

Univerzita Pardubice

Fakulta chemicko-technologická

Katedra Ekonomiky a managementu chemických a potravinářských podniků

Využití kalkulací nákladů při hledání nových způsobů prodeje

Bc. Daniel Blaháček

Diplomová práce

2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Daniel Blaháček**
Osobní číslo: **C16579**
Studijní program: **N2807 Chemické a procesní inženýrství**
Studijní obor: **Ekonomika a management chemických a potravinářských podniků**
Název tématu: **Využití kalkulací nákladů při hledání nových způsobů prodeje**
Zadávající katedra: **Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu**

Zásady pro vypracování:

1. Teoretická východiska řízení nákladů ve výrobním podniku - řešení základních pojmů, kalkulace nákladů, alokace nákladů, activity based costing.
2. Analýza systému kalkulací nákladů v praxi vybraného podniku s procesní výrobou.
3. Popis a analýza nového způsobu prodeje v daném podniku.
4. Zhodnocení systému řízení nákladů a kalkulací v daném podniku a jeho využití při hledání nových způsobů prodeje.
5. Návrhy na případné změny systému řízení nákladů ve vybraném podniku a závěrečné shrnutí.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. Fibírová, J. a kol. Manažerské účetnictví - nástroje a metody. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
2. Bhattacharyya, D. Management accounting. Delhi: Pearson, 2011. ISBN 8131731782.
3. Král, B. a kol. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualizované vyd., Praha: Management Press, 2012. ISBN 978-80-7261-217-8.
4. Popesko, B. a Papadakis, S. Moderní metody řízení nákladů. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
5. Hradecký, M., Lauča, J., Šiška, L. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Simona Munzarová, Ph.D.

Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu

Datum zadání diplomové práce: 28. února 2018

Termín odevzdání diplomové práce: 11. května 2018

prof. Ing. Petr Kalenda, CSc.
děkan

L.S.

prof. Ing. Hans Löffler, CSc.
vedoucí katedry

V Pardubicích dne 17. února 2017

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložil, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách) ve znění pozdějších předpisů a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a Prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 4. 5. 2018

Bc. Daniel Blaháček

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych rád poděkoval Ing. Simoně Munzarové, Ph.D., za cenné připomínky k textu práce, za podnětné a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

Anotace:

Diplomová práce se zaměřuje na využití kalkulací při rozhodování o nových způsobech prodeje. Na základě rešerše odborné literatury je nejprve vymezen pojem manažerské účetnictví, dále kalkulační systém a využití kalkulací v manažerském účetnictví a jeho nástrojů při podpoře rozhodování o nových způsobech prodeje. Rešerše odborné literatury je zakončena strategicky orientovaným manažerským účetnictvím a popisem přínosů integrace manažerského účetnictví do řízení dodavatelského řetězce. Praktická část diplomové práce navazuje na rešerši analýzou kalkulací a řízení nákladů ve sledovaném podniku, která vede ke zpřesnění kalkulačního systému pro následné praktické využití při rozhodování v daném podniku. Popsán je také nový způsob prodeje produktů daného podniku, přičemž pro rozhodnutí o jeho realizaci je třeba vycházet z fungujícího systému řízení nákladů.

Klíčová slova:

Manažerské účetnictví, kalkulace, kalkulační systém, kalkulační list, kalkulační vzorec, náklady, podnik, dodavatelský řetězec, trh.

Annotation:

The Master thesis aims at the use of calculations in decision-making processes with respect to new marketing strategies. Based on the research of technical literature it defines managerial accounting as a term, the calculation system and the use of calculations in managerial accounting with its tools as a supportive means in marketing decision-making. The research is concluded with strategically oriented managerial accounting and with an evaluation of the benefits of its integration into the supply chain management. The research is followed by a practical part of the thesis with an analysis of the calculations and of the costs management in the studied company, the result of which is to make the calculation system more accurate for further practical use in decision-making processes in the company. This part also describes a new product marketing strategy used by the company, where the decision on either putting it into practice or not needs to be based on a suitable and well-functioning costs management system.

Keywords:

Managerial Accounting, Calculation, Calculation System, Calculation Sheet, Calculation Formula, Cost, Enterprise, Supply Chain, Market.

OBSAH

ÚVOD	1
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	3
1.1 VÝVOJ A PODSTATA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	3
1.2 DÍLČÍ SLOŽKY ÚČETNICTVÍ A JEJICH VZÁJEMNÝ VZTAH	4
1.3 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	8
2 KALKULACE V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	10
2.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	10
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	12
2.2.1 <i>Klasifikace nákladů pro účely sestavování kalkulací nákladů výkonů</i>	<i>12</i>
2.2.2 <i>Klasifikace nákladů podle závislosti na objemu výkonů</i>	<i>13</i>
2.2.3 <i>Klasifikace nákladů pro účely rozhodování</i>	<i>14</i>
2.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI A KALKULAČNÍM VZORCI.....	15
2.3.1 <i>Typový kalkulační vzorec</i>	<i>16</i>
2.3.2 <i>Retrográdní kalkulační vzorec</i>	<i>17</i>
2.4 ALOKACE NÁKLADŮ	19
2.5 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	21
2.6 KALKULACE S PŘÍŘAZOVÁNÍM NÁKLADŮ AKTIVITÁM (ACTIVITY BASED COSTING – ABC).....	22
3 STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	26
3.1 POPIS VYBRANÝCH POSTUPŮ STRATEGICKY ORIENTOVANÉHO MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	28
3.2 STRATEGICKÉ PŘÍNOSY INTEGRACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ DO ŘÍZENÍ DODAVATELSKÉHO ŘETĚZCE	31
4 ANALÝZA KALKULACÍ A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM PODNIKU	34
4.1 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU	34

4.1.1	<i>Sortiment výrobků kvasových chlebů</i>	35
4.1.2	<i>Cíl praktické části práce</i>	36
4.2	POPIS VÝROBNÍHO POSTUPU	37
4.3	KALKULAČNÍ SYSTÉM VYBRANÉHO PODNIKU	40
4.4	ZPŘESNĚNÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU VYBRANÉHO PODNIKU	44
4.4.1	<i>Výpočet nákladů na suroviny a obaly</i>	44
4.4.2	<i>Výpočet mzdových nákladů</i>	45
4.4.3	<i>Výpočet ostatních režijních nákladů</i>	48
4.4.4	<i>Výpočet výše odpisů</i>	49
4.5	VYUŽITÍ KALKULACÍ PŘI ROZHODOVÁNÍ O NOVÝCH ZPŮSOBECH PRODEJE PEKAŘSKÝCH PRODUKTŮ	51
4.5.1	<i>Stávající způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků</i>	51
4.5.2	<i>Nové způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků</i>	52
4.5.3	<i>Způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků v analyzovaném podnik</i>	53
4.6	DOPORUČENÍ NA ZMĚNY V SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM PODNIKU	55
	ZÁVĚR	59
	POUŽITÁ LITERATURA	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	65
	SEZNAM TABULEK	66

ÚVOD

I přes silný konkurenční boj, který u tuzemských podniků přetrvává, jsou výsledky hospodaření většiny firem i zásluhou rostoucího trendu ekonomiky uspokojivé. Druhé desetiletí 21. století se vyznačuje progresivním vzestupem informačních technologií, které pronikají napříč skrze odvětví. V dnešním informačním prostředí jsou informace, ba co víc informace využitelné pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje právem považovány za základní pilíř úspěšného podniku. Pro tyto účely je v podnicích budován systém manažerského účetnictví, který může zajišťovat přísun relevantních informací vedoucích k efektivnímu plnění manažerských funkcí plánování, kontroly a rozhodování.

Podniky působící ve zpracovatelském průmyslu jsou pod silným tlakem velmi tvrdé a stálé cenové konkurence, která podniky nutí prodávat své výrobky v rámci cenové politiky. Chce-li být podnik dlouhodobě prosperující a dosahovat pozitivních ekonomických výsledků je nezbytně nutné znát přesnou cenu svých výrobků, resp. jejich nákladovou náročnost. K tomuto účelu jsou v podnicích budovány systémy sledování a kalkulací nákladů a cen, který je výchozím podkladem pro cenová rozhodování, alokaci zdrojů a celkově pro dlouhodobě správné směřování organizace. Kalkulace dle mého názoru plní v podniku mnoho důležitých funkcí. Aby tento nástroj mohl poskytovat využitelné a důvěryhodné informace ve správný čas a správné formě, musí mít oporu v odborném a co nepřesněji sestaveném kalkulačním systému. Má-li však podnik kalkulační systém v zastaralém nebo nevyhovujícím stavu jeho využití ke zkvalitnění řízení nepřispěje.

Cílem diplomové práce je provést analýzu systému kalkulací nákladů v praxi vybraného podniku s procesní výrobou. Na základě této analýzy pak učinit zhodnocení systému řízení nákladů a kalkulací v daném podniku a posoudit jeho využití při hledání nových způsobů prodeje. Pro splnění těchto cílů je východiskem diplomové práce rešerše odborné literatury, pomocí které je objasněna podstata manažerského účetnictví, kalkulačního systému včetně členění nákladů v podniku a jejich struktury v kalkulaci, podstata strategicky orientovaného manažerského účetnictví a přínosy integrace manažerského účetnictví do řízení dodavatelského řetězce.

První kapitola diplomové práce se věnuje manažerskému účetnictví, jakožto nástroji vyvíjejícím se od konce 19. století pro bezprostřední a efektivní řízení firmy včetně vnitropodnikových středisek. Navazující kapitola pojednává o kalkulačním systému a jeho

členění, ve kterém je popsána klasifikace nákladů pro účely sestavování kalkulací nákladů výkonů a klasifikace nákladů pro účely rozhodování. Zároveň zde jsou popsány rozdíly mezi kalkulačními vzorci a problematika alokace nákladů. Z důvodu všeobecně narůstajících režijních, zejména režijních fixních nákladů je definována metoda ABC, popsány okolnosti jejího vzniku a principy jejího fungování. Poslední kapitola rešerše odborné literatury nejprve popisuje tu část manažerského účetnictví, která se zabývá poskytováním strategicky orientovaných informací pro rozhodování a kontrolu, následně se zaměřuje na postupy strategicky orientovaného účetnictví a vyúsťuje strategickými přínosy integrace manažerského účetnictví do řízení dodavatelského řetězce.

Za účelem naplnění výše zmíněného hlavního cíle této diplomové práce je praktická část rozdělena do několika dílčích cílů, a to představení vybraného podniku a sortimentu výrobků kvasových chlebů, popis výrobního postupu a kalkulačního systému vybraného podniku. Pro možné využití kalkulací jako nástroje pro řízení nákladů v rámci hledání nových způsobů prodeje bylo nutné zpřesnit kalkulační systém vybraného podniku. Posledním krokem praktické části je tedy popis doporučení na změny v systému řízení nákladů ve vybraném podniku.

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Ačkoliv může manažerské účetnictví působit jako striktně ohraničená a pravidly předurčená disciplína, opak je pravdou. Manažerské účetnictví není v porovnání s účetnictvím finančním nebo daňovým regulováno žádnými předpisy a je charakteristické svojí individuálností se zaměřením na budoucnost. Manažerské účetnictví by prostřednictvím aplikace principů účetnictví a finančního řízení mělo podniku zajišťovat stabilitu a udržitelnou prosperitu.

1.1 VÝVOJ A PODSTATA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Označení manažerské účetnictví souvisí s rozšířením pojmu management. Podle Krále a kol. (2012, str. 20) označení manažerské účetnictví (Management Accounting, resp. Managerial Accountancy) nachází své kořeny v anglosaských oblastech. Odlišné pojmenování můžeme nalézt ve francouzsky mluvících zemích, ve kterých se označuje jako účetnictví pro řízení (Comptabilité de Gestion). Nejnovější pojmenování poskytuje německá literatura, ve které se používá název „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“ (Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung).

O vzniku manažerského účetnictví se zmiňuje Hradecký a kol. (2008, str. 9), který o současné podobě manažerského účetnictví hovoří jako o výsledku historického, již více než 100 let trvajících vývoje. Období konce 19. století, ke kterému se počátky manažerského účetnictví datují, bylo ve Spojených státech amerických charakteristické bouřlivým rozvojem průmyslové výroby, které vyvolalo potřebu budování nových podnikových systémů, poskytujících nové druhy informací, využitelných pro manažerské rozhodování v těchto podmínkách. Toto tvrzení dokládá Boyns s Edwardsem (2013, str. 3), podle nichž nacházejí nové techniky manažerského účetnictví na počátku 20. století uplatnění v mnoha amerických firmách. Na území českého státu se manažerské účetnictví podle Hradeckého a kol. (2008, str. 15) začalo objevovat v dobách první republiky a naplno vyvíjet až po roce 1989 z důvodu pout státní regulace.

Manažerské účetnictví podle Kovanicové (2003, str. 6) zajišťuje informace, které vedení podniku potřebuje pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje podnikové činnosti. Bhattacharyya (2011, str. 1) manažerské účetnictví prezentuje jako obor účetnictví, který se zabývá prezentací a poskytováním účetních informací takovým systematickým způsobem, aby mohlo vedení účinně a efektivně plnit své manažerské funkce plánování, kontroly a rozhodování. Podle Synka (2007, str. 82) slouží manažerské

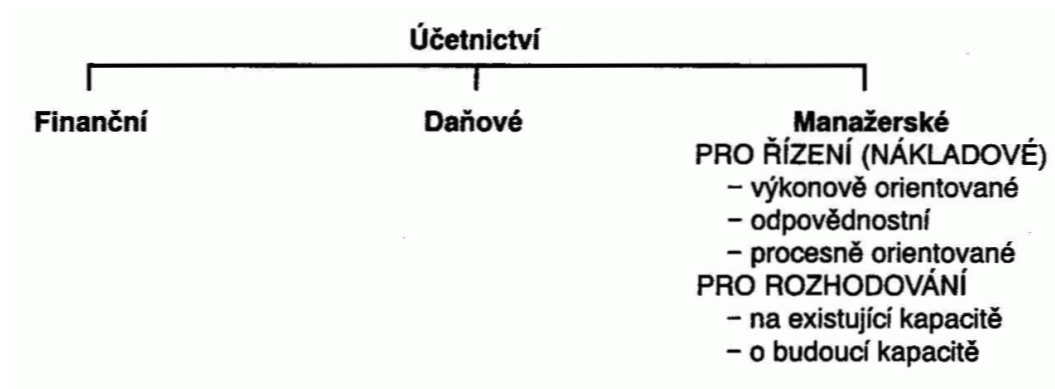
účetnictví pro bezprostřední řízení podniku a jeho vnitropodnikových středisek. Podobně Lang (2005, str. 1) a Sedláček (2004, str. 18) na manažerské účetnictví pohlíží jako na systém, který poskytuje informace řídicím složkám podniku potřebných pro účinné vedení podniku.

V důsledku narůstajících funkčních a výkonnostních požadavků plynoucích z technického vývoje, organizace a řízení se začalo manažerské účetnictví dle Fibírové a kol. (2015, str. 9) a Krále a kol. (2012, str. 22) profilovat dvěma základními průřezy. První je orientován na řízení po linii výkonů, kdy hlavním cílem je odpovědět na otázku, jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky podnikových finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb. Druhý je orientován na řízení po linii odpovědnosti, jehož úkolem je odpovědět na otázky, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary a jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku.

Shrnující a komplexně vystihující definici manažerského účetnictví poskytuje v české odborné literatuře Král a kol. (2002, str. 24): *„Manažerské účetnictví se charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu (eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje) a uspořádává informace o podnikové činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení.“*

1.2 DÍLČÍ SLOŽKY ÚČETNICTVÍ A JEJICH VZÁJEMNÝ VZTAH

Pro snazší pochopení a správné začlenění manažerského účetnictví do systému účetnictví je třeba vysvětlit jeho vzájemný vztah k jednotlivým složkám systému podnikového účetnictví, kterými jsou manažerské, finanční a daňové účetnictví, viz následující obr. 1.



Obr. 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví, Král a kol. (2003, str. 23)

Fibírová (2015, str. 12) obecně na účetnictví pohlíží jako na uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Hlavním úkolem **finančního účetnictví** je dle Máčeho (2013, str. 13) věrné zobrazení ekonomické skutečnosti účetní jednotky. Obecně lze na finanční účetnictví pohlížet jako na systém, který je založen na přesně stanovených a obecně uznávaných zásadách, který by měl odrážet věrný obraz skutečnosti zajišťující přesné, úplné a průkazné informace. Druhou složkou účetnictví je **účetnictví daňové**, jehož hlavním cílem je primárně zjištění a vyjádření základu pro výpočet daně z příjmů a popřípadě i ostatních daní. S daňovým účetnictvím souvisí hospodářský výsledek, který se v jednotlivých zemích může lišit různým pojetím daňových nákladů a výnosů.

