	45,3

Ukazatele rentability

Rentabilita aktiv odráží celkovou výnosnost kapitálu bez ohledu na to, z jakých zdrojů byly podnikatelské činnosti financovány. Doporučená hodnota je kolem 5 %. Bohužel ani v jednom roce podnik nedosáhl této hodnoty, to znamená, že má podnik nízkou produkční sílu a svá aktiva nevyužívá efektivně. Rentabilita vlastního kapitálu je důležitá zejména pro společníky a další investory. Tento ukazatel měří, kolik čistého zisku připadá na 1 Kč investovaného kapitálu akcionářem nebo společníkem. Doporučená standardní hodnota tohoto ukazatele je 15 %, to znamená, že má podnik opět výrazně menší hodnoty, než jsou doporučené hodnoty. Je to dáno hlavně tím, že má podnik velký poměr vlastního kapitálu. Vyšší hodnoty rentability vlastního kapitálu lze dosáhnout vyšším zadlužením společnosti nebo vyplácením vysokých dividend. Poměrový ukazatel rentability tržeb vyjadřuje ziskovou marži, která je velmi důležitým faktorem pro hodnocení úspěšnosti činnosti podniku. U analyzovaného podniku můžeme vidět, že se hodnota pohybuje kolem jednoho procenta, což není moc příznivá hodnota. Může to být způsobeno vysokými náklady na výrobu nebo špatným určováním ziskových marží.

Tabulka 8 Výpočet ukazatelů rentability podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	2018	2019	2020
Rentabilita aktiv	1,10%	0,41%	1,30%
Rentabilita vl. kapitálu	1,06%	0,41%	1,27%
Rentabilita tržeb	0,96%	0,34%	0,99%

Ukazatele likvidity

U běžné likvidity můžeme vidět, že ve všech sledovaných letech jsou hodnoty vyšší než doporučené hodnoty. Doporučená hodnota se pohybuje v rozmezí 1,5 až 2,5. Postupně se i tyto hodnoty navyšují, a to znamená, že si podnik zachovává vysokou platební schopnost. Je tedy schopen uspokojit své věřitele. Pohotová likvidita je likviditou druhého stupně a měří,

zda je podnik schopen dostát krátkodobým závazkům. Doporučené rozmezí se pohybuje mezi 1 až 1,5. Ve sledovaném období jsou hodnoty vyšší a postupně se zvyšují. Vyšší hodnoty jsou příznivé pro věřitele, ale nejsou až tak příznivé pro vedení podniku. Nadměrně likvidní aktiva vedou k neefektivnímu využívání vložených prostředků. Pro okamžitou likviditu platí doporučená hodnota v rozmezí 0,2 až 0,6. Opět jsou hodnoty vyšší ve všech sledovaných letech, to znamená, že je podnik neefektivní v hospodaření s peněžními prostředky.

Tabulka 9 Výpočet ukazatelů likvidity podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	2018	2019	2020
Běžná likvidita	4,2	5,3	7,1
Pohotová likvidita	3,6	4,3	5,6
Okamžitá likvidita	1,3	2,5	3,3

Ukazatele aktivity

Obrat aktiv se pohybuje v rozmezí od 0,93 - 1,12. Tento ukazatel by se měl pohybovat nad hodnotou 1. Tuto podmínku podnik splňuje ve dvou obdobích, a to v roce 2019 a 2020. V roce 2018 byla hodnota obratu aktiv 0,93 což znamená, že podnik nevyužíval svá aktiva efektivně. Doba obratu zásob se postupem času zvyšuje, což není pro podnik dobrou zprávou. Nárůst tohoto ukazatele je způsoben tím, že se v podniku hromadily zásoby a kvůli tomu se zvýšily náklady spojené se skladováním zásob. U doby splatnosti pohledávek můžeme sledovat postupný pokles. To je pro firmu pozitivní zpráva, protože čím kratší je doba splatnosti pohledávek, tím vznikají nižší náklady, takže podnik nepotřebuje úvěry. Ukazatel doby splatnosti krátkodobých závazků by měl minimálně dosáhnout hodnoty doby obratu pohledávek. Bohužel ani v jednom roce nedosahuje těchto hodnot, ale postupně se tyto hodnoty snižují. Ukazatele splatnosti pohledávek a splatnosti závazků jsou důležité pro posouzení časové prodlevy mezi vznikem pohledávky a dnem inkasa a mezi vznikem pohledávky a datem inkasa závazku a okamžikem úhrady.

Tabulka 10 Výpočet ukazatelů aktivity podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	2018	2019	2020
Obrat aktiv	0,93	1,04	1,12
Doba obratu zásob	29,9	38,5	45,8
Doba splatnosti pohled.	112,6	70,4	69,3
Doba splatnosti krát. z.	49,5	37,7	30,2

8 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU EVIDENCE A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACE CENY

8.1 Analýza současného systému evidence a řízení nákladů

Druhové členění nákladů

V tabulce níže můžeme sledovat náklady firmy rozčleněné podle druhu. V této práci budeme sledovat především rok 2020, který obsahuje výchozí data pro projekt. Částky jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 11 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Skupina	Název účtu	2020	Podíl (%)
Výkonová spotřeba	Spotřeba materiálu a energie	17 915	35,5
	Náklady vynaložené na prodané zboží	901	1,8
	Služby	6 642	13,2
	Celkem	25 458	50,5
Změna stavu zásob vlastní činnosti	Změna stavu zásob vlastní činnosti	736	1,5
	Celkem	736	1,5
Osobní náklady	Mzdové náklady	14 964	29,7
	Náklady na sociální zabezpečení a zdrav. pojištění	4 011	8,0
	Ostatní náklady	247	0,5
	Celkem	19 222	38,1
Ostatní provozní náklady	ZC prodaného dlouhodobého majetku	558	1,1
	ZC prodaného materiálu	20	0,0
	Daně a poplatky v provozní oblasti	59	0,1
	Jiné provozní náklady	200	0,4
	Celkem	837	1,7
Odpisy	Úpravy hodnot DHM a DNM	3 989	7,9
	Celkem	3 989	7,9
Finanční náklady	Nákladové úroky a podobné náklady	13	0,0
	Ostatní finanční náklady	105	0,2
	Celkem	118	0,2
Daň z příjmů	Daň z příjmů splatná	81	0,2
	Daň z příjmů odložená	3	0,0
	Celkem	84	0,2
Náklady celkem (v tis. Kč)		50 444	100

Výkonová spotřeba

Ve skupině výkonová spotřeba najdeme nákladově nejobjemnější položky. Jedná se o spotřebu materiálu a energie, náklady vynaložené na prodané zboží a služby. Právě výkonová spotřeba tvoří v roce 2020 nejpodstatnější část podnikových nákladů s podílem 50,5 %. V peněžním vyjádření 25 458 tis. Kč. Tento výsledek se dá očekávat u výrobního podniku.

Změna stavu zásob vlastní činnosti

Tento účet tvořil 1,5 % podílu z celkových nákladů. Zde se zachycují zásoby vytvořené vlastní činností.

Osobní náklady

Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní náklady. Mzdové náklady představují souhrn vyplacených mezd zaměstnancům podniku. Výše osobních nákladů činí 19 222 tis. Kč, což se rovná 38,1 % podílu z celkových nákladů.

Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady v roce 2020 tvořily 1,7 % podílu z celkových nákladů. Do této skupiny patří zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu, daně a poplatky z provozní oblasti a jiné provozní náklady.

Odpisy

Odpisy jsou nedílnou součástí společnosti, jelikož výroba je postavena na strojích a výrobních linkách. Tyto stroje a výrobní linky spadají svým charakterem do dlouhodobého hmotného majetku, který firma musí odepisovat. V roce 2020 odpisy tvořili 7,9 % celkových nákladů, tento poměr je obvyklý ve výrobních podnicích.

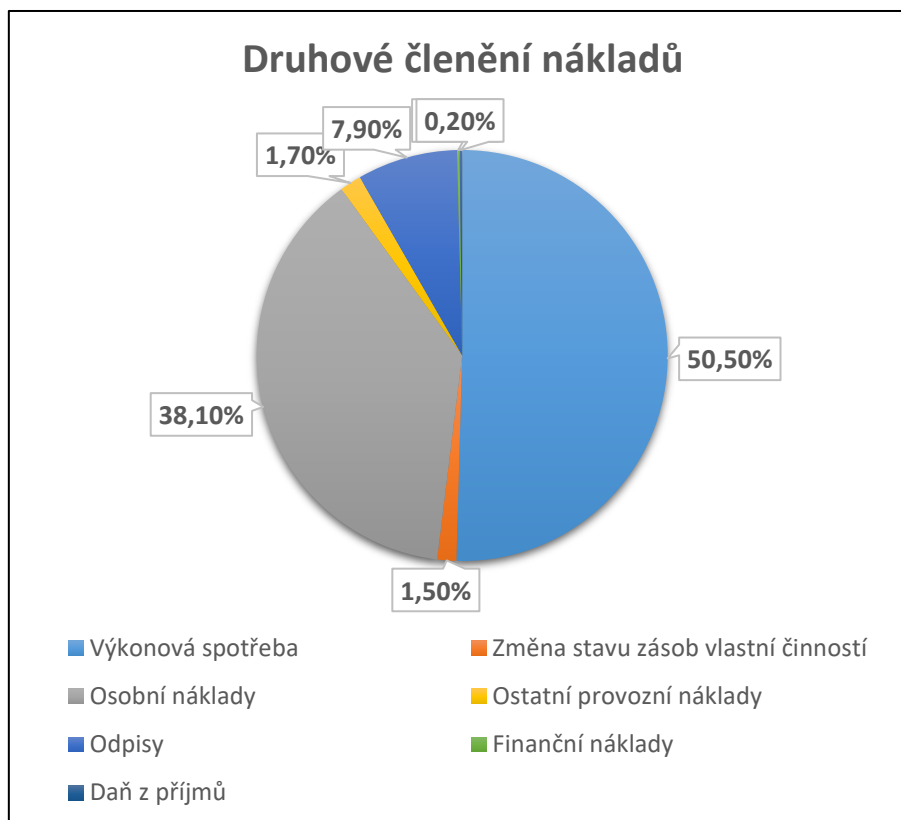
Finanční náklady

Finanční náklady zahrnují nákladové úroky a podobné náklady a ostatní finanční náklady, kde nalezneme především úroky z úvěrů, kurzové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku a poplatky související s vedením účtů zejména u bank a mimořádné finanční náklady.

Daň z příjmů

Daňová povinnost se člení na daňovou povinnost splatnou za dané účetní a zdaňovací období a odloženou do příštích účetních zdaňovacích období. Daň z příjmů splatná se zjistí na základě základu daně a sazby stanovené zákonem o daních z příjmů. Daň z příjmů odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví.

Následující graf nám názorně ukazuje podíl jednotlivých nákladových skupin na celkových nákladech firmy. Bezpochybně nejvýraznější skupinou je výkonová spotřeba (50,50 %), které jsou následovány osobními náklady (38,10 %), odpisy (7,9 %) a dalšími skupinami nákladů, které již nepřekračují hranici 2 %.

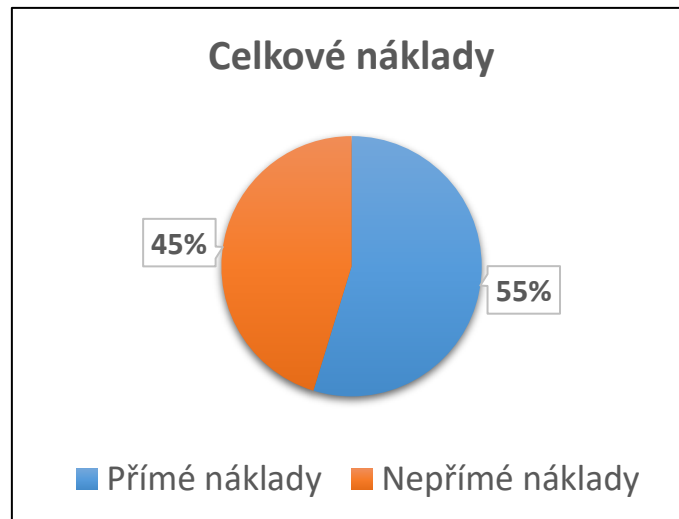


Obrázek 10 Grafické znázornění druhového členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů pro vlastní výrobu rozlišuje na náklady přímé a nepřímé. Úvodem si rozčleníme jednotlivé náklady na nepřímé a přímé, abychom získali přehled o podílu obou skupin na celkových nákladech podniku. Přímé náklady jsou ty, které souvisejí s daným výrobkem, a nepřímé nelze přímo přiřadit k výrobku.

