

# **Analýza kalkulačního systému vybrané firmy**

Kristýna Oláhová

---

Bakalářská práce  
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2017/2018

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kristýna Oláhová**  
Osobní číslo: **M15188**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza kalkulačního systému vybrané firmy**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

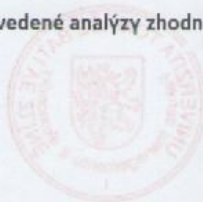
### I. Teoretická část

- Zpracujte rešerši dostupných literárních zdrojů z oblasti nákladů a kalkulací.

### II. Praktická část

- Charakterizujte společnost.
- Proveďte analýzu nákladů dané organizace a analyzujte současný kalkulační systém.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav a formulujte svá doporučení.

Závěr



A handwritten signature in blue ink, likely belonging to the supervisor or the student, located at the bottom right of the page.

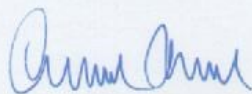
Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 80-251-1124-5.  
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.  
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.  
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017  
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že


- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-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 14.5.2018

Jméno a příjmení: KRISTÝNA DLAHOVÁ

  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce se orientuje na analýzu kalkulačního systému vybrané společnosti. Práci tvoří teoretická a praktická část. Teoretická část práce zahrnuje pojetí nákladů a jejich klasifikace. Další část se věnuje problematice kalkulací, jsou zde charakterizovány nejběžněji využívané kalkulace a kalkulační vzorce. Na úvod praktické části je vybraná společnost představena a je analyzována její ekonomická situace. Dalším bodem je popsání současného kalkulačního systému firmy a struktury nákladů v kalkulaci. Závěrem je současný systém kalkulace zhodnocen a je aplikována nová metoda.

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

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with analysis of calculation system for a chosen company. It consists of theoretical and practical part. The theoretical part includes costs' concept and it's classification. The next part consists of calculation issue, here are the most used calculations and calculating formulas characterized. In the introduction of the practical part is the chosen company presented and it's economical situation is analyzed. Another point is a description of the calculation system and the cost structure in calculation. In conclusion the current calculation system is valorized and the new method is applied.

Keywords: cost allocation, cost, calculation, calculating formula, calculation system

Zde bych chtěla poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady. Dále bych chtěla poděkovat finančnímu řediteli vybrané společnosti za jeho čas, poskytnuté informace a ochotu se mnou spolupracovat.

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

# OBSAH

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
	<b>CÍLE A METODY PRÁCE</b> .....	<b>10</b>
<b>I</b>	<b>TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>NÁKLADY A JEJICH POJETÍ</b> .....	<b>12</b>
2.1	FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ .....	12
2.2	HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....	13
2.3	EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....	13
<b>3</b>	<b>KLASIFIKACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>14</b>
3.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	14
3.2	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	14
3.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	15
3.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ .....	16
3.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ .....	17
<b>4</b>	<b>KALKULACE</b> .....	<b>19</b>
4.1	ALOKACE NÁKLADŮ .....	19
4.2	PŘEDMĚT KALKULACE .....	21
<b>5</b>	<b>KALKULAČNÍ METODY</b> .....	<b>23</b>
5.1	ABSORPČNÍ KALKULACE .....	23
5.2	NEABSORPČNÍ KALKULACE .....	26
5.3	ACTIVITY BASED COSTING .....	28
<b>6</b>	<b>KALKULAČNÍ VZOREC</b> .....	<b>29</b>
6.1	TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC .....	29
6.2	RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC .....	30
6.3	KALKULAČNÍ VZOREC ODDĚLUJÍCÍ FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY .....	30
6.4	KALKULAČNÍ VZOREC DYNAMICKÉ KALKULACE .....	31
6.5	KALKULAČNÍ VZOREC SE STUPŇOVITÝM ROZVRSTVENÍM FIXNÍCH NÁKLADŮ .....	31
<b>7</b>	<b>KALKULAČNÍ SYSTÉM</b> .....	<b>33</b>
7.1	PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE .....	33
7.2	VÝSLEDNÁ KALKULACE .....	33
<b>8</b>	<b>SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>35</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>36</b>
<b>9</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>37</b>
9.1	HISTORIE .....	37
9.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	38
9.3	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ VÝSLEDKY .....	39
9.4	PRODUKTOVÉ PORTFOLIO .....	42
9.5	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	43
<b>10</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU</b> .....	<b>45</b>

10.1	STRUKTURA KALKULACE .....	46
10.2	HODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU .....	49
<b>11</b>	<b>ZPRACOVÁNÍ KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ .....</b>	<b>51</b>
11.1	APLIKACE STUPŇOVITÉ KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ .....	53
<b>12</b>	<b>SHRUNTÍ A DOPORUČENÍ PRO FIRMU.....</b>	<b>56</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>57</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>58</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>62</b>



## 1 ÚVOD

Podmínkou dlouhodobé existence podniku je dosahování zisku. Toho ale není možné dosáhnout neomezeným zvyšováním výnosů, jelikož je podnik limitován kapacitou a poptávkou. Řídící pracovníci docházejí na to, že k efektivnímu hospodaření firmy, je stále významnější sledování nákladů, jejich detailní analýza a úsilí o jejich minimalizaci.

V současnosti je v rámci každé společnosti nezbytné efektivně řídit náklady. Podniky se snaží upřednostňovat myšlenku snižování a optimalizace nákladů v závislosti na tlak snižování cen výrobků. Aby firma řídila náklady správným směrem, je podstatné řádněji hospodařit a vynakládat ekonomické prostředky společnosti efektivnější cestou.

Například kalkulace, které budou hlavní náplní této práce, slouží jako nástroj pro řízení nákladů. Prostřednictvím kalkulací může management podniku správněji vyhodnocovat náklady, optimalizovat jejich strukturu a výši. To vede k možnosti zvyšování zisku společnosti.

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou kalkulačního systému vybrané společnosti. Tvoří ji dvě základní části, kterými jsou část teoretická a část praktická.

První část je určena průzkumu literárních pramenů, podle kterých je zpracována problematika týkající se nákladů a kalkulací. Nejprve jsou zde definovány náklady a jejich klasifikace. Následuje část týkající se problematiky kalkulací, zejména jsou charakterizovány metody kalkulací a jsou představeny nejvíce využívané kalkulační vzorce.

Na základě poznatků z části teoretické je vytvořena praktická část. V první řadě je představení analyzovaného podniku, dále jeho historický a současný vývoj a ekonomická situace. Návazuje nejdůležitější část práce a to analýza kalkulačního systému, kde je vysvětleno, jak vybraný podnik alokuje náklady na daný výrobek a jakou podobu má užívaný kalkulační vzorec. Následuje zhodnocení podnikového kalkulačního systému, kde dochází ke shrnutí důležitých poznatků a také jaké výhody a případné nedostatky kalkulační systém obnáší. Závěrečná část je věnována návrhům na doporučení, které mohou sloužit pro lepší fungování podnikového kalkulačního systému.

## CÍLE A METODY PRÁCE

**Cíle:** Hlavním cílem této bakalářské práce je analýza stávajícího kalkulačního systému a jeho využití v konkrétních podmínkách vybrané společnosti. Podle výsledků analýzy je pak nezbytné zhodnotit užívaný kalkulační systém a na základě případných nedostatků uvést možnost pro jeho zlepšení.

**Metody:** K naplnění stanoveného cíle slouží aplikace určitých metod jako je například kritická literární rešerše a komparace, která tvoří teoretický základ pro praktickou část práce. V rámci praktické části po uvedení základních informací o firmě, je zpracována nejprve horizontální a vertikální analýza na základě druhového členění nákladů, pro které se provedla analýza účetních výkazů zisků a ztrát společnosti. Horizontální analýza vychází z porovnání dat v čase a vertikální analýza zobrazuje procentní strukturu položek. Na základě získaných dat je provedena analýza kalkulačního systému, kde jsou využity kalkulační metody, konkrétně kalkulace variabilních nákladů, rozbor struktury kalkulačního vzorce, procentuální rozbor a výpočty.

## **TEORETICKÁ ČÁST**

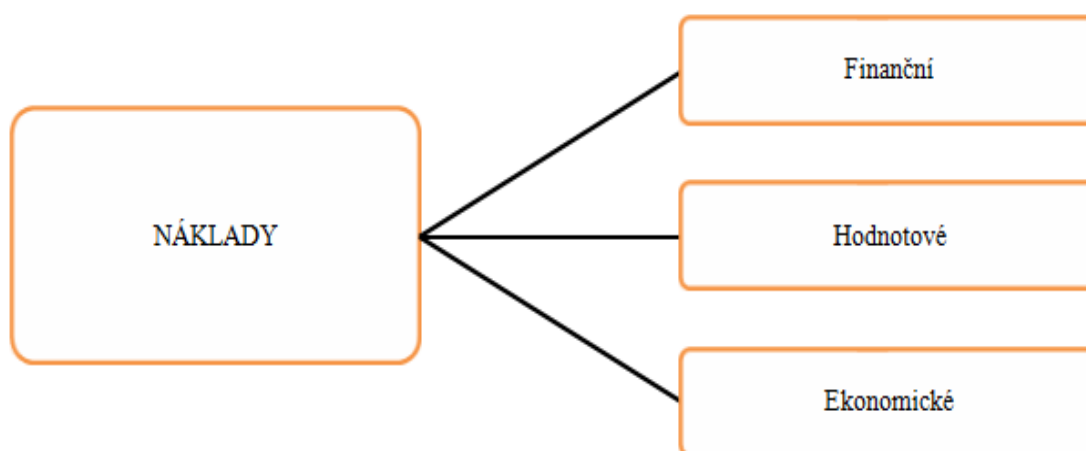
## 2 NÁKLADY A JEJICH POJETÍ

Synek (Synek a kol., 2002, s. 35) charakterizuje náklady jako „peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“

Oproti tomu Staněk (Staněk, 2003, s. 30) uvádí, že náklady znamenají obětování peněz k získání budoucího prospěchu, který může představovat nákup materiálu či stroje.

Mezi výnosy a náklady daného období musí být vždy souvislost, kterou zajišťuje časové rozlišení nákladů a výnosů. Pojmy náklad a výdaj se často zaměňují, proto je potřeba je rozlišit. Náklad znamená nakoupený, ale nemusí být zaplacený, budoucí prospěch. Kdežto výdaj znázorňuje snížení peněžních prostředků. (Kožená, 2007, s. 62, Synek a kol., 2002, s. 36)

Odlíšnost nákladů je ovlivněna formou vyjádření a ocenění nákladů. Níže uvedený obrázek zobrazuje trojí pojetí nákladů: finanční, hodnotové a ekonomické (manažerské).



Obr. 1. Náklady a jejich pojetí (Král, 2006, s. 56-57)

### 2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů vychází z aplikace peněžní formy koloběhu prostředků. Náklady zde představují peníze vkládané podnikem do výkonů, které zabezpečují jejich náhradu v původní výši.

Náklady se v rámci tohoto pojetí oceňují historickými cenami příslušných vstupů. To znamená, že je vstup ohodnocen jako aktuální nebo minulý výdej peněžních prostředků. V rámci

finančního pojetí se neobjevují náklady, které nejsou podloženy skutečným výdejem peněz. (Král, 2006, s. 57, Landa, Polák, 2008, s. 7)

## 2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem hodnotového pojetí je informační znázornění koloběhu ekonomických zdrojů při okolnostech, které platí v současnosti, nikoliv za doby jejich pořízení.

Hodnotové pojetí na rozdíl od finančního pojetí vyznačuje zejména:

- a) Zařazením do nákladů tzv. kalkulační náklady jako:
  - Kalkulační mzda podnikatele
  - Kalkulační úroky
  - Kalkulační odpisy
  - Kalkulační nájemné
  
- b) Oceněním spotřebovaných ekonomických zdrojů na úrovni cen odpovídajících jejich věcné reprodukci. (Král, 2006, s. 58, Landa, Polák, 2008, s. 7)

## 2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Náklady v ekonomickém pojetí znamenají maximum hodnoty, které vybraná alternativa vyprodukuje. Tyto podmínky splňují tzv. oportunitní náklady. Ovšem co se týče jejich bezpodmínečné odlišnosti takto vyjádřených nákladů a jejich odrazem ve finančním účetnictví, lze toto pojetí aplikovat jen v ojedinělých případech, kterými jsou například analýzy ekonomické efektivity investičních projektů nebo zjišťování hodnoty podniku. (Král, 2006, s. 60, Landa, Polák, 2008, s. 7-8)

### 3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Proto, aby bylo možné docílit jakékoliv optimalizace či minimalizace nákladů, je důležité poznat náklady a pochopit základní princip vzniku jednotlivých nákladových položek. Jejich rozčlenění do stejnorodých skupin způsobem, který slouží pro další rozhodování, je nezbytné pro zkoumání jejich chování při odlišných situacích. Náklady v podmínkách manažerského účetnictví se člení dle různých hledisek a kritérií. (Popesko, 2009, s. 31)

#### 3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění vychází z výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek) a vyjadřuje se rozčleňováním nákladů do stejnorodých skupin.