Manažerské s finančním účetnictvím se vzájemně prolíná, doplňuje a je založené na výměně vzájemných informací, avšak při porovnání manažerského a finančního účetnictví můžeme nalézt různorodá pojetí, která se dle Krále a kol. (2003, str. 27) a Sedláčka (2001, str. 21) promítají ve 3 bodech:

- difference ve vymezení aktiv a pasiv – ve finančním účetnictví jsou dané legislativou, v manažerském účetnictví se přizpůsobují potřebám vedoucího pracovníka,
- rozdílné způsoby a principy oceňování – v manažerském účetnictví ušlý zisk vyjadřuje využívání „oportunitních nákladů a výnosů“ nebo uspořené náklady z jiné podnikatelské aktivity,
- rozdílné pojetí nákladů – ve finančním účetnictví náklady vychází z finančního pojetí, na rozdíl od manažerského účetnictví, který je založen na hodnotovém pojetí.

Obecně lze říci, že finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulost, naopak **manažerské účetnictví** by mělo poskytovat podklady pro srovnání skutečnosti se žádoucím stavem, resp. pro vyhodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje. Podrobnější struktura manažerského účetnictví vychází podle Krále a kol. (2012, str. 21) ze 3 fází, které se liší typem informací a jejich vztahem k rozhodovacímu procesu. První fáze se orientuje hlavně na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, druhá fáze již umožňuje porovnání se žádoucím stavem. První a druhá fáze je brána jako základní část manažerského účetnictví a v anglicky mluvících zemích se označuje za nákladové účetnictví. První a druhá fáze poskytuje vedení výrobního podniku představy o:

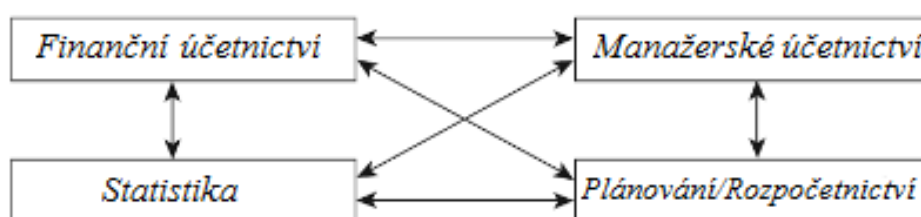
- zákaznicích, tedy také o žádoucím objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výkonů;
- způsobu výroby těchto výrobků, o potřebných výrobních kapacitách, o počtu a struktuře pracovníků, o potřebě zajistit výrobní proces i kapacity v oblasti pomocných, obslužných a administrativních činností;
- potřebě externích zdrojů nezbytných k zajištění výroby a prodeje výrobků, tedy i o dodavatelích materiálu, prací a služeb, kteří tyto zdroje poskytují a jiné.

Zmíněné představy by podle Krále a kol. (2012, str. 21) měly být konkretizovány i hodnotově v podobě požadovaných výnosů z prodeje, nákladů prodaných výrobků, zisku a dalších ukazatelů, jež souvisejí s cíli podniku. Významným rysem druhé fáze, potažmo nákladového účetnictví je systémové zobrazení včetně jeho výsledků. Důsledkem systémového zobrazení si nákladové účetnictví zachovává obecné (např. bilanční princip) i technické (např. inventarizace) účetní metody, jejichž základním rysem je zajištění průkaznosti a souladu účetního zobrazení s realitou.

Král a kol. (2012, str. 23) o třetí fázi pojednává jako pomyslném milníku manažerského účetnictví neboli o okamžiku, kdy nákladové účetnictví přerůstá v účetnictví manažerské. Základní snahou třetí fáze je rozšířit škálu poskytovaných informací o takové informace, které umožňují vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Zjednodušeně nazývaný typ těchto informací: „Co se stane, když...“, umožňuje využít účetní informace nejen pro běžné řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu.

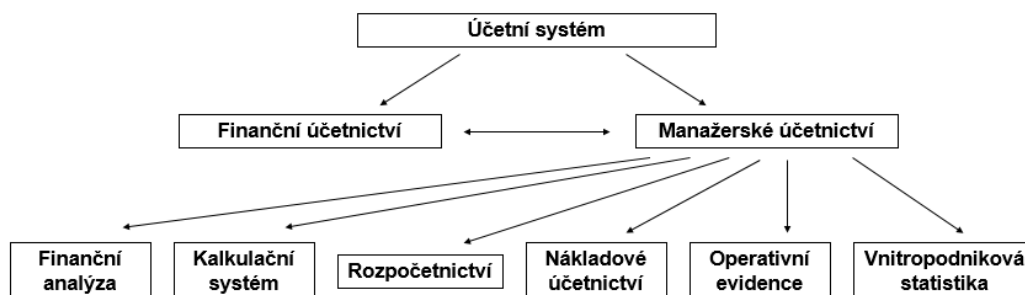
S rozvojem třetí fáze manažerského účetnictví po boku finančního (a daňového) účetnictví souvisí pojem **statistika, plánování a rozpočetnictví**. Souvislost se statistikou lze hledat ve skutečnosti, že by podle Langa (2005, str. 2) měla být data v souvislosti s manažerským účetnictvím statisticky evidována, dokumentována a interpretována podle určitých hledisek jako srovnávací, běžné a normované veličiny. Podle Kaliny (2007, str. 26) manažerské účetnictví ve svých analýzách využívá informace ze statistických výzkumů a ekonomických metod, jenž slouží k hodnocení rizika, nejistoty a souvisejí s rozhodováním v podniku. Obsahem plánování a rozpočetnictví je dle Hradeckého a kol. (2008, str. 126) poskytování peněžně vyjádřených predikcí o budoucnosti. Na rozdíl od Hradeckého pohlíží Jelínková (2006, str. 14) na plánování a rozpočetnictví jako na samostatné disciplíny. Plánování je východiskem pro všechny manažerské funkce, přispívá k dosažení cílů a umožňuje efektivní provádění činností. Hlavní cíl plánování spočívá ve stanovení cílů a postupů k jejich dosažení. Rozpočetnictví autorka definuje „jako proces formulace hodnotově vyjádřených cílů“. Výstupem procesu rozpočtování je tedy rozpočet ve formě hodnotově vyjádřených cílů.

Manažerské účetnictví, finanční účetnictví, statistika a plánování a rozpočetnictví vytváří vzájemnou a obousměrně fungující síť, ve které si složky navzájem poskytují informace ku prospěchu podnikových rozhodování. Vzájemný vztah manažerského a finančního účetnictví, statistiky a plánování – rozpočetnictví je znázorněn na obr. 2.



Obr. 2: Vztah dílčích složek účetnictví, Lang (2005, str. 2)

Manažerské účetnictví může dle obr. 2 na jednu stranu poskytovat, na druhou stranu přijímat informace proudící skrze finanční účetnictví, statistiku i oborem plánování – rozpočetnictví. Rozvinutý vztah dílčích složek účetnictví nabízí Hyršlová na obr. 3.



Obr. 3: Rozvinutý vztah dílčích složek účetnictví (upraveno autorem), Hyršlová ([online], str. 21)

Rozvoj manažerského účetnictví se podle Krále a kol. (2012, str. 23) na jednu stranu promítl do širšího spektra poskytovaných informací, na druhou stranu však narazil na tradiční orientaci účetního systému, kde se začal dostávat do rozporu s požadavky na včasnost a originalitu podkladů pro rozhodování.

1.3 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Úkoly manažerského účetnictví lze formulovat velmi obecně, jelikož potřebné údaje jsou produktem dílčích složek účetnictví, které je nutno považovat za rovnocenné partnery. Hradecký a kol. (2008, str. 75). Manažerské účetnictví se využívá zejména pro účely vnitropodnikového řízení podniku. Úkoly manažerského účetnictví se zabývá např. Král a kol. (2012, str. 27) s Kalinou (2007, str. 18), kteří se shodují, že mezi úkoly manažerského účetnictví patří poskytování informací o:

- výkonech, které jsou základním prvkem pro nákladové účetnictví, kde je nutné správným způsobem přiřadit k výkonům správné ekonomické ukazatele a také určit správnou odpovědnost za vznik těchto nákladů;
- struktuře (zejména druhových a účelových) nákladů, s jejichž pomocí lze náklady třídit podle jejich vzniku;
- útvarech, ze kterých lze získat podrobný přehled o režijních nákladech, především o režii správní, odbytové a výrobní, které lze dále využít pro účely sestavování kalkulací.

Kalina (2007, str. 18) individuálně rozšiřuje výčet úkolů manažerského účetnictví o:

- tvorbu kalkulací, které obsahují takzvané údaje dvojího času. Na jedné straně stojí informace o minulosti prezentované výslednou kalkulací, na druhé straně stojí informace o budoucnosti prezentované kalkulací předběžnou;
- útvarové odpovědnostní řízení, které má za cíl stanovení příčin odchylek od žádoucího stavu vyráběných a prodávaných výrobků a přiřazování do odpovědnosti konkrétnímu útvaru nebo pracovníkovi;
- běžnou kontrolu nákladů. Jejím hlavním účelem je krátkodobá kontrola nákladů, která by měla sloužit k řádnému dodržování norem spotřeby a k řádnému stanovení předběžných kalkulací a rozpočtů;
- podnikové rozpočty, jež se v podniku stanovují a rozlišují na 4 druhy — na rozpočetní rozvahu, rozpočetní výsledovku, rozpočet peněžních toků a na rozpočet investičních výdajů. Všechny zmíněné rozpočty vyvstávají z vnitřních potřeb a vycházejí z finančního účetnictví.

Bylo by chybné domnívat se, že manažerské účetnictví plní pouze funkci informativní. Ačkoliv Král a kol. (2012, str. 27) s Kalinou (2007, str. 18) o úkolech manažerského účetnictví hovoří v souvislosti s poskytováním informací, manažerské účetnictví jakožto nástroj ekonomického řízení zastává také řadu dalších důležitých úkolů a funkcí, např. dle Langa (2005, str. 3) funkce zjišťovací, normovanou, analytickou a kontrolní.

2 KALKULACE V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Jedním z hlavních úkolů manažerského účetnictví, jak bylo uvedeno výše, je poskytovat informace o nákladech jednotlivých výkonů. Klíčový nástroj manažerského účetnictví pro řízení **po linii výkonů** představují kalkulace.

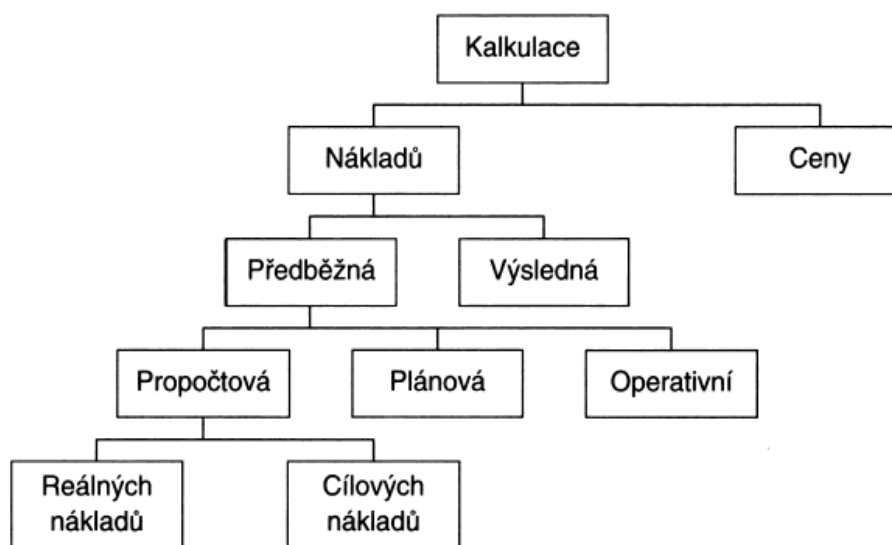
Kalkulace podle Burešové (2012, str. 52) plní řadu důležitých funkcí:

- pomáhají stanovit náklady a nákladové náročnosti jednotlivých výkonů;
- poskytují informace důležité pro rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu;
- tvoří výchozí rozhodovací základnu pro nastavení cenové politiky;
- pomáhají oceňovat vnitropodnikové výkony a výkony jednotlivých útvarů a složek;
- slouží pro sestavování rozpočtů střediskových nákladů a výnosů;
- přispívají k řešení reprodukčních úloh.

Se zobrazeným výčtem funkcí kalkulací dle Burešové do jisté míry koresponduje Popesko (2009, str. 55). Popesko označuje kalkulace za nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení a také cenotvorby. Autor taktéž dodává, že v případě externě prodávaných výkonů jsou schopnosti kalkulace posuzovat ziskovost těchto výkonů jedním ze základních předpokladů úspěšného podnikání. Jak uvádí Král a kol. (2002, str. 168): *„Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku, z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání.“*

2.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Všechny sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi vytváří v podniku tzv. kalkulační systém. Hradecký (2008, str. 182) kalkulační systém označuje za hlavní nástroj řízení nákladů na výkony, který musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou provázanost kalkulací mezi sebou. Schématický pohled na podnikový kalkulační systém uvádí následující obr. 4:



Obr. 4: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití, Král a kol. (2012, str. 192)

Jednotlivé prvky kalkulačního systému znázorněné na obr. 4 se dle Krále a kol. (2012, str. 192) dále liší nejen dobou sestavení a vztahem k časovému horizontu jejich využití, ale i zobrazením vztahu plných a dílčích nákladů ke kalkulační jednotci nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace. Základním kritériem jejich rozlišení je to, zda jsou podkladem strategického, taktického, či operativního řízení nebo následného ověření efektivnosti podnikových výkonů. Identický pohled na strukturu kalkulačního systému lze nalézt také u Hradeckého (2008, str. 182).

Samotnou účinnost kalkulačního systému ovlivňuje nejen rozsah a obsahová kvalita, ale i vazby mezi prvky, které umožňují porovnání kalkulací a kombinaci jejich informací. Kalkulační systém slouží **v užším pojetí** k řízení hospodárnosti (jednicových, popř. i ostatních variabilních nákladů), **v širším pojetí**, které je komplexnější, by měl podnik hodnotit ve vztahu k vnějšímu tržnímu prostředí. Král a kol. kalkulační systém rozšiřuje také o prodejní cenu. Rozšíření kalkulačního systému o prodejní cenu nabývá zásadního významu především u nových (popř. i inovovaných) výrobků. Prodejní cena v kalkulačním systému umožňuje rozvinout jeho vypovídající schopnost, a to jednak o hodnocení přiměřenosti zisku při dané ceně a při dané výši nákladů nebo o hodnocení přiměřenosti výrobních nákladů při dané ceně a požadované úrovni zisku. Král a kol. (2012, str. 207)

V současné době by detailně rozpracovaný kalkulační systém měl být podle Lazara (2012, str. 124) podnikovým standardem, přičemž autor dodává: „*Vytvoření kalkulačního systému a jeho následné využití přispívá ke zkvalitnění řízení a pomáhá řešit problémy s nehospodárností.*“ Vzdávající konkurenční tlak vyspělé tržní ekonomiky podniky nutí k přechodu na sofistikovanější kalkulační metody, jejichž aplikace je pro podniky s již existujícím, rozvinutým kalkulačním systémem jednodušší.

2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Vzhledem k tomu, že manažerské účetnictví poskytuje informace pro plnění celé řady manažerských úkolů a rozhodování, je třeba hodnotové položky, kterými se zabývá, klasifikovat dle vztahu k řešenému problému. Pro účely řízení nákladů se pak v odborné literatuře setkáváme např. s členěním nákladů dle druhů, v jakých vstupují do podnikatelského procesu, dle účelu, dle odpovědnosti za vznik nákladů, dle způsobu postupů přiřazování nákladů v kalkulacích nákladů a dalšími klasifikacemi, které se liší dle potřeb rozhodování, např. na náklady variabilní a fixní.

2.2.1 Klasifikace nákladů pro účely sestavování kalkulací nákladů výkonů

Požadavky na řízení hospodárnosti, ale také rozhodovací úlohy typu „vyrobít či koupit“ nebo „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí podle Krále a kol. (2012, str. 76) z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem.

Na základě příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován, Fibírová (2015, str. 2016) a Popesko (2009, str. 39) rozlišují dvě základní skupiny nákladů:

- **přímé náklady** — bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, resp. se specificky a exkluzivně vztahují k nějakému výrobku;
- **nepřímé náklady** — náklady zajišťující průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech, přičemž jsou spojeny s více druhy výkonů. Nepřímé náklady nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě, a to buď z důvodu neexistence vazby mezi nákladem a objektem, nebo tuto vazbu evidence nákladů nedokáže identifikovat. Fibírová (2015, str. 216) za typické nepřímé náklady považuje odpisy společného technologického

vybavení, spotřebu režijního materiálu nebo mzdy administrativních pracovníků.