Na obrázku 11, lze vidět procentuální skladbu přímých a nepřímých nákladů vybrané společnosti. Přímé náklady tvoří 55 % celkových nákladů a druhou část tvoří náklady nepřímé s podílem 45 %.



Obrázek 11 Grafické znázornění účelového členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

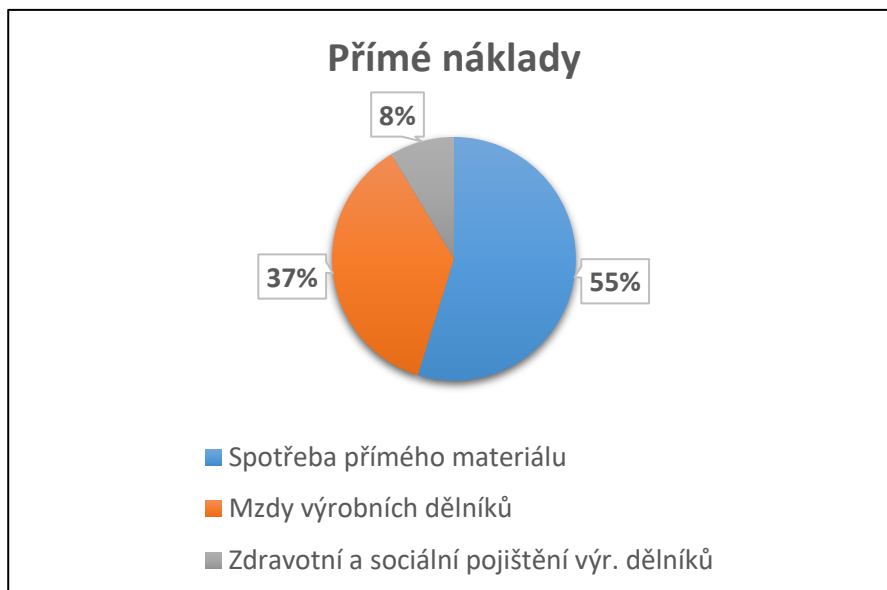
Skupinu přímých nákladů tvoří náklady, které přímo souvisejí s tvorbou výkonu. Patří sem spotřeba přímého materiálu, mzdy, zdravotní a sociální pojištění výrobních dělníků.

Nepřímé náklady zahrnují náklady, které nesouvisí s jedním typem výkonu, ale zajišťují hladký průběh výrobního procesu v širším kontextu. Mezi nepřímé náklady zahrnujeme např. spotřebu ostatních materiálů, mzdy technicko-hospodářských pracovníků, kteří se nepodílí přímo na výrobě, spotřebovanou energii, služby a nájemné. Podrobné rozčlenění nákladů popisuje tabulka číslo 12.

Tabulka 12 Účelové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Přímé náklady	
Spotřeba přímého materiálu	15 133 089
Mzdy výrobních dělníků	10 110 121
Zdravotní a sociální pojištění výr. dělníků	2 370 471
Celkem přímé náklady	27 613 681
Nepřímé náklady	
Spotřeba ochranné pomůcky	16 224
Opravné položky	- 139 715
Cestovné	1 743
Spotřeba DDHM do 500 Kč-neevidovaný	4 140
Daň silniční	7 716
Náklady na reprezentaci	14 133
Zákonné opr. položky - ostatní	19 607
Prodaný materiál	19 942
Výkony spojů - poštovní poplatky a telefony	21 494
Náklady na certifikáty IRIS, RFA a ISO 9001.2001	27 213
Daň z nemovitosti	43 320
Daň z příjmu	84 170
Finanční náklady	117 626
Spotřeba DDHM do 40 tis. Kč-evidovaný	178 882
Ostatní provozní náklady a pojištění	207 920
Příspěvek na stravování a školení zaměstnanců	247 466
ZC prodaného DHM odepisovaného	558 139
Změna stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků	736 317
Režijní spotřeba PHM a ostatní režijní materiál	784 839
Nájemné	879 148
Prodané zboží	901 479
Externí služby	1 417 352
Opravy a udržování	1 474 423
Zdravotní a sociální pojištění THP	1 640 761
Spotřeba el. energie, plynu a vody	1 797 472
Ostatní služby	2 806 004
Odpisy	4 108 608
Mzdy THP	4 854 295
Celkem nepřímé náklady	22 830 718
Náklady celkem	50 444 399

Obrázek číslo 12 popisuje rozdělení jednotlivých druhů nákladů tvořící přímé náklady. Z grafu je patrné, že největší část nákladů (55 %) je tvořena spotřebou přímého materiálu, který je použit přímo k výrobě a přechází tak rovnou do výkonu. Další část nákladů tvoří mzdové náklady výrobních dělníků (37 %) a zbývající část (8 %) tvoří zdravotní a sociální pojištění výrobních dělníků.



Obrázek 12 Členění přímých nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Největší položkou nepřímých nákladů jsou mzdy technicko-hospodářských pracovníků, které činí 21 %, dále pak odpisy (18 %), ostatní služby (12 %), spotřeba elektrické energie, plynu a vody (8 %). Zbývající položky tvoří 41 % nepřímých nákladů, ale každá jednotlivá položka je podílem menší než 8 %.

8.2 Analýza současného systému tvorby ceny vybraného výrobku

Tvorba kalkulace je složitý proces, který vyžaduje velmi dobré znalosti o výrobcích, výrobních technologiích a postupech. Základními podklady pro jejich tvorbu jsou technologické předpisy a kusovníky. Ve společnosti funguje systém kalkulace, kterým musí projít každý výrobek nebo polotovár, který patří do rozsáhlého výrobního portfolia firmy. Ve společnosti se můžeme setkat se dvěma typy kalkulací – provozní a informativní kalkulace. V této práci se zaměřím pouze na provozní kalkulaci, která je prioritou pro efektivní řízení nákladů. Informativní kalkulace lze použít pouze jako zdroj informací pro obchodní oddělení pro správu nabídek a objednávek od zákazníků. Společnost používá kalkulaci nákladů pomocí přírážky.

V této kapitole bude provedena vzorová kalkulace pro stávající výrobek, tzn. pro rozvaděčovou skříň typu RFA-LT 2064.

V tabulce číslo 13 je uveden kalkulační vzorec podniku.

*Tabulka 13 Kalkulační vzorec podniku
(vlastní zpracování dle interních*

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Režie
	Vlastní náklady výkonu
4.	Zisk
	Prodejní cena

Přímý materiál

Tato složka obsahuje součet přímého materiálu, který je zapotřebí pro výrobu konkrétního výrobku. Většinou se jedná o skupinu polotovarů, která vstupuje do finálního výrobku. Hlavní složkou přímého materiálu jsou plechy, protože jsou stěžejní pro většinu výrobků. Mezi další součásti výrobků patří barva, kooperace, panty, zámky a ostatní součástky. Jedná se o nejdůležitější položku kalkulace. Potřeba přímého materiálu se počítá tak, že se pro každý typ výrobku provede tabulka, kde jsou podrobně rozepsány všechny položky, které jsou potřeba pro výrobu produktu.

Přímé mzdy

Přímé mzdy představují mzdové náklady vynaložené na výrobu určitého výrobku. V tomto případě se vychází z množství času, které je potřeba pro výrobu daného výrobku a přiděleného mzdového tarifu.

Režie

Společnost používá v kalkulačním vzorci položku režie, což je součet výrobní a správní režie. Výrobní režie činí 89 % a správní 58 %. Firma tedy používá při výpočtu režii ve výši 147 % a tato přírážka se stanovuje jednou ročně a rozvrhová základna jsou přímé mzdy.

Vlastní náklady výkonu

Vlastní náklady výkonu představují součet předchozích tří položek, tedy přímého materiálu, přímých mezd a režie.

Zisk

Kalkulovaný zisk je společností určen ve výši 30 % z hodnoty vlastních nákladů výroby. Tato hodnota se určuje podle toho, zda je výrobek na zakázku nebo se jedná o standardizovaný výrobek a také se mění podle situace na trhu konkurence.

Prodejní cena

O prodejní ceně v obchodě rozhoduje vedoucí obchodu na základě analýzy trhu, konkurenčních cen a kalkulací.

Praktický příklad kalkulace

Pro praktickou ukázkou stávající kalkulace byla zvolena rozvaděčová skříň typu RFA-LT 2064 IP55 VK. Tato skříň je univerzální skříň pro rozvod elektrické energie se širokým spektrem použití. Její rozměrová variabilita, univerzálnost a vysoké krytí umožňuje použití jak v průmyslu, tak i v institucích jako jsou školy, banky, úřady atd. Základní konstrukce skříně tvoří svařovaný, samonosný skelet z plechu síly 2 mm. Sloupky skeletu mají perforaci 9,5 x 9,5 mm o rozteči 25 mm pro přichycení přídatných komponentů. Standardně jsou dodávány horní a zadní kryty skeletu. Dveře skříně mají standardně pravou orientaci a lze je umístit ze zadní či přední strany. Zavěšení dveří je provedeno na třech dveřních závěsech. Z vnitřní strany jsou dveře vyztuženy odnímatelným galvanicky pozinkovaným rámečkem s perforací. Zamykání je provedeno pomocí čtyřbodového rozvorového zámku s výklopnou klikou. Standardně jsou skříně dodávány s povrchovou úpravou termoreaktivní práškovou barvou.



Obrázek 13 Rozvaděčová skříň typu RFA-LT 2064 IP55 VK (interní zdroje firmy)

Přímého materiálu je spotřebováno v hodnotě **5 834,77 Kč**. Výpočet zobrazuje následující tabulka číslo 14.

Hlavním prvkem této rozvaděčové skříně je plech černý a plech pozinkovaný. Tato část tvoří 74 % z celkové ceny přímého materiálu. Do celkové ceny materiálu se dále zahrnuje barva, kooperace, zámky, panty, ostatní součástky a obal. V tabulce je podrobně popsáno množství jednotlivých prvků, cena za jednotku, cena množstevní, a i procentuální vyjádření podílu z celkové částky. Jsou zde uvedeny také součty za jednotlivé kategorie. V příloze P IV je uveden detailní výpočet ocelových plechů a barvy pro daný výrobek.