Za základní nákladové druhy se považují tyto položky:

- Spotřeba materiálu, pohonných látek, energie apod.
- Odpisy dlouhodobého majetku
- Finanční náklady (nákladové úroky aj.)
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Spotřeba externích služeb (Kožená, 2007, s. 63)

Synek (Synek a kol., 2002, s. 36) dodává, že výkaz zisku a ztrát zobrazuje detailnější třídění nákladů, které se užívá v praxi. Zde se rozlišují náklady podle oblasti činnosti (provozní a finanční) a podle nákladových druhů.

Toto členění neudává odpověď na otázky týkající se účelu a způsobu vynaložení nákladů, jejich spojitosti na podnikových výkonech, nebo způsobu přiřazení nákladů k činnostem a aktivitám. (Popesko, 2009, s. 35)

Pro tuto klasifikaci je charakteristické, že jsou:

- Prvotní – nelze je podrobněji rozdělit.
- Externí – vznikají spotřebou výrobků od jiných subjektů.
- Jednoduché – nelze je dále podrobněji rozčlenit. (Král, 2006, s. 66)

#### 3.2 Účelové členění nákladů

Autorka Čechová (Čechová, 2011, s. 75) uvádí, že účelové členění nákladů sleduje účel vynaložení nákladů. Bylo by zbytečné vynaložit náklad, který již při svém vzniku nemá jasně určeno, k čemu budou peněžní prostředky vynaloženy.

V účelovém členění nákladů jsou náklady členěny do dvou skupin. Mezi první se řadí náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Náklady jednicové a náklady režijní jsou součástí skupiny druhé. (Král, 2006, s. 68)

### **Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Kritériem pro toto členění je určení jejich základního vztahu k činnosti či operaci. Dle této podmínky rozlišujeme náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.

- **Náklady technologické** jsou způsobeny určitou technologií. Nejjednodušším příkladem technologických nákladů je spotřeba základního materiálu.
- **Náklady na obsluhu a řízení** vytvářejí, zajišťují a udržují podmínky průběhu dané produkční činnosti. K těmto nákladům patří například náklady na osvětlení.  
(Kožená, 2007, s. 11)

Náklady na obsluhu a řízení nejsou závislé na struktuře daných výkonů, jelikož zajišťují podmínky průběhu procesů, aktivit a útvarů. Naproti tomu náklady technologické se přeměňují na určité výkony. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 106)

### **Náklady jednicové a náklady režijní**

- **Jednicové náklady** jsou přímo určitelné na jednici výkonu a jsou označovány jako náklady technologické. Jedná se například o mzdové náklady nebo materiálové náklady. Výjimečně se do těchto nákladů zařazují náklady na obsluhu a řízení.
- **Režijní náklady** jsou charakteristické tím, že je nelze přímo přiřadit k jednici produkce. Z toho vyplývá, že jsou zobrazeny jako položky, které souvisí s daným procesem jako celkem. Prostřednictvím nepřímých metod se rozvrhují jednotky výkonu. Patří sem čtyři kategorie činností podniku, které mají na sobě určitou návaznost. Jde o zásobovací, výrobní, správní a odbytovou režii. Náklady na obsluhu a řízení tvoří značnou část režijních nákladů, menší část pak doplňují některé technologické náklady, které lze těžko identifikovat a spojovat s konkrétními výkony (například odpisy výrobních zařízení). (Čechová, 2011, s. 78-79)

## **3.3 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Protože jednotlivé výrobky se podílejí na vytváření zisku v rozdílném měřítku, je pro podnik toto hledisko klíčové, jelikož zajišťuje rentabilitu jednotlivých výrobků (služeb) a řídí jejich výrobovou strukturu. (Synek a kolektiv, 2003, s. 75)

Podle metody přiřazení nákladů na kalkulační jednici se náklady člení do dvou základních skupin. První z nich jsou **náklady přímé**, které lze specifikovat na určitý druh výkonu. Jsou to vedle jednicových nákladů i náklady režijní přímo vztahující se na konkrétní výrobek. Naproti tomu **náklady nepřímé** jsou spjaté s více druhy výkonu a zajišťují celkovou výrobu. Patří sem režijní náklady, které jsou společné pro více druhů výrobků. Tyto náklady je však nutno určit na jednotlivé výrobky pomocí nepřímých metod přiřazování nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 108, Synek a kolektiv, 2003, s. 75-76)

### 3.4 Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů v závislosti na množství prováděných výkonů je vnímáno jako mezník převodu z nákladově zaměřeného účetnictví na účetnictví manažerské. Hlavní rozdíl je v tom, že nákladově orientované účetnictví se zakládalo na již spotřebovaných nákladech, kdežto manažerské účetnictví podává informace o jejich možném budoucím vývoji. Schopnost odhadnout reakci nákladů na změnu v objemu prováděných výkonů je podstatné pro učinění manažerských rozhodnutí. (Král, 2006, s. 74, Popesko, 2009, s. 39)

#### Fixní náklady

Jsou to náklady, které zůstávají při různých změnách objemu výkonů konstantní, nemění se. Fixní náklady zajišťují podmínky pro efektivní průběh podnikatelské činnosti. Jejich jednorázové vynaložení souvisí s konkrétním časovým obdobím. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 137, Popesko, 2009, s. 40,)

Celkové fixní náklady jsou při různé kapacitě neměnné, na druhou stranu fixní náklady na jednotku produkce ve vztahu ke kapacitě se snižují. Aby bylo dosaženo co nejnižšího podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, je potřeba aby podnik dosáhl co nejvyššího využití výrobní kapacity. (Hunčová, 2007, s. 52, Popesko, 2009, s. 40)

Typickými fixními náklady jsou:

- Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
- Mzdové náklady řídicích pracovníků
- Poštovní a telekomunikační služby
- Nájemné
- Daně
- Úroky, aj. (Martinovičová, 2006, s. 76-77).



### Variabilní náklady

Variabilní náklady lze vymezit jako náklady proměnlivé, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní. Na jakoukoliv další jednotku výkonu je potřeba variabilní náklady opětovně vynaložit. Zařazujeme mezi ně například náklady na spotřebu energie výrobního zařízení, spotřebu na základní materiál, či náklady na dopravu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 136, Landa, Polák, 2008, s. 13)

**Proporcionální** – Celková výše těchto nákladů se mění v závislosti na objemu výkonů přímo úměrně. Typickým příkladem je spotřeba přímého materiálu a úkolová mzda dělníků.

**Nadproporcionální** – Pro tyto náklady je typické, že jejich celková výše roste rychleji než objem produkce. (přesčasová práce).

**Podproporcionální** – Absolutní výše těchto nákladů vyvolané růstem objemu výkonů mají pomalejší tempo růstu, než náklady nadproporcionální (sleva od dodavatele při nákupu více kusů materiálu). (Landa, Polák 2008, s. 13, Popesko, 2009, s. 39-40)

V problematice fixních a variabilních nákladů se objevuje častý problém při stanovení fixního nebo variabilního charakteru nákladů. Velká část nákladů totiž obsahuje jak fixní i variabilní charakter. Jako příklad si můžeme znázornit údržbu stroje. Fixní bude tehdy, když bude uskutečňována po určitém intervalu (například jednou za měsíc), na druhé straně variabilního charakteru nabývá při provádění po určitých časových úsecích provozu (po stanovených hodinách). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 138)

Popesko uvádí další skupinu nákladů a to tzv. **náklady smíšené**. Tyto náklady se skládají jak z fixní složky, tak i ze složky variabilní. Například je tomu tak u spotřeby energie, kdy variabilní složka je ta část energie, která připadá na provoz výrobní linky. Oproti tomu energii, která souvisí s osvětlením výrobní haly a jejím vytápěním, náleží složka fixní. (Popesko, 2009, s. 41)

### 3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Účetní náklady, které jsou zaznamenávány v účetnictví a v účetních výkazech, nejsou dostačující pro manažerská rozhodování. Z toho důvodu se se zrodilo manažerské pojetí nákladů. Náklady z pohledu manažerského rozhodování jsou klíčová pro vyhodnocování budoucích variant podnikání. (Král, 2006, s. 73, Synek a kolektiv, 2003, s. 78)

### Relevantní a irelevantní náklady

Výchozí bod, pro vyhodnocování budoucích variant, představují odhadované náklady patřící k jednotlivým možnostem. Pro tyto náklady je zásadní umět posoudit, zda náklady budou vybranou alternativou ovlivněny či nikoliv. (Král, 2006, s. 82)

**Relevantní** – náklady, které ovlivňují konkrétní rozhodnutí, jelikož se při uskutečnění možné varianty budou měnit. (Kožená, 2007, s. 64)

**Irelevantní** – nebudou se daným rozhodnutím lišit, zůstávají neměnné, tudíž jsou pro určitou alternativu bezvýznamné. (Synek a kolektiv, 2003, s. 79)

### Utopené

Jsou to náklady, o kterých již bylo v minulosti rozhodnuto. Při případném budoucím rozhodování je nebude moci podnik změnit. Jejich snížení je možné přijetím investičního rozhodnutí obráceně působícího. (Drury, 2012, s. 33)

### Oportunitní

Oportunitní náklady se vyskytují při každém výběru z více možných variant. Přijatá varianta zamezuje ostatní možné alternativy. Právě tyto nevyužité možnosti představují již zmiňované oportunitní náklady. Tyto náklady znamenají ušlý výnos z nejlepší varianty, která musí být obětována pro zvolení varianty druhé. (Čechová, 2011, s. 67, Hunčová, 2007, s. 58)

S oportunitními náklady úzce souvisí:

**Implicitní náklady**, které nemají podobu peněžních výdajů a proto je jejich vyhodnocení složité. Hodnotu implicitních nákladů vyjadřují náklady oportunitní. Je to například mzda, kterou by podnikatel získal při vykonávání jiného zaměstnání.

**Explicitní náklady**, jsou peněžní prostředky vynaložené například na nájemné, cizí kapitál nebo výrobní zdroje.

(Kožená, 2007, s. 64, Martinovičová, 2006, s. 84)

## 4 KALKULACE

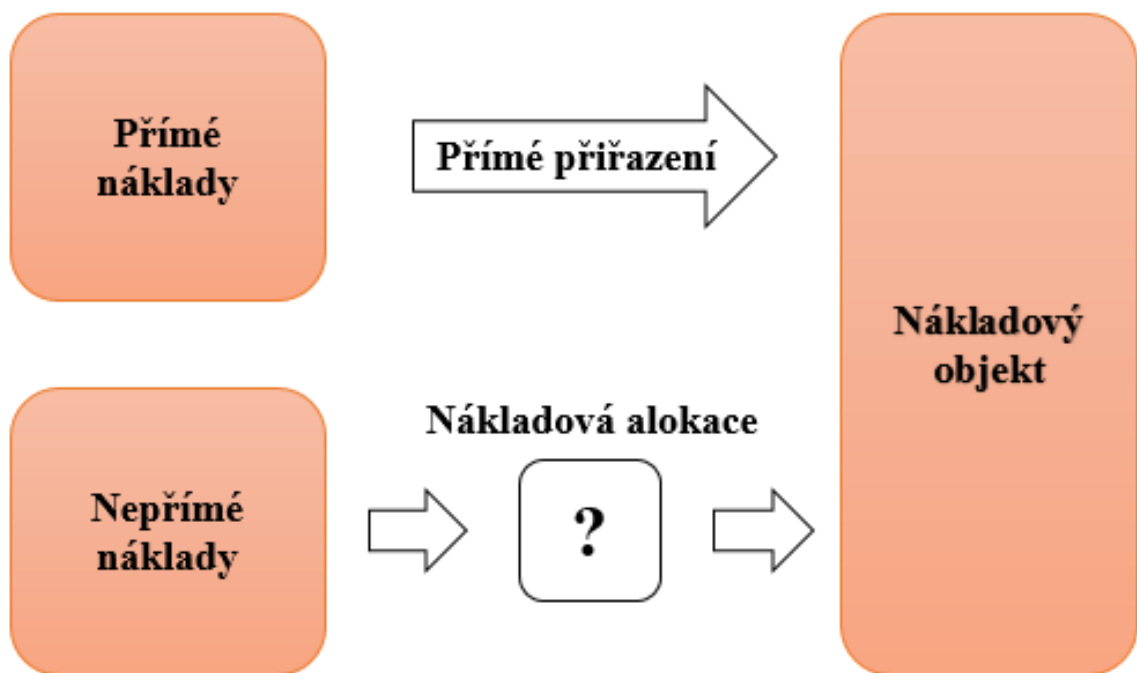
Popesko (Popesko, 2009, s. 55) ve své knize charakterizuje kalkulaci jako propočtení nákladů, marže, zisku, ceny nebo odlišné hodnotové veličiny, který připadá na výrobek, činnost, službu, nebo jinou jednotku výkonu, která má odlišné naturální vyjádření.