Mezi přímé náklady Král a kol. (2012, str. 76) zařazuje (s výjimkou sdružených výrob) téměř všechny **jednicové náklady**. Jednicové náklady jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Vedle jednicových nákladů vystupují v kalkulacích nákladů náklady režijní. Režijní náklady jsou společně vynakládány na celé kalkulované množství výrobků nebo na zajištění chodu celého podniku. Většina **režijních nákladů** je zpravidla společná více druhům výkonů, tedy náklady nepřímými, které jsou na výkony přičítány nepřímo pomocí rozvrhových základů.

Zmíněné členění na náklady přímé a nepřímé využívají podle Krále a kol. (2012, str. 77) řídicí pracovníci především pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v podstatě rozhodnuto. Pro zhodnocení budoucích variant se využívají odlišná členění manažerského účetnictví, která se orientují na informace pro rozhodování. Alternativy budoucího vývoje se opírají např. o členění nákladů na variabilní a fixní.

2.2.2 klasifikace nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výroby se začalo systematicky využívat ve dvacátých letech 20. století ve Spojených státech a podle Šimana (2010, str. 78) nabývá stále většího významu. Podstatou této závislosti je skutečnost, že určitá skupina nákladů se mění v závislosti na objemu výroby (služeb) – náklady variabilní a určitá skupina nákladů nikoliv – náklady fixní.

Nejsnáze kvantifikovatelnou a zároveň nejdůležitější část **variabilních nákladů** tvoří podle Krále a kol. (2012, str. 79) náklady proporcionální. Proporcionální náklady jsou vyvolané jednotkou výkonu a jejich celkový objem roste přímo úměrně se změnou objemu produkce. V praxi se však mohou vyskytnout i situace, kdy náklady v závislosti na objemu výroby rostou rychleji, pak mluvíme o nadproporcionálních (progresivních) nákladech nebo pomaleji, v tomto případě se jedná o podproporcionální (degresivní) náklady. Stane-li se, že náklady rostou nadproporcionálně, podnik by měl učinit taková opatření, aby tento nepříznivý vývoj změnil.

Fixní náklady jsou pak definovány jako náklady, které se ve své celkové výši v určitém intervalu se změnou prováděných výkonů nemění. Král a kol. (2012, str. 80)

fixní náklady označuje jako tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Propojíme-li výše uvedené klasifikace, je třeba zmínit, že pouze menší část režijních nákladů, tzv. variabilní režie je ovlivněna stupněm využití kapacity, větší část režijních nákladů pak má charakter fixních nákladů Král a kol. (2012, str. 127).

S ohledem na řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě by podle Krále a kol. (2012, str. 127) měla být výše variabilní režie kalkulována od režie fixní odděleně.

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů má podle Krále a kol. (2012, str. 83) význam nejenom pro řízení v podmínkách, kdy o základních parametrech již bylo rozhodnuto, ale také pro rozhodování o budoucím průběhu podnikatelského procesu.

2.2.3 Klasifikace nákladů pro účely rozhodování

Základem klasifikací nákladů pro účely rozhodování je klasifikace na náklady relevantní a irelevantní, které tvoří podle Popeska (2016, str. 48) a Krále a kol. (2012, str. 86) informační podklad pro rozhodování a je pro ně typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných alternativ.

Relevantními náklady jsou podle Popeska (2016, str. 48) takové náklady, u kterých v závislosti na přijetí daného rozhodnutí dochází ke změně. Na druhé straně **irelevantní náklady** zůstávají neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata. K hlavním typům relevantních nákladů podle Strouhala a kol. (2017, str. 200) patří:

- přímé relevantní náklady bezprostředně související s uvažovanou variantou;
- imputované náklady ovlivňující v důsledku určitého rozhodnutí výsledky účetní jednotky v širších souvislostech, které rozhodnutí přináší (např. daňové důsledky rozhodnutí a jeho oportunitní náklady a výnosy);
- odložené náklady představující obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, jež ovlivní činnost firmy ve strategickém horizontu (např. reakce zákazníků na rozhodnutí týkající se zúžení sortimentu produktů, které přinášejí nižší užítky).

V souvislosti s relevantními a irelevantními náklady se Kalina (2007, str. 11) i Král a kol. (2012, str. 87) zmiňují ještě o rozdílových nákladech, které jsou zvláštní formou

relevantních nákladů a vyjadřují rozdíl stavu nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Další významnou skupinou nákladů z hlediska rozhodování o budoucích aktivitách je kategorie **oportunitních nákladů**. Kvantifikace oportunitních nákladů je podle Krále a kol. (2012, str. 89) založena na úvaze, že konkrétní výdej majetku za účelem zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě, zároveň znemožňuje jeho využití jiným způsobem. Podle Popeska (2016, str. 50) představují oportunitní náklady hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno. Vyjma oportunitních nákladů se odborná literatura zmiňuje rovněž o oportunitních výnosech, kterým se podnik vyhýbá v případě, že určitou alternativu dalšího vývoje neuskutečňuje.

V souvislosti s konstrukčním, resp. technologickým řešením výrobků jsou v rámci nákladů pro účely rozhodování Kalinou (2007, str. 12) zmiňovány **náklady vázané k rozhodnutí**. Král a kol. (2012, str. 91) náklady vázané k rozhodnutí považuje za nejobecnější, zejména strategicky využívanou kategorii nákladů. Tyto náklady vznikají v budoucnosti, na základě současných rozhodnutí. Důležitost těchto nákladů Král a kol. (2012, str. 91) hodnotí na základě průzkumů, které dokumentují, že:

- úroveň těchto nákladů, vázaných na řešení výrobků ve vývojové a přípravné fázi činí 80 – 85 % celkových nákladů, které jsou vynaloženy za celou dobu životnosti produktu;
- efektivně vynaložené náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobků se mohou osmi až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu.

Zajímavostí je, že náklady vázané k rozhodnutí jsou stavěny do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti, které jsou primárně zaměřeny pouze na náklady vynaložené ve výrobní fázi.

Zmíněné typy nákladů vznikají ve spojitosti s rozhodováním o budoucí kapacitě, která může více či méně ovlivnit chování managementu při hledání nových způsobů prodeje.

2.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI A KALKULAČNÍM VZORCI

Z klasifikací nákladů lze pak vyjít pro poskytování informací pro různé účely řízení podnikových procesů. Pro účely sestavování kalkulací v podniku jsou náklady sledovány v určité zvolené struktuře, která je ve většině podniků vyjádřena individuálně a promítá

se v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorec je podle Popeska (2009, str. 59) v tuzemských podmínkách často spojován s tzv. typovým kalkulačním vzorcem.

2.3.1 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec před rokem 1990 představoval určitou variantu kalkulace, která byla standardizovaná a podnikům bylo její užívání nařízeno vyhláškou ministerstva hospodářství s cílem zajistit centrální dohled nad tvorbou kalkulací, a především kontrolu přiměřenosti zisku prodávaných výkonů.

Struktura typového kalkulačního vzorce dle Krále a kol. (2012, str. 138) či Hrušky (2016, str. 53) je zobrazena na obr. 5.

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

Obr. 5: Struktura typového kalkulačního vzorce, Král a kol. (2012, str. 138)

Ze znázorněné nepříliš podrobné struktury je zřejmé, že není inspirujícím podkladem pro řešení rozhodovacích úloh. Nedostatečnost typového kalkulačního vzorce je Králem a kol. (2012, str. 138) charakterizována následovně:

- syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a které je nutné přiřazovat podle různých principů alokace;
- syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh (např. využití kalkulací při rozhodování o optimalizaci sortimentu na existující kapacitě);
- je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce, a tudíž chybně informuje o průměrné výši nákladů, připadající na kalkulační jednotku. Jinými slovy neposkytuje informace o změnách nákladů, které byly vyvolány změnou

objemu a struktury a je nedostatečným podkladem na otázky typu „Co se stane, když...“.

V nynější době podle Krále a kol. (2012, str. 137) nelze hovořit o „kalkulačním vzorci“ jako o jednoznačné formě vykazování, spíše naopak. Rysem progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin se formulují individuálně s ohledem na rozhodovací úlohu.

2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

V reakci na výše zmíněná omezení Král a kol. (2012, str. 139) i Popesko (2009, str. 59) hovoří o kalkulačních vzorcích, které jsou charakteristické odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu k ceně a variantně strukturovanými náklady výkonů. Podniky, které působí na vysoce konkurenčních trzích, oddělují kalkulace nákladů a kalkulace ceny výkonů. V praxi dle Popeska (2009, str. 59) dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována konkurenčním prostředím. Podnik je proto nucen tržní cenu akceptovat a tato cena se stává pomyslným východiskem pro stanovení nákladů výkonů. Takovouto kalkulaci označujeme jako rozdílovou neboli retrogradní. Struktura retrogradního vzorce se shoduje u Krále a kol. (2012, str. 140) i Popeska (2009, str. 59) a je znázorněna na obr. 6.

Základní cena výkonu
– Dočasná cenová zvýhodnění
– Slevy zákazníkům
1. Sezónní
2. Množstevní
CENA PO ÚPRAVÁCH
– Náklady
Zisk (jinak vyjádřený přínos)

Obr. 6: Struktura retrogradního kalkulačního vzorce, Král a kol. (2012, str. 140)

Kalkulace ceny vychází zejména z úrovně zisku nebo marže, která by měla zajistit požadovanou výnosnost kapitálu. Král a kol. (2012, str. 140) za těchto podmínek

charakterizuje retrográdní kalkulační vzorec jako informační nástroj důvěrného charakteru, který není prezentován externě.

V návaznosti na tradiční kalkulační vzorec je nutné zmínit i další modifikace kalkulací. U kalkulačního vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady si Král a kol. (2012, str. 141) podrobněji všímá struktury vykazovaných nákladů. Pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je účelné v kalkulačním vzorci odděleně vykázat variabilní náklady a náklady fixní. Struktura tzv. kalkulace variabilních nákladů v retrográdní podobě je znázorněna na obr. 7:

CENA PO ÚPRAVÁCH
– Variabilní náklady výrobku
1. Přímé (jednicové) náklady
2. Variabilní režie
Marže (krycí příspěvek)
– Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

Obr. 7: Struktura kalkulačního vzorce oddělující fixní a variabilní náklady v retrográdní podobě, Král a kol. (2012, str. 141)

Myšlenku odděleného kalkulování nákladů rozvíjí tzv. dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Podle Krále a kol. (2012, str. 141) dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění podle reprodukčního procesu (pozn. reprodukční proces je komplex neustále se obnovujících ekonomických aktivit – výroby, směny apod.). Schopnosti dynamické kalkulace vidí Král a kol. (2012, str. 141) ve sledování změn objemu výstupu, resp. jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. V případě kalkulací se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů za hlavní odlišující rys považuje, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek, ale hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti. Fixní náklady se člení podle toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků. Struktura kalkulace v retrográdní podobě se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je zobrazena na obr. 8.

CENA PO ÚPRAVÁCH
– Variabilní náklady výrobku
1. Přímé (jednicové) náklady
2. 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. 8: Struktura kalkulačního vzorce se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů v retrogradní podobě, Král a kol. (2012, str. 142)

Z výše zmíněných vzorců je patrné, že na pojem „vzorec“ již nelze pohlížet jako na jednoznačnou formu vykazování. Struktura a řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění a vztah ke kalkulaci ceny se vykazuje s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohy, k jejímuž řešení má kalkulace přispět.

2.4 ALOKACE NÁKLADŮ

Jednou ze základních a stěžejních funkcí manažerského účetnictví je podle Popeska (2009, str. 38) problematika alokace nákladů. S alokací nákladů se v manažerském účetnictví pojí několik termínů. Moderní manažerské metody a nástroje užívají termínu **nákladový objekt**, tradiční pojetí hovoří o **předmětu kalkulace**. Nákladový objekt podle Krále a kol. (2012, str. 130) nemusí být nutně omezen pouze na podnikový výkon, ale může jím být i útvar, činnost, aktivita, investiční projekt, zákazník nebo jakékoli manažerské rozhodnutí. Obecně primárním cílem všech kalkulačních metod je vytvoření co nejpřesnější kvantifikace nákladů připadajících na jednotku nákladového objektu, resp. kalkulační jednici.

Dle Krále a kol. (2012, str. 130) je „*hlavním cílem alokace nákladů zpřesnění informací o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit.*“

Alokace nákladů zpravidla probíhají v jednotlivých alokačních fázích, které odrážejí míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálními výkony. V první fázi, kdy dochází k přiřazování nákladů nákladovému objektu neboli předmětu kalkulace, jsou

podle Popeska (2009, str. 39) a Fibírové (2015, str. 216) členěny na náklady **přímé** a **nepřímé**. Přiřazování přímých nákladů na výkony lze považovat za primární fázi alokace nákladů. Co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu (na jeho jednici), je dle Krále a kol. (2012, str. 133) cílem poslední fáze alokace nákladů. Mezi první a poslední fází alokace se nachází prostřední fáze alokace, která si klade za cíl co nepřesněji vystihnout vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik.

Pro přiřazení nepřímých, společných nákladů Král a kol. (2012, str. 127) i Fibírová (2015, str. 2016) vymezují dvě skupiny metod kalkulací:

- kalkulace dělením – prostá, s poměrovými (ekvivalenčními) čísly;
- kalkulace přírážková – sumační nebo diferencovaná.

Při kalkulaci dělením se jednotlivé nákladové složky vydělí počtem výrobků, popřípadě jinou stanovenou jednotkou. Výsledek pak vyjadřuje náklady na výrobek, popř. na kalkulační jednici. Kalina (2007, str. 33) považuje prostou metodu dělením vhodnou pro podniky, které produkují jediný druh výkonu, prováděný v nečlenitém procesu. Určitou modifikací kalkulace dělením představuje kalkulace s ekvivalentní (poměrovými) čísly. Kalkulaci s ekvivalenčními čísly lze uplatnit v případě, kdy výrobky jsou technologicky podobné a jejich odlišnost spočívá např. ve velikosti. U těchto výrobků je poměr mezi náklady stálý a je vyjádřen pomocí poměrových (ekvivalenčních) čísel.

Klíčovým rozdílem mezi první a druhou skupinou metod kalkulací je skutečnost, že kalkulace z první skupiny přiřazují náklady výkonům ve vztahu k množství nebo počtu různě vyjádřených kalkulačních jednic. Přírážková metoda kalkulace podle Krále a kol. (2012, str. 127) využívá pro přičítání nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny.

Společným znakem všech metod kalkulací by podle Krále a kol. (2012, str. 128) mělo být úsilí přiřazovat co největší část společných nákladů, na základě co nejužšího příčinného vztahu mezi náklady a výkony.

2.5 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

Relativně samostatnou kapitolou je vliv rozdílného ocenění vytvořených výkonů na výši hospodářského výsledku ve sledovaném období. Fibírová (2010, str. 85) si klade otázku: „*Jak se projeví ocenění vytvořených výkonů kalkulací variabilních či plných nákladů při měření hospodářského výsledku v účetnictví?*“. Otázkou přitom není, které z ocenění je lepší, ale jde o porozumění vypovídající schopnosti v souvislosti s měřením zisku, a to nejen při porovnání rozdílných požadavků na zjištění zisku ve finančním a manažerském účetnictví. Vhodně zvolený způsob zpracování účetních informací umožňuje ze stejných vstupních dat sestavit jak kalkulace plných nákladů, tak i variabilních.

Podstatou kalkulace plných (úplných) nákladů je podle Synka (2007, str. 113) započtení všech nákladů. Z důvodu tzv. pohlcení všech nákladů se mnohdy označují také za absorbční kalkulace. Význam a využití tzv. plné nákladové náročnosti popisuje Král a kol. (2012, str. 151):

- při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti finálních výkonů;
- při stanovení, resp. obhajobě cen individuálně prováděných zakázek;
- pro vyjádření vázanosti nákladů ve vytvářených, resp. prodávaných vnitropodnikových zásobách;
- pro vytváření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku;
- pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob;
- pro rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh.