Tabulka 14 Výpočet přímého materiálu pro praktický příklad (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Název	Množství	Cena jednotková	Cena množstevní	% z ceny	Poznámka	součet kategorie
plech černý	85,84 kg	50,00 Kč	4 291,75 Kč	73,55%	74,04%	plech
plech pozinkovaný	0,56 kg	50,00 Kč	28,02 Kč	0,48%		4 319,8 Kč
RAL 7035 šedá ext.	2,72 kg	110,00 Kč	299,74 Kč	5,14%	5,14%	barva
kooperace galvanický pozink	1,00 ks	171,07 Kč	171,07 Kč	2,93%	2,93%	kooperace
vodítka rozvory 1121-U74N	4,00 ks	11,60 Kč	46,40 Kč	0,80%	11,65%	zámky
zámek rozvory 1121-53-P	4,00 ks	16,20 Kč	64,80 Kč	1,11%		panty
zámek výklopná klika 1180-SU001	1,00 ks	280,00 Kč	280,00 Kč	4,80%		
vložka klíky DB-5 2100-U51	1,00 ks	89,00 Kč	89,00 Kč	1,53%		
rozvora s kluzáky 1121-U117	2,00 ks	76,00 Kč	152,00 Kč	2,61%		
trubička pantu o14 x 6, 2 x 40	3,00 ks	6,60 Kč	19,80 Kč	0,34%		
čep průměr 6x95 mm RFA-LT	3,00 ks	6,00 Kč	18,00 Kč	0,31%		
klíč DB5 bez loga velký	1,00 ks	10,00 Kč	10,00 Kč	0,17%		680,0 Kč
matice nýtovací M6	12 ks	0,80 Kč	9,60 Kč	0,16%	3,70%	ostatní
matice RAPID M6 pozink	8 ks	1,00 Kč	8,00 Kč	0,14%		
matice šestihhranná M6 pozink s limcem	28 ks	0,15 Kč	4,20 Kč	0,07%		
podložka 30 plast	8 ks	1,00 Kč	8,00 Kč	0,14%		
podložka vějířová 6 pozink	28 ks	0,20 Kč	5,60 Kč	0,10%		
šroub kapacitně navařovací M4 x 16 DIN	2 ks	0,50 Kč	1,00 Kč	0,02%		
šroub kapacitně navařovací M6 x 10 DIN	19 ks	0,52 Kč	9,88 Kč	0,17%		
šroub kapacitně navařovací M6 x 16 DIN	4 ks	0,55 Kč	2,20 Kč	0,04%		
šroub kapacitně navařovací M6 x 20 DIN	3 ks	0,70 Kč	2,10 Kč	0,04%		
šroub kapacitně navařovací M8 x 25 DIN	8 ks	1,20 Kč	9,60 Kč	0,16%		
šroub okrasný M6 x 12 pozink	18 ks	0,30 Kč	5,40 Kč	0,09%		
šroub okrasný M6 x 35 pozink	6 ks	0,50 Kč	3,00 Kč	0,05%		
šroub s šestihhranou hlavou M12 x 40 pozink	4 ks	1,80 Kč	7,20 Kč	0,12%		
TPD19-M12 Krytka na matice černá	4 ks	1,30 Kč	5,20 Kč	0,09%		
matice šestihhranná M12 pozink	4 ks	0,70 Kč	2,80 Kč	0,05%		
šroub se zápustnou hlavou M6 x 16 pozink	8 ks	0,20 Kč	1,60 Kč	0,03%		
odstřík a mat. na proplach těs. 7mm	3,00 x	15,00 Kč	45,00 Kč	0,77%		
cena za směs na těsnění výšky cca 7mm	11,55 bm	5,10 Kč	58,91 Kč	1,01%		
ucpávka 6000048-07-bílá	8 ks	3,30 Kč	26,40 Kč	0,45%		215,7 Kč
Nomapack L 50x50x6	8,00 m	5,00 Kč	40,00 Kč	0,69%	2,55%	obal
paleta silová 64/84	1,00 ks	98,50 Kč	98,50 Kč	1,69%		
balicí materiál (fólie)			10,00 Kč	0,17%		148,5 Kč
Celkem cena:			5 834,77 Kč	100%	100%	

V následující tabulce číslo 15 jsou vypočítány přímé mzdy na uvedený výrobek. Přímé mzdy činí **1 097,45 Kč** na výrobek. V tabulce jsou uvedeny doby trvání jednotlivých činností, a to v minutách i v hodinách a dále je zde uvedena hodinová sazba pro určité činnosti a následně přepočtené přímé mzdy pro všechny činnosti. V posledním sloupci jsou uvedeny celkové hodnoty.

Tabulka 15 Výpočet přímých mezd pro daný výrobek (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	Vysekání	Ohranění	Svaření	Povrchová úprava	Lití těsnění	Montáž a balení	Celkem
Doba činnosti (v min)	19,26	39,8	102	42,4	15	80	298,46
Doba činnosti (v hod)	0,32	0,66	1,70	0,71	0,25	1,33	4,97
Hodinová sazba (v Kč)	235	235	250	195	200	190	x
Přímé mzdy (v Kč)	75,44	155,88	425,00	137,80	50,00	253,33	1097,45

Dále je potřeba vypočítat režie pro daný výrobek. Režie představují 147 % z přímých mezd, konkrétně **1 613,25 Kč**. Vlastní náklady výkonu činí tedy po součtu přímého materiálu, přímých mezd a režie **8 545,47 Kč**.

Následně se připočte kalkulovaný zisk 30 % ve výši **2 563,64 Kč** a výsledná prodejní cena činí **11 109,11 Kč** bez DPH.

V tabulce číslo 16 je proveden kalkulační vzorec s konkrétními hodnotami.

Tabulka 16 Praktický příklad kalkulačního vzorce (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

1.	Přímý materiál	5 834,77 Kč
2.	Přímé mzdy	1 097,45 Kč
3.	Režie	1 613,25 Kč
	Vlastní náklady výkonu	8 545,47 Kč
4.	Zisk	2 563,64 Kč
	Prodejní cena	11 109,11 Kč

8.3 Zhodnocení současného systému řízení nákladů a kalkulace ceny ve společnosti

Na základě analýzy nákladů a současného kalkulačního systému firmy bylo zjištěno několik nedostatků kalkulačního systému. Společnost používá velmi oblíbenou přírážkovou kalkulaci. Tato metoda výpočtu je však nepřesná při alokaci nepřímých nákladů spojených s výkonem jednotlivých produktů. Nezobrazuje totiž skutečné náklady, které souvisí s výrobou daného výrobku.

Z předchozí kapitoly bylo zjištěno, že podnik má propracovaný a přesný systém kalkulace přímých nákladů, které lze celkem snadno přiřadit odpovídajícímu produktu, ale nepřímé náklady se na výkony počítají pomocí režijní sazby stanovené pro celý rok. V rámci kalkulačního vzorce společnost automaticky přiřazuje režii, ve výši 147 % z přímých mezd. Výše této režie se nemění několik let, nepřizpůsobuje se tedy aktuální situaci. V rámci kalkulačního vzorce by mohla firma diferencovat rozvrhové základny na základě bližší analýzy nákladů. Podnik má nyní režii rozdělenou na výrobní režii (89 %) a správní režii (58 %). Nepřímé náklady společnosti činí zhruba 45 % celkových nákladů, což je dostatečný důvod pro jejich důslednější řízení. Dále je k vlastním nákladům výkonu přičítán zisk 30 %. Tato hodnota se mění podle toho, jestli je výrobek na zakázku nebo se jedná o standardizovaný výrobek a také se mění podle situace na trhu konkurence. Společnost díky těmto přírážkám může mít zkreslené informace o tom, který výrobek je ztrátový nebo ziskový. Celkově lze současný kalkulační systém hodnotit jako neefektivní pro řízení nákladů, bez standardizace a bez podrobnější analýzy prvků kalkulačního vzorce.

Z tohoto důvodu jsem se rozhodl pro projekt implementovat metodu Activity Based Costing, která pomůže při přiřazování nepřímých nákladů přímo nákladovým objektům. Tato metoda bude rozčleňovat nepřímé náklady ke skutečně použitým nákladům ve vztahu k aktivitám lišící se náročností výroby. Použitím metody ABC se tento soubor nákladů stane transparentnějším a vedení podniku získá další cenné informace, které jim může pomoci při rozhodování.

9 PROJEKT NÁVRHU TVORBY CENY U VYBRANÉHO VÝROBKU

V této kapitole se zaměřím již na samotnou tvorbu modelu ABC ve společnosti KROMEXIM Products. Po podrobné analýze nákladů a systému kalkulace podniku byl zvolen právě tento model, díky kterému bude odstraněn vážný nedostatek stávající kalkulace, v podobně přiřazování nepřímých nákladů.

Bylo zjištěno několik nedostatků ve stávající kalkulaci. K alokaci nákladů na produkty se používá metoda přírážková. Tento systém musí být obnoven a zaměřen na přesnější alokaci nepřímých nákladů. K úpravě kalkulace bude použita kalkulace Activity Based Costing. Pro společnost je tato metoda neznámým pojmem, proto je důležité seznámit vedení společnosti s danou problematikou a zdůraznit její výhody, které nám zavedení může přinést. A také je důležité upozornit vedení podniku na stávající nedostatky současné kalkulace.

Tento model ABC bude zpracován pro nový výrobek, tzn. pro rozvaděčovou skříň typu IRIS. Tento výrobek ještě není na trhu, a proto byl zvolen tento produkt. V kapitole "Ekonomické zhodnocení projektu" bude provedena pro porovnání kalkulace přírážkovou metodou i metodou ABC pro tento nový výrobek.

9.1 Návrh metody Activity Based Costing

Moderní kalkulační metoda ABC se zaměřuje na alokaci nepřímých nákladů na různé výrobní činnosti. Přímé výrobní náklady nebudou při úpravě výpočtu dále brány v úvahu. Model bude sestaven na základě teoretických dat, ve kterých je doporučeno postupovat v pěti základních krocích.

1. Úprava účetních dat
2. Definice aktivit a nákladových objektů
3. Procesní nákladová analýza
4. Analýza aktivit
5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

9.2 Úprava účetních dat

Sestavení modelu kalkulace ABC předchází důležitý krok, a to úprava účetních dat. Je důležité zkontrolovat a porovnat všechny typy nákladů ve finančním účetnictví a odstranit

náklady, které mohou zkreslit výsledky našeho modelu. Jedná se o náklady, které nesouvisí s vykonávanými aktivitami. Záměrem je sledovat v modelu pouze skutečné náklady.

Podnikové náklady, které nebudou vstupovat do modelu ABC jsou opravné položky, cestovné, daň a poplatky, prodaný materiál a zboží, výkony spojů, finanční náklady, kurzové ztráty, příspěvky na stravování zaměstnanců a zůstatková cena prodaného DHM.

Tabulka 17 Vyřazené nákladové účty (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Položka	Náklady (v Kč)
Zákonné opr. položky - ostatní	19 607
Opravné položky	- 139 715
Cestovné	1 743
Daň silniční	7 716
Daň z nemovitosti	43 320
Daň z příjmu	84 170
Prodaný materiál	19 942
Prodané zboží	901 479
Výkony spojů - poštovní poplatky a telefony	21 494
Finanční náklady	117 626
Příspěvek na stravování a školení zaměstnanců	247 466
ZC prodaného DHM odepisovaného	558 139
Celkem	1 882 987

Vybrané náklady nesouvisejí přímo s podnikovými výkony, je tedy nutné je z modelu vyloučit.

Celkové vyřazené náklady činí **1 882 987 Kč**. O tuto částku je nutné snížit celkové nepřímé náklady a pracovat v modelu s novou kvantifikací celkových nákladů. Původní nepřímé náklady činily **22 830 718 Kč**. Celkové nepřímé náklady po úpravě nákladů jsou tedy **20 947 731 Kč**.

V tabulce číslo 18 je uvedeno členění upravených nepřímých nákladů.

Tabulka 18 Upravené nepřímé náklady (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Skupina	Upravené nepřímé náklady (v Kč)	
Služby	Externí služby	1 417 352
	Opravy a udržování	1 474 423
	Ostatní služby	2 806 004
	Celkem	5 697 779
Osobní náklady	Mzdy THP	4 854 295
	Zdravotní a sociální pojištění THP	1 640 761
	Celkem	6 495 056
Odpisy	Odpisy	4 108 608
Spotřeba	Spotřeba ochranné pomůcky	16 224
	Spotřeba DDHM do 500 Kč-neevidovaný	4 140
	Spotřeba DDHM do 40 tis. Kč-evidovaný	178 882
	Režijní spotřeba PHM a ostatní režijní materiál	784 839
	Spotřeba el. energie, plynu a vody	1 797 472
	Celkem	2 781 557
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady a pojištění	207 920
	Náklady na reprezentaci	14 133
	Náklady na certifikáty IRIS, RFA a ISO 9001.2001	27 213
	Nájemné	879 148
	Změna stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků	736 317
	Celkem	1 864 731
Celkem nepřímé náklady	20 947 731	

Režijní náklady, které budou nyní v modelu přiřazovány jednotlivým aktivitám činí **20 947 731 Kč**.

9.3 Definice aktivit a nákladových objektů

Druhá etapa ABC kalkulace je věnována návrhu a definování aktivit. Jak je uvedeno v teoretické části, počet vybraných aktivit závisí na různých parametrech. Jak již bylo zmíněno, vybraná firma vyrábí hlavně datové a silové rozvaděče. Pro potřeby diplomové práce bylo zvoleno 6 stěžejních (primárních) aktivit, které přidávají hodnotu finálnímu produktu. Dále taky byla zvolena jedna aktivita, která zajišťuje hladký průběh primárním aktivitám, tj. podpůrná aktivita. Vydefinované aktivity jsou vytvořeny s pomocí kvalifikovaných pracovníků firmy. Níže jsou vyjmenovány jednotlivé procesy zahrnující primární aktivity, které jsou blíže popsány.