Kalkulace pronikají kompletním procesem činností, týkající se řízení podniku. Jsou důležité zejména pro:

- Řízení nákladů jednotlivých výkonů
- Cenovou politiku
- Plánování a kontrolu v operativním řízení
- Vymezení vnitropodnikových cen
- Správu nákladů jednotlivých výkonů
- Rozhodování o změnách v struktuře vyprodukovaných výkonů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175)

### 4.1 Alokace nákladů

Alokace nákladů je proces přiřazování nákladů na konkrétní objekt, kterým může být na rozdíl od podnikového výkonu, například činnost, investiční projekt, útvar, či jakékoliv manažerské rozhodnutí. Přiřazování nákladů objektu je úzce spjato s členěním, které rozlišuje náklady přímé a nepřímé. Náklady, které se přímo přiřazují na jednotlivé výkony, tedy náklady přímé, mají výjimečnou vazbu s daným subjektem. Kdežto náklady nepřímé nelze tak lehce určit, jelikož souvisí s více nákladovými objekty. K tomu nám pomůže určitý přepočtení, který nám umožní zobrazit podíl nákladového subjektu připadající na spotřebu určitého nákladu. Schéma přiřazení nákladů objektu je zobrazeno v obrázku níže. (Král, 2006, s. 126, Popesko, 2009, s. 47-48)



Obr. 2. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)

Cílem alokace nákladů je především zajistit konkrétní informace o nákladech, které se zaměřují na nutně vyřešitelnou rozhodovací úlohu a náleží příslušnému subjektu. Zvolený způsob přiřazení nákladu k určitému výkonu nelze považovat za univerzálně správný či špatný, jelikož takový neexistuje. V každém případě je potřeba aby každý způsob alokace respektoval jak vztah nákladů k objektu, tak především rozhodovací úlohu, která bude dle tohoto přiřazení řešena. (Král, 2006, s. 127)

### Principy

Dle Krále (Král, 2006, s. 128-129) v rámci alokace existují různé principy přiřazování nákladů, které se soustřeďují do tří základních skupin:

#### 1. Princip příčinné souvislosti

Tento princip alokace je informačně nejúčinnější, neboť je postavený na základě toho, že každému výkonu náleží ty náklady, které příčinně vyvolal.

#### 2. Princip únosnosti nákladů

Pokud není možné dosáhnout principu příčinné souvislosti, můžeme využít principu únosnosti nákladů. Jeho uplatnění je nejčastější při obhajobě ceny nebo v reprodukčních úlohách. Odpovídá na otázku, kolik nákladů unese výkon v prodejní ceně.

### 3. Princip průměrování

Další možný princip, který lze uplatnit, když není možný princip příčinné souvislosti, je princip průměrování. Tento princip se obvykle používá při výsledných kalkulacích nebo předběžných propočtech. V podstatě se jedná o stanovení průměrných nákladů připadajících na jeden výrobek.

#### *Alokační fáze*

Celkový proces přiřazování nákladů finálním výkonům má své jednotlivé části, které se nazývají alokační fáze. Znázornění míry příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem je hlavním cílem alokačních fází.

V této souvislosti se rozlišují tři alokační fáze:

- Cílem **první fáze** je nezbytné přiřadit přímé náklady danému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik.
- Ve **druhé fázi** se vyžaduje co nejpřesnější určení podílu nepřímých nákladů, které se vztahují ke konečnému výrobku či službě, anebo k takovému subjektu, který vyvolal jejich vznik.
- **Třetí fázi** se pak rozumí nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů, které se vztahují k určitému vyráběnému druhu výrobků. (Čechová, 2011, s. 93)

#### **Rozvrhová základna**

Ve druhé a třetí fázi alokace nákladů dochází k přiřazování nepřímých nákladů, ty se určují pomocí rozvrhové základny. Aby byla tato základna správně aplikována, musí být jak k objektu alokace, tak k rozvrhovaným nákladům v příčinné souvislosti. Spotřeba přímého materiálu či náklady na mzdy přímých pracovníků patří mezi nejčastěji používané rozvrhové základny. (Čechová, 2011, s. 93, Landa, Polák, 2008, s. 37)

### 4.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace obecně chápeme veškeré druhy částečných a finálních výkonů produkováné nebo vykonávané podnikem. Podoba předmětu kalkulace záleží na charakteru výroby. Může se jednat o jeden produkt, jejich skupinu, nebo o výkon, který je sestaven speciálně pro konkrétního zákazníka. (Landa, Polák, 2008, s. 36)

Jak kalkulační jednice, tak i kalkulované množství určuje předmět kalkulace.

**Kalkulační jednice** představuje specifický výkon, který je vymezen měrnou jednotkou, na kterou se sestavují jednicové náklady.

**Kalkulační množství** je určitý počet kalkulačních jednic, na který se současně určují celkové náklady. (Hunčová, 2007, s. 70, Kožená, 2007, s. 70)

## 5 KALKULAČNÍ METODY

Kalkulační metodu lze chápat jako způsob, jak se určují samostatné části nákladů na kalkulační jednici. U kalkulačních metod záleží na postupu přiřazování nákladů, na stanovení předmětu kalkulace a na kritériích, týkající se struktury a detailnosti členění nákladů. (Synek a kolektiv, 2003, s. 97)

### 5.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace, která je také nazývána jako kalkulace úplných nákladů, obsahuje všechny podnikové náklady. U této kalkulace je kladen důraz na odlišení přímých a nepřímých nákladů, tedy na to, jak se náklady přiřazují. Přidělují se zde i fixní náklady, které souvisí s konkrétním výkonem a řadí se mezi přímé i nepřímé náklady.

Absorpční kalkulace zjišťuje, jak je podnik konkurenceschopný oproti ostatním podnikům, které působí ve stejném sektoru. Slouží také jako kritérium cenové politiky. Vztah k jedné variantě činností, které jsou určeny přesným množstvím a strukturou výkonů, je hlavní vlastností kalkulace úplných nákladů.

Mezi omezení kalkulace úplných nákladů patří zpoždění, které nastává při zjišťování skutečné výše úplných nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 212-213, Popesko, 2009, s. 60)

#### **Kalkulace dělením**

Popesko ve své knize uvádí, že se jedná o nejjednodušší metodu kalkulace, která se rozčleňuje na dva druhy kalkulací a to na prostou kalkulaci dělením a na kalkulaci dělením s ekvivalenčními čísly.

#### ***Prostá kalkulace dělením***

Náklady na kalkulační jednici se stanovují pomocí prostého podílu celkových nákladů podniku a počtem jednotek výkonů. Navzdory jednoduchosti této metody se objevují omezení jejího využití. Používá se převážně v podnicích, které produkují jednotný výrobek. Uplatňuje se v organizacích, které se zabývají výrobou elektřiny, těžbou dřeva, uhlí apod.

#### ***Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly***

Uvedená kalkulace nachází své uplatnění v hromadné výrobě, kde se vyrábí technologicky obdobné produkty lišící se od sebe například hmotností, velikostí, spotřebou energie či ja-

ností. Výpočet začíná stanovením představitele, což je zpravidla nejběžnější produkt, kterému přísluší ekvivalenční číslo 1. U zbylých výrobků se toto číslo určí přepočtem sledovaného srovnatelného parametru k poměrovému číslu 1. Následuje vynásobení ekvivalentů s množstvím výroby, což nám vyjádří přepočtený objem. Náklady na jednotku výkonu se zjistí pomocí podílu celkových nákladů a přepočteného množství. Na konec se zjistí náklady u ostatních produktů a to násobením nákladů na jednu jednotku poměrovými čísly. (Popesko, 2009, s. 62)

### **Přirážková kalkulace**

Touto kalkulaci využívají podniky, které vyrábí různorodé výrobky, což se týká především sériové a hromadné výroby. Jsou zde dvě skupiny, na které se náklady rozdělují, a to přímé náklady a režijní náklady. Náklady přímé se spočítají na kalkulační jednici přímo, kdežto ty režijní využívají tzv. rozvrhovou základnu, která může mít peněžní či naturální vyjádření. (Král, 2006, s. 124, Synek a kolektiv, 2003, s. 100)

Přirážka nepřímých nákladů, v případě **peněžně vyjádřené rozvrhové základy**, je stanovena procentem a vypočítá se jako podíl nepřímých režijních nákladů na zvolenou peněžní základnu vynásobený 100.

U **naturální rozvrhové základny** je sazba nepřímých nákladů vyměřena v peněžních jednotkách a je zjištěna jako podíl nepřímých režijních nákladů k naturální jednotce rozvrhové základny.

Mezi největší výhody peněžních základen patří jejich jednoduchost a přesnost při výpočtu. Nevýhodou je jejich častá změna, která je ovlivněna například změnou pořizovací ceny materiálu. Z toho vyplývá, že peněžní základny jsou nestálé. (Král, 2006, s. 124-125)

Kladné i slabé stránky se týkají i naturálně vyjádřených základen. Jsou sice do jisté míry přesnější a neměnné, ale za to je jejich zjišťování komplikovanější. Mezi další slabou stránku patří to, že neberou ohledy na změny cen rozvrhové základy a zůstávají stálé. (Král, 2006, s. 125, Popesko, 2009, s. 71)

### **Kalkulace ve sdružené výrobě**

Následující kalkulační metoda se nachází ve sdružené výrobě, kde dochází ke vzniku několika druhů výrobků v rámci jednoho technologického procesu. Využívají se převážně při zpracování ropy, v chemickém průmyslu nebo v zemědělské výrobě. Odečítací a rozčítací



metody slouží k přidělení vzniklých „sdružených“ nákladů na samostatné výrobky. (Popesko, 2009, s. 64, Synek a kolektiv, 2003, s. 103)

### ***Rozčítací kalkulace***

Rozčítací metoda kalkulace se využije v situaci, kdy sdružené výrobky nelze rozdělit na hlavní a vedlejší. Její užití se uplatňuje například při výrobě několika druhů mouky. Tato kalkulace rozvrhuje celkové náklady na samostatné výrobky prostřednictvím poměrových čísel, které jsou určeny na základě poměru užitých hodnot jednotky jednotlivých výrobků. V podstatě se jedná o užití kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly. (Popesko, 2009, s. 65, Synek a kolektiv, 2003, s. 104)

### ***Odčítací kalkulace***

Odčítací kalkulaci lze použít jen v případě výroby, kde se nachází jeden výrobek, který se pokládá za hlavní, ostatní jsou pak vedlejší. Tato metoda se aplikuje například v cukrovaru, kde je hlavní produkt cukr a vedlejší výrobky jsou melasa a řízky. Postup kalkulace spočívá v tom, že se od celkových nákladů odečtou vedlejší výrobky, které jsou oceněny prodejními cenami. Výsledek tohoto rozdílu se považuje za náklady hlavního výrobku. (Synek a kolektiv, 2003, s. 103)

### **Fázová metoda**

Fázová metoda nachází své uplatnění tam, kde výrobu jednoho druhu finálního výkonu obstarává několik útvarů. Hlavní proces se rozčleňuje do několika fází, které se od sebe odlišují činnostmi, místem uskutečňování i množstvím prováděných výkonů. Náklady týkající se hlavní činnosti se tedy pozorují dle jednotlivých fází. Hlavním důvodem je to, že každá fáze obsahuje jiné množství výkonů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 251)

### **Stupňovitá metoda kalkulace**

Stupňovitá metoda je podobná fázové metodě a to tím, že se také zabývá problematikou předávání výkonů mezi jednotlivými útvary podniku. Na druhou stranu výstupy jednotlivých stupňů mají charakter polotovarů, ty lze spotřebovat v následujících útvarech podniku, popřípadě prodat externím odběratelům. Náklady na hlavní činnost se pozorují dle jednotlivých stupňů a kalkulačních položek. Kalkulace ve stupňové metodě má jako předmět kalkulace jak finální výkony, tak i polotovary, které znázorňují samostatnou kalkulační položku navazujících stupňů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 257)

### **Dynamická metoda kalkulace**

V případě dynamické metody kalkulace nelze říci, že jde o komplexní kalkulační metodu, ale spíše o konkrétní alokační princip, který může být implementován do dalších kalkulačních metod. Dynamická kalkulace se jistým způsobem shoduje s kalkulací přírážkovou, ale rozšiřuje její vypovídací schopnost odpovědí na otázku, jak budou náklady ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Jednotkové náklady výkonu jsou podřízené objemem produkce a způsobu využití instalované kapacity firmy. (Popesko, 2009, s. 67)

## 5.2 Neabsorpční kalkulace

Kalkulace úplných nákladů nezohledňuje rozlišení nákladů dle jejich závislosti na změně objemu výroby, čili jejich rozdělení na fixní a variabilní části. To mělo za následek vzniku neabsorpční kalkulace, která se rovněž nazývá kalkulace neúplných nákladů z toho důvodu, že rozvrhuje pouze variabilní část nákladů. S tím souvisí kalkulace variabilních nákladů, která je popsána níže.