S využitím plných kalkulací se podle Krále a kol. (2012, str. 152) pojí nejen jeden problém, jenž souvisí s předpokládaných a skutečným objemem a strukturou kalkulovaných výkonů. Lang (2005, str. 86) za nejpodstatnější problém kalkulace plných nákladů spatřuje úroveň přesnosti přiřazení nákladů podle příčin vzniku na kalkulační jednici. Podobnou interpretaci lze nalézt také u Martinovičové a kol. (2014, str. 72), která kalkulace plných nákladů označuje za nepřesné, neboť nelze přesně určit, zda nepřímé náklady jsou pouze fixní nebo smíšené. Z tohoto důvodu dochází k nedostatečně přesnému přiřazení nepřímých nákladů na jednotku produkce. Druhá nepřesnost může být způsobena jakoukoli změnou produkce, kdy u statické kalkulace dojde ke změně velikosti nepřímých nákladů připadající na jednotku produkce.

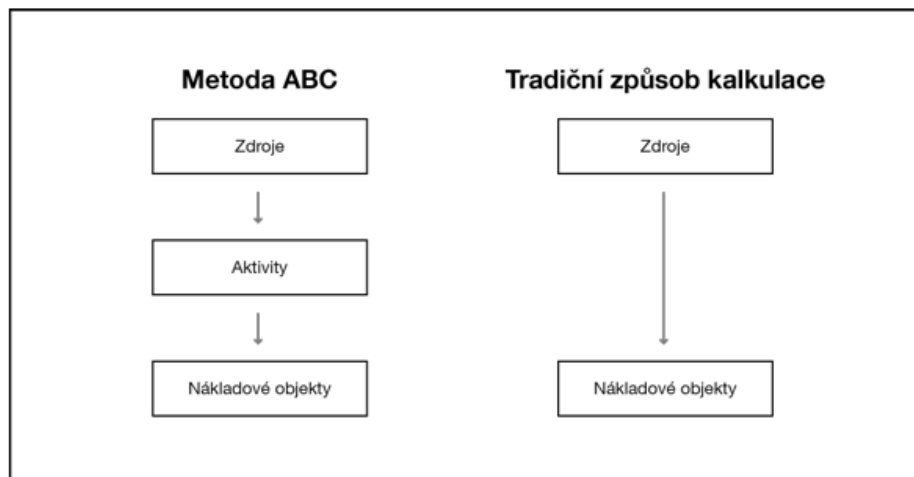
Kalkulace neúplných, variabilních nákladů reaguje dle Krále a kol. (2012, str. 156) na nedostatky a problémy s využitím plné kalkulace v podstatě velmi jednoduchým způsobem: „*Kalkulace variabilních nákladů klade výrazně větší důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům a zároveň se u nich předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednicí konkrétního výkonu*“. Metodou kalkulace variabilních nákladů lze zjistit tzv. příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

Kalkulací variabilních nákladů se zabývá i Fibírová (2010, str. 91), podle níž oceňování výkonů na základě této kalkulace umožňuje jednak rozlišovat rozdílné příčiny vzniku nákladů a také kvantifikovat přínos konkrétních výkonů k celkovému hospodářskému výsledku. Zmíněné ocenění dle autorky lépe vyhovuje požadavkům hodnotového řízení, ale zjištěný výsledek hospodaření je relativně velmi citlivý na rozdíly v množství a struktuře prodaných výkonů v dílčích obdobích. Z tohoto důvodu může při ocenění výkonu kalkulací variabilních a plných nákladů vznikat rozdíl ve výsledku hospodaření.

2.6 KALKULACE S PŘÍRAZOVÁNÍM NÁKLADŮ AKTIVITÁM (ACTIVITY BASED COSTING – ABC)

Za specifickou kalkulační metodu považuje odborná literatura metodu Activity based costing (dále jen metoda ABC), která v české literatuře nachází různorodá pojmenování. Šoljaková (2003, str. 29) mluví o „kalkulaci dílčích aktivit“, Král a kol. (2012, str. 177) o „kalkulaci s přiřazováním nákladů k aktivitám“ a britský autor Doyle (2006, str. 100) o „kalkulaci založenou na aktivitách“. Metoda ABC vznikla podle Doyleho (2006, str. 100) za účelem řízení nákladů, pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit a za účelem zvyšování ziskovosti podniku.

Metodu ABC považuje Král a kol. (2012, str. 171) za relativně nový přístup, který vychází z rozpoznání vztahu nákladů k elementárně vymezenému prvku podnikatelského procesu (aktivitě). Podle Staňka (2003, str. 83) existuje však hodně zastánců, kteří poukazují na shodnost metody ABC ve způsobu přiřazení nákladů s tradičními přístupy. Konceptní způsob přiřazování režii k příslušným nákladovým střediskům je sice u tradiční kalkulační metody i metody ABC shodný, liší se však objekt přiřazování. Jak znázorňuje obr. 9, mezi náklady a nákladové objekty je vložen nový prvek – aktivity.



Obr. 9: Rozdíl mezi tradičními metodami kalkulace a metodou ABC, Popesko (2009, str. 102)

Král a kol. (2012, str. 172) za hlavní podnět vzniku a rozvoje nových metod řízení nákladů považuje zásadní změny, které v podnikatelském procesu probíhaly v posledních dvou dekádách napříč všemi odvětvími. Neustále se rozšiřující sortiment, kratší časové intervaly dodávek, narůstající požadavky na kvalitu, individualizace a mnoho dalších změn se zákonitě musely odrazit ve struktuře nákladů. Značnou část režijních nákladů začaly tvořit náklady fixní, zejména umrtvené fixní náklady a náklady režijní. S umrtvenými fixními náklady se spojuje optimální využití kapacity, což se stává významným faktorem podmiňujícím ekonomický úspěch podniku. Nárůst režijních nákladů byl nezbytný z důvodu zajištění inovačních, obslužných, ale i plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit. Zvyšující se podíl těchto nákladů se promítl v potřebě zpřesnit jejich přiřazení finálním výkonům. Tradiční kalkulační metody si již nedokázaly poradit s funkčním vztahem a závislostí nákladů na změnách v objemu a struktuře finálních výkonů, a to i přesto, že se ve většině případů jednalo o náklady variabilní. Uvedené změny vyvolaly kritiku tradičního přístupu, který se postupně odpoutal od snahy řídit náklady finálních výkonů k primární orientaci na náklady zjišťovaných aktivit, činností a procesů.

Technika ABC, resp. postup přiřazování nákladů je podle Krále a kol. (2012, str. 177) založena na:

- vymezení stejnorodých skupin nákladů, které jsou charakteristické vztahem k aktivitám, které vyvolávají jejich vznik;

- vymezení příčiny vzniku nákladů a vyjádření této příčiny pomocí vztahových veličin, které vyvolávají vznik nákladů;
- stanovení, resp. zjištění úrovně příslušné stejnorodé skupiny nákladů a rozsahu (velikosti, objemu) příslušné vztahové veličiny;
- stanovení, resp. zjištění výše nákladů vyvolaných jednotkou vztahové veličiny;
- stanovení, resp. zjištění rozsahu (velikosti, objemu) vztahové veličiny, který byl vyvolán konkrétními druhy kalkulovaných (zejména finálních) výrobků, prací nebo služeb;
- přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednotce výrobku, prací nebo služby.

Metoda ABC se podle Popeska (2009, str. 164) ve světě již výrazně rozšířila i přes některá zdůrazňovaná omezení. Firmy obecně aplikují moderní manažerské metody nebo techniky za účelem zvýšení výkonnosti a efektivnosti firmy. Paradoxem ABC metody je fakt, že její aplikace zvýšení výkonnosti ani rentability výkonů v první fázi nepřinese, ba naopak může vést ke zhoršení hospodářských výsledků z důvodu nemalých implementačních nákladů. Investice do ABC je tedy úspěšná pouze tehdy, pokud její potenciál a výstupy dokáží být maximálně využity a následně vedou ke správnému rozhodnutí.

Král a kol. (2012, str. 176) za základní smysl kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit spatřuje co nejpřesnější vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku, a to především tehdy, pokud nedojde ke zvýšení objemu finálních výkonů. Rozkrytí, vysvětlení a popsání těchto procesů je podstatou metody ABC, která se tak stává významným pomocníkem v oblasti operativního řízení, kontroly a plánování. Podle Váchy a kol. (2013, str. 156) se tato metoda zabývá především zkoumáním objemů a hodnot jednotlivých analyzovaných položek a její podstatou je fakt, že mnohdy malá množství z celkového objemu mohou tvořit významnou a rozhodující hodnotu.

Aplikace metody ABC přináší pozitiva i negativa, o kterých hovoří Heisinger (2010, str. 110). Výhody metody ABC vidí v poskytování přesných informací o nákladech vedoucí k lepším (cenovým, produktovým aj.) rozhodnutím a v přesnější znalosti výrobních činností (krok první) vedoucí ke zlepšení (výrobních i nevýrobních) procesů a snížení nákladů (krok druhý). Král a kol. (2012, str. 178) spatřuje největší efekt metody ABC v podnicích s širokým sortimentem, konkrétně ve zpracovatelském průmyslu

s heterogenní výrobou a montážní technologií. Metoda však nachází široké uplatnění také v obchodních firmách, bankovníctví, pojišťovnictví a dopravě. Mezi nevýhody metody ABC Heisinger (2010, str. 110) řadí finančně i časově nákladnou implementaci metody a mnohdy zavádějící jednotkové fixní náklady (např. odpisy budov a strojů). Král a kol. (2012, str. 181) nevýhody metody doplňuje o vysokou náročnost na rozsah a množství zjišťovaných dat.

Řízení podle aktivit je originální manažerský přístup vycházející z metody ABC a využívající její informační výstupy pro podporu manažerských rozhodnutí. V některých případech Popesko (2016, str. 189) používá také označení ABC/M, které je možno přeložit jako procesní řízení nákladů. ABM ve srovnání s ABC metodou nezůstává pouze u doporučení, ale jde o soubor nástrojů, jež jsou přizpůsobeny konkrétním rozhodnutím a jejichž úlohou je podporovat manažerské rozhodování poskytováním konkrétních ekonomických dat. Ačkoliv je ABM obdobně jako ABC velmi komplikovanou záležitostí, vzhledem ke značně širokým možnostem využití výstupů ABC metody se systém řízení podle aktivit stává důležitou součástí podnikového řízení.

3 STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Tradiční pojetí manažerského účetnictví bylo podle Šoljakové (2009, str. 14) kritizováno především kvůli své orientaci na taktické a operativní řízení, které nereagovalo na změny a vývoj podnikatelského prostředí. Vedle změn v podnikatelském prostředí dochází také ke změnám, které ovlivňují výkonnost podniku. Změny jsou patrné nejenom u technologicky náročných produktů, ale také u produktů s náročným výzkumem a vývojem, u kterých se podle Popeska (2016, str. 203) prohlubuje význam nevýrobních etap životního cyklu výrobku na úkor výrobní fáze. Král a kol. (2012, str. 566) v této souvislosti dodává, že až 90 % nákladů souvisejících s produkty je výsledkem rozhodnutí učiněných v etapě výzkumu, vývoje a technické přípravy produktu. Rozvoj strategického řízení po linii výkonů je výsledkem **změny struktury nákladů** spojených s výkony a **zkracování marketingového životního cyklu produktu**.

Strategicky orientované manažerské účetnictví v literatuře naráží na problém, který spočívá v neexistenci obecně akceptované definice. Keith (2012, str. 1) považuje strategicky orientované manažerské účetnictví za integrovaný přístup k řízení, který zahrnuje všechny prvky, jenž se podílejí na plánování, implementaci a kontrole obchodní strategie. Guilding a kol. (2000, str. 115) definuje strategické manažerské účetnictví jako tu část manažerského účetnictví, která se zabývá poskytováním strategicky orientovaných informací pro rozhodování a kontrolu a avšak poukazuje na to, že je problematické vytvořit ucelený seznam postupů strategického manažerského účetnictví z důvodu neexistence koncepčního rámce, který by popisoval, co tvoří strategické manažerské účetnictví. Podle Keitha (2012, str. 63) klíčová role strategicky orientovaného manažerského účetnictví spočívá v určení několika ukazatelů, které mohou podnik varovat před nutností změny strategie vůči konkurenci.

Neexistence obecně akceptované definici i koncepčního rámce vede k poznání, že na strategicky orientované manažerské účetnictví nahlíží česká a zahraniční literatura rozdílně. Zatímco česká odborná literatura promlouvá v rámci strategického manažerského účetnictví v čele s Králem a kol. (2012, str. 564) výhradně o **kalkulaci životního cyklu** (Life Cycle Costing) a **kalkulaci cílových veličin** (Target Costing), zahraniční literatura v čele s Guildingem a kol. (2000, str. 115) identifikovala nejméně 12 postupů, které tvoří základ rozlišení strategického manažerského účetnictví od jeho zastřešující disciplíny

manažerského účetnictví, a to takových, které vykazují jednu nebo více z následujících charakteristik:

- environmentální nebo marketingovou orientaci;
- zaměření se na konkurenty;
- dlouhodobé zaměření orientované na budoucnost.

Guilding a kol. (2000, str. 116) mezi identifikované postupy řadí kalkulace atributů; hodnocení a monitorování hodnoty značky; hodnocení nákladů konkurence; monitorování konkurenční pozice; posouzení konkurence na základě zveřejněné účetní závěrky; kalkulace životního cyklu (LCC); kalkulace nákladů kvality; strategická kalkulace; strategické stanovení cen; kalkulace cílových nákladů (Target Costing) a kalkulace hodnotového řetězce.

Z výše zmíněných postupů je zřejmé, že strategické manažerské účetnictví se prolíná s taktickým manažerským účetnictvím. Příkladem tohoto tvrzení může být i **metoda Kaizen** (kaizen costing), která podle Bragga (2017, [online]) spočívá v kontinuálním snižování nákladů zahrnující kupříkladu spolupráci s dodavateli. Král a kol. (2012, str. 564) svoji pozornost v rámci strategického manažerského účetnictví okrajově upíná také na oblast nástrojů řízení po linii procesů, činností a aktivit, které jsou založené na srovnání nákladové náročnosti a přidané hodnoty aktivit a na oblast nástrojů řízení po linii odpovědnosti, které souvisejí se strategickým řízením výkonnosti strategických podnikatelských jednotek a s měřením přínosu útvarů podniku ke strategickým cílům.

Vzhledem k současné fázi vývoje literatury popisující strategické manažerské účetnictví by bylo podle Guildinga a kol. (2000, str. 118) předčasné naznačovat, že byly identifikovány všechny postupy strategického manažerského účetnictví. Odrazíme-li se od názorů vyjádřených jinými (např. Kaplan, 1990) není zde zahrnuta metoda ABC mezi postupy strategického manažerského účetnictví. Důvodem může být, že metoda ABC se více zajímá o přesnost nákladů (Cooper, 1991) než o přijetí strategické orientace.

Většina oblastí manažerského účetnictví se podle Guildinga a kol. (2000, str. 118) zdá být více spjata s "taktickým" než "strategickým" řízením. Strategicky orientované manažerské účetnictví by podle Keitha (2012, str. 11) mělo analyzovat historické informace a poskytovat předpovědi výsledků nadcházejícího období.

3.1 POPIS VYBRANÝCH POSTUPŮ STRATEGICKY ORIENTOVANÉHO MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Mají-li metody a nástroje manažerského účetnictví podporovat naplnění strategických cílů je podle Krále a kol. (2012, str. 563) důležité, aby podnik v závislosti na typu své strategie volil i používané postupy. Zpravidla se vyskytují dva krajní způsoby, pomocí kterých lze získat konkurenční výhodu, a to strategie diferenciacce a strategie snižování nákladů a cen. Strategie diferenciacce je založena na poskytnutí jedinečnosti a vysoké kvalitě výrobků a služeb. Naopak cílem strategie snižování nákladů a cen je kontinuální snižování nákladů, a tedy i prodejních cen. Dle autora mají mnohem větší význam ty metody manažerského účetnictví, které se modifikují a rozšiřují ve snaze podpořit strategické řízení podniku, a zároveň jsou založeny na strategii snižování nákladů a cen. Jde především o rozvoj nástrojů po linii výkonů, mezi které patří kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu.

Kalkulace cílových nákladů (target costing) představuje podle Krále a kol. (2012, str. 567) nástroj řízení výrobních nákladů v předvýrobních etapách. Popesko (2016, str. 204) považuje kalkulace cílových nákladů v současné době za jednu z nejrozšířenějších metod manažerského účetnictví. Svým způsobem lze kalkulaci cílových nákladů přirovnat k retrogradní kalkulaci, protože výchozím bodem kalkulačního procesu je tržní cena, ze které se odvozují cílové náklady. U kalkulace cílových nákladů není kladena otázka: „Kolik bude produkt, respektive služba stát?“, ale její formulace zní následovně: „Kolik smí produkt, respektive služba stát?“. Podle Mapitaccountancy (2012, [online]) je odpověď na tuto otázku dána třemi kroky. Prvním krokem je stanovení cílové ceny produktu prostřednictvím marketingového výzkumu a analýzy konkurence. Druhým krokem je určení požadované marže na produkt. Ve třetím kroku je zapotřebí odhadnout maximum výrobních nákladů, přičíst požadovanou marži a tuto sumu porovnat s cílovou cenou z prvního kroku. Kalkulace cílových nákladů stanoví cenu, za kterou víme, že můžeme produkt prodat a současně nedojde k ovlivnění marže.