Obchod

Obchodní činnost zahrnuje veškeré činnosti, které souvisí s prodejem výrobků nebo služeb. Patří sem například plánování prodeje, vyřizování objednávek, jednání s odběrateli, zabezpečování dopravy, poprodejní služby a řešení reklamací.

Nákup

Mezi základní procesy této činnosti patří nákup materiálu, surovin, obalových materiálů apod. Nákup je velmi důležitou činností, která musí být ve výrobní firmě dobře synchronizovaná. Je důležité, aby byly dodávky správně kalkulovány, a to jak časově, tak objemově. Odpovědní zaměstnanci jsou zodpovědní za řízení dodávek tak, aby nevytvářely zbytečně velké zásoby, ale naopak nedocházelo k vyčerpání surovin.

Technická příprava výroby

Cílem aktivity TPV je zpracování technologických postupů a materiálových norem včetně evidence grafických příloh a technických dokumentací v elektronické podobě.

Výroba

Tato aktivita zahrnuje všechny procesy, které se podílejí na výrobě. Mezi tyto procesy můžeme řadit vysekávání, ohraňování, svařování a nýtování, povrchová úprava, lití těsnění a montáž a balení. Právě tuto činnost lze považovat za nejnákladnější, a proto je potřeba této aktivitě věnovat větší pozornost.

Kontrola kvality

Tato činnost je také velmi důležitou součástí firemního procesu. Pro podnik je velmi důležité udržet stanovenou kvalitu a neustále ji zlepšovat. V podniku probíhají dva základní typy kontroly – vstupní a výstupní kontrola. Vstupní kontrola se týká nakupovaných materiálů a výstupní kontrola se provádí u polotovarů a výrobků.

Sklad a expedice

Tyto aktivity jsou nepostradatelné u výrobního podniku. Řádné řízení skladového hospodářství patří mezi základní principy každé společnosti. Patří zde skladování materiálu, polotovarů a výsledných výrobků. Expedice zahrnuje dopravu svázanou s podnikem, je zde zahrnuta doprava k zákazníkovi.

Kromě výše uvedených primárních aktivit je definována i jedna podpůrná aktivita a to administrativní.

Administrativa

Tato činnost zahrnuje činnosti k zajištění běžného provozu podniku. Jedná se především o finanční řízení (účetní, manažerská kontrola, IT), personalistiku a služby.

9.4 Procesní nákladová analýza

Dalším krokem při vytváření ABC modelu je alokace nákladů na identifikované aktivity neboli procesní nákladová analýza. Jedná se o alokaci nákladů, kdy jsou nepřímé náklady přiřazeny k činnosti, pro kterou jsou přímo vynaloženy. Pro tento účel je vytvořena matice aktivit. V našem případě využijeme již dříve vytvořené nákladové skupiny, které se pomocí procent přiřadí k jednotlivým primárním aktivitám. Jednotlivé procentuální podíly jsou určeny pomocí kvalifikovaného odhadu zainteresovaných pracovníků firmy.

Tabulka 19 Procentní rozdělení nepřímých nákladů primárním aktivitám (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivity	Nepřímé náklady (upravené)				
	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Spotřeba	Ostatní provozní náklady
Obchod	3%	11%	6%	4%	10%
Nákup	3%	10%	0%	3%	2%
Technická příprava výroby	1%	20%	0%	2%	4%
Výroba	90%	33%	90%	80%	40%
Kontrola kvality	1%	6%	0%	1%	4%
Sklad a expedice	2%	20%	4%	10%	40%
Celkem	100%	100%	100%	100%	100%

V tab. číslo 19 můžeme sledovat již konkrétní rozdělení upravených nepřímých nákladů a jejich podíl na dané aktivitě. Rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé primární aktivity je následující:

Služby

Tato skupina nepřímých nákladů tvoří podíl 26 % z celkových nepřímých upravených nákladů. Nejvýraznější položkou v této skupině jsou opravy a udržování a ostatní služby, které se vztahují především k aktivitě výroba. V aktivitě výroba je její podíl 90 %. Důležitou položkou jsou také externí služby, které zahrnují ekonomické a právní služby.

Osobní náklady

Tato skupina tvoří největší podíl nepřímých nákladů, a to zejména díky mzdovým nákladům a zdravotním a sociálním pojištěním THP zaměstnanců, které tvoří přes 31 % celkových nepřímých (upravených) nákladů. Tyto náklady se podílí ve všech aktivitách, ale nejvíce se

podílí na aktivitách výroba (33 %), technická příprava výroby (20 %) a sklad a expedice (20 %).

Odpisy

Tato nákladová skupina je nedílnou součástí téměř každé firmy. V KROMEXIM Products, která je výhradně výrobním podnikem, mají odpisy také své významné zastoupení. Nákladovou skupinu tvoří převážně odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Nejvýznamnější podíl těchto nákladů souvisí s aktivitou výroba (90 %).

Spotřeba

Nejvýraznější položkou v této skupině je spotřeba elektrické energie, plynu a vody. Patří sem i spotřeba pohonných hmot. Velké množství nákladů v této skupině je spotřebováno aktivitami výroba (80 %) a sklad a expedice (10 %).

Ostatní provozní náklady

Tato skupina nákladů je převážně rozložena v aktivitách výroba (40 %) a sklad a expedice (40 %). V této skupině nákladů tvoří největší položku nájemné a změna stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků.

V dalším kroku je provedena matice nepřímých nákladů v podniku, kdy jsou jednotlivé náklady v Kč přesně vyčísleny na danou primární aktivitu.

Tabulka 20 Matice nepřímých nákladů v podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivity	Nepřímé náklady (upravené) v Kč					Celkem na aktivitu
	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Spotřeba	Ostatní provozní náklady	
Obchod	113 956	454 654	246 516	83 447	111 884	1 010 457
Nákup	113 956	454 654	-	55 631	18 647	642 888
Technická příprava výroby	56 978	1 299 011	-	55 631	37 295	1 448 915
Výroba	5 128 001	2 143 368	3 697 747	2 225 246	745 892	13 940 255
Kontrola kvality	56 978	389 703	-	27 816	18 647	493 144
Sklad a expedice	113 956	1 299 011	164 344	278 156	745 892	2 601 359
Celkem náklady	5 583 823	6 040 402	4 108 608	2 725 926	1 678 258	20 137 017

V tabulce číslo 20 můžeme vidět, že největší objem nepřímých nákladů připadá na aktivitu výroba, a to ve výši 13 940 255 Kč. Tento výsledek není z pohledu výrobně orientované společnosti překvapivý. Dalšími významnými aktivitami jsou sklad a expedice (2 601 359

Kč), technická příprava výroby (1 448 915 Kč) a obchod (1 010 457 Kč). Ostatní aktivity jsou již pod hranicí 1 milionu korun, ale i tak se nedají považovat za bezvýznamné.

Na podpůrnou aktivitu administrativa bylo vynaloženo 810 714 Kč. Náklady připadající této podpůrné aktivitě budou dále přerozděleny do primárních aktivit. Přerozdělení podpůrné aktivity na aktivity primární bylo dosaženo pomocí kvalifikovaného odhadu výkonného ředitele. Toto přerozdělení je zobrazeno v tabulce číslo 21.

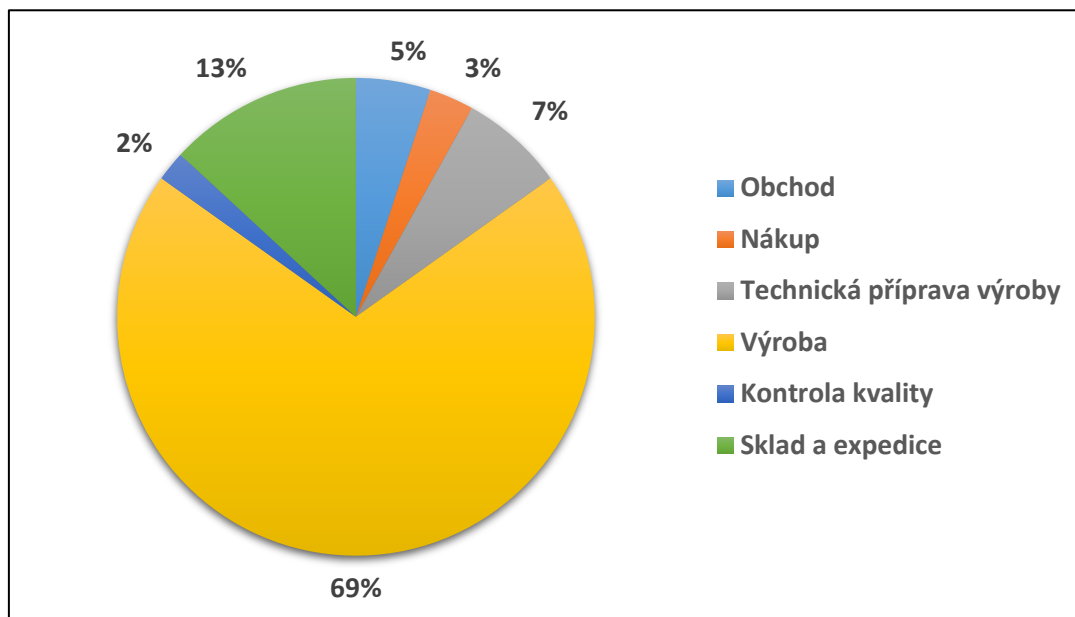
Tabulka 21 Přerozdělení podpůrné aktivity administrativa do primárních aktivit (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivity	Podíl	Náklady v Kč
Obchod	30%	243 214
Nákup	10%	81 071
Technická příprava výroby	5%	40 536
Výroba	40%	324 286
Kontrola kvality	5%	40 536
Sklad a expedice	10%	81 071
Celkem	100%	810 714

Výsledné náklady po přerozdělení nákladů podpůrné aktivity na primární aktivity zobrazuje tabulka číslo 22.

Tabulka 22 Výsledné náklady po přerozdělení podpůrné aktivity (vlastní zpracování)

Aktivity	Náklady před rozdělením	Rozdělení aktivity Administrativa	Náklady po rozdělení
Obchod	1 010 457	243 214	1 253 671
Nákup	642 888	81 071	723 959
Technická příprava výroby	1 448 915	40 536	1 489 451
Výroba	13 940 255	324 286	14 264 541
Kontrola kvality	493 144	40 536	533 680
Sklad a expedice	2 601 359	81 071	2 682 430
Celkem náklady	20 137 017	810 714	20 947 731



Obrázek 14 Podíl nepřímých nákladů na aktivity (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Výšečový graf na obrázku číslo 14 zobrazuje podíl nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity. Největší podíl má aktivita výroba (69 %), sklad a expedice (13 %) a technická příprava výroby (7 %).

Jak již bylo zmíněno, nejvyšší nepřímé náklady jsou vyvolány aktivitou výroba. Z tohoto důvodu si výrobu rozčleníme detailněji na jednotlivé procesy, které se k této činnosti vztahují.

Tabulka 23 Rozčlenění procesů v aktivitě výroba (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Procesy ve výrobě	Podíl	Náklady v Kč
Vysekávání	25%	3 566 135
Ohranění	17%	2 424 972
Svařování a nýtování	16%	2 282 326
Povrchová úprava	20%	2 852 908
Lití těsnění	11%	1 569 100
Montáž a balení	11%	1 569 100
Celkem	100%	14 264 541

9.5 Analýza aktivit

Analýza aktivit je předposlední fází při vytváření modelu ABC. V této fázi si určíme vztahové veličiny pro jednotlivé aktivity, míru výkonu aktivit (MVA) a jednotkové náklady aktivit (JNA). Pro přehlednost budeme postupovat po jednotlivých krocích.