Kalkulace neúplných nákladů slouží k zjištění, v jaké míře se jednotlivé druhy výrobků podílejí na výsledku hospodaření podniku. Stanovují pořadí výrobků dle jejich výhodnosti a optimální výrobní sortiment. Jsou také nástroj pro určení dolní hranice ceny. (Kožená, 2007, s. 78-79, Synek a kolektiv, 2003, s. 110-11)

### Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů, též zvaná jako kalkulace krycího příspěvku, kalkuluje na výrobky jen variabilní náklady, zbylé fixní chápe jako náklady, které jsou potřebné pro zajištění chodu podniku pro konkrétní období. Základ této metody je přiřazení variabilních nákladů na kalkulovaný výkon, které zahrnují jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů, u kterých se předpokládá, že jsou vyvolány jednicí konkrétního výkonu. (Kožená, 2007, s. 78, Král, 2006, s. 152)

Fixní náklady se nezahrnují do nákladů na výrobky, ale zařazují se až do celkového výsledku hospodaření za dané období. Což znamená, že u jednotlivých druhů výrobků se neurčuje zisk, ale sleduje se výsledek činnosti podniku jako celku. Rozdílem mezi prodejní cenou a variabilními náklady se zjistí výsledek hospodaření, který se značí jako **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. Ten znázorňuje, v jaké výši je daný výrobek schopen přispět k úhradě fixních nákladů podniku a v jaké míře se podílí na tvorbě zisku. Zjišťuje se také z toho důvodu, že na rozdíl od zisku zůstává stejný při změně objemu produkce. (Kožená, 2007, s. 78, Popesko, 2009, s. 89)

Podle struktury fixních nákladů rozlišujeme dvě základní varianty kalkulace variabilních nákladů a to jednostupňovou a vícestupňovou metodu.

V případě **jednostupňové metody variabilních nákladů** se fixní náklady nijak dále nečlení, ale pracuje se s nimi jako s nedělitelným celkem. Následující tabulka znázorňuje strukturu jednostupňové metody. (Popesko, 2009, s. 93)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
<b>Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku</b>
- fixní náklady
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>

Tab. 1. Struktura jednostupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 84)

V rámci **vícestupňové metody variabilních nákladů** se pracuje s fixními náklady v několika vrstvách. Na rozdíl od jednostupňové metody se fixní náklady přesně přiřazují k určitým objektům, se kterými mají určité vazby. Nejčastěji využívaná je dvoustupňová metoda, která obsahuje **zvláštní (speciální) fixní náklady**, které přímo souvisí s konkrétními výrobky či skupinami výrobků, a **všeobecné fixní náklady**, které nemají přímou vazbu s jednotlivými výrobky. Postup této metody je znázorněn v tabulce níže uvedené. (Popesko, 2009, s. 93)

Celkové výnosy
- variabilní náklady
<b>Příspěvek na úhradu I</b>
- zvláštní fixní náklady
<b>Příspěvek na úhradu II</b>
- všeobecné fixní náklady
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>

Tab. 2. Struktura dvoustupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 85)

### 5.3 Activity Based Costing

Activity Based Costing je systém, který podává přesné informace o nákladech připadajících na jednotlivé produkty, služby, zákazníky apod. Na rozdíl od tradičního modelu, kde je příčina vzniku a velikosti nákladů jedinež objem, vkládá mezi náklady a nákladové objekty činnosti. (Staněk, 2003, s. 81, 96)

Model ABC by měli využívat podniky, které mají různě složité výrobky v různých množstvích pro různé zákazníky. Naopak pro firmy, které mají stejné a zaběhlé produkty ve velkém množství a stále zákazníky, není ABC model vhodný. (Staněk, 2003, s. 82)

Obnáší tyto základní čtyři kroky:

- Identifikace hlavních činností uskutečňovaných v rámci podniku.
- Stanovení vztahové veličiny nákladů tykající se hlavních činností.
- Přiřazení nákladů nákladovým střediskům souvisejících s danou aktivitou.
- Přiřazení nákladů podle aktivit k výrobkům v závislosti na jejich potřebě. (Drury, 2012, s. 257)

## 6 KALKULAČNÍ VZOREC

Jednotlivé druhy nákladů, které náleží určitému výkonu (kalkulační jednici), jsou uspořádány v tzv. kalkulačním vzorci. Jelikož kalkulace jsou určeny pro mnoho účelů a využívají se při evidenčních či rozhodovacích úlohách, byla vytvořena i řada kalkulačních vzorců. Není možné vymezit přesnou strukturu nákladů, která by byla vhodná pro všechny účetní jednotky, neboť v každém podniku je uspořádání nákladů v kalkulaci stanoveno individuálně dle jeho potřeb. Níže je uvedeno pět základních typů kalkulačních vzorců. (Čechová, 2011, s. 96, Landa, Polák, 2008, s. 39)

### 6.1 Typový kalkulační vzorec

Tento kalkulační vzorec představuje nejpoužívanější typ kalkulačního vzorce v současnosti a využívá se především při plánování nákladů a kontrole rentability prováděných výkonů. Znázorňuje tzv. kalkulaci úplných nákladů, která zobrazuje vztah veškerých spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednici. Struktura typového kalkulačního vzorce je následující: (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178, Landa, Polák, 2008, s. 39)

1. Přímý (jednicový) materiál

2. Přímé (jednicové) mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní (provozní) režie

---

**Vlastní náklady výroby (1 - 4)**

5. Správní režie

---

**Vlastní náklady výkonu (1 - 5)**

6. Odbytové náklady

---

**Úplné vlastní náklady výkonu (1 - 6)**

7. Zisk (ztráta)

---

**Prodejní cena**

Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Kožená, 2007, s. 70)

## 6.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec znázorňuje odlišnost mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. V praxi nastává situace, kdy je cena výkonu ovlivňována konkurenčním prostředím. Podniky musí tržní cenu akceptovat a tato cena se stává základem pro stanovení nákladů výkonu. Náklady výkonu jsou určeny jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Základní podoba vzorce: (Landa, Polák, 2008, s. 40, Popesko, 2009, s. 59)

### **Základní cena výkonu**

---

- Dočasná cenová zvýhodnění
  - Slevy
    - množstevní
    - sezónní
- 

### **Základní cena výkonu**

---

- Náklady
- 

### **Zisk**

*Obr. 4. Retrogradní kalkulační vzorec (Landa, Polák, 2008, s. 40)*

## 6.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento kalkulační vzorec se zaměřuje na strukturu vykazovaných nákladů. Slouží především pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě, kde je vhodné v kalkulačním vzorci oddělit variabilní náklady od nákladů fixních. Vzorec má tuto podobu: (Král, 2006, s. 137)

### **CENA PO ÚPRAVÁCH**

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

**Marže** (krycí příspěvek)

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**
- 

**Zisk v průměru připadající na výrobek**

*Obr. 5. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2006, s. 137)*

## 6.4 Kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Základem dynamické kalkulace tvoří členění nákladů na přímé a nepřímé a členění nákladů v rámci reprodukčního procesu. Podává informace o tom, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny při změnách objemu prováděných výkonů. Základní podoba vzorce je následující: (Landa, Polák, 2008, s. 41)

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

*Obr. 6. Kalkulační vzorec dynamické kalkulace  
(Král, 2006, s. 138)*

## 6.5 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tento kalkulační vzorec se orientuje na strukturu vykazovaných nákladů. Na rozdíl od kalkulace variabilních nákladů nepohlíží na fixní náklady jako na nedělitelný celek, ale usiluje o jejich alokaci na základě principu příčinné souvislosti. Rozdělují se zde fixní náklady první skupiny dle toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výrobku či skupinou výrobků. Struktura vzorce může být následující: (Král, 2006, s. 138)

**CENA PO ÚPRAVÁCH**

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

**Marže I**

- **Fixní výrobné náklady**
- 

**Marže II**

- **Fixní náklady skupiny výrobků**
- 

**Marže III**

- **Fixní náklady podniku**
- 

**ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek**

*Obr. 7. Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2006, s. 138-139)*



## 7 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Kalkulační systém se chápe jako soubor kalkulací v podniku a vztahů mezi nimi. Představuje hlavní prostředek pro řízení nákladů na výkony a zajišťuje metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Množství druhů kalkulací, které podnik vytváří, záleží na charakteru podniku, velikosti podniku, požadavcích na vypovídací schopnost kalkulací a na potřebě jejich využití v různých časových horizontech. Kalkulace se v systému rozčleňují na předběžné a výsledné podle toho, jakou funkci v procesu řízení plní. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 246, Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

### 7.1 Předběžná kalkulace

Tato kalkulace se vytváří před zahájením výroby a stanovuje nákladový cíl (úkol). Na základě úkolů, které kalkulace plní a způsobu sestavení se dále člení na kalkulaci propočtovou, operativní a plánovou. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 246)

- **Propočtová kalkulace** se vytváří pro předběžné zhodnocení efektivnosti nového výrobku a také pro posouzení návrhu jeho ceny. Kvalita této kalkulace závisí na tom, jaké dokumenty má podnik k dispozici a v jaké míře jsou spolehlivé. Mezi nejčastější podklady patří výsledné kalkulace, náčrtky, ceny, technické parametry a hmotnost shodných nebo podobných výkonů.
- **Operativní kalkulace** nachází své uplatnění v případě změny podmínek procesu výroby. Může se jednat například o změnu dodavatele materiálu nebo o změnu ceny materiálu. Sestavuje se v položkách přímých nákladů podle operativních norem. Její využití se uplatňuje při určení úkolů výrobním útvarům a kontrole jejich plnění.
- **Plánová kalkulace** je důležitá pro plánování výkonů, které se provádí v rámci delšího časového období, což znamená, že se nejedná o jednorázové zakázky. Využívá se pro plánování ekonomických informací, kterými jsou náklady, výnosy a zisk. Slouží jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů, jelikož stanovuje rámec nákladů, které by výrobní útvary měly dosáhnout. (Čechová, 2011, s. 98-99, Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183)

### 7.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace slouží k zjištění skutečných nákladů, které daný výkon vyvolal, a to v procesu činnosti, po dokončení nebo po jeho prodeji. Představují nástroj ke kontrole plnění

nákladového cíle (úkolů) a hospodárnosti útvarů výroby. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 246, 250)

## 8 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V první kapitole své teoretické části jsem se zabývala náklady a jejich pojetím. Jsou zde uvedeny dvě definice nákladů, které se od sebe liší podle toho, jak na náklady pohlíží autor. Formou vyjádření a ocenění nákladů se náklady odlišují a rozlišuje se trojí pojetí nákladů a to finanční, hodnotové a ekonomické. Pro jednotlivá pojetí vysvětlují, co pro podnik náklady znamenají a které náklady podnik zahrnuje.

Pro zkoumání chování nákladů v odlišných situacích je podstatné klasifikovat náklady do stejnorodých skupin. V této kapitole charakterizují nejzákladnější členění nákladů, mezi které patří druhové, účelové, kalkulační, členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů a členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování.

Ve třetí kapitole definuji kalkulace jako takové a jelikož probíhají v rámci celkového procesu podnikových činností, uvádím důvody, proč jsou pro podnik tak důležité. K pochopení problematiky kalkulací je nezbytné vysvětlit základní pojmy jako je alokace nákladů a předmět kalkulace.

Způsob, kterým se určují samostatné části nákladů na kalkulační jednici, představuje metoda kalkulace. Právě kalkulačním metodám je věnována další část. Podle toho, zda kalkulace obsahuje, či neobsahuje všechny podnikové náklady, rozlišujeme absorpční a neabsorpční kalkulace. Zmiňuji, že existují určité nedostatky v absorpční kalkulaci, kvůli kterým došlo ke vzniku neabsorpční kalkulace, která některé nedostatky řeší. U každé z těchto kalkulací uvádím a charakterizují metody, které se v praxi nejčastěji využívají. Uvedla jsem také moderní metodu kalkulace nazývanou se Activity Based Costing, která se odlišuje od tradičních modelů tím, že vkládá mezi náklady a nákladové objekty činnosti.

Nákladové druhy připadající na konkrétní kalkulační jednici jsou uspořádány v kalkulačním vzorci. Nelze přesně určit strukturu, která bude vhodná pro všechny podniky, jelikož uspořádání nákladů v kalkulaci se stanovuje na základě individuálních potřeb podniku. V této části jsem charakterizovala pět základních typů kalkulačních vzorců a ke každému jsem uvedla jeho strukturu.

Je také nezbytné porozumět systému kalkulací v podniku a vztahů mezi nimi. Dle toho jakou funkci kalkulace v systému plní rozčleňují se na předběžné a výsledné. Jejich vysvětlení je obsaženo v poslední části teoretické práce.

## **PRAKTICKÁ ČÁST**

## 9 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je českou akciovou společností, která se zabývá výrobou, prodejem a distribucí soli. Orientuje se zejména na výrobu jedlé soli a výrobků z ní, krmné soli, minerálních krmiv, které představují solné lízy, solící dusitanové směsi, posypové, regenerační, koupelové a průmyslové soli. Zaměřuje se také na prodej a distribuci zboží, které představují draselné a hořečnaté produkty. Produkty dováží v rámci České republiky a část z nich do okolních zemí. Společnost je certifikována podle normy ISO 9001 a GMP+B3, která se zaměřuje na obchodování, skladování a vlastní dopravu krmiv. Další činností, které se firma věnuje je ukládání a likvidace nebezpečných odpadů.