Stejně jako s ostatními manažerskými nástroji a metodami jsou i s aplikací kalkulace cílových nákladů spojeny určité výhody a nevýhody. Snaha o snížení nákladů se nemůže podle Popeska (2016, str. 212) projevit ve snížené kvalitě, ve zhoršených podmínkách nebo v jiných charakteristikách vnímaných zákazníkem. Naopak k výhodám autor řadí již zmíněnou schopnost ovlivňovat náklady v předvýrobních etapách životního cyklu produktu. Kalkulace cílových nákladů představuje v první řadě nástroj pro snižování

nákladů, jehož význam vzhledem k silnému konkurenčnímu podnikatelskému prostředí není nutné zdůrazňovat. Zájem o kalkulace cílových nákladů vyplývá podle Guildinga a kol. (2000, str. 115) z jejich úspěšné realizace v Japonsku (Sakurai, 1989; Aalbregste, 1991; Monden a Hamada, 1991; Morgan, 1993) a v podstatě stejnou filozofii před více než 80 lety popsal také Henry Ford (1932).

Za další strategicky orientovaný nástroj manažerského účetnictví považuje Král a kol. (2012, str. 572) **kalkulace životního cyklu výrobku** (life cycle costing). Podstatou kalkulace životního cyklu je odhadnout náklady na výrobek, které vzniknou v průběhu jeho životního cyklu. Jedná se o široký pohled na náklady výkonu, které zahrnují tvorbu (výrobku), jeho prodej, náklady vynaložené v předvýrobní etapě (včetně nákladů na výzkum a vývoj) a náklady spojené s ukončením jeho tvorby. Ve srovnání s kalkulací cílových nákladů umožňuje kalkulace životního cyklu zohlednit změny ceny výkonu a změny jeho nákladů v průběhu jeho celého životního cyklu.

Kalkulace životního cyklu bere podle Krále a kol. (2012, str. 573) v úvahu zejména následující faktory:

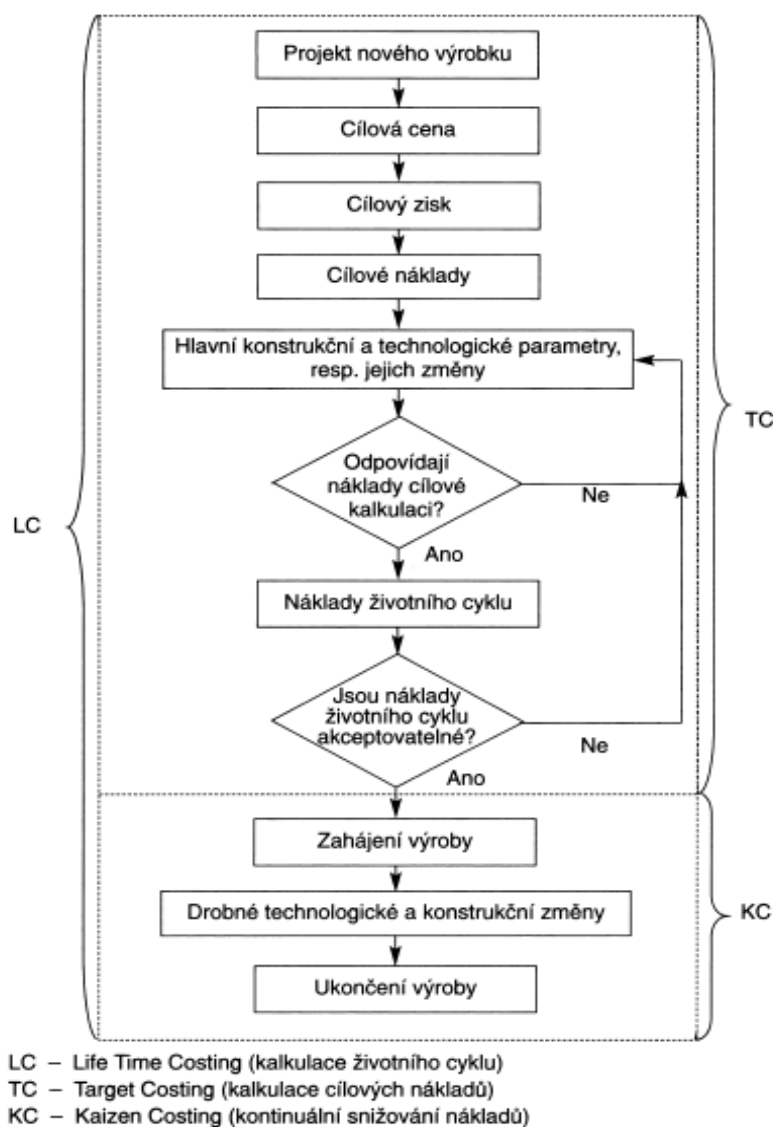
- **délku životního cyklu výrobku**, respektive dobu, po kterou se bude výrobek vyrábět a prodávat;
- **objem prodeje výrobku** za dobu jeho životnosti, který je klíčovým údajem, neboť výrazně ovlivňuje odhad výnosů z prodeje, odhad variabilních i fixních nákladů a všechny ukazatele z nich odvozené, jako jsou např. čistá současná hodnota, index rentability a doba návratnosti;
- **očekávaný vývoj ceny**;
- **odhad celkových nákladů spojených s výrobkem**, což zahrnuje především náklady na výzkum a vývoj, zavádění výroby, výrobní náklady, prodejní náklady apod.

Popesko (2016, str. 194) spatřuje dva důvody uplatnění kalkulace životního cyklu. Prvním z nich je již zmíněné zkracování životnosti současných výrobků, které souvisí s nárůstem nákladů vztahujících se k přípravě nových výkonů. Druhým důvodem je podle autora využití kalkulace životního cyklu jako určitého nástroje pro řízení činností a nákladů výzkumu a vývoje.

V souvislosti s výše zmíněnými kalkulacemi se odborná literatura zmiňuje také o termínu **Kaizen costing** (dále jen metoda Kaizen). Lal (2009, str. 330) metodu Kaizen

označuje za trvale se zdokonalující mechanismus snižování a řízení nákladů. Hlavní rozdíl mezi kalkulací cílových nákladů a metodou Kaizen spočívá v tom, že kalkulace cílových nákladů se uplatňuje během fáze návrhu, zatímco metoda Kaizen nachází uplatnění během výrobní fáze produktu. Většina nákladových systémů obecně usiluje o dosažení nákladových standardů stanovených vedením, zatímco metoda Kaizen se více zabývá snížením skutečných nákladů pod standardní náklady. Je však nutno podotknout, že potenciální snižování nákladů není u metody Kaizen značný, protože výrobky jsou již ve výrobní fázi jejich životních cyklů a značná část nákladů je již tzv. umrtvená.

Schématicky znázorněný postup stanovení kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu se začleněním metody Kaizen je uveden na obr. 11.



Obr. 10: Postup stanovení kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu, Král a kol. (2012, str. 575)

Řízení nákladů výroby v předvýrobních etapách, zejména ve fázi výzkumu a vývoje umožňuje podle Krále a kol. (2012, str. 595) podniku ovlivnit hodnotové výsledky. Na tyto požadavky pohotově reagují výše zmíněné nástroje strategického manažerského účetnictví. V současném podnikatelském prostředí již však z dlouhodobého hlediska nestačí řídit náklady pouze uvnitř společnosti, ale zásluhou technického a technologického pokroku mohou společnosti usilovat o řízení nákladů i nad rámec společnosti, a to tak, aby zahrnovaly i partnery v rámci dodavatelského řetězce.

3.2 STRATEGICKÉ PŘÍNOSY INTEGRACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ DO ŘÍZENÍ DODAVATELSKÉHO ŘETĚZCE

V minulosti se podle podniky zaměřily na své vnitřní procesy, aby splnily své strategické cíle a kontrolovaly náklady. Vzhledem k tomu, že podnikatelské prostředí se však na přelomu tisíciletí stalo nejistější v důsledku rychle se měnících technologií a zvýšené globální konkurence, tyto obchodní modely začaly být méně účinné. Koncepce dodavatelských řetězců zaměřujících se také na vnější procesy, kde jsou dodavatelé a zákazníci považováni za partnery se stali populárními, čímž se podniky vypořádaly s výzvami, které představuje vyvíjející se podnikatelské prostředí a zůstaly konkurenceschopné a ziskové.

Na toto téma poukazuje celá řada autorů, například: Ramos¹ zkoumal vzájemný vztah manažerského účetnictví v řízení a kontrole dodavatelského řetězce a způsob, jakým může řízení dodavatelského řetězce ovlivnit manažerské účetnictví na vnitro a mezipodnikové úrovni. Původně byla funkce manažerského účetnictví navržena tak, aby poskytovala informace vnitropodnikovým útvarům, resp. manažerům podniku pro jejich vnitropodniková rozhodování a hodnocení efektivnosti svých strategických rozhodnutí. Autor došel k závěru, že nejvýznamnější metoda manažerského účetnictví, která může být použita na posílení dodavatelského řetězce je otevřené účetnictví a ochota sdílet informace. Mouritsen² a kol. naznačuje, že výhodou otevřeného účetnictví je důvěřivý a harmonický vztah, kterému však musí předcházet pečlivý výběr partnerů. Při špatném výběru partnerů může dojít k situaci, kdy partner zneužije údaje o nákladech, aby trval na nižších cenách, které nesouvisejí s návrhy na snížení nákladů.

¹ Citováno z: Carol E Vann

² Citováno z: Carol E Vann

Za účelem zvýšení kvality a spokojenosti zákazníků by podnik měl eliminovat nebo snižovat ty náklady, které nepřidávají hodnotu produktu a nezvyšují produktivitu. Toho podnik může docílit důkladnou analýzou hodnotového řetězce, ve kterém jsou zkoumány všechny činnosti v rámci hodnotového řetězce, které se podílejí na poskytování produktu nebo služby, aby bylo jasné, které činnosti přidávají hodnotu produktu a ty, které žádnou hodnotu nepřinášejí. Zásluhou technického pokroku mohou společnosti rozšiřovat řízení nákladů tak, aby zahrnovaly i partnery v rámci dodavatelského řetězce. Trendem je spíše spolupráce s dodavateli ke snížení nákladů než tradiční model, kdy silnější partner benefituje na úkor slabšího partnera. Tento přístup je známý jako mezipodnikové řízení nákladů. Mezi postupy řízení nákladů v rámci hodnotového řetězce podniku patří dle Guildinga a kol. (2000, str. 115): vypracování standardů a rozpočtů pro plánování a kontrolu, ABC, zlepšení kvality, target a kaizen costing a postupy řízení zásob. Vytvoření partnerství s členy dodavatelského řetězce od původního dodavatele materiálů a / nebo služeb ke konečnému spotřebiteli rozšiřuje používání těchto plánovacích a kontrolních postupů o partnery dodavatelského řetězce s cílem zvýšit efektivitu, řízení nákladů, inovace produktů a služeb a finanční výkonnost.

Strategické řízení nákladů vede k podpoře a posílení obchodní strategie podniku. Souběžná analýza nákladových faktorů, hodnotového řetězce a strategické pozice má za cíl vyhodnotit klíčová rozhodnutí, jako například využití outsourcingu, aby zjistila potenciální přínosy integrace svých vnitřních procesů jak s dodavateli, tak i zákazníky. Zatímco strategické řízení nákladů v kontextu dodavatelského řetězce je přímým zastáncem strategie společnosti prostřednictvím její strategie positioning, má také hraniční úlohu, protože přesahuje vnitřní procesy společnosti a rozšiřuje postupy nákladového účetnictví k dodavatelům a zákazníkům. Synergie rozvinutá zapojením všech partnerů v dodavatelském řetězci do strategického řízení nákladů má potenciál dosáhnout výsledku s nižšími náklady a vysokou hodnotou, než kdyby každý z členů dodavatelského řetězce jednal samostatně.

Postupy manažerského účetnictví jsou také užitečným nástrojem pro sdělování konkurenčních iniciativ ostatním členům dodavatelského řetězce, poskytování podpory společným projektům při navrhování produktů a procesů a pro identifikaci způsobů, jak efektivněji navázat vztahy a snížit náklady. Manažerské účetnictví napomáhá v souvislosti s dodavatelským řetězcem také:

- zachovat důvěru mezi partnery v dodavatelském řetězci;

- plánovat a sledovat společné přínosy a rizika;
- podávat zprávy o tom, zda byly dosaženy cíle, mimo jiné při snižování nákladů, kvalitě a ziskovosti investic;
- podávat zprávy o možných rozšířeních do nových obchodů, technologií a trhů;
- poskytovat podrobné hodnocení výsledků společných konkurenčních pozic stran.

Rozhodnutí o vedení dodavatelského řetězce však nejsou podle Fineho³ vždy z dlouhodobého hlediska pro společnost přínosná, pokud jsou realizována příliš rychle jako reakce na výzvu v podnikovém prostředí. Návrh dodavatelského řetězce by neměl být primárně zaměřen na to, která možnost dodávky je o něco levnější nebo o něco rychlejší, ale měl by být považován za strategickou aktivitu, která může ovlivnit osud společnosti.

³ Citováno z: Carol E Vann

4 ANALÝZA KALKULACÍ A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM PODNIKU

4.1 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU

Profil společnosti

Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Zábřeh na Moravě
Základní kapitál:	20 mil. Kč
Předmět podnikání:	Pekařství a cukrářství, hostinská činnost

Podnik, ve kterém analýza kalkulačního systému a řízení nákladů probíhala (dále jen podnik), je společností s ručením omezeným, která byla založena v roce 1991 v Zábřehu na Moravě. Hlavní činností podniku je výroba a prodej pekařských a cukrářských, čerstvých a trvanlivých výrobků. Podnik je regionálním výrobcem, který se řadí mezi malé až středně velké potravinářské výrobny s ročním obratem v přibližné výši 50 mil. Kč. V roce 2017 bylo podnikem průměrně zaměstnáno 85 zaměstnanců. Podnik je ve vlastnictví dvou fyzických osob, které jsou společně spjaty rodinnou příslušností.

Pekařská činnost podniku využívá vysoce moderních zařízení a zároveň klade důraz na zachování tradiční výroby chleba z třístupňově vedených žitných kvasů. Podnik se zabývá výrobou také velmi žádaného běžného pečiva, mezi jehož zástupce patří zábřežský tukový rohlík a celá řada dalších pekařských výrobků. Po boku pekařské výroby má v podniku nezastupitelné místo i výroba cukrářských výrobků.

Diplomová práce se bude zabývat kvasovými (kváskovými) chleby vycházejícími z vitálního kvasu, jakožto nosného meziprojektu při výrobě. Vitální kvas (kvásek) je živá hmota s historií nacházející své počátky před 6 000 lety ve starém Egyptě. Složení kvasu je i z historického hlediska prosté a mělo by se skládat pouze z žitné mouky a vody, bohužel drtivá většina výrobců chleba je v současné době nakloněna k tekutým a stabilizovaným náhražkám, které s vitálním kvasem, o kterém bude pojednávat tato práce, nemají vyjma názvu nic společného.

Důraz na zachování tradiční výroby kvasových chlebů z třístupňově vedených vitálních žitných kvasů podnik od konkurence významně odlišuje a bezpochyby se jedná

o jeho silnou stránku. Na druhou stranu má tato tradiční technologie i svá úskalí. Výroba chleba z vitálního třístupňově vedeného kvasu je ve srovnání s výrobou chleba z tekutých či stabilizovaných kvasů nesrovnatelně náročnější z hlediska času, prostoru, strojního vybavení a zejména z hlediska odborné znalosti pracovníků podniku. Výroba chleba v zábřežském pekařství je založena na tvarování těsta ručním válením a na následném pečení na principu akumulace tepla do přírodních materiálů pece a jeho předávání pečeným výrobkům.