Určení vztahových veličin aktivit

Vztahová veličina nám představuje určité měřítko, díky kterému jsme schopni danou aktivitu měřit. V našem případě využijí převážně časové vztahové veličiny, a to počet hodin práce. Výjimkou jsou pouze aktivity obchod a nákup, kde využijí vztahových veličin Kč tržeb za veškerý sortiment a Kč nakoupeného materiálu. Časové vztahové veličiny jsou určovány především z důvodu složitosti a rozmanitosti podnikových procesů. Volba tohoto typu cost driverů, se po konzultaci s odborným pracovníkem jeví jako nejvhodnější.

Následující tabulka (č. 24) zobrazuje alokaci vztahových veličin pro jednotlivé aktivity. Vztahové veličiny, tzv. cost drivery byly stanoveny ve spolupráci s odbornými pracovníky podniku.

Tabulka 24 Určení vztahových veličin (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivita	Náklady na aktivitu v Kč	Vztahová veličina
Obchod	1 253 671	Kč tržeb za veškerý sortiment
Nákup	723 959	Kč nakoupeného materiálu
Technická příprava výroby	1 489 451	počet hodin práce
Výroba	14 264 541	počet hodin práce
Kontrola kvality	533 680	počet hodin práce
Sklad a expedice	2 682 430	počet hodin práce
Celkem	20 947 731	-

Určení míry výkonu aktivit

Míru výkonu aktivit představuje počet vztahových veličin, které vyprodukovala daná aktivita. Nejčastěji jsem využil vztahovou veličinu počet hodin práce, kdy jsem vycházel z počtu zaměstnanců podílejících se na dané aktivitě a počtu odpracovaných hodin. U aktivity obchod a nákup jsem určil celkový objem vztahových veličin z interního účetnictví podniku.

Tabulka 25 Stanovení míry výkonu aktivit (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivita	Náklady na aktivitu v Kč	Vztahová veličina	MVA
Obchod	1 253 671	Kč tržeb za veškerý sortiment	50 845 553
Nákup	723 959	Kč nakoupeného materiálu	18 119 071
TPV	1 489 451	počet hodin práce	5 296
Výroba	14 264 541	počet hodin práce	-
Vysekávání	3 566 135	počet hodin práce	3 708
Ohranění	2 424 972	počet hodin práce	6 905
Svařování a nýtování	2 282 326	počet hodin práce	9 442
Povrchová úprava	2 852 908	počet hodin práce	16 603
Lití těsnění	1 569 100	počet hodin práce	1 350
Montáž a balení	1 569 100	počet hodin práce	14 624
Kontrola kvality	533 680	počet hodin práce	1 419
Skład a expedice	2 682 430	počet hodin práce	5 101
Celkem	20 947 731	-	-

Stanovení jednotkových nákladů na aktivitu

Nyní již známe míru výkonu aktivit (MVA), můžeme tedy pokračovat k výpočtu jednotkových nákladů na aktivitu (JNA). Jednotkové náklady vypočítáme jednoduše tak, že celkové náklady na aktivitu vydělíme mírou výkonu aktivity. V následující tabulce číslo 26 jsou v posledním sloupci vyčíslené JNA v Kč.

Tabulka 26 Výpočet jednotkového nákladu na aktivitu (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady na aktivitu v Kč	Vztahová veličina	MVA	JNA v Kč
Obchod	1 253 671	Kč tržeb za veškerý sortiment	50 845 553	0,02
Nákup	723 959	Kč nakoupeného materiálu	18 119 071	0,04
TPV	1 489 451	počet hodin práce	5 296	281,24
Výroba	14 264 541	počet hodin práce	-	-
Vysekávání	3 566 135	počet hodin práce	3 708	961,74
Ohranění	2 424 972	počet hodin práce	6 905	351,19
Svařování a nýtování	2 282 326	počet hodin práce	9 442	241,72
Povrchová úprava	2 852 908	počet hodin práce	16 603	171,83
Lití těsnění	1 569 100	počet hodin práce	1 350	1162,30
Montáž a balení	1 569 100	počet hodin práce	14 624	107,30
Kontrola kvality	533 680	počet hodin práce	1 419	376,10
Skład a expedice	2 682 430	počet hodin práce	5 101	525,86
Celkem	20 947 731	-	-	-

Jednotkové náklady na aktivitu představují výši nepřímých nákladů na jednotku dané činnosti. Pro lepší představu byl vytvořen graf, kde můžeme sledovat JNA pro jednotlivé aktivity.



Obrázek 15 Jednotkové náklady na aktivity v Kč (vlastní zpracování)

Aktivita výroba je nositelem největšího objemu nákladů. Pro jasnější roztřídění nepřímých nákladů jsem rozčlenil tuto aktivitu na dílčí procesy. Z uvedeného grafu lze vyčíst, že nejdražším procesem na nepřímé náklady je lití těsnění, kdy je na jednotku aktivity vyčísleno 1 162,30 Kč. Náklady jsou vysoké především kvůli tomu, že tuto aktivitu vykonává pouze jeden zaměstnanec.

Další výraznou složku výroby tvoří aktivita vysekávání. Tato aktivita je klíčová, protože při této činnosti dochází k dělení a tvarování materiálu (tabulového plechu různé tloušťky) za

pomoci vysekávacího lisu u kterého je nutná obsluha zaměstnanců. Jednotkové náklady na tuto aktivitu jsou vyčísleny ve výši 961,74 Kč.

Třetí nejdražší aktivitou je sklad a expedice. Je to dáno hlavně tím, že této aktivitě jsou přiřazené druhé nejvyšší nepřímé náklady. Jednotkové náklady činí 525,86 Kč. Mezi další nákladově náročné aktivity patří kontrola kvality, ohranění a technická příprava výroby.

Aktivity obchod a nákup znázorňují, kolik korun firmu stojí 1 Kč tržeb za veškerý sortiment nebo nákup 1 Kč materiálu.

9.6 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Závěrečnou fází tvorby modelu Activity Based Costing je přiřazení nákladů aktivit nákladovému objektu. Cílem je kvantifikovat počet vztahových veličin nákladového objektu a určit velikost nepřímých nákladů na nový produkt.

Pro potřebu projektu byla zvolena nástěnná rozvaděčová skříň typu IRIS, Je to univerzální skříň nové generace pro rozvod elektrické energie se širokým spektrem použití. Silová skříň IRIS má stupeň krytí IP65 a na vnitřní straně dveří je lité těsnění PUR, které zajišťuje vysoký standard těsnosti. Rozvaděčovou skříň tvoří svařovaná samonosná konstrukce z plechu o síle 1,5 mm, která je přizpůsobená pro uchycení na stěnu přes čtveřici otvorů na zadní straně skříňe. Zavěšení dveří je provedeno na dvou, případně třech dveřních nerezových skrytých závěsech. Zamykání dveří je provedeno pomocí dvou jednobodových plastových zámků s vložkou DB-5. Vnitřní vybavení skříňe lze upevnit na montážní panel z pozinkovaného plechu síly 2 mm. V případě potřeby zabudování do stěny (zazdění) lze skříň opatřit rámem a ve venkovním prostředí i zákrytem proti dešti (stříškou).



Obrázek 16 Nástěnná rozvaděčová skříň typu IRIS (interní zdroje firmy)

Nejdříve je třeba určit přímé náklady na výrobu této rozvaděčové skříně. Jak již bylo zmíněno v analytické části, přímé náklady obsahují spotřebu přímého materiálu, mzdy výrobních dělníků a zdravotní a sociální pojištění těchto dělníků. V tabulce číslo 27 je zobrazen výpočet přímého materiálu pro námi nově zvolený výrobek.

Tabulka 27 Výpočet přímého materiálu pro výrobek IRIS (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Název	Množství	Cena jednotková	Cena množstevní	% z ceny	Poznámka	součet kategorie		
plech černý	28,80	kg	50,00 Kč	1 439,89 Kč	67,76%	85,50%	plech	
plech pozinkovaný	7,54	kg	50,00 Kč	376,80 Kč	17,73%			1 816,7 Kč
RAL 7035 šedá ext.	1,22	kg	110,00 Kč	134,31 Kč	6,32%	6,32%	barva	134,3 Kč
zámek jazýčkový 060-2-0-15-92-1 plast	2,00	ks	25,00 Kč	50,00 Kč	2,35%	2,73%	zámky	
klíč DB5 169.15 plast logo KM	1,00	ks	8,00 Kč	8,00 Kč	0,38%		panty	58,0 Kč
šroub nabařovací M8x25mm	4	ks	1,50 Kč	6,00 Kč	0,28%	3,01%	ostatní	
matice šestihranná s límcem M8 pozink	4	ks	0,80 Kč	3,20 Kč	0,15%			
šroub kapacitně navařovací M6 x 16 DIN	4	ks	1,00 Kč	4,00 Kč	0,19%			
čep 5x63mm	2	ks	8,00 Kč	16,00 Kč	0,75%			
šroub se záпустnou hlavou s křížovou drážkou	2	ks	0,80 Kč	1,60 Kč	0,08%			
kroužek pojistný třmenový pr. 4	2	ks	0,30 Kč	0,60 Kč	0,03%			
matice šestihranná s ozubeným límcem M5	2	ks	1,00 Kč	2,00 Kč	0,09%			
distanční podložka plast výška 10mm	4	ks	0,55 Kč	2,20 Kč	0,10%			
odstřík a mat. na proplach těs. 7mm	1,00	x	15,00 Kč	15,00 Kč	0,71%			
cena za směs na těsnění výšky cca 7mm	2,60	bm	5,10 Kč	13,26 Kč	0,62%			63,9 Kč
Nomapack L 50x50-9	7,00	m	6,00 Kč	42,00 Kč	1,98%	2,45%	obal	
balicí materiál (fólie)				10,00 Kč	0,47%			52,0 Kč
Celkem cena:			2 124,86 Kč		100%	100%		

Z tabulky můžeme vidět, že opět největší část výrobku tvoří plechy a to z 85,5 %. Do celkové ceny materiálu dále patří barva, zámky, panty, ostatní součástky a obal. V tabulce je podrobně popsáno množství jednotlivých prvků, cena jednotková, cena množstevní, a i procentuální vyjádření podílu z celkové částky. Jsou zde uvedeny také součty za jednotlivé kategorie. Celková cena spotřebovaného materiálu na daný výrobek činí **2 124,86 Kč**.

V následující tabulce číslo 28 jsou vypočítány přímé mzdy na zvolený výrobek. Přímé mzdy činí **613,80 Kč** na výrobek.

Tabulka 28 Výpočet přímých mezd pro zvolený výrobek (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

	Vysekání	Ohranění	Svaření	Povrchová úprava	Lití těsnění	Montáž a balení	Celkem
Doba činnosti (v min)	15	14,5	48	40	5	48	170,5
Doba činnosti (v hod)	0,25	0,24	0,80	0,67	0,08	0,80	2,84
Hodinová sazba (v Kč)	235	235	250	195	200	190	x
Přímé mzdy (v Kč)	58,75	56,40	200,00	130,65	16,00	152,00	613,80

V tabulce jsou uvedeny doby trvání jednotlivých činností, a to v minutách i hodinách a dále jsou zde uvedeny hodinové sazby pro všechny činnosti a následně přepočtené přímé mzdy pro všechny činnosti. V posledním sloupci jsou uvedeny celkové hodnoty.

Přímé náklady na rozvaděčovou skříň IRIS tedy činí **2 738,66 Kč**. Vypočteno součtem položek přímý materiál (2 124,86 Kč) a přímé mzdy (613,80 Kč).

V dalším kroku bude provedena alokace nepřímých nákladů na jeden výrobek pomocí jednotkových nákladů na aktivitu. Celkové náklady aktivity jsou tedy vypočítány jako součin jednicových nákladů aktivity a míry výkonu aktivity.