Za dobu svého působení si společnost vybuodovala silnou pozici na českém trhu. Postupně se snaží rozšiřovat svou nabídku produktů a usiluje o uspokojení potřeb a přání stávajících i nových zákazníků.

### 9.1 Historie

Analyzovaná společnost byla založena na začátku minulého století. Její hlavní podnikatelskou činností byl dovoz a distribuce soli. O pár let později začala stavba výrobního závodu sloužícího na zpracování a balení kamenné soli. Rok 1924 znamenal dokončení stavby a začátek budování firemní pověsti. Státní monopol se v době první republiky vztahoval na sůl, a tak se firma starala o dostatečnou zásobu soli ve státě. Když nastala 2. světová válka, muselo dojít k několika změnám, jelikož německý kapitál začal aktivně pronikat do podnikatelského sektoru a zároveň došlo ke ztrátě surovinové základny. Do května roku 1992 byla společnost ve vlastnictví státu, poté nastala privatizace a firma se stala akciovou společností. Akcie byly nejdříve zařazeny do první vlny kupónové privatizace, poté byly obchodovány na burze i v RM systému. Na konci roku 2006 je vlastníkem takřka 100 % akcií soukromé společnosti. Po celé období podnikatelské činnosti firmy je její předmět podnikání neměnný.

Významné datum je 1. 1. 2013, kdy došlo k fúzi s akciovou společností. Nástupnická firma změnila obchodní jméno a s analyzovanou společností tvoří jeden podnik. Akciová společnost, s níž sloučení proběhlo, byla založena v roce 1991 a její hlavní podnikatelská činnost je nákup a prodej draselných a hořečnatých produktů a produktů na bázi chloridu sodného.

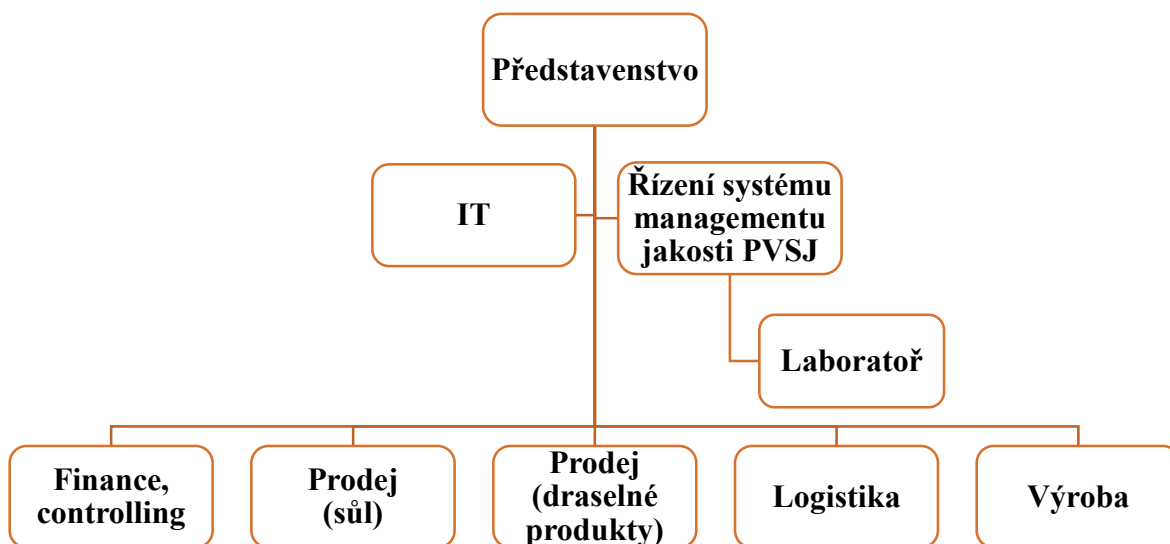
## 9.2 Organizační struktura

Organizační struktura znázorňuje, jak jsou v organizaci uspořádány jednotlivé sekce a vztahy mezi nimi. V čele společnosti působí člen představenstva, který představuje statutární orgán. Tomu jsou podřízeny veškeré odbory a oddělení společnosti. Má na starosti obchodní politiku, personalistiku a řízení lidských zdrojů, marketing, prodej výrobků, nákup a prodej zboží, kontrolu kvality, IT systémy, BOZP a požární ochranu.

Pozice ředitele výrobně provozního oddělení představuje zodpovědnost za bezproblémový chod výroby při běžném provozu a také jeho zásobování. V rámci jeho pracovní náplně má na starost technologii, informační systém společnosti a investice podniku. Dohlíží také na provádění správného nakládání s odpady a zároveň na správu a údržbu budov.

Prodej i logistiku výrobků a zboží má na starost ředitel prodeje a divize Logistika, ke které náleží oddělení dopravy, které zabezpečuje jak dodávky od dodavatele tak přepravu produktů k zákazníkům.

Finanční ředitel je zodpovědný za veškerou ekonomickou činnost podniku a to z pohledu účetnictví, financí a controllingu.



Obr. 8. Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

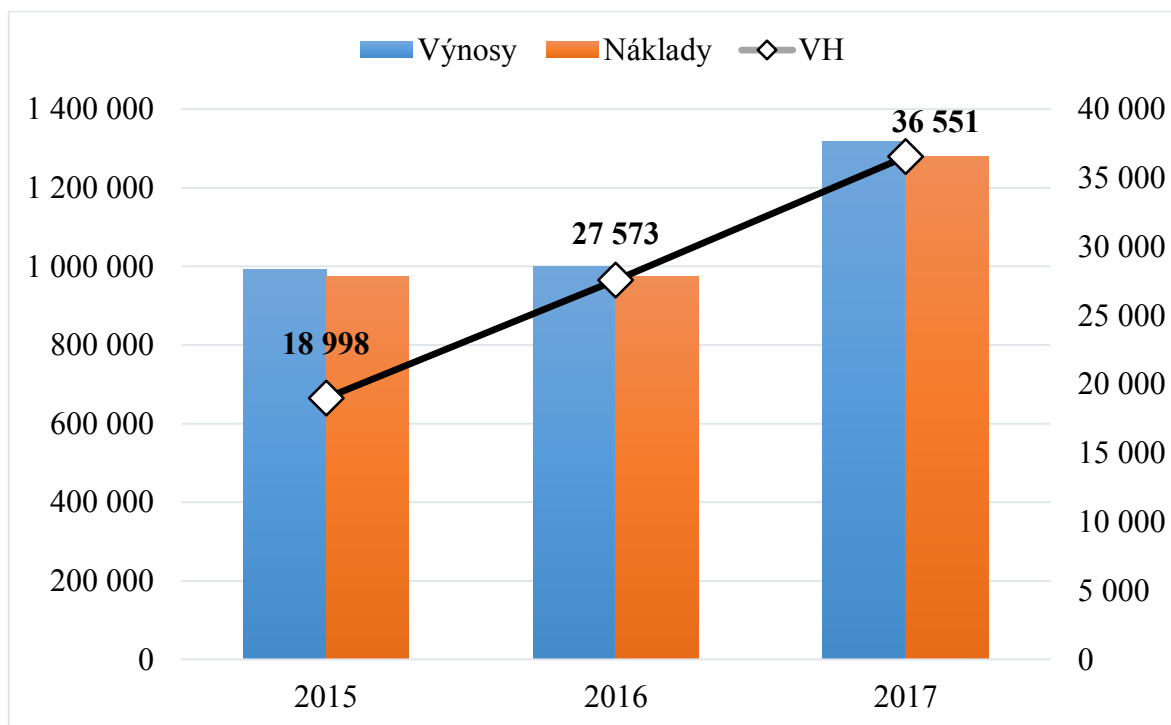
### 9.3 Základní ekonomické výsledky

V této části bakalářské práce jsou uvedeny informace o základních ekonomických ukazatelích, které vypovídají o celkovém stavu společnosti. Jedná se o vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření, podíl výrobků na tržbách a vývoj počtu zaměstnanců.

Z níže uvedené tabulky a grafu vidíme vývoj výnosů, nákladů a výsledků hospodaření společnosti od roku 2015 do roku 2017. Lze vyčíst, že se firmě v průběhu sledovaných let dařilo, výnosy byly pokaždé vyšší než náklady a výsledek hospodaření se postupně zvyšoval. V roce 2017 se výrazně zvýšily výnosy a to o 316 176 Kč. Na zvýšení se nejvíce podílel nárůst výkonové spotřeby o 33,38%.

	2015	2016	2017
<b>Výnosy</b>	992 967	1 000 798	1 316 974
<b>Náklady</b>	973 969	973 225	1 280 423
<b>VH</b>	18 998	27 573	36 551

Tab. 3. Vývoj výnosů, nákladů a VH (vlastní zpracování)

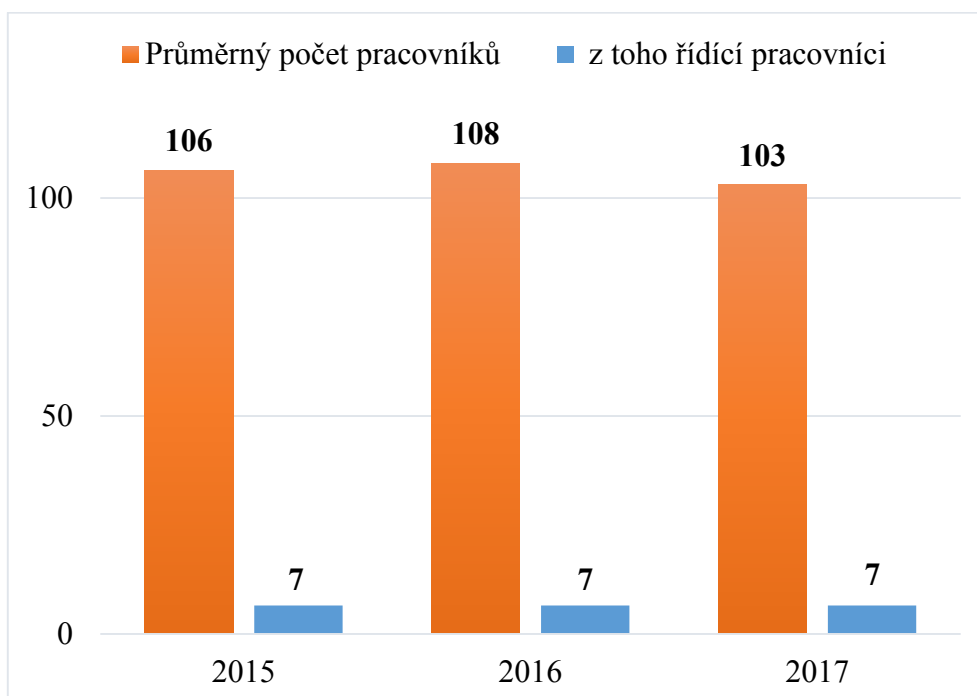


Obr. 9. Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

## Zaměstnanci

Personální politika je pro společnost velice důležitá. Nezaměřuje se pouze na potenciální zaměstnance, ale také se stará o stávající a to tím, že se průběžně vzdělávají a to prostřednictvím školení, kurzů a seminářů.

Následující graf dokumentuje průměrný počet zaměstnanců ve společnosti a to za léta 2015 až 2017. Vybraná společnost v současné době zaměstnává přibližně 103 zaměstnanců. Od roku 2015 do roku 2017 počet zaměstnanců kolísal, ale razantní změny se neuskutečňovaly. Co se týká řídicích pracovníků, jejich počet zůstává neměnný a po celou sledovanou dobu je zaměstnáno sedm řídicích pracovníků.