4.1.1 Sortiment výrobků kvasových chlebů

Celkově pekařství a cukrářství nabízí 5 skupin kvasových chlebů lišících se především poměrem pšeničné a žitné mouky. Hlavním a nosným kvasovým výrobkem je Chléb kvasový pšenično – žitný. Název pšenično – žitný vychází z poměrného zastoupení mouk, kdy na první místě je vždy ta mouka, která je ve výrobku zastoupena ve větším množství. Obrácený poměr pšeničné a žitné mouky nacházíme u chleba kvasového žitno – pšeničného Farmářského. Technologicky i časově nejnáročnějším kvasovým výrobkem je 100 % žitný kvasový chléb, který je vyroben výhradně ze žitné mouky. Jedenkrát týdně je vyráběn 100 % žitný kvasový chléb z celozrnné žitné mouky, který však nese název pouze Chléb celozrnný žitný, nikoliv 100 % žitný. Posledním zástupcem kvasových chlebů, který je uvedený na obr. 12 je Chia kvasový chléb, který se řadí ke specifickým výrobkům podniku a je vyráběn pouze v určité dny v týdnu.

Téměř každý druh kvasového chleba se odlišuje jak svým složením, tak gramáží, tak vyhotovením a druhem balení. Přehledně jsou všechny druhy kvasových chlebů včetně jejich specifikace uspořádány v následující tab. 1. Nejvyšší hmotnost 1100 gramů náleží Chlebu kvasovému pšenično – žitnému, naopak nejlehčím kvasovým chlebem je Chléb kvasový pšenično – žitný s označením Krajíc o hmotnost 115 gramů. Vyjma Chleba pšenično – žitného s označením Vašík a Miska, Farmářského žitno – pšeničného kvasového chleba a kvasového Chia chleba, které jsou prodávány výhradně vcelku jako nebalené, jsou zbylé druhy kvasových chlebů prodávány vcelku nebo jako půlka, a to jako balené i nebalené.

Tab. 1: Druhy kvasových chlebů včetně jejich specifikace

Druhy kvasového chleba	Specifikace výrobku			
	gramáž	Vyhotovení	krájený	Balený
Chléb pšenično – žitný	1100 g	Vcelku	ne	ne
Chléb pšenično – žitný BK	1100 g	Vcelku	ano	ano
Chléb pšenično – žitný	550 g	Půlka	ne	ne
Chléb pšenično – žitný BK	550 g	Půlka	ano	ano
Chléb pšenično – žitný Vašík	450 g	Vcelku	ne	ne
Chléb pšenično – žitný Miska	390 g	Vcelku	ne	ne
Chléb pšenično – žitný Krajíc	115 g	Specifické	ano	ano
Chléb pšenično – žitný Leština	900 g	Vcelku	ne	ne
Chléb pšenično – žitný Leština BK	450 g	Půlka	ano	ano
Chléb žitno – pšeničný Farmářský	620 g	Vcelku	ne	ne
Chléb 100 % žitný	500 g	Vcelku	ne	ne
Chléb 100 % žitný BK	500 g	Vcelku	ano	ano
Chléb celozrnný žitný BK	500 g	Vcelku	ano	ano
Chléb Chia	460 g	Vcelku	ne	ne

4.1.2 Cíl praktické části práce

Praktická část diplomové práce se bude zabývat analýzou nového způsobu prodeje, analýzou a zhodnocením systému řízení nákladů a kalkulací v tomto podniku, včetně jeho využití při hledání nových způsobů prodeje a návrhy na případné změny v systému řízení nákladů. V rámci hodnocení systému řízení nákladů a podnikových kalkulací se bude podrobněji zabývat a porovnávat dva hlavní kvasové výrobky podniku, kterými je Chléb kvasový pšenično – žitný a Chléb kvasový 100 % žitný. Tyto výrobky byly pro potřeby analýzy vybrány i z důvodu odlišného zpracování. Ačkoliv oba výrobky sdílí velkou část výrobního zařízení, u Chlebu kvasového pšenično – žitného je v procesu výroby použito více strojního vybavení, zatímco u 100 % žitného chleba je z technologických důvodů zapotřebí více manuální práce. 100 % žitný chléb je charakteristický svým hranatým tvarem, který odkazuje na nevyhnutelné použití speciálních forem. Z tohoto důvodu při výrobě není možné použít vykulovačku ani sázecího asistenta, tak jako u pšenično – žitného chleba. Rozdíl mezi zmíněnými výrobky je i při vypékání, které je u 100 % žitného chleba zdlouhavější, namáhavější a je u něj zapotřebí více pracovníků.

Modifikovaný systém poslouží k přesnějšímu řízení nákladů kvasových chlebů především pro potřeby nových způsobů prodeje, své uplatnění však nalezne i u stávajících způsobů prodeje. Nové způsoby prodeje spojuje on-line prostředí, které se vyznačuje ještě

větším tlakem na minimální prodejní cenu, která se bohužel stává výchozím a hlavním kritériem při výběru dodavatele. Ostatní aspekty, mimo jiné mnoha odborníky popsané zdravotní přínosy kvasových chlebů, bývají až na výjimky zanedbávány.

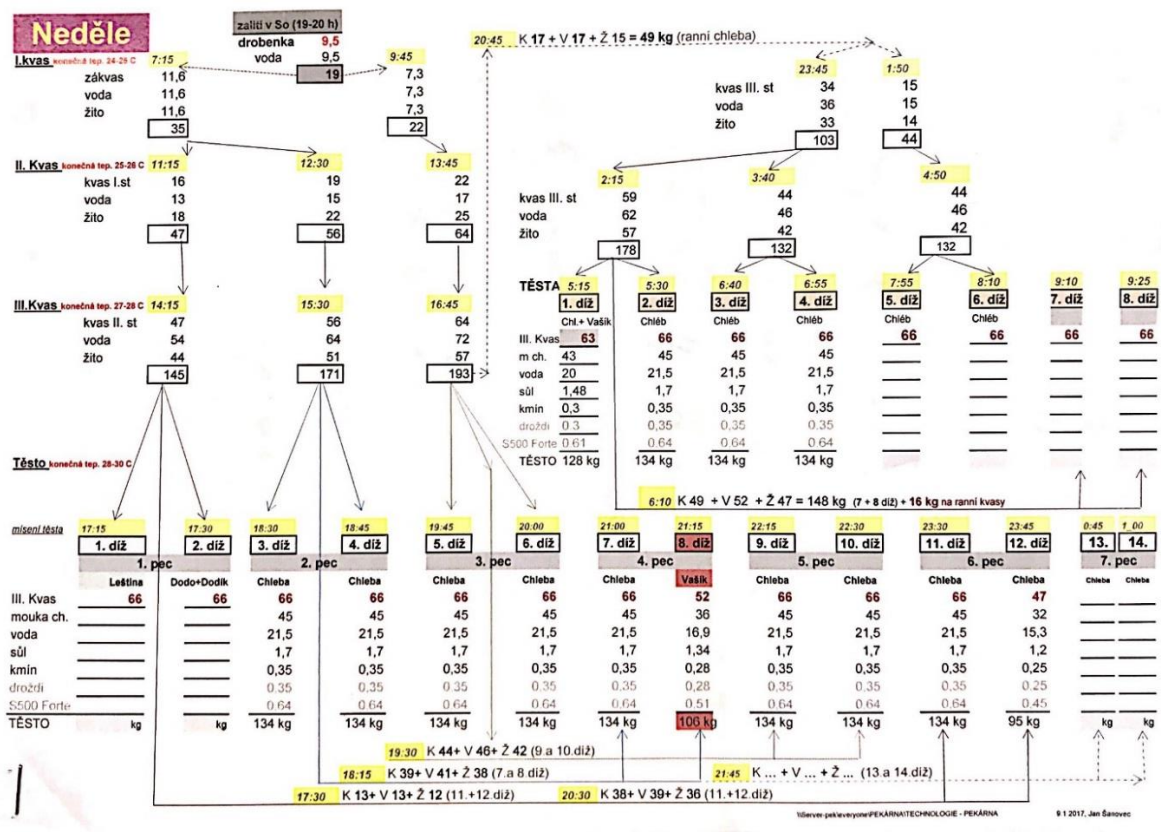
4.2 POPIS VÝROBNÍHO POSTUPU

Pro účely analýzy řízení nákladů a možné implementace nových kalkulačních metod je důležité poznat výrobní proces, aktivity s ním spojené a všechny další nezbytné činnosti. Tato podkapitola popisuje proces vedení kvasů, jakožto hlavního meziprojektu při výrobě kvasových chlebů, včetně samotné výroby kvasových chlebů.

K plánování a řízení toků materiálu podnik využívá pro vlastní potřeby vyvinutý informační systém Rifis, který vedoucího pekárny informuje o stavu a pohybech materiálů v podniku. Po objednání žitné a pšeničné chlebové mouky a jejím doručení je mouka uložena ve venkovních velkoobjemových silech. Celozrnná mouka, které se v podniku spotřebuje řádově mnohem nižší množství, je dodavateli doručována v 50 kg pytlích a je uskladněna ve skladě surovin a přibližně dvoudenní spotřeba v mísárně (pozn. zachovalé papírové pytle nacházejí opětovné použití např. při balení strouhanky). Před začátkem výroby jsou vedoucím pekárny na základě rozpisu denní výroby zadány přesné instrukce k přečerpání mouky z venkovních velkoobjemových sil do vnitřních zásobníků nacházejících se v mísárně. V mísárně mísič nebo mistr dávkuje dle technologických požadavků mouku z vnitřních zásobníků do násypky na mouku, přes kterou proudí přesné množství mouky do díží. Díže na výrobu chleba jsou v podniku oddělené od díží na výrobu ostatních druhů pečiva. Jakmile jsou v dížích zastoupeny všechny suroviny, jsou díže přesunuty k hnětači, kde dochází k vyhnětení těsta. Po krátkém odpočínutí těsta je těsto z díže překlápěčem shozeno do násypky na těsto, která se již nachází o patro níže, na dílně. Z této násypky proudí těsto do děličky těsta, která pro vykulovačku přichystá těsto v předvolené gramáži. Při výrobě 100 % žitného kvasového chleba a chleba kvasového celozrnného žitného se vykulovačka nepoužívá a těsto se z děličky ukládá přímo do forem. U pšenično – žitných chlebů se odebírá již částečně zpracované – vykoulené těsto, které se po krátkém zpracování ukládá do dřevěných ošatek.

Jak bylo uvedeno výše, v podmínkách podniku je tradiční kvasový chléb vyráběn tzv. třístupňovou metodou vedení kvasů z žitné mouky, pitné vody, směsné kultury kvasinek a bakterií mléčného kvašení. Na rychlost rozmnožování mikroorganismů v kvasu má vliv mnoho faktorů. Tím hlavním je teplota, která musí být v kvase kontrolována

a je usměrňována prostřednictvím regulátoru teploty vody, který přidávanou vodu do kvasu v létě ochlazuje a v zimě ohřívá. Dalším významným faktorem ovlivňujícím růst mikroorganismů je koncentrace vodíkových iontů v prostředí. Třístupňové vedení kvasu je založeno na přesném technologickém postupu, kdy z tzv. zákvasku neboli drobenky se pouze za přídavku žitné mouky a vody vyrobí základ kvasu a z něj postupně první, druhý a třetí stupeň kvasu. Pouze poslední, třetí stupeň kvasu nachází uplatnění při výrobě chlebového těsta i při výrobě zákvasku pro opětovné použití. Tento přirozený, ale také časově a prostorově náročný koloběh tvoří základní princip výroby kvasových chlebů z vitálního kvasu, bez použití startovacích kultur a přídavku nepotřebného droždí. Na obr. 13 je znázorněno výrobní schéma konkrétní výroby kvasů a chlebového těsta z 25. března roku 2018 pro nedělní noční a pondělní ranní výrobu chleba, včetně doby zalití drobenky ze sobotního večera.



Obr. 11: Výrobní schéma výroby kvasů a chlebového těsta

Výrobní schéma je mnohaletým dílem pracovníků podniku. Ve výrobním schématu jsou zahrnuty všechny nezbytně nutné informace, mezi které patří doby vyvádění prvního, druhého a třetího kvasu, dále doby mísění těsta, teploty kvasů i těst, počty díž včetně

jejich umístění, druhy vyráběných kvasových chlebů a přesné množství potřebných surovin.

Výroba kvasového chleba má v podniku jak v mísírně, tak i na dílně specifická zařízení a vybavení a do určité míry v obou místnostech i přesně vymezený prostor. V případě zařízení se na mísírně jedná o pojízdné díže, které se používají výhradně na přípravu tří stupňů kvasů a následně na výrobu chlebového těsta, dále míchač a sklápěcí mechanismus díží, z důvodu umístění mísírny o jedno patro výše, než je umístěna dílna. Na dílně se k výrobě kvasového chleba vztahuje pojízdná násypka na těsto, dělička těsta, vykulovačka těsta, sázecí asistent a etážová pec. Mezi specifická vybavení pro výrobu kvasového chleba lze zařadit dřevěné ošatky pro výrobu pšenično – žitného chleba, formy pro výrobu 100 % žitného a celozrnného žitného chleba, štětky na potěr chleba a další drobné pomůcky, jako je například lopata na vytažení chleba při poruše sázecího asistentu. Při výrobě kvasového chleba jsou pracovníky podniku vyžívány i další zařízení a vybavení, která jsou společná i pro jiné výrobky. Jedná se o pojízdné vozíky, stoly, kynárny nebo kompresorové vyfukovače.

Ačkoliv je výroba kvasového chleba ve sledovaném podniku z velké části automatizovaná, podíl ruční práce není zanedbatelný. Nenahraditelnost lidské práce je dána především odborností, která je při výrobě vitálního kvasu – živé hmoty nezbytná. Pekaři jsou, viz obr. 12, v podniku rozděleni na mísiče, mistry a obecně na personál pracující na dílně. Při výrobě chleba je možné hovořit o pracovnících zabývajících se sázením chlebů a pracovnících zabývajících se odběrem chlebů. Mísiči mají na starost přípravu těst a čištění strojů po směně. Mistři dle denního výrobního plánu vypočítávají pro potřeby mísičů množství těst, resp. počty díží, dohlíží na parametry a správnou činnost pecí, na docházku pracovníků a společně s mísiči jsou zodpovědní za kvalitu a jakost výrobků. Personál pracující na dílně musí zabezpečit výrobu požadovaných druhů kvasových chlebů v potřebném množství a kvalitě. Mezi jejich pracovní povinnosti spadá také péče o čistotu na dílně, vybavení a strojů. Všichni tito pracovníci se podílejí na výrobě chleba, ale mohou se podílet i na výrobě jiného sortimentu.



Rozpis směn na 16. týden (Ne / 15.4. - So / 21.4.2018)

Ranní směna		Odpolední směna		Noční směna	
Mistr (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Mistr (14 ⁰⁰ -22 ⁰⁰ h)		Mistr (22 ⁰⁰ -6 ⁰⁰ h)	
Mišič (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Skladník (14 ⁰⁰ -17 ⁰⁰ , výroba 17 ⁰⁰ -22 ⁰⁰ h) (Ne-Čt)		Mišič pečiva (Ne-Čt o 1,5 h před výrobou)	
Sázení chleba (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Odpolední-střídač (5h bez přestávky) (Ne-Čt) nástup 2 h před velama		Mišič chleba (Ne 15 ⁰⁰ , Po-Čt 16 ⁰⁰ Pa 16 ⁰⁰)	
Odběr chleba (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Noční-střídač (8,5 h s přestávkou) (Ne-Čt)			
Multimat (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Nástup noční směny na pečivo (skutečný čas, píše odpolední MISTRY):		Sázení chleba (Ne 16 ⁰⁰ h, Po-Čt 17 ⁰⁰ Pa 16 ⁰⁰)	
R.S. (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Ne: Po: Ut: St: Čt: Pá:		Odběr chleba (Ne 16 ⁰⁰ h, Po-Čt 17 ⁰⁰ Pa 16 ⁰⁰)	
R.S. (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h)		Konec noční směny (vypadení rohlíků z pece):		Koblihy	
Učeň (.....-.....h)		Po: Ut: St: Čt: Pá: So:		Multimat	
Kostky (5 ⁰⁰ -13 ⁰⁰ h) MISTR zůstává na pátku 10 minut kromě		brigádníci z pátku na sobotu v týdnu č.: :		Rohlíkový stroj	
Mýtí přepravek (8 ⁰⁰ -14 ⁰⁰ h) přestávka (11 ⁰⁰ -12 ⁰⁰ h)		() Kutlák Robin (21 ⁰⁰ hod)		R.S. / Odběr p.	
Prodej, úklid, výdej obědů (4 ⁰⁰ -14 ⁰⁰ h) (8 ⁰⁰ -9 ⁰⁰) expedice, prodej v kramlích		()		Odběr pečiva	
Úklid, výdej obědů (9 ⁰⁰ -14 ⁰⁰ h)		()		Mletí (8,5 h přestávka)	
Balení tyčinek RANNÍ SMĚNA - zodpovídá mistr		doma zůstanou tyto pracovníci:		Balení	
Expedice (1 ⁰⁰ -9 ⁰⁰ hod)		z pátku na sobotu: () mišič pečiva:			
Expedice (7 ⁰⁰ -15 ⁰⁰ hod)		z pátku na sobotu: ()			
Údržbář (8 ⁰⁰ -14 ⁰⁰ h)		z pátku na sobotu: ()		ŘIDIČ- střídač	
Nemoc : pracovní dny : Pravidla dorovnání mezi zaměstnanci a učněm (8 - 100 %) :		Rozpis směn sestavit: Jan Šanovec - vedoucí pek.			
Dovolená :		Podpis schválení:			
Poznámky : ZAKAZUJI DĚLAT ZMĚNY NA PRACOVNÍCH POZICÍCH BEZ SOUHLASU VEDOUČÍHO PEKÁRNÍ!!!					
Přípravu dne č.týdne 2018 si bere..... So zalít v době 19-20 hod, Ne v 7 ¹⁵ , 9 ⁴⁵ , 11 ¹⁵ , 12 ³⁰ hod prozvonit z telefonu z expedice !!!					