Tabulka 29 Alokace nepřímých nákladů na 1 ks (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)

Aktivita	Vztahová veličina	JNA v Kč	MVA	CNA
Obchod	Kč tržeb za veškerý sortiment	0,02	2 795,96	68,94
Nákup	Kč nakoupeného materiálu	0,04	2 124,86	84,90
TPV	počet hodin práce	281,24	0,7	196,87
Výroba	počet hodin práce	-	-	-
Vysekávání	počet hodin práce	961,74	0,25	240,44
Ohranění	počet hodin práce	351,19	0,24	84,29
Svařování a nýtování	počet hodin práce	241,72	0,8	193,38
Povrchová úprava	počet hodin práce	171,83	0,67	115,13
Lití těsnění	počet hodin práce	1162,30	0,08	92,98
Montáž a balení	počet hodin práce	107,30	0,8	85,84
Kontrola kvality	počet hodin práce	376,10	0,17	63,94
Sklad a expedice	počet hodin práce	525,86	0,5	262,93
Nepřímé náklady celkem				1 489,62

Nepřímé náklady na výrobu 1 ks rozvaděčové skříně typu IRIS pomocí metody kalkulace ABC byly vyčísleny ve výši **1 489,62 Kč**. Celkové výrobní náklady jsou tedy **4 228,28 Kč**, což je součet přímých a nepřímých nákladů.

10 EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU

V následující kapitole bude provedeno srovnání současné a navržené kalkulační metody, tedy metody přírážkové kalkulace a metody Activity Based Costing. Dále také nákladová analýza a bude vysvětlena metoda stanovení ceny výrobků.

Srovnání současné a navržené kalkulace

Pro zhodnocení projektu je důležité provést srovnání současné metody kalkulace a navrhované metody Activity Based Costing. Pro ukázkou byla zvolena již zmíněná rozvaděčová skříň typu IRIS. Vybraná firma v současné době používá přírážkovou metodu kalkulace, ve které používá režijní přírážku ve výši 147 % z přímých mezd.

Tabulka 30 Srovnání kalkulačních metod (vlastní zpracování)

Náklad/Kalkulace	Přírážková	ABC
Přímé náklady	2 738,66	2 738,66
Nepřímé náklady	902,29	1 489,62
Výrobní náklady celkem	3 640,95	4 228,28
Rozdíl	587,33	

Ve výše uvedené tabulce číslo 30 lze vidět značný rozdíl mezi těmito kalkulacemi. Tento rozdíl činí **587,33 Kč**. V přírážkové kalkulaci tvoří nepřímé náklady zhruba 25 % z celkových výrobních nákladů a v ABC kalkulaci tvoří nepřímé náklady 35 %.

Tabulka 31 Podrobnější srovnání kalkulačních metod (vlastní zpracování)

Náklad/Kalkulace	Přírážková	ABC
Přímé náklady	2 738,66	2 738,66
Nepřímé náklady	902,29	1 489,62
Výrobní náklady celkem	3 640,95	4 228,28
Kalkulovaný zisk 30%	1 092,29	1 268,48
Vnitropodniková cena	4 733,24	5 496,76
DPH (21 %)	993,98	1 154,32
Prodejní cena	5 727,22	6 651,08

Při podrobnějším porovnání obou kalkulací včetně zisku a DPH je viditelné zvýšení nepřímých nákladů a zároveň zisku a prodejní ceny. Došlo ke zvýšení nepřímých nákladů na nový výrobek o **65 %**, ve srovnání se současnou přírážkovou kalkulací. Při použití sazby 30 % pro kalkulovaný zisk se u metody ABC zisk zvýšil o **176,19 Kč** oproti přírážkové kalkulaci. A prodejní cena se zvýšila o **923,86 Kč**.

Protože je metoda ABC prováděna na jiném principu přiřazení nepřímých nákladů než metoda přírážkové kalkulace, tak lze vidět značný rozdíl v nepřímých nákladech. Můžeme tedy konstatovat, že v přírážkové kalkulaci jsou nepřímé náklady přiřazeny nepřesně a neefektivně.

Metoda stanovení ceny výrobků

Společnost KROMEXIM Products nevyhází při stanovení cen výrobků pouze z jedné metody, ale z kombinace dvou metod.

Firma je založena na nákladově orientovaném přístupu, který spočívá ve stanovování ziskové přírážky k nákladům. Také při tvorbě cen zohledňuje konkurenční přístup. Musí neustále sledovat, zda jsou její produkty na trhu konkurenceschopné.

Pro srovnání byl vybrán podobný výrobek od konkurenční firmy Schrack Technik s. r. o. Jedná se o rozvaděčovou skříň stejných rozměrů a podobných vlastností. Tato firma se specializuje na produkty a řešení v oblasti energetických a datových sítí a rozvodů. Koncern, jehož sídlo je v Rakousku, má silnou síť dceřiných společností na trzích ve střední Evropě.



Obrázek 17 Rozvaděčová skříň od firmy Schrack Technik

V následující tabulce je uvedeno porovnání cen. Je zde prodejní cena rozvaděčové skříně typu IRIS, kterou vyrábí analyzovaná firma KROMEXIM Product a také prodejní cena

rozvaděčové skříně od konkurenční firmy Schrack Technik. Lze vidět, že vypočtená prodejní cena metodou ABC je o necelých **224 Kč** nižší než prodejní cena konkurence. To znamená, že si firma může dovolit zvýšení prodejní ceny výrobků, tím by dosahovala vyšších tržeb.

Tabulka 32 Porovnání cen (vlastní zpracování)

	Metoda přírážkové kalkulace	Metoda ABC	Konkurenční firma
Prodejní cena v Kč	5 727,22	6 651,08	6 874,62

Nákladová analýza

Tato kapitola se zaměřuje na analýzu nákladů spojených s implementací kalkulace ABC. Vzhledem k tomu, že firemní využití MS Excel je dostačující, nebude nákup nového softwaru zahrnut do nákladů spojených s realizací projektu.

Z časových důvodů bude společnost nucena přijmout nového zaměstnance. Roční mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění odváděné zaměstnavatelem na nového zaměstnance byly vyčísleny na **401 400 Kč**. Vypočteno jako součet hrubých mezd za celý rok, kdy hrubá měsíční mzda byla stanovena na 25 000 Kč. Tomuto zaměstnanci mohou být přiděleny další pracovní povinnosti, které nejsou v tomto podniku efektivně řízeny. Patří mezi ně včasné objednávání doplňkového sortimentu, řízení výrobních kapacit a správa internetových stránek podniku.

Společnost se nebrání přijetí absolventa ekonomické vysoké školy s potřebnými teoretickými znalostmi. Vzhledem k tomu, že absolventi nemají potřebnou praxi, je firma ochotna vyčlenit **20 000 Kč** na dvoudenní školení. Poté co společnost přijme nového zaměstnance, tak je zapotřebí koupit nový počítač, protože firma nemá v současné době žádný volný počítač k dispozici. Náklady na pořízení nového počítače by byli ve výši **15 000 Kč**.

Minimální náklady na zavedení ABC jsou tedy ve výši **436 400 Kč**. Podnik je dostatečně likvidní, takže si může tyto dodatečné náklady dovolit. Je nutno si uvědomit, že náklady na zavedení mohou být ve skutečnosti mnohem vyšší.

11 RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU

V této kapitole budou vyhodnocena rizika spojená s realizací projektu u vybrané firmy.

Projektová část diplomové práce byla během zpracování konzultována s vedoucími pracovníky společnosti s cílem praktické aplikace navržené kalkulace. Pro podnik má implementace metody Activity Based Costing specifikovat alokaci nepřímých nákladů na produkty dle náročnosti výroby. Pro tuto metodu kalkulace není třeba nákup specializovaného softwaru, protože vzhledem k velikosti podniku a počtu nabízených výrobků je MS Excel dostačující. MS Excel je již využíván pro současný výpočet kalkulací.

Mezi významné riziko patří personální riziko. Pro změnu kalkulačního systému je třeba zaměstnance přesvědčit, aby přijali nový kalkulační systém. Důvodem odmítání může být zažitý a rutinní postup při současném způsobu výpočtu. Dalším problémem může být nedůvěra a negativní postoje ke změnám a učení se novým věcem. Tomuto riziku lze předejít praktickou ukázkou metody a uvedením výhod spojených s implementací kalkulačního systému ABC. Může také nastat k nedostatečné komunikaci mezi zaměstnanci a projekt může mít tímto chybný směr. Možností je tedy přijetí nového zaměstnance, který by měl na starost tento nový kalkulační systém ABC.

Absence seznamu činností použitelných pro jakýkoli výrobní proces lze považovat za riziko. Protože nedostatek znalostí a zkušeností personálu je spojen se špatně definovanými a vypočtenými nepřímými náklady. Proto jsou důležité teoretické a praktické znalosti Activity Based Costing. Dalším velkým rizikem je špatná identifikace aktivit a jejich vztahových veličin. Některé aktivity se musí určit kvalifikovaným odhadem, protože nelze nalézt všechny informace potřebné k sestavení ABC modelu. Všichni zaměstnanci, kteří se podíleli na kvalifikovaných odhadech jsou ve společnosti delší dobu než čtyři roky. Tyto odhady jsou zkreslené kvůli subjektivnímu lidskému pohledu a je třeba najít kvantifikovatelné veličiny, aby bylo možné přesněji alokovat náklady na aktivity.

Dalším rizikem může být nedostatek peněžních prostředků. Pokud by se firma rozhodla zakoupit nový software pro tuto metodu, mohli by vzniknout vysoké náklady, které jsou spojené s její implementací. Ale pro tuto společnost není nutné pořizovat specializovaný software, jelikož je MS Excel dostačující.

V neposlední řadě je nutné zařadit mezi seznam rizik i to časové, které je spojeno s nedodržením časového harmonogramu projektu. Může například dojít ke zpoždění

implementace projektu a tomuto problému se dá předejít pravidelnou kontrolou dodržování časového harmonogramu.

12 ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU

Pro provedení projektu úpravy stávající kalkulace pomocí metody Activity Based Costing je třeba vytvořit časový harmonogram. Časová náročnost implementace této metody je závislá na připravenosti podniku na tuto změnu. Z časového hlediska lze projekt rozdělit do tří fází. První fází je návrh kalkulačního systému ABC, následuje implementace modelu a po určitém čase vyhodnocení přesnosti a efektivity modelu.

V počáteční fázi zaměřené na návrh ABC modelu bude nezbytné seznámit vedení společnosti s touto metodou kalkulace, protože ji firma nezná. Podnik by měl přijmout nového zaměstnance, a to z toho důvodu, že současní zaměstnanci by to z časového hlediska nestíhali. Pro seznámení s projektem a hledáním a přijetím nového zaměstnance budou vyčleněny 3 týdny.

Následuje fáze implementace projektu. V této fázi bude provedeno všech 5 etap, které byly provedeny v projektové části diplomové práce, tzn. úprava účetních dat, definice aktivit a nákladových objektů, přiřazení nákladů aktivitám, analýza aktivit a přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. Bude nutné upravit informační systém společnosti tak, aby dokázal přesně sledovat a zobrazovat všechna potřebná data. Bude potřeba naprogramovat MS Excel pro potřeby ABC kalkulace. Následně bude sestaven reprezentativní vzorek porovnávací stávající a nový kalkulační vzorec. Poté bude nutné celý model otestovat a doladit případné problémy. Druhá fáze projektu potrvá 12 týdnů.

Po uplynutí 4 měsíců používání se bude nutné opět vrátit k samotnému systému a zkontrolovat, zda model bude poskytovat správná data a zejména zda bude využití tohoto modelu účelné a efektivní. Tato fáze bude trvat jeden týden.