Obr. 10. Vývoj zaměstnanců (vlastní zpracování)

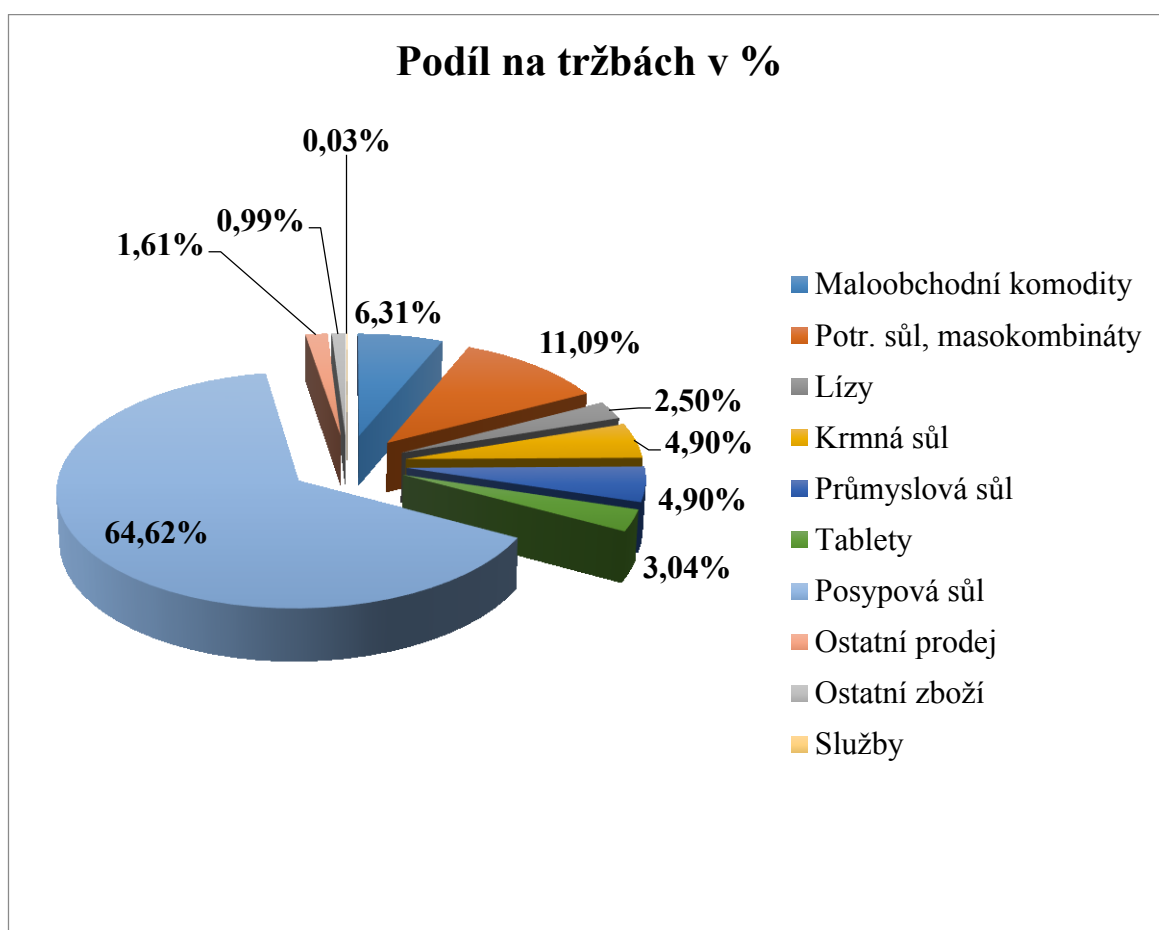
## Podíl jednotlivých druhů výrobků na tržbách

Znázorněná tabulka uvádí tržby připadající na jednotlivé výrobky v roce 2017. Následující graf pak datuje jejich podíl na tržbách v procentním vyjádření. Zásadní podíl na celkových tržbách náleží posypové soli, jejíž hodnota se pohybuje okolo 65 %. Za ní následuje prodej potravinářské soli a masokombinátů s přibližně 11 %, třetí místo pak obsazují maloobchodní komodity, které představují okolo 6 % podílu na tržbách firmy.



Položka	Tržby celkem v tis. Kč
	2017
<b>Celkem</b>	<b>1 298 979</b>
Maloobchodní komodity	81 992
Potr. sůl, masokombináty	144 115
Lízy	32 539
Krmná sůl	63 684
Průmyslová sůl	63 586
Tablety	39 532
Posypová sůl	839 387
Ostatní prodej	20 948
Ostatní zboží	12 823
Služby	373

Tab. 4. Tržby připadající na jednotlivé výrobky (vlastní zpracování)



Obr. 11. Procentuální podíl výrobků na tržbách (vlastní zpracování)

## 9.4 Produktové portfolio

Prodejní sekce firmy se rozděluje na dvě části a to na prodej soli a prodej hnojiv. Mezi hlavní odběratele soli patří zejména podniky, se kterými byla navázána dlouhodobá spolupráce. Jedná se o podniky, které působí v zemědělství, v potravinářském, průmyslovém, chemickém a strojírenském průmyslu. Zejména v sektoru údržby pozemních komunikací je firma jedním z nejvýznamnějších dodavatelů posypové soli pro českou správu silnic. Dále poskytuje své výrobky pro obchodní řetězce, které působí na českém trhu. V areálu závodu se nachází podniková prodejna, kde si zákazník může vybrat z nabízeného sortimentu.

Co se prodeje draselných a hořečnatých hnojiv týče, tak firma poskytuje jejich agenturní a vlastní prodej. Mezi nejvýznamnější odběratele patří obchodní společnosti, firmy, které se zabývají výrobou minerálních hnojiv a zemědělské podniky.

Společnost nabízí rozsáhlou nabídku produktů, které se řadí do několika skupin. Mezi hlavní produkty patří:

- Jedlá sůl a kořenící směsi.
- Přípravky sloužící pro nakládání zeleniny, hub a utopenců.
- Nakládací směs určena pro domácí výrobu uzenin.
- Koupelové soli, mezi které patří parfemované koupelové soli, koupelové soli pro péči o nohy a lisované šumivé koupelové soli.
- Regenerační sůl, která se užívá pro změkčení pitné a užitkové vody
- Solící dusitanová směs, která se uplatňuje v masném průmyslu. Slouží k nakládání a předúpravě masa určeného do konzerv a polokonzerv.
- Krmná sůl, která se přidává se do různých krmných směsí u dobytka, drůbeže i koní.
- Solné lízy, což jsou lisované kostky kamenné soli s přídavkem minerálních látek, určených k lízání pro hospodářská, polní a lesní zvířata.
- Průmyslová sůl, která nachází své uplatnění v průmyslu, kde slouží jako surovina nebo pomocná látka pro další výrobu a zpracování.
- Posypová sůl, která je určena pro přímý chemický posyp jízdnic i pěších komunikací. Dále se využívá pro přípravu roztoků rozmrazovacích prostředků.
- Draselnatá a hořečnatá hnojiva.

## 9.5 Druhové členění nákladů

V této části bakalářské rozdělují náklady dle druhového členění, které je zobrazeno ve výkazu zisků a ztrát. Toto rozdělení nám pomáhá rozpoznávat jednotlivé části nákladů a určit jejich nejdůležitější složky. Náklady v rámci druhového členění porovnávám absolutními ukazateli finanční analýzy a to vertikální a horizontální analýzou. Podíl jednotlivých položek nákladů na celkových nákladech nám vyjadřuje vertikální analýza. Horizontální pak porovnává změny položek nákladů v čase.

### *Vertikální analýza nákladů*

V následující tabulce je sestavena vertikální analýza celkových nákladů, která znázorňuje náklady v tisících korunách a k nim stanovené procento, které udává, jak se jednotlivý druh nákladů podílí na celkových nákladech.

Náklady (v tis. Kč)	2015		2016		2017	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
<b>Výkonová spotřeba</b>	889 551	91,33%	887 167	91,16%	1 183 313	92,42%
Náklady vynaložené na prodané zboží	624 853	64,16%	664 458	68,27%	930 996	72,71%
Spotřeba materiálu a energie	197 957	20,32%	167 213	17,18%	184 478	14,41%
Služby	66 741	6,85%	55 497	5,70%	67 838	5,30%
<b>Osobní náklady</b>	54 191	5,56%	53 962	5,54%	54 477	4,25%
<b>Daně a poplatky</b>	962	0,10%	1 052	0,11%	1 160	0,09%
<b>Odpisy DNM a DHM</b>	10 599	1,09%	10 192	1,05%	10 768	0,84%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	8 505	0,87%	10 650	1,09%	14 071	1,10%
<b>Nákladové úroky</b>	1 612	0,17%	1 356	0,14%	1 037	0,08%
<b>Ostatní finanční náklady</b>	4 547	0,47%	1 733	0,18%	4 832	0,38%
<b>Daň z příjmů</b>	4 002	0,41%	7 113	0,73%	10 765	0,84%
<b>Náklady celkem</b>	973 969	100,00%	973 225	100,00%	1 280 423	100,00%

Tab. 5. Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

Jak lze vyčíst z tabulky vertikální analýzy, výkonová spotřeba tvoří největší podíl na celkových nákladech a převyšuje ve všech analyzovaných letech vždy 91 %. Hlavní důvod je ten, že se jedná o výrobní společnost, a tak z logiky věci vyplývá, že nejvyšší hodnota nákladů společnosti bude vynaložena právě ve výrobě. V průběhu tří let je také zaznamenáno její mírné kolísání, což může být dáno především závislosti na stálých zákaznících a také na

větších objednávkách. Při detailnějším zkoumání výkonové spotřeby je evidentní, že majoritní podíl náleží nákladům vynaložených na prodané zboží, jejichž výše se pohybovala v rozmezí 64-72%.

Druhý největší podíl na celkových nákladech mají osobní náklady, což je také způsobeno podnikatelskou činností firmy. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku tvoří třetí nepatrnou část celkových nákladů a v průběhu let se pohybovaly okolo 1%. Podíl nákladových úroků se nachází v rozmezí 0,08-0,17 % na celkových nákladech. Tato výše souvisí se splácením krátkodobých i dlouhodobých úvěrů.

### **Horizontální analýza nákladů**

Tabulka níže představuje horizontální analýzu, kde jsou opět náklady vyjádřené v tisících korunách, po nich následují tři sloupce představující procentuální změnu nákladů mezi dvěma sledovanými roky. Kladná hodnota představuje navýšení nákladů oproti předešlému roku. Naopak hodnota záporná znamená snížení nákladů oproti předchozímu období.

Výrazná změna nastala v roce 2016 u nákladů spotřeby materiálu a energie, kde došlo ke snížení o téměř 16 %. Příčinou mohla být nižší poptávka oproti ostatním obdobím, ale o velkou změnu se nejednalo. Nákladové úroky dosáhly nejvyššího nárůstu, v roce 2015 došlo ke zvýšení o 41,73 % a v dalších letech klesaly.

Náklady (v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	14/15	15/16	16/17
<b>Výkonová spotřeba</b>	798 037	889 551	887 167	1 183 313	11,47%	-0,27%	33,38%
Náklady vynaložené na prodané zboží	568 547	624 853	664 458	930 996	9,90%	6,34%	40,11%
Spotřeba materiálu a energie	167 504	197 957	167 213	184 478	18,18%	-15,53%	10,33%
Služby	61 986	66 741	55 497	67 838	7,67%	-16,85%	22,24%
<b>Osobní náklady</b>	60 251	54 191	53 962	54 477	-10,06%	-0,42%	0,96%
<b>Daně a poplatky</b>	1 118	962	1 052	1 160	-13,91%	9,35%	10,26%
<b>Odpisy DNM a DHM</b>	9 945	10 599	10 192	10 768	6,58%	-3,84%	5,65%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	5 962	8 505	10 650	14 071	42,65%	25,22%	32,12%
<b>Nákladové úroky</b>	1 137	1 612	1 356	1 037	41,73%	-15,84%	-23,52%
<b>Ostatní finanční náklady</b>	3 819	4 547	1 733	4 832	19,07%	-61,89%	178,85%
<b>Daň z příjmů</b>	-473	4 002	7 113	10 765	-946,37%	77,72%	51,35%
<b>Náklady celkem</b>	<b>879 796</b>	<b>973 969</b>	<b>973 225</b>	<b>1 280 423</b>	<b>10,70%</b>	<b>-0,08%</b>	<b>31,56%</b>

Tab. 6. Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

## 10 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Cílem této části je popsat a zhodnotit současný kalkulační systém, který je ve vybraném podniku využíván. Veškeré informace a podklady byly získány z interních materiálů podniku a z informací získaných v rámci konzultací s finančním ředitelem firmy. Uvedené hodnoty jsou smyšlené, jelikož kalkulace představují citlivé informace firmy a nejsou zveřejnitelné.

Vzhledem k velkému počtu druhů vyráběných výrobků ve vybrané společnosti, jsou kalkulace nezbytným pomocníkem pro stanovení nákladů na jednotlivé výrobky. Na začátku je nezbytné zmínit, že se vybraná společnost člení na dvě jednotlivá hospodářská střediska, kterými jsou Sůl a Hnojiva. K nim je dále přiřazeno celkem 82 nákladových středisek, na kterých se sledují pouze náklady. Toto členění získává detailní informace o nákladech a slouží jako podklad při jejich řízení.

Firma využívá manažerského informačního systému SAP. Každé středisko má stanoven svůj rozpočet, to znamená, že plánuje náklady, které budou vynaloženy v určitém období. Pomocí informačního systému lze provést kontrolu plánovaných nákladů a skutečně vynaložených nákladů. Dohlíží se na to, jestli v jednotlivých střediscích nedošlo k výraznému překročení plánu.

Podnik zpracovává kalkulaci vždy na začátku účetního období. Nejprve se určí plán prodeje, který je predikován na základě vývoje prodeje z minulých let. Ke každému výrobku je dána norma spotřeby, čili je přesně stanoveno, kolik daného materiálu se spotřebuje na konkrétní produkt. Zároveň jsou stanoveny výkonové normy, což představuje množství práce vynaložené na určitou část výrobního postupu.

Veškeré režijní náklady jsou zohledněny v kalkulaci. Na konkrétní výrobek jsou přiřazeny prostřednictvím naturální rozvrhové základny, kterou představují strojové hodiny, díky nim se vyjádří režijní sazba na hodinu. Ke každému výrobnímu středisku jsou vytvořeny čtyři skupiny nákladů: ostatní náklady, odpisy, energie a mzdy. Jako kalkulační jednici si firma zvolila jednu tunu daného výrobku. Samotný proces přiřazování nákladů je prováděn v informačním systému SAP. Pokud dojde ke změně parametrů vstupních hodnot, zadá se změna do programu, který u všech výrobků náklady přepočítá.