Obr. 12: Rozpis směny

Po zdárném vypečení kvasového chleba je před uložením do přepravky nutné výrobek s označením BK (balené, krájené) nakrájet a zabalit do sáčku, který není pro všechny druhy kvasových chlebů totožný. Výrobky nebalené a nekrájené je možno expedovat v teplém stavu neprodleně po upečení. Krájené a balené kvasové chleby je nutné nechat samovolně zchladit v prostorách pekárny a až poté může dojít k dohotovení, respektive ke krájení, balení a expedici. Poloautomatické krájení a ruční balení výrobků probíhá v prostoru, který je v těsné blízkosti expedice. Ke krájení i balení (pozn. činnosti probíhají neprodleně za sebou) jsou personálu pracujícím na dílně k dispozici dva stroje. Distribuce kvasových chlebů je zprostředkovávána zaměstnanci podniku, kteří jako řidiči rozváží chleby společně s dalšími druhy vyráběného pečiva podnikovými lehkými užitkovými vozidly.

4.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM VYBRANÉHO PODNIKU

V podniku jsou využívány dva druhy kalkulací, a to kalkulace předběžná plánová a operativní. Předběžná plánová kalkulace se sestavuje na tzv. kalkulačním listu podniku. Při změně nebo při zavádění nového výrobku je používána kalkulace operativní. Struktura

předběžné plánové kalkulace byla pro celý sortiment pekařských i cukrářských výrobků vytvořena teprve před dvěma lety. Operativní kalkulace vychází z triviálního propočtu, kdy jsou náklady za materiál vynásobeny hodnotou 3,5, čímž jsou do kalkulace zahrnuty ostatní položky.

Kalkulační list, viz obr. 14, je sestavován ve zjednodušeném podání na kalkulační jednici 1 000 ks výrobků ve čtyřech stupních. První dva stupně zpracovává vedoucí pekárny, zbylé dva stupně jsou v kompetenci jednatele podniku.

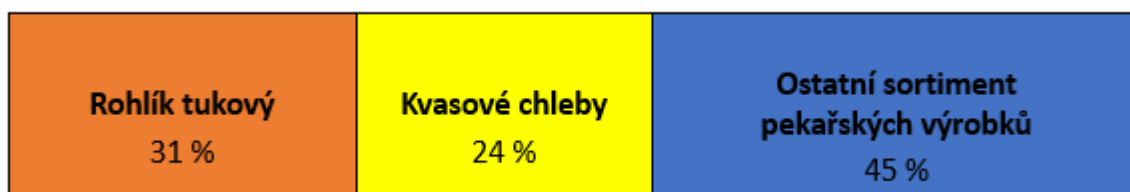
V **prvním stupni** jsou jednotlivým druhům kvasových chlebů přiřazeny náklady vzniklé spotřebou surovin, které vycházejí z receptur. Nákladové položky související se spotřebou surovin jsou vypočítávány z navážky vztažené na kalkulační jednici 1000 ks výrobků, která je následně vynásobena korunovou sazbou za jeden kilogram. Výjimku tvoří spotřebovaný kvas, který si podnik „pěstuje“ sám a jeho hodnota do kalkulace vstupuje jednak přes spotřebované suroviny na jeho výrobu a jednak přes mzdové náklady pracovníků, kteří se na jeho výrobě podílejí. Při výpočtu se zohledňuje nejen norma spotřeby výrobních surovin, ale například u mouky je nutné započítat i normu spotřeby mouky potřebnou pro rozprach ve strojích a při tvarování těsta. V kalkulačním listu je také zahrnut olej pro mazání forem u žitných chlebů a pro mazání děličky, která se používá pro výrobu všech druhů kvasových chlebů.

Dále je vedoucím pekárny kalkulován **druhý stupeň**, který zastupuje obalový materiál a etikety. Obalový materiál je nakupován v přibližně dvouleté periodě, etikety jsou objednávány průběžně a jejich potisk je zprostředkováván expedicí dle výroby. Do kalkulací v této fázi vstupuje cena obalového materiálu na jeden kus produktu (jeden kusu sáčku) a jednoho kusu nepotištěné etikety.

Třetí stupeň je již v kompetenci jednatele podniku a propočítává mzdové náklady na produkt. V podniku jsou rozlišovány mzdové náklady na přímé a nepřímé. Přímé mzdové náklady se vztahují výhradně k pracovníkům ve výrobě. Obsahem přímých mzdových nákladů je časově vyjádřená příprava, výroba a úklid, která je vynásobena hodinovou sazbou včetně povinných odvodů dle mzdových tříd výrobních pracovníků. Hodinová sazba musí být dle platné české legislativy nad úrovní zaručené mzdy a její výše je v závislosti na ranní, odpolední a noční směně proměnlivá. K časové mzdě jsou pracovníkům v podniku na konci měsíce dále přičítány různé příplatky, finanční výhody a benefity. Nepřímé mzdové náklady jsou spjaty především s technickohospodářskými

pracovníky, mezi které patří prodavačky ve vlastních prodejnách a všichni pracovníci od expedientek, účetních, až po členy managementu. Do nepřímých mezd dále patří také mzdy řidičů a údržbáře.

Obsahem posledního, **čtvrtého stupně** jsou režijní náklady, které jsou v podniku rozlišovány na přímé a nepřímé. K přímým režijním nákladům je v souvislosti s výrobou kvasového chleba každému druhu kvasového chleba na kalkulační jednici 1 000 ks přiřazován režijní materiál (tzn. ošatky, formy) spotřebovaný na středisku pekárna (tzn. na mísárně i na dílně) nebo pracovní oděvy pro stejnojmenné středisko. Nepřímé režijní náklady jsou rozpočítávány na základě rozvrhové základny, viz obr. 16, kterou jsou tržby střediska pekárna, a to tedy dle dílčích poměrů jednotlivých výrobků (popř. skupin výrobků) na celkových tržbách pekárny.



Obr. 13: Rozvrhová základna nepřímých režijních nákladů

Mezi nepřímé režijní náklady podnik zařazuje režijní materiál spotřebovaný správou a službami, pracovní oděvy pro potřeby správy a služeb, spotřebu pohonných hmot u osobních vozidel ředitele, vedoucího pekárny a obchodní zástupkyně. Za významnou složku nepřímých režijních nákladů jsou považovány daňové odpisy výrobních i nevýrobních zařízení. Ačkoliv by odpisy mohly být součástí přímých režijních nákladů, mezi nepřímé režijní náklady je podnik řadí z důvodu mnohostranného využití při výrobě různorodých pekařských výrobků. U výroby kvasového chleba lze však nalézt i ta zařízení, například sázecí asistent nebo vykulovač těsta, která jsou navržena právě a pouze pro výrobu (kvasových) chlebů.

Kalkulační list výrobku

Receptura		2002 Chléb kváskový				
Skupina		200 Chléb				
Středisko		200 Pekárna				
Množství		1 000,000 ks		Jedn.hmotnost:1100g		
Výkon	Surovina:		Množství		Jednotková cena	Kalkulace
	Výkon:	Jednot. čas	Opakování	Celkem čas		
1testo	Těsto					
M KMÍN			3,370		62,00	208,94
M VODA			202,250		0,07	14,16
M SÓL S JÓDEM - jemná			16,180		2,35	38,02
M PŠENIČNÁ MOUKA CHLEBOVÁ			431,500		5,60	2 416,40
M S500 Forte			6,080		38,50	234,08
M DROŽDÍ ČERSTVÉ			3,400		17,90	60,86
Celkem 1testo						2 972,46
3dohotoven	Dohotovení					
V Mzdy					7 529,19	7 529,19
V Režie					2 395,65	2 395,65
Celkem 3dohotoven						9 924,84
4rozprach	Rozprach					
M PŠENIČNÁ MOUKA CHLEBOVÁ			42,000		5,60	235,20
M ŽITNÁ MOUKA CHLEBOVÁ			10,000		6,10	61,00
Celkem 4rozprach						296,20
7kvas	kvas					
M VODA			329,400		0,07	23,06
M ŽITNÁ MOUKA CHLEBOVÁ			301,500		6,10	1 839,15
Celkem 7kvas						1 862,21
mazání	maz.děličky (parta, multimat)					
M SENNA SNEIDEOL-řezný olej			0,930		52,00	48,36
Celkem mazání						48,36
Suroviny celkem						5 179,23
Výkony celkem						9 924,84
Přímé náklady celkem						15 104,07
Kalkulovaný zisk 30,00 %						4 531,22
Celkem receptura 2002						19 635,29

Obr. 14: Kalkulační list pro chléb kvasový pšenično – žitný

Zmíněné čtyři stupně jsou v kalkulačním listu dále rozčleněny na těsto, dohotovení, rozprach, kvas a mazání. Pro zjednodušení uvedený kalkulační list neobsahuje položku obaly, neboť produkt může být prodáván jako nebalený. Nejpodrobněji je kalkulační list rozříděn u kvasového celozrnného žitného baleného a krájeného chleba. U tohoto výrobku je navíc rozšířen o oblast mazání forem, obaly a opakovaný kvas. Výsledkem zmíněných čtyř stupňů kalkulace je stanovení celkových surovinových nákladů (položky: 1testo, 4rozprach, 7kvas a mazání) a nákladů na výkony (položka 3dohotovení). Součet surovinových nákladů a nákladů na výkony je v kalkulačním listu podniku označován jako celkové přímé náklady na určitý druh kvasového chleba, případně na určitou skupinu

kvasových chlebů. K sumě přímých nákladů je přičten požadovaný procentuální zisk, který mimo jiné pokrývá vratky výrobků (pozn. vratkami je označováno zboží, které je bezplatně vrácené odběratelem) a daň z přidané hodnoty.

4.4 ZPŘESNĚNÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU VYBRANÉHO PODNIKU

Při analýze postupů řízení nákladů byly identifikovány jednak nepřesnosti v oblasti terminologického charakteru a jednak problémy související s postupnou ztrátou vypovídací hodnoty kalkulačního listu a potřebou jeho aktualizace vzhledem k dynamicky se měnícím podmínkám, kupříkladu na trhu práce. Tato subkapitola se zabývá zpřesněním postupu kalkulování nákladů na výrobky tak, aby tyto kroky odpovídaly i kalkulačnímu listu, ve kterém byly některé položky jednak sloučeny, jednak rozděleny. Ke sloučení došlo u surovin a obalového materiálu do jedné části, naopak z režijních nákladů byly vyjmuty odpisy. Nově byl vytvořen kalkulační stupeň, jenž se zabývá odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. Dále byly podrobeny důkladné analýze mzdové náklady, u kterých došlo k rozdělení na mzdy přímé a mzdy nepřímé v kalkulačním listu. Nepřímé mzdy se dále roztrídily podle středisek vhodně zvolenými poměrovými čísly.

4.4.1 Výpočet nákladů na suroviny a obaly

Výpočet nákladů na suroviny a obaly vychází z prvního stupně kalkulačního postupu. Pro účely zpřesnění propočtu těchto nákladů byla vypracována tabulka kalkulace surovinových a obalových nákladů na kalkulační jednici 1 000 ks, viz obr. 17. Tabulka obsahuje normy spotřeby a ceny obalového materiálu použitelná pro všechny druhy kvasových chlebů, a to jak pro balené, tak i pro nebalené. U tabulky bylo zachováno rozdělení na těsto, dohotovení, rozprach a kvas, pouze u mazání došlo ke sjednocení mazání forem a mazání děličky do jedné položky mazání. Celková spotřeba surovin vychází z receptury a je dána součtem norem spotřeby suroviny u dílčích oblastí. Tyto jsou dále oceněny jednotkovou cenou a sečteny do položky surovinové náklady na kalkulační jednici 1 000 ks nebaleného výrobku. Nově jsou k těmto nákladům přičteny náklady na obaly a potištěné etikety, čímž jsou stanoveny surovinové náklady na hotový výrobek. Tyto náklady lze klasifikovat jako náklady přímé, variabilní.

Suroviny	Těsto	Dohotovení	Rozprach	Kvas	Mazání	Celkem spotřeba	Jednotková cena	Náklady na surovinu
Voda	136,10			152,30		288,40	0,07	20,19
Pšeničná mouka speciál						0,00	6,10	0,00
Pšeničná mouka chlebová						0,00	5,60	0,00
Žitná mouka chlebová	175,90	22,70	10,00	137,60		346,20	6,10	2111,82
Celozrnná žitná mouka						0,00	15,00	0,00
Olej řepkový						0,00	23,50	0,00
Sůl s jódem	8,10					8,10	2,35	19,04
Kmín	2,50					2,50	62,00	155,00
Pšeničná krupice						0,00	14,80	0,00
Chia směs						0,00	77,00	0,00
Droždí čerstvé						0,00	17,90	0,00
S500 forte						0,00	38,50	0,00
Chlebové koření						0,00	89,90	0,00
Pantera						0,00	89,00	0,00
Milk aktive - sušené mléko						0,00	45,00	0,00
Rogenmalz - pražené žito						0,00	58,00	0,00
Senna sneideol - řezný olej					0,39	0,39	52,00	20,44
Carlex go-spray					0,62	0,62	72,00	44,64
						Surovinové N 1000ks		2 371,12 Kč
						nebalený výrobek		
Obaly						1000,00	0,29	286
Potištěná etiketa						1000,00	1,00	1000
						Surovinové N 1000ks		3 657,12 Kč
						balený výrobek		

Obr. 15: Kalkulační list – část první: suroviny + obaly pro chléb kvasový 100 % žitný

4.4.2 Výpočet mzdových nákladů

Druhý stupeň propočtu kalkulačního listu se zabývá mzdovými náklady, které jsou rozdělené na mzdové náklady přímé a mzdové náklady nepřímé.

Přímé mzdové náklady se člení na oblast výroby kvasů a na oblast výroby chleba. **Výrobu kvasů** zprostředkovává ranní mísič a odpolední mistr. Ranní mísič stráví výrobou kvasů 1,25 hodiny (pozn. vymíchá pět dížů po 15 minutách), odpolední mistr 3,56 hodiny (což je 75% podílu pracovní doby na výrobě kvasu z její celkové délky 4,75 hodiny). Odpolední mistr má kromě vymíchání kvasů za úkol vypočítat a zkontrolovat výrobní schéma výroby kvasů a chlebového těsta, viz obr. 11, na následující den a nachystat suroviny pro výrobu ostatního sortimentu. Zmíněné hodinové údaje jsou vynásobené pro oba pracovníky rozdílnou hodinovou sazbou, která je u odpoledního mistra navýšena o odpolední/noční 20 Kč hodinový příplatek. Přímé mzdové náklady na ranního mísiče při výrobě kvasů na kalkulační jednici 1 000 ks před započtením benefitů 131,46 Kč, u odpoledního mistra se přímé mzdové náklady při výrobě kvasů na kalkulační jednici 1 000 ks před započtením benefitů šplhají k částce 690,15 Kč.

Do **přímých mzdových nákladů výroby kvasu** jsou však započítány i tři druhy benefitů. Prvním benefitem je oběd, na který mají nárok všichni pracovníci. Druhým

benefitem je důchodové připojištění placené zaměstnavatelem ve výši 300 Kč měsíčně, jehož hodnota do kalkulací na kalkulační jednici 1 000ks vstupuje poměrem částky k počtu odpracovaných hodin za měsíc. Třetím benefitem jsou letní a zimní příplatky, které dohromady činí 13 400 Kč. Do výpočtu přímých mzdových nákladů na výrobu kvasu na kalkulační jednici 1 000ks vstupují poměrem této částky ku počtu odpracovaných hodin a počtu měsíců v roce. Celkové přímé mzdové náklady na výrobu kvasů dosahují včetně započítání benefitů pro kalkulační jednici 1 000 ks částky 891,89 Kč.