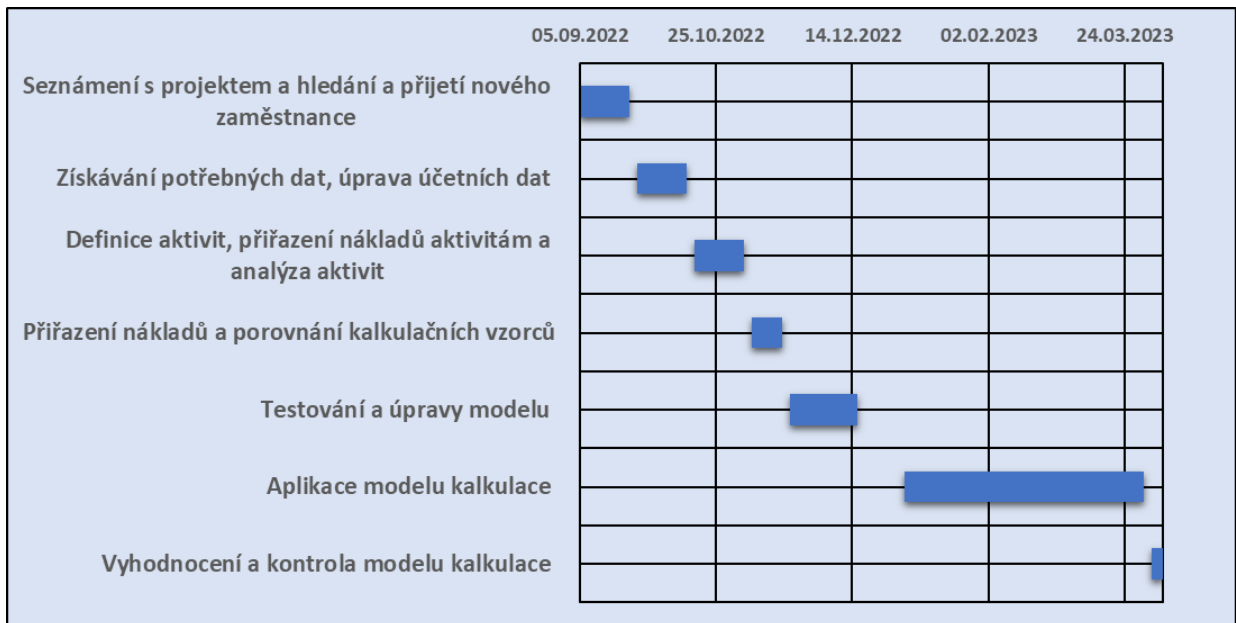
Časový harmonogram projektu:

- Seznámení s projektem a hledání a přijetí nového zaměstnance (5. – 23. 9. 2022)
- Získávání potřebných dat, úprava účetních dat (26. 9. – 14. 10. 2022)
- Definice aktivit, přiřazení nákladů aktivitám a analýza aktivit (17. 10. – 4. 11. 2022)
- Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům a porovnání stávajícího kalkulačního vzorce s novým kalkulačním vzorcem (7. – 18. 11. 2022)
- Testování a úpravy modelu (21. 11. – 16. 12. 2022)
- Aplikace modelu kalkulace od 2. 1. 2023 (zkušební provoz)

- Vyhodnocení a kontrola modelu kalkulace (3. – 7. 4. 2023)

Celý projekt by měl podle všech odhadů trvat 16 týdnů. Do přímého trvání projektu není zahrnut čtyřměsíční zkušební provoz.

Časový průběh celého projektu znázorňuje níže uvedený Ganttův diagram. V tomto diagramu je zahrnut i čtyřměsíční zkušební provoz.



Obrázek 17 Ganttův diagram (vlastní zpracování)

13 VYHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

V analytické části práce byla provedena důkladná analýza hospodaření podniku a analýza řízení nákladů ve společnosti. Bylo zjištěno, že má firma nízkou celkovou zadluženost, protože málo využívá cizí zdroje a má příliš mnoho vlastního kapitálu. Účelové členění nákladů rozdělilo celkové náklady firmy na přímé a nepřímé náklady. Získané informace ukázaly, že ve společnosti tvoří nepřímé náklady zhruba 45 %, což je pro výrobní firmu obvyklé. Tato výše nepřímých nákladů není považována za nijak znepokojující, jelikož dle průzkumů se většina firem potýká s nepřímými náklady, které dosahují hranice 50 %. Celkové náklady neustále rostou, a to především díky automatizaci výroby, zdokonalování technologií a v neposlední řadě hraje důležitou roli zvyšování požadavků od zákazníků.

Analýza kalkulačního systému společnosti ukazuje způsob provádění kalkulace. V podniku jsme se setkali s použitím téměř tradičního kalkulačního vzorce, který pracuje s režijními sazbami. Kalkulace jsou prováděny individuálně pro každý výrobek firmy, velmi často se můžeme setkat s obměnou, kdy jsou na produkt použity různé druhy materiálů nebo polotovarů. Používaná přírážková metoda kalkulace je nepružná a nepřesná. V rámci této metody jsou výrobku přiřazovány nepřímé náklady, aniž by byli skutečně vynaloženy.

Z tohoto důvodu byla navržena kalkulační metoda Activity Based Costing, která přiřazuje nepřímé náklady výrobkům na základě skutečného využití jednotlivých aktivit. Tímto tak dochází k zpřesnění a reálnému vyčíslení spotřeby nepřímých nákladů. Vybranému podniku bych doporučil zavedení ABC metody kalkulace, a to z důvodu zpřesnění výrobní ceny produktů. V rámci vyčíslení výrobních nákladů doporučuji přezkoumání navržených aktivit a podrobnější rozbor míry výkonů aktivit, které byly stanoveny kvalifikovaným odhadem. Pro firmu je důležitější přistupovat k vytváření kalkulací efektivně a jednotlivě. Zaměstnanci zpracovávající kalkulace musí mít dokonalé znalosti o kvalitě použitých surovin, poptávce po každém typu produktu a konkurenčních cenách. Tyto informace pomohou vhodně stanovit ziskovou marži každého výrobku s cílem vyvážené ceny všech produktů.

V rámci projektu bylo zjištěno, že pomocí metody kalkulace ABC došlo ke zvýšení nepřímých nákladů na nový výrobek o 65 %, ve srovnání se současnou přírážkovou kalkulací. Tento razantní rozdíl je zapříčiněn nesprávným určením výše režijní sazby. Režijní sazba 147 % se už několik let neměnila, a proto je nepřesná a nepřizpůsobuje se aktuální situaci.

Vzhledem ke složitosti aplikace Activity Based Costing trvá zpracování kalkulace delší dobu. Tyto operace musí provádět zaměstnanci, kteří znají všechny druhy nabízených produktů a mají zmapované ceny všech dostupných konkurentů, kteří v České republice vyrábějí rozvaděčové skříně.

Přesné přiřazení hodnoty nepřímých nákladů jednotlivým výrobkům poskytuje podniku velmi cenné informace. Firma bude mít jasné informace o výrobních nákladech a nebude tak docházet k prodeji pod cenou. Výše rentability tržeb ve všech sledovaných letech nedosáhla ani jednoho procenta, to je znamení toho, že prodejní cena většiny produktů je nižší, než by měla být.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vypracování projektu systému tvorby cen u nových výrobků ve vybraném podniku s využitím systému ABC kalkulace.

Diplomová práce byla rozdělena na dvě části, na část teoretickou a na část praktickou.

V teoretické části jsou na základě průzkumu řady literárních zdrojů shromážděny základní pojmy související s náklady, jejich rozdílného pojetí ve finančním a manažerském účetnictví a jednotlivé členění nákladů. Následně byly vysvětleny základní ukazatele finanční analýzy pro potřebu analýzy hospodaření podniku. Dále byla pozornost věnována kalkulacím a jednotlivým druhům kalkulacím a objasněním jejich podstaty. V další kapitole byli popsány všechny důležité informace, které se týkají podstaty procesu tvorby cen. Na provedenou literární rešerši navazovala praktická část diplomové práce, která se dělila na analytickou a projektovou část.

V praktické části byla nejdříve představena společnost, organizační struktura holdingu, do kterého patří, její obor činnosti včetně obchodovaného segmentu a vývoj počtu zaměstnanců. Dále byla provedena analýza hospodaření podniku prostřednictvím ukazatelů finanční analýzy, tzn. absolutní a poměrové ukazatele. Následující kapitola se zaměřila na současný kalkulační systém, který podnik využívá. Jako názorný příklad byla použita praktická ukázka kalkulace stávajícího výrobku, abychom získali ucelený pohled na celý proces. Tento kalkulační systém byl následně zhodnocen.

Pro projektovou část zpracování kalkulace nového produktu byla navržena metoda Activity Based Costing. Pomocí kalkulace ABC byly produktu přiřazeny nepřímé náklady, které vyvolaly jeho vznik. Tím byla upřesněna kalkulace pro konkrétní výrobek, v případě práce se jednalo o novou rozvaděčovou skříň typu IRIS. Tato kalkulace byla následně porovnána s používanou kalkulací v podniku. Mezi výhody spojené s implementací metody ABC lze považovat zlepšení alokace nepřímých nákladů na jednotlivé produkty v závislosti na používaných aktivitách. Informuje společnost o příčině vzniku nákladu, blíže ji definuje a poskytuje věcný podklad pro stanovení ceny produktu.

Následně byl projekt ekonomicky zhodnocen, doplněn o rizika projektu a časovou analýzu. V závěru práce byly na základě informací získaných v projektové části stanoveny návrhy pro vybranou společnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BERKOWITZ, Eric N. *Essentials of Health Care Marketing*. Fourth edition. Sudbury: Jones and Bartlett Learning, 2016, 592 s. ISBN 978-1-2840-9431-2.

ČERNOHORSKÝ, Jan. *Finance: od teorie k realitě*. Praha: Grada Publishing, 2020, 464 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-271-2215-8.

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 2018, 240 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0194-8.

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada, 2018, 240 s. ISBN 978-80-271-0194-8.

DVOŘÁČEK, Jiří a Peter SLUNČÍK. *Podnik a jeho okolí: jak přežít v konkurenčním prostředí*. V Praze: C.H. Beck, 2012, 173 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-224-3.

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

HOBZA, Vladimír, Vladimír HOBZA a Eva SCHWARTZHOFFOVÁ. *Manažerská ekonomika: kapitoly k finanční analýze: výkladový text, příklady a případové studie*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2015, 98 s. ISBN 978-80-244-4889-3.

HOLEČKOVÁ, Lenka a Jaroslava HYRŠLOVÁ. *Ekonomika podniku*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2018, 287 s. ISBN 978-80-87839-90-4.

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

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2020*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, 2020, 232 s. ISBN 978-80-271-1460-3.

JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 362 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4670-8.

JANIŠOVÁ, Dana a Mirko KŘIVÁNEK. *Velká kniha o řízení firmy: [praktické postupy pro úspěšný rozvoj]*. Praha: Grada, 2013, 400 s. ISBN 978-80-247-4337-0.

KARLÍČEK, Miroslav. *Základy marketingu*. 2., přepracované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2018, 288 s. ISBN 978-80-247-5869-5.

- KISELÁKOVÁ, Dana a Miroslava ŠOLTĚS. *Modely řízení finanční výkonnosti v teorii a praxi malých a středních podniků*. Praha: Grada, 2017, 192 s. ISBN 978-80-271-0680-6.
- KNÁPKOVÁ, Adriana a kol. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3. kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017, 228 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KOTLER, Philip a Kevin Lane KELLER. *Marketing management*. 14. vydání. Praha: Grada Publishing, 2013, 816 s. ISBN 978-80-247-8570-7.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 792 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 280 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- LEWIS, W. Arthur. *Overhead Costs*. London: Routledge, 2013, 208 s. Routledge Library Editions - Economics. ISBN 978-0-415-31294-3.
- MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. *Mezinárodní obchodní operace*. 6., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2014, 256 s. ISBN 978-80-247-4874-0.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019, 224 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5.
- PALATKOVÁ, Monika a Jitka ZICHOVÁ. *Ekonomika turismu: turismus České republiky*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2014, 264 s. ISBN 978-80-247-3643-3.
- 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, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2014, 760 s. ISBN 978-80-247-3671-6.
- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 6. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2019, 160 s. ISBN 978-80-271-2757-3.
- RYGLOVÁ, Kateřina, Michal BURIAN a Ida VAJČNEROVÁ. *Cestovní ruch - podnikatelské principy a příležitosti v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2011, 213 s. ISBN 978-80-247-4039-3.

SCHINDLER, Robert M. *Pricing Strategies: A Marketing Approach*. Los Angeles: SAGE, 2012, 391 s. ISBN 978-1-4129-6474-6.

SCHOLLEOVÁ, Hana. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2012, 272 s. ISBN 978-80-247-4004-1.

SCHOLLEOVÁ, Hana. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2017, 272 s. ISBN 978-80-271-9870-2.

STRAKOVÁ, Jarmila a Jan VÁCHAL a kol. *Malé a střední podniky v ČR – současnost a vize*. Praha: Grada, 2020, 200 s. ISBN 978-80-271-1666-9.

SLAVÍK, Jakub. *Marketing a strategické řízení ve veřejných službách: jak poskytovat zákaznický orientované veřejné služby*. Praha: Grada, 2014, 192 s. Manažer. ISBN 978-80-247-4819-1.