## 10.1 Struktura kalkulace

Na základě ukázkového příkladu rozeberu kalkulační vzorec firmy a vysvětlím jednotlivé položky, ze kterých se vzorec skládá. Pro znázornění jsem zvolila posypovou sůl, jelikož tvoří dominantní část tržeb. Prodané množství posypové soli činilo za rok 2017 37 256 tun. Firma nabízí volně loženou a balenou posypovou sůl. I když se volně ložené prodalo více tun, její výrobní postup není rozsáhlý, a tedy v kalkulaci je obsaženo jen pár položek. Aby byl kalkulační vzorec rozmanitější, rozhodla jsem se pro balenou posypovou sůl.

U posypové soli nastává problém, že v zimním období se její poptávka závisí na počasí. Což může znamenat, že je poté kalkulace nepřesná a zavádějící. Bohužel tento faktor nelze nijak ovlivnit.

Jednotlivé položky kalkulačního vzorce spolu s užívanou terminologií představuje následující tabulka, která je pro veškeré výrobky obdobná, jelikož se v podniku sestavují kalkulace pro všechny výrobky stejným způsobem. Na základě poznatků z teoretické části lze říci, že se v podstatě jedná o kalkulační vzorec struktury plných nákladů.

Číslo	Typ	Zdroj	Zdroj (text)	Množství	Výstupní měrná jed.	Hodnota celkem	Celková cena	Počet jed. v ceně	Měrná jed. ceny
1	E	611506 Vykládka		0,008	H	35,90	4309,59	1	H
2	E	611506 Vykládka Ost. náklady		0,025	H	7,00	2803,09	10	H
3	E	611506 Vykládka Mzdy		0,008	H	20,39	2447,10	1	H
4	E	611506 Vykládka Odpisy		0,5	JV	0,70	13980	10000	JV
5	M	1801 54401	Raw R	1000	KG	2104,79	2104,79	1000	KG
6	M	1801 M820	Ferrokyanid sodný	0,1	KG	6,97	69,62	1	KG
7	M	1801 L800	Prumyslová 25kg	3,3	KG	369,19	8,95	1	M
8	M	1801 M794	Stretch folie	0,25	KG	19,63	0,39	1	M

9	M	1801 M798	Černý inkoust na potisk	1	G	4,52	3245,94	1	L
10	M	1801 M797	Červená barva na potisk	4	G	2,62	471,47	1	L
11	M	1801 M300	Etiketa	2	KS	1,31	0,65	1	KS
12	M	1801 M270	Termopáska, černá	0,3	M	0,36	1,19	1	M
13	M	1801 M580	Dřevěná paleta 1200x800	1	KS	82,09	82,09	1	KS
14	M	1801 M226	Krycí fólie	0,1	KG	8,13	81,32	1	KG
15	E	611501 Mletí		0,025	H	102,44	4097,70	1	H
16	E	611501 Mletí Ost. náklady		0,075	H	21,47	2861,70	10	H
17	E	611501 Mletí Mzdy		0,025	H	10,24	4095,87	10	H
18	E	611501 Mletí Odpisy		1,5	JV	27,41	1827,00	100	JV
19	E	611627 Mletí Energie		0,083	H	149,42	1793,18	1	H
20	E	611627 Balení Ost. náklady		0,167	H	45,01	2700,71	10	H
21	E	611627 Balení Mzdy		0,083	H	184,11	2209,39	1	H
22	E	611627 Balení Odpisy Energie		5	JV	23,09	4616,85	1000	JV
						3226,78			

Tab. 7. Kalkulace balené posypové soli (interní zdroj firmy, upraveno) Kalku-

ku-  
lační vzorec zobrazuje, jak jednotlivé náklady postupně vstupují do výrobku. Kalkulace balené posypové soli obsahuje 22 položek kalkulace. Jednotlivé nákladové položky jsou označeny písmeny. Písmeno E znázorňuje, že se jedná o náklad výroby a písmeno M představuje značení materiálového nákladu.

### Ostatní náklady

Náklady jsou rozvrženy podle jednotlivých středisek. Při výrobě balené posypové soli se jedná o Vykládku, Mletí a prosévání a Balení a paletizaci. Každé nákladové středisko má své číslo a dělí se na ostatní náklady, mzdy, odpisy a energii. V kalkulaci jsou zohledněny

veškeré režie, tudíž veškeré ostatní náklady, které se rozvrhovaly prostřednictvím strojových hodin, jsou právě v těchto nákladech.

K nákladům jsou dány výkonové normy. Tabulka uvedená níže vysvětluje jednotlivé zkratky.

Značka	Vysvětlení
H	Hodina
JV	Jednotka výkonu
KG	Kilogram
G	Gram
KS	Kus
M	Metr
L	Litr

Tab. 8. Vysvětlení značek (vlastní zpracování)

Výpočet jednotlivých položek nákladů spočívá ve vynásobení množství a celkové ceny. Výsledek se poté vydělí množstvím, na které je stanovena celková cena.

Jako příklad uvádím výpočet energie v nákladovém středisku Balení a paletizace. Máme danou spotřebu množství energie, které činí 5,0 JV na 1 tunu výrobku. Celková cena činí 4 616,85 Kč za 1 000 JV. Náklady na energii jsou poté vypočteny jako:

$$(5 \times 4\,616,85) / 1\,000 = \mathbf{23,09 \text{ Kč}}$$

Spotřeba **přímého materiálu** obsahuje veškerý materiál, který se ve výrobním procesu spotřebovává. Jedná se o základní suroviny, fólie, etikety, barevné inkousty na potisk výrobku, termopásku a dřevěnou paletu. Položky přímého materiálu mají danou normu spotřeby, která je vyjádřena v gramech, kilogramech, metrech či v kusech. Výpočet je obdobný jako tomu bylo u znázorněného výpočtu.

System SAP musí vycházet z nějakého algoritmu, který je v podstatě kalkulačním vzorcem. Proto uvádím, základní **zjednodušený vzorec plných nákladů**, kde jsou zobrazeny číselné položky z uvedené kalkulace balené posypové soli. Jelikož jsou veškeré režie rozděleny v kalkulaci, nelze přesně uvést výrobní, správní a odbytovou režii.



<b>Přímý materiál</b>	<b>Obsahuje položky 5-14</b>
<b>Přímé mzdy</b>	<b>Obsahuje položky 2, 16, 20</b>
<b>Ostatní přímé náklady</b>	
Spotřeba elektřiny	Obsahuje položky 4, 18, 22
Odpisy	Obsahuje položky 3, 17, 21
Ostatní náklady	Obsahuje položky 1, 15, 19
<b>Vlastní náklady výkonu</b>	

Tab. 9. Zjednodušený vzorec plných nákladů (vlastní zpracování)

## 10.2 Hodnocení současného stavu

Z výše uvedených poznatků je evidentní, že společnost klade kalkulacím velkou pozornost. Její systém kalkulací je velmi detailně propracován. Jelikož jde o strojovou výrobu je správné, že firma využívá rozvržení podle strojových hodin.

Z obecného hlediska platí, že výše nepřímých nákladů závisí na schopnosti rozpoznat tyto náklady na určité výkony. V případě nedůsledného sledování nákladů a jejich špatného rozlišování, narůstá výše nepřímých nákladů. Tyto náklady poté zatěžují veškeré výkony, se kterými nepřímé náklady souvisí, a při aplikaci různých typů kalkulací docházíme k rozličným nákladům jednotlivých výkonů.

V souvislosti s přírážkovou kalkulací, kterou vybraná firma využívá, je nutné si uvědomit, že zobrazuje vztah veškerých spotřebovaných nákladů k určité kalkulační jednotce. Základním nedostatkem je, že nerespektuje rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Absorpční kalkulace za určitých okolností je přesná a to obzvláště, když je plánovaný objem produkce a struktura sortimentu produkce stejná. Na základě toho vyplývá, že kalkulace plných nákladů není správná volba pro řešení rozhodovacích úloh týkajících se struktury a variant sortimentu podniku, o hranici prodejních cen, a také ne pro zhodnocení míry přínosu produktů na tvorbě zisku. Tyto faktory by měly být zásadní pro firmu, která nabízí rozsáhlé portfolio výrobků.

Chybějící dokumentace, která by zobrazovala postup při tvorbě kalkulací, patří mezi další nedostatek. Nahlédnout lze pouze do informačního systému. Nejedná se o závažný problém, ale tyto informace by měly být dostupné jak stávajícím tak nově příchozím zaměstnancům příslušného oddělení. Může nastat situace, kdy by prvotní údaje byly zadány chybně, což by

se jednalo o lidské pochybení, ale to se stává v každé oblasti podnikání. Výhody využívaného informačního programu spočívají v úspoře času při sestavování kalkulací a přehlednost informací.

## 11 ZPRACOVÁNÍ KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

Tato stávající kalkulace v zásadě splňuje požadavky, ale na přání společnosti se mám pokusit navrhnout kalkulaci variabilních nákladů právě pro výše uvedenou balenou posypovou sůl, jelikož pro krátkodobé rozhodování je důležité znát krycí příspěvek jednotlivých produktů.

Aby mohla být žádaná kalkulace sestavena, je potřeba rozčlenit nejprve jednotlivé položky podle jejich závislosti při změně objemu výroby, což znamená rozdělení na fixní a variabilní složky. To jsem provedla na základě kvalifikovaného odborného rozboru s pracovníkem ve firmě. Následující tabulka zobrazuje rozdělení fixní a variabilní složky nákladů v procentuálním a peněžním vyjádření.

Číslo	Typ	Zdroj	Zdroj (text)	Hodnota celkem	Fixní hodnota (v %)	Fixní hodnota (v Kč)	Variabilní hodnota (v %)	Variabilní hodnota (v Kč)
1	E	611506 Vykládka Ost. náklady		35,9	89%	31,95	11%	3,95
2	E	611506 Vykládka Mzdy		7	80%	5,6	20%	1,4
3	E	611506 Vykládka Od- pisy		20,39	100%	20,39	0%	0
4	E	611506 Vykládka Ener- gie		0,7	96%	0,67	4%	0,03
5	M	1801 M401	Raw R	2104,79	0%	0	100%	2104,79
6	M	1801 M820	Ferrokyanid sodný	6,97	0%	0	100%	6,97
7	M	1801 L800	Prumyslová 25kg	369,19	0%	0	100%	369,19
8	M	1801 M794	Stretch folie	19,63	0%	0	100%	19,63
9	M	1801 M798	Černý inkoust na potisk	4,52	0%	0	100%	4,52
10	M	1801 M797	Červená ba- řka na potisk	2,62	0%	0	100%	2,62
11	M	1801 M300	Etiketa	1,31	0%	0	100%	1,31
12	M	1801 M270	Termopáska černá	0,36	0%	0	100%	0,36
13	M	1801 M580	Dřevěná pa- leta 1200x800	82,09	0%	0	100%	82,09
14	M	1801 M226	Krycí fólie	8,13	0%	0	100%	8,13

Tab. 10. Kalkulace balené posypové soli – rozdělení na fixní a variabilní složky (vlastní zpracování)

15	E	611501 Mletí	102,44	99%	101,42	1%	1,02
		Ost. náklady					
16	E	611501 Mletí	21,47	80%	17,18	20%	4,29
		Mzdy					
17	E	611501 Mletí	10,24	100%	10,24	0%	0
		Odpisy					
18	E	611501 Mletí	27,41	96%	26,31	4%	1,1
		Energie					
19	E	611627 Balení	149,42	99%	147,93	1%	1,49
		Ost. náklady					
20	E	611627 Balení	45,01	80%	36,01	20%	9
		Mzdy					
21	E	611627 Balení	184,11	100%	184,11	0%	0
		Odpisy					
22	E	611627 Balení	23,09	96%	22,17	4%	0,92
		Energie					

				3226,79		603,97		2622,81
--	--	--	--	---------	--	--------	--	---------

Současné kalkulace jsou sestavovány pouze do vlastních nákladů výroby, což nestačí pro stanovení prodejní ceny výrobku. Proto budeme předpokládat ziskovou přírážku ve výši 15 %. Následující tabulka obsahuje navrženou kalkulaci variabilních nákladů, která se vztahuje na měsíčních 500 tun balené posypové soli.

Položka	Výpočet	Celkem
Tržby	$3226,78 \times 1,15 \times 500$	1 855 398,5
- Variabilní náklady výrobku	$2622,81 \times 500$	1 311 405,0
<b>Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku</b>	$1\ 855\ 398,5 - 1\ 311\ 405$	<b>543 993,5</b>
Fixní náklady	$603,97 \times 500$	301 985,0
<b>Výsledek hospodaření z prodeje</b>	$543\ 993,5 - 301\ 985,0$	<b>242 008,5</b>

Tab. 11. Kalkulace variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Postup výpočtu obsahuje následující kroky:

1. Nejprve se spočítají tržby jako násobek prodejní ceny a plánovaného množství.
2. Variabilní náklady znamenají vynásobení variabilní části připadající na jednu tunu výrobků a počtem plánovaného množství.