Při **výrobě chleba** jsou zapotřebí tři pracovníci – mísič, pracovník zabývající se sázením chleba a pracovník zabývající se odběrem chleba. Výroba kalkulační jednice 1 000 ks zabere mísiči i zvláště oběma pracovníkům 6,26 hodiny. Tato doba se stává výchozím propočtovým údajem, který vychází z výkonu pece za hodinu, který činí 210 ks, dále z půlhodinové přípravy pracoviště a z půlhodinového úklidu pracoviště. Počet pracovních hodin je vynásobený hodinovou sazbou (která je u zmíněných pracovníků téměř shodná a z důvodu převážně noční výroby je ve výpočtu u všech pracovníků navýšena o odpolední/noční 20 Kč hodinový příplatek). Totožně jako u výroby kvasu jsou do **přímých mzdových nákladů výroby chleba** započítány i již zmíněné tři druhy benefitů. Celkové přímé mzdové náklady na výrobu kvasového chleba pro kalkulační jednici 1 000 ks bez započtení výroby kvasů činí 3 666,55 Kč.

Jak již bylo zmíněno, **100 % žitný kvasový chléb** se z důvodu ručního ukládání těsta do forem a nemožnosti použít vykulovačku a sázecí asistent **vyznačuje vyšší pracností**. Tyto aspekty vedly v této práci nově k zavedení koeficientu náročnosti, který dle analýzy činností a kvalifikovaného odhadu vedoucího pekárny u 100 % žitného kvasového chleba činí 1,2. Tímto koeficientem jsou vynásobeny celkové přímé mzdové náklady na výrobu 1 000 ks žitného kvasového chleba o 20 % ve srovnání s výrobou kvasového pšenično – žitného chleba. Ostatní výrobky chlebového sortimentu, vyjma chleba celozrnného žitného, který je v podstatě jen celozrnnou variantou 100 % žitného chleba, pro který je také používán koeficient 1,2, jsou pracností podobné chlebu kvasovému pšenično – žitnému.

Celková výše přímých mzdových nákladů na výrobu kalkulačního jednice 1 000 ks se skládá ze součtu přímých mzdových nákladů na výrobu kvasů a chleba, případně rozšířené o započítání příslušného koeficientu.

Nepřímé mzdové náklady jsou rozděleny na náklady správy a na náklady služby. Do nepřímých mzdových **nákladů správy** vstupuje mzda manažera podniku, vedoucího pekárny, hlavní a pomocné účetní, obchodní zástupkyně a instruktorky prodejny. Obdobně jako u přímých mzdových nákladů jsou k jednotlivým platům přičítány tři druhy benefitů využívaných v podniku. Rozvrhovou základnou nepřímých mzdových nákladů, jak bylo uvedeno výše, jsou tržby a celkové mzdové nepřímé náklady správy na kalkulační množství (roční produkce) chlebů jsou tedy vynásobeny poměrem kvasových chlebů na celkových ročních tržbách pekárny, viz obr. 16, který činí 24,08 %. Nepřímé mzdové náklady správy na kalkulační jednici 1 000 ks vznikají podílem ročních nepřímých mzdových nákladů správy na kvasové chleby a ročním objemem prodaných kvasových chlebů.

Nepřímé mzdové náklady služeb vytváří platy šesti řidičů rozvážkových dodávek, údržbáře, dvou expedientek a pracovníka na mytí bedýnek. K jednotlivým platům jsou totožně jako u platů správy připočteny podnikové benefity pro danou pozici. Rozvrhovou základnou pro přepočet celkových mzdových nepřímých nákladů na kvasové chleby jsou opět celkové roční tržby pekárny. U údržbáře do výpočtu vstupuje vyjma poměru kvasových chlebů na celkových tržbách pekárny i poměr výnosů pekárny na výnosech celé společnosti. Poměr výnosů pekárny na výnosech celé společnosti byl do výpočtu zahrnut z důvodu působnosti údržbáře v celém podniku. Obdobně jako u správy je zapotřebí vynásobit celkových měsíčních mzdových nákladů služeb počtem měsíců v roce. Vzniklá částka značí roční nepřímé mzdové náklady služeb na kvasové chleby. Nepřímé mzdové náklady správy na kalkulační jednici 1000 ks vznikají podílem ročních nepřímých nákladů služeb na kvasové chleby a ročním prodejem kvasových chlebů (v tis. ks). Nepřímé mzdové náklady služeb vztahované na kalkulační jednici 1 000 ks kvasových chlebů činí 2 055,81 Kč.

Celková suma přímých i nepřímých mzdových nákladů vztahovaná na kalkulační jednici 1 000 ks dosahuje u výrobku chléb kvasový pšenično – žitný hodnoty 6 995,44 Kč. Hodnoty mzdových nákladů připadajících na jednotlivé výrobky byly v rámci této práce změněny především z důvodu zahrnutí vyšší náročnosti výroby u dvou druhů výrobků. U výrobku chléb kvasový 100 % žitný a u výrobku chléb celozrnný žitný je nově se započítáním koeficientu náročnosti celková suma přímých i nepřímých mzdových nákladů na kalkulační jednici 1 000 ks vyšší o 77,34 Kč, tj. navýšení o 8,7 %. Ve srovnání s původním kalkulačním listem podniku je celková suma přímých i nepřímých mzdových

nákladů na kalkulační jednici 1 000 ks u chlebu kvasového pšenično – žitného nižší o 573,75 Kč, tj. o 7,1 % . č.

Původní odhad hodnot mezd v kalkulačním listu podniku ve výši 7 529,19 Kč byl určen pro celý sortiment pekařských výrobků, včetně těch, které jsou vyráběny téměř výhradně ručně. Vzhledem ke dvouletému stáří kalkulačního listu, mnohem jednoduššímu výpočtu, a především s přihlédnutím k růstu mezd za poslední dva roky, který do částky 7 529,19 Kč nebyl započítán, je nutné podotknout, že původní odhad byl velice přesný. Přesnost je však i trochu dílem náhody, protože jak se samotný tvůrce kalkulačních postupů u mzdových nákladů přiznal, hodnota ve výši 7 529,19 Kč byla v době sestavení návrhu postupu výpočtu výrazně nadsazena.

4.4.3 Výpočet ostatních režijních nákladů

Třetí stupeň kalkulačního postupu se zabývá stanovením ostatních režijních nákladů na jednotlivé výrobky. Režijní náklady jsou v podniku rozděleny podle středisek. Výroba kvasových chlebů spadá pod středisko pekárna, která je označovaná za zdroj **přímých ostatních režijních nákladů** a pod středisko správa, která je řazena k **nepřímým ostatním režijním nákladům**. Nesprávné rozdělení režijních nákladů na přímé a nepřímé se může jevit jako zavádějící, ale určitou logičnost toto dělení nachází. Identifikace účelnosti a účelovosti nákladů je v praxi u zkoumaného podniku komplikovaná z důvodu nejasné vazby mezi nákladem a objektem. Náklady střediska pekárna by měly být správně řazeny do výrobní režie, náklady střediska správa do správní režie. V obou případech je jejich vztah k výrobkům nepřímý a je rozvrhován podle rozvrhových základů. Výjimku u střediska pekárna tvoří pouze spotřeba plynu pece, která má variabilní a přímý charakter. Logicky vzato by bylo vhodné zařadit spotřebu plynu k surovinovým nákladům a obalům, které se taktéž vyznačují variabilním a přímým charakterem. K přímým ostatním režijním nákladům je spotřeba plynu řazena z důvodu rozdílné kompetence při sestavování kalkulací, kdy vedoucímu pekárny, jakožto tvůrci surovinových nákladů a obalů nejsou poskytnuty informace o aktuální ceně plynu. U střediska pekárna je rozvrhovou základnou poměr kvasových chlebů na celkových tržbách pekárny. Režijní náklady střediska správa jsou rozvrhovány nejprve podle poměru výnosů jednotlivých středisek podniku, v tomto případě pekárny, na výnosech celé společnosti, a poté podle poměru kvasových chlebů na celkových tržbách pekárny.

Režijní náklady, resp. výrobní režii střediska pekárna tvoří režijní materiál, pracovní oděvy, drobný majetek, spotřeba plyny na topení, spotřeba elektřiny, spotřeba pohonných hmot u řidičů rozvážkových vozidel, spotřeba vody, opravy a cestovné, ostatní služby, telefonní poplatky, ostatní provozní náklady, pojištění zaměstnanců a zákonné pojištění vozidel v celkové výši přesahující částku 4 mil. Kč za rok. Z položek nákladů ostatních režijních nákladů je samostatně stanovována položka nákladů na spotřebovaný plyn, která vychází ze součinu spotřeby plynu pece na 1 000 ks ve výši 29,15 m³ a cenou plynu ve výši 7,50 Kč. Celková suma výrobní režie se započtením spotřeby plynu pece na kalkulační jednici 1000 ks dosahuje částky 2 449,36 Kč.

K režijním nákladům střediska správa podnik řadí režijní materiál, pracovní oděvy, drobný majetek, spotřeba pohonných hmot u osobních vozidel manažera, vedoucího pekárny a obchodní zástupkyně, opravy a cestovné, ostatní služby, telefonní poplatky, ostatní daně a poplatky, ostatní provozní náklady, pojištění podniku, pojištění zaměstnanců, zákonné pojištění vozidel, bankovní poplatky a manka a škody v celkové výši téměř 1 mil. Kč za rok. Do celkové sumy správní režie na kalkulační jednici 1 000 ks je dále připočten nájem za budovu, který je mezi pekárnu a cukrárnu rozvržen na základě tržeb v (ne)prospěch pekárny. Přepočtený nájem je dále rozvrhován opět dle celkových ročních tržeb pekárny na jednotlivé druhy chlebů. Celková suma správní režie střediska správa činí se započítáním nájmu na kalkulační jednici 1 000 ks 654,02 Kč.

Celková suma přímých i nepřímých, resp. výrobních a správních režijních nákladů přepočtená na kalkulační jednici 1 000 ks kvasových chlebů činí 3 103,38 Kč. Ve srovnání s kalkulačním listem, viz. obr. 15, došlo k nárůstu režijních nákladů o 29,54 %. Očistíme-li režijní náklady o přepočtený nájem, který v kalkulačním listu doposud nebyl zahrnut, činí nárůst stále nezanedbatelných 11,94 %. S přihlédnutím k technice výpočtu, kdy do výpočtu vstupovaly hodnoty vztažené pouze ke kvasovým chlebům by tento nemalý růst režijních nákladů neměl být podnikem přehlížen, a dle mého úsudku by měl být podroben důkladnější kontrole.

4.4.4 Výpočet výše odpisů

Poslední, nově přidaný kalkulační stupeň se zabývá odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. Data pro středisko pekárna pocházejí z inventurního seznamu z roku 2017. Ze seznamu byly vybrány pouze ty položky, které mají souvislost s výrobou chleba. Ostatní majetek, který tvoří ku příkladu plynová pásová pec nebo

rohlíkový stroj byl ze seznamu vyškrtnut. Cílem výpočtu je stanovení výše přímých kalkulačních odpisů na sortimentní skupinu kvasových chlebů. Prvním krok spočívá v určení, popř. zjištění (pokud se jedná o zařízení starší 15 a více let) pořizovací ceny, která je vydělena dobou odepisování, jež byla vymezena na základě kvalifikovaného odhadu manažera. Roční náklady na majetek související s kvasovými chleby vznikají násobkem výše ročních odpisů s poměrovými ukazateli, kterými je poměr připadající na pekárnu (pozn. poměr výnosů pekárny na výnosech společnosti) a poměr připadající na kvasového chleba (pozn. poměr kvasových chlebů na celkových ročních tržbách pekárny). Do výpočtu vstupuje jak jeden poměr, tak i oba poměry zároveň. U výrobního zařízení, které je v podniku přítomno pouze k výrobě kvasového chleba (např. hnětač chleba nebo chlebová sklonná váha), žádný poměr do výpočtu v současné době nevstupuje. U osobního automobilu obchodní zástupkyně nebo internetového routeru byla pořizovací cena vynásobena oběma poměry, naopak u mycího stroje na pekařské bedýnky nebo u vzduchotechniky v prostorách pekárny byla pořizovací cena vynásobena pouze poměrem kvasových chlebů na celkových ročních tržbách pekárny.

Výše odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku na kalkulační jednici 1 000 ks vzniká podílem sumy ročního nákladu na majetek a ročního objemu prodeje kvasových chlebů. Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku byly v kalkulaci kvasových chlebů stanoveny ve výši 771,21 Kč na 1 000 ks.

Ačkoliv byl počet stupňů v kalkulačním listu zachován, došlo k reorganizaci jednotlivých stupňů a k doplnění nezbytných odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku souvisejících s výrobou kvasových chlebů. U obou porovnávaných výrobků je možné ve srovnání s původním kalkulačním listem zaznamenat nárůst celkových nákladů. Chléb kvasový pšenično – žitný vykazuje celkové náklady v porovnání se stávajícím kalkulačním listem na 1 000 ks vyšší o 6,26 %. I přes mírný pokles mzdových nákladů je zaznamenán nemalý růst režijních nákladů. Růst režijních nákladů je natolik výrazný, že i s přehlédnutím k výši odpisů by byl chléb kvasový pšenično – žitný v celkovém součtu dražší, přičtení výše odpisů rozdíl ještě prohlubuje. Chléb kvasový 100 % žitný BK je v porovnání se stávajícím kalkulačním listem na 1 000 ks dražší o 11,26 %. Oba sledované a porovnávané kvasové chleby vyjma surovinových nákladů, které vychází z receptury, prodražily všechny stupně kalkulačního listu, a to mzdové náklady, režijní náklady a samozřejmě doposud nepřítomné odpisy.

4.5 VYUŽITÍ KALKULACÍ PŘI ROZHODOVÁNÍ O NOVÝCH ZPŮSOBECH PRODEJE PEKAŘSKÝCH PRODUKTŮ

Kalkulace jsou v podniku využívány zejména pro kontrolu nákladů a cenotvorbu. Kontrola nákladů je pro podnik důležitá v důsledku porovnání rozpočtených položek především nepřímých (fixních) režijních nákladů s aktuálními údaji rozvahy účetních výkazů – výsledovky a měsíční rozvahy. Z tohoto porovnání a sestaveného údaje je zřejmé, zda má podnik správně nebo nesprávně alokované režie. Dle slov jednatele je však pro podnik úspěchem, pokud jsou u nepřímých (fixních) režii alokací trefeny alespoň „vrata od stodoly“. Co nejpřesnější vyjádření je důležité pro obchodní oddělení, pro které se jedná o klíčový údaj v rámci nastavování správných prodejních cen, s ohledem na požadovanou úroveň zisku. Nesprávně rozvržené režie se promítnou ve špatně zvolené cenové hladině výrobků, což má za následek odlišné hodnoty zisku, v krajním případě i možnost vytvoření ztráty.

Zpracovatelský obor je pravidelně ovlivňován změnami, které mají nezanedbatelný a přímý vliv na hospodaření podniku. Ve sledovaném podniku se hovoří o proměnlivé ceně vstupních surovin, o nedostatku kvalifikované pracovní síly a s tím souvisejícím tlakem na mzdy. Změny zmíněných faktorů se promítají v celém kalkulačním listu a významně ovlivňují výši celkových nákladů na výrobek. Aktualizace celkových nákladů, resp. kalkulačního listu je pro podnik nezbytná i z důvodu analýzy nových obchodních příležitostí. Zpřesněný kalkulační list s aktuálními daty podniku poskytuje výchozí informace pro správné stanovení cen nejenom u kvasových výrobků. Výsledná stanovená cena je korigována s ohledem na situaci na trhu.

4.5.1 Stávající způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků

V současné době má spotřebitel na trhu mnoho možností, kde a jakým způsobem si může zakoupit pekařské výrobky. Pekařský trh je, jak potvrzují slova předsedy Svazu pekařů a cukrářů v České republice Dřízala (2017, [online]) charakteristický velkým množstvím subjektů, které do něj zasahují. Na tuzemském trhu je odhadem 700 klasických pekáren, v posledních letech byl trh dále zahuštěn pekárnami obchodních řetězců, které nepečou čerstvé výrobky, ale rozpékají hluboce zamražené polotovary. Příchod rozpékaného pečiva ukrojil tradičním středně velkým a malým pekárnám podle Brože (2017, [online]) až čtvrtinu odbytu. Pekařské výrobky se staly prostředkem nelítostného konkurenčního boje, a proto vysoká kvalita, čerstvost, nákupní komfort a dobrá cena

rozhodují o tom, který ze subjektů získá zákazníky ve svůj prospěch. Postupy strategického manažerského