SRPOVÁ a kol. *Podnikatelský plán a strategie*. Praha: Grada, 2011, 200 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4103-1.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2016, 186 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-87985-07-6.

STROUHAL, Jiří. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012, 485 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 480 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠAFROVÁ DRÁŠILOVÁ, Alena. *Základy úspěšného podnikání: průvodce začínajícího podnikatele*. Praha: Grada, 2019, 248 s. ISBN 978-80-271-2182-3.

TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and Cost Accounting: Tools and Concepts in a Central European Context*. 2016. Weinheim: Wiley, 318 s. ISBN 978-3-527-50822-8.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018, 256 s. Expert. ISBN 978-80-271-0689-9.

VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 2013, 688 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4642-5.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada, 2012, 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

VYSEKALOVÁ, Jitka. *Chování zákazníka: jak odkrýt tajemství "černé skříňky"*. Praha: Grada, 2011, 356 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3528-3.

WEYGANDT, Jerry J. et al. *Managerial Accounting: Tools for Business Decision-Making*. Fifth edition. Canada: John Wiley, 2018, 672 s. ISBN 978-1-119-40399-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

DPH Daň z přidané hodnoty

JNA Jednotkové náklady aktivity

MVA Míra výkonu aktivity

THP Technicko-hospodářský pracovník

TPV Technická příprava výroby

VH Výsledek hospodaření

VZV Vysokozdvížené vozíky

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování podle: Popesko a Papadaki, 2016, s. 71).....</i>	<i>25</i>
<i>Obrázek 2 Struktura skupiny Kromexim (vlastní zpracování podle interních materiálů firmy).....</i>	<i>39</i>
<i>Obrázek 3 Recyklace odpadu (interní materiály firmy).....</i>	<i>40</i>
<i>Obrázek 4 Manipulační technika Hyster (interní materiály firmy)</i>	<i>41</i>
<i>Obrázek 5 Rozvaděčové skříně (interní materiály firmy)</i>	<i>41</i>
<i>Obrázek 6 Autosalon Kromexim v Kroměříži (interní materiály firmy)</i>	<i>42</i>
<i>Obrázek 7 STK pro nákladní automobily v Kroměříži (interní zdroje firmy).....</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 8 Autosalon T-Motor Zlín (interní materiály firmy).....</i>	<i>44</i>
<i>Obrázek 9 Vývoj výsledku hospodaření firmy Kromexim Products (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	<i>49</i>
<i>Obrázek 10 Grafické znázornění druhového členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	<i>58</i>
<i>Obrázek 11 Grafické znázornění účelového členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	<i>59</i>
<i>Obrázek 12 Členění přímých nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy) .</i>	<i>61</i>
<i>Obrázek 13 Rozvaděčová skříň typu RFA-LT 2064 IP55 VK (interní zdroje firmy)</i>	<i>63</i>
<i>Obrázek 14 Podíl nepřímých nákladů na aktivity (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	<i>74</i>
<i>Obrázek 15 Jednotkové náklady na aktivity v Kč (vlastní zpracování)</i>	<i>77</i>
<i>Obrázek 16 Nástěnná rozvaděčová skříň typu IRIS (interní zdroje firmy).....</i>	<i>78</i>
<i>Obrázek 17 Rozvaděčová skříň od firmy Schrack Technik.....</i>	<i>82</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy) ...</i>	46
<i>Tabulka 2 Horizontální analýza výkazů zisku a ztráty firmy KROMEXIM Products (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	48
<i>Tabulka 3 Horizontální analýza majetkové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	50
<i>Tabulka 4 Vertikální analýza majetkové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	51
<i>Tabulka 5 Horizontální analýza kapitálové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	52
<i>Tabulka 6 Vertikální analýza kapitálové struktury firmy (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	53
<i>Tabulka 7 Výpočet ukazatelů zadluženosti podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	54
<i>Tabulka 8 Výpočet ukazatelů rentability podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	54
<i>Tabulka 9 Výpočet ukazatelů likvidity podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	55
<i>Tabulka 10 Výpočet ukazatelů aktivity podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	55
<i>Tabulka 11 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy) .</i>	56
<i>Tabulka 12 Účelové členění nákladů (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy) ..</i>	60
<i>Tabulka 13 Kalkulační vzorec podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů podniku).....</i>	62
<i>Tabulka 14 Výpočet přímého materiálu pro praktický příklad (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy).....</i>	64
<i>Tabulka 15 Výpočet přímých mezd pro daný výrobek (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	65

<i>Tabulka 16 Praktický příklad kalkulačního vzorce (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	65
<i>Tabulka 17 Vyřazené nákladové účty (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i> ..	68
<i>Tabulka 18 Upravené nepřímé náklady (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	69
<i>Tabulka 19 Procentní rozdělení nepřímých nákladů primárním aktivitám (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	71
<i>Tabulka 20 Matice nepřímých nákladů v podniku (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	72
<i>Tabulka 21 Přerozdělení podpůrné aktivity administrativa do primárních aktivit (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	73
<i>Tabulka 22 Výsledné náklady po přerozdělení podpůrné aktivity (vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 23 Rozčlenění procesů v aktivitě výroba (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	74
<i>Tabulka 24 Určení vztahových veličin (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	75
<i>Tabulka 25 Stanovení míry výkonu aktivit (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	76
<i>Tabulka 26 Výpočet jednotkového nákladu na aktivitu (vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tabulka 27 Výpočet přímého materiálu pro výrobek IRIS (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	79
<i>Tabulka 28 Výpočet přímých mezd pro zvolený výrobek (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	79
<i>Tabulka 29 Alokace nepřímých nákladů na 1 ks (vlastní zpracování dle interních materiálů firmy)</i>	80
<i>Tabulka 30 Srovnání kalkulačních metod (vlastní zpracování)</i>	81
<i>Tabulka 31 Podrobnější srovnání kalkulačních metod (vlastní zpracování)</i>	81
<i>Tabulka 32 Porovnání cen (vlastní zpracování)</i>	83

SEZNAM PŘÍLOH

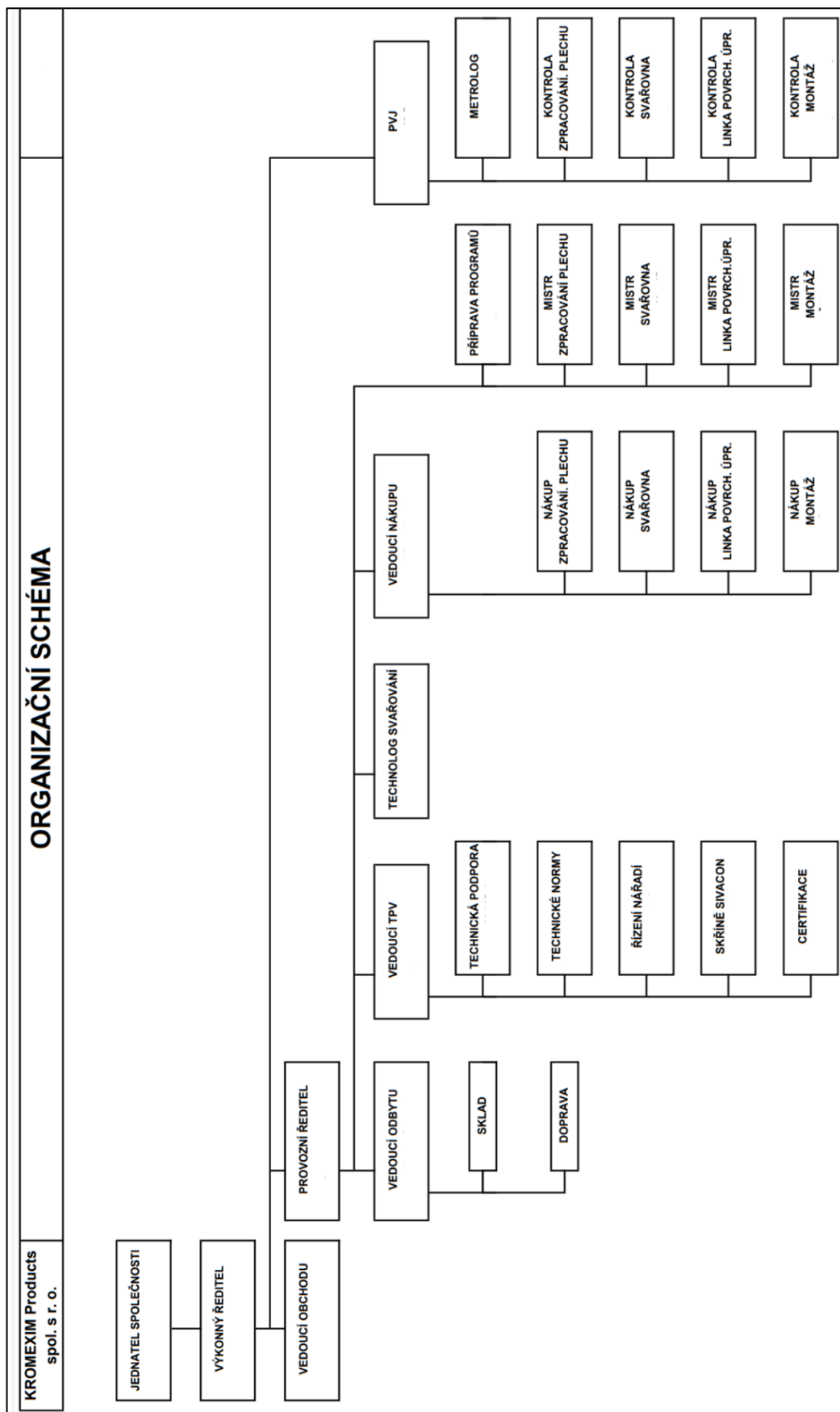
Příloha P I: Organizační schéma firmy

Příloha P II: Datové rozvaděče

Příloha P III: Silové rozvaděče

Příloha P IV: Výpočet ocelových plechů a barvy pro daný výrobek

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ SCHÉMA FIRMY



PŘÍLOHA P II: DATOVÉ ROZVADĚČE



PŘÍLOHA P III: SILOVÉ ROZVADĚČE



PŘÍLOHA P V: VÝPOČET OCELOVÝCH PLECHŮ A BARVY PRO NOVÝ VÝROBEK

dílec	Počet kusů	Síla plechu (mm)	rozměr A (mm)	rozměr B (mm)	plocha m ²	hmotnost plechu v kg	cena plechu Kč/kg	cena plechu na dílce	hmotnost barvy (0,25kg/m ²)	cena barvy Kč/kg	odstín RAL	cena barvy na dílce
vana 0608-30	1	1,5	1250,00	800,00	1,000	11,78	50,0 Kč	588,75 Kč	0,50	110,0 Kč	RAL 7035 šedá ext.	55,0 Kč
strop / dno 06-30	2	1,5	600,00	350,00	0,210	4,95	50,0 Kč	247,28 Kč	0,21	110,0 Kč	RAL 7035 šedá ext.	23,1 Kč
dveře	1	1,5	2000,00	175,00	0,350	4,12	50,0 Kč	206,06 Kč	0,18	110,0 Kč	RAL 7035 šedá ext.	19,3 Kč
rámeček dveří/výztuha	2	1,5	700,00	480,00	0,336	7,91	50,0 Kč	395,64 Kč	0,34	110,0 Kč	RAL 7035 šedá ext.	37,0 Kč
závěs NEREZ 02	1	1,5	50,00	20,00	0,001	0,01	50,0 Kč	0,59 Kč				
závěs NEREZ 01	1	1,5	50,00	20,00	0,001	0,01	50,0 Kč	0,59 Kč				
p RFA-LT ŠTÍTEK V.Č.	1	2,0	50,00	25,00	0,001	0,02	50,0 Kč	0,98 Kč				
MPF-0608	1	2,0	600,00	800,00	0,480	7,54	50,0 Kč	376,80 Kč	pozínek			
CELKEM:							28,80 kg	1 439,9 Kč	1,22 kg	134,3 Kč		
Plech černý:						28,80 kg	1 439,9 Kč					
Plech pozínek:						1,54 kg	376,8 Kč					