3. Vypočítá se příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku odečtením variabilních nákladů od tržeb.
4. Fixní náklady představují násobek fixní části, která náleží kalkulační jednici a počtem plánovaného množství.
5. Odečtením fixních nákladů od příspěvku na úhradu získáme výši zisku připadajícího na daný výrobek.

Z výsledku je zřejmé, že největší podíl obsahují variabilní náklady. Fixní pak tvoří přibližně jednu čtvrtinu z celkových nákladů. Výsledek hospodaření z prodeje balené posypové soli činí 242 008,5 Kč.

### 11.1 Aplikace stupňovité kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů chápe fixní náklady jako nedělitelný celek. Ovšem mnohdy lze fixní náklady přidělit danému výkonu. Kvůli nízké vypovídací schopnosti jednostupňové kalkulace variabilních nákladů povedu kalkulaci na vyšší stupeň a bude aplikována dvou-stupňová metoda variabilních nákladů. Tato kalkulace, dle mého názoru může být pro podnik přínosná zejména pro řízení nákladů a to z toho důvodu že díky této kalkulaci uvidíme, jaké skupiny nákladů ovlivňují výslednou hodnotu příspěvku na úhradu a jak jsou náklady postupně uhrazovány.

U této metody je zásadní rozdělit fixní náklady na dvě základní skupiny. Bude se jednat o fixní náklady, které jsou ke konkrétnímu výkonu v příčinné souvislosti, nazývané jako fixní náklady výrokové (specifické). Dále půjde o fixní náklady všeobecné, které se týkají celého podniku.

#### *Všeobecné fixní náklady*

**Spotřeba elektrické energie** se platí každý měsíc za celý výrobní závod a nelze ji bezprostředně alokovat na jednotlivá střediska. Součástí je energie spotřebovaná při výrobě, spotřeba energie administrativními a technickohospodářskými pracovníky a také spotřeba plynu a vody.

Jako další jsou **odpisy**, které náleží strojům, které se nachází v nákladových střediscích Vykládka a Míchání, kde probíhá výroba vícero druhů produktů a tudíž zde není přímá souvislost. Patří sem rovněž odpisy budov, které slouží všem druhům výroby a budovy sloužící pro vedení firmy a administrativní pracovníky.

Mezi **ostatní fixní náklady** patří veškeré fixní náklady, které slouží pro provoz celého závodu. Jejich strukturu znázorňuje následující tabulka.

#### **Ostatní fixní náklady**

Materiál - kromě výrobního materiálu

Cestovní náklady, reprezentace

Nájemné

#### **Skladování vč. manipulace**

Náklady na dopravu

Kanalizační sazby, telefonní poplatky,  
poštovné

Oprava a údržba

Služby - obecné

IT služby

Pojištění

Úroky

Bankovní poplatky

Ostatní provozní náklady

Ostatní náklady

Záruka na palety, přecenění

Úpravy + další mimořádné náklady

Kurzové rozdíly (ztráty - zisky)

Daň z příjmů

*Tab. 12. Fixní náklady (vlastní zpracování)*

#### ***Specifické fixní náklady***

**Mzdové náklady** představují mzdy dělníků, kteří se podílejí na výrobě posypové soli a mají příčinnou souvislost s výrobním procesem.

V nákladovém středisku Balení a paletizace **odpisy** představují odpis stroje, na kterém se balí posypová sůl. Jedná se o nejprodávanější produkt a tudíž je zřejmé, že pro její výrobu je nezbytné zajistit balící linku.

Na základě rozdělení fixních nákladů výrobních a všeobecných bude dvojestupňová kalkulace variabilních nákladů sestavena následujícím způsobem:

1. Výpočet tržeb a variabilních nákladů na výrobek je stejný, jak tomu bylo u jed-  
nostupňové metody.

2. Následuje výpočet krycího příspěvku I, který je výsledek odečtením variabilních nákladů výrobku a tržeb.
3. K specifickým nákladům se dospělo sečtením mzdových nákladů a odpisů stroje, který se nachází v nákladovém středisku Balení a paletizace.
4. Vypočtené specifické náklady odečteme od příspěvku na úhradu I a vyjde nám příspěvek na úhradu II.
5. Všeobecné náklady vznikly sečtením nákladů na energii, ostatních nákladů a odpisů nákladových středisek Vykládka a Míchání.
6. Plánovaný výsledek hospodaření se vypočítá jako odečtení všeobecných fixních nákladů od příspěvku na úhradu II.

Položka	Výpočet	Celkem
Tržby	$3226,78 \times 1,15 \times 500$	1 855 398,5 Kč
Variabilní náklady výrobku	$2622,81 \times 500$	1 311 405 Kč
<b>Příspěvek na úhradu I</b>	$1\,855\,398,5 - 1\,311\,405$	<b>543 993,5 Kč</b>
Specifické fixní náklady	$184,11 \times 500$	92 055 Kč
<b>Příspěvek na úhradu II</b>	$543\,993,5 - 92\,055$	<b>451 938,5 Kč</b>
Všeobecné fixní náklady	$419,86 \times 500$	209 930 Kč
<b>Plánovaný provozní výsledek hospodaření</b>	$451\,938,5 - 209\,930$	<b>242 008,5 Kč</b>

Tab. 13. Dvojstupňová kalkulace variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Ukazatelé příspěvek na úhradu I a II zobrazují, jaký má posypová sůl potenciál ke krytí fixních nákladů a v jaké míře postupně přispívá tvorbě zisku. Podle provedeného výpočtu lze usoudit, že balená posypová sůl pokrývá veškeré své variabilní i fixní náklady. U dvojstupňové metody variabilních nákladů vidíme, jaké fixní náklady působí na jednotlivé příspěvky na úhradu. Největší podíl na fixních nákladech představují všeobecné fixní náklady. Na závěr můžeme říci, že tento výrobek přispívá na tvorbu celkového zisku podniku.

## 12 SHRUNTÍ A DOPORUČENÍ PRO FIRMU

Sledovaná firma se člení na 82 nákladových středisek, na které pozorují pouze náklady, což může sloužit jako podklad pro jejich řízení. Náklady jsou pro každé období plánovány, což znamená, že si firma stanovuje jejich rozpočet.

Kalkulace jsou zpracovávány na začátku účetního období. Každému výrobku jsou náklady přiřazeny na základě rozvrhové základny, kterou si společnost zvolila v podobě strojových hodin, což je typické pro automatizovanou výrobu. V rámci kalkulace jsou zohledněny veškeré režie a proces sestavování kalkulací se uskutečňuje v podnikovém softwaru SAP. Jako kalkulační jednici si firma zvolila jednu tunu daného výrobku.

Podnikový systém kalkulace nákladů je detailně propracován. Stanovené normy spotřeby a výkonové normy vycházejí z přesného měření a sledování jednotlivých činností, ať jde o lidskou práci, činnost strojů, nebo spotřebovanou energii.

Přirážková metoda, kterou firma využívá, postrádá fixní a variabilní rozlišení nákladů, které je vhodné pro řešení rozhodovacích úloh. Na tento problém reaguji návrhem víceúrovňové kalkulace variabilních nákladů. Tato kalkulace oproti základní kalkulaci variabilních nákladů je přesnější a detailněji zobrazuje, jak jsou náklady na jednotlivé výrobky postupně uhrazovány. Společnost by mohla díky této metodě na první pohled upozorovat, kde je příčina případné ztrátovosti nebo nízké rentability jednotlivých výrobků. To slouží k okamžité reakci na vznik daných nákladů a efektivnějšímu řízení nákladů. Například pokud by došlo k vysokému podílu fixních nákladů, lze usuzovat o navýšení produkce, respektive stanovit bod zvratu, pod který by neměl objem výroby klesnout. Další zjištěný nedostatek je absence dokumentace týkající se postupu vytváření kalkulací. Jde pouze nahlédnout jen do systému, kde je kalkulační postup zobrazen.

Je podstatné si uvědomit, že kalkulační systém podniku, ať už se to týká sledování nákladů dle středisek, způsobů přiřazování nákladů či zvolení rozvrhové základny, se v podniku využívá již několik let. Na základě dlouhodobé praxe, lze konstatovat, že pro společnost je takto zpracovaný kalkulační systém příhodný. Podle provedené analýzy kalkulačního systému je možné dedukovat, že jakákoliv činnost uskutečňující se v kalkulačním systému a alokace nákladů má svůj důvod a své opodstatnění, tudíž se pro zjištění celkových nákladů, stává nepostradatelnou.



## ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo provést analýzu systému kalkulace nákladů v konkrétních podmínkách vybraného podniku. Analýza byla provedena v akciové společnosti, jež se zabývá výrobou, prodejem a distribucí soli. Při zjištěných nedostatcích byla uvedena navrhovaná doporučení, která by vedle k zefektivnění řízení nákladů ve společnosti.

První část teoretická byla zaměřena na seznámení s náklady, kde jsou vysvětleny v rámci trojího pojetí. Dále bylo charakterizováno systematické třídění nákladů podle různých hledisek, která se používají při jejich analýze a při tvorbě kalkulací.

Následující část literární rešerše se týkala problematiky kalkulací. Byly charakterizovány absorpční a neabsorpční kalkulace a byla nastíněna moderní metoda kalkulace Activity Based Costing. Dále byly zobrazeny a vysvětleny nejběžněji využívané struktury nákladů v kalkulaci. Závěr teoretické části se týkal systému kalkulací.

Aplikační část nejprve představuje vybranou společnost, což představuje vysvětlení její podnikatelské činnosti, historii, organizační strukturu, vývoj základních ekonomických výsledků a produktové portfolio. Na to navazuje horizontální a vertikální analýza, které zobrazují vývoj nákladů v čase a jejich procentuální část z celkových nákladů.

Nejhlavnější část se týká analýzy kalkulačního systému vybrané firmy. Zde je systém popsán a na vybraném produktu – balené posypové soli je rozebrán postup tvorby kalkulace. Na základě zjištěných nedostatků je aplikována kalkulace variabilních nákladů.

Závěr praktické části se věnuje shrnutí nejvýznamnějších poznatků z provedené analýzy a návrhům pro společnost sloužící pro zefektivnění řízení nákladů.

Uvedené návrhy by měly sloužit k zefektivnění řízení nákladů. Věřím, že cíle této práce byly splněny a pro vybranou společnost budou přínosné.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 3., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2002, 479 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-736-7.
- [2] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [5] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [6] HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [7] HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 2007, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- [8] KOŽENÁ, Marcela. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-673-2.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [20] LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [31] MARTINOVIČOVÁ, Dana. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha ;, Brno: Alfa Publishing ;, B.I.B.S., 2006, 178 s. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.
- [42] POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [53] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

[75] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003, 466 s. Expert. ISBN 80-247-0515-X.

### **Interní zdroje**

Interní materiály vybrané společnosti

### **Internetové zdroje**

Webové stránky vybrané společnosti. @2018, [cit. 2018-05-07].

## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Význam první zkratky.

B Význam druhé zkratky.

C Význam třetí zkratky.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1. Náklady a jejich pojetí (Král, 2006, s. 56-57)</i> .....	12
<i>Obr. 2. Přiřazení nákladů objektu (Popesko, 2009, s. 48)</i> .....	20
<i>Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Kožená, 2007, s. 70)</i> .....	29
<i>Obr. 4. Retrogradní kalkulační vzorec (Landa, Polák, 2008, s. 40)</i> .....	30
<i>Obr. 5. Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král, 2006, s. 137)</i>	30
<i>Obr. 6. Kalkulační vzorec dynamické kalkulace (Král, 2006, s. 138)</i> .....	31
<i>Obr. 7. Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2006, s. 138-139)</i> .....	32
<i>Obr. 8. Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Obr. 9. Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku (vlastní zpracování)</i> .....	39
<i>Obr. 10. Vývoj zaměstnanců (vlastní zpracování)</i> .....	40
<i>Obr. 11. Procentuální podíl výrobků na tržbách (vlastní zpracování)</i> .....	41

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1. Struktura jednostupňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 84).....</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 2. Struktura dvoustepňové kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 85).....</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 3. Vývoj výnosů, nákladů a VH (vlastní zpracování).....</i>	<i>39</i>
<i>Tab. 4. Tržby připadající na jednotlivé výrobky (vlastní zpracování).....</i>	<i>41</i>
<i>Tab. 5. Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 6. Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>44</i>
<i>Tab. 7. Kalkulace balené posypové soli (interní zdroj firmy, upraveno).....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 8. Vysvětlení značek (vlastní zpracování).....</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 9. Zjednodušený vzorec plných nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 10. Kalkulace balené posypové soli – rozdělení na fixní a variabilní složky (vlastní zpracování).....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 11. Kalkulace variabilních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>52</i>
<i>Tab. 12. Fixní náklady (vlastní zpracování).....</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 13. Dvojstepňová kalkulace variabilních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>55</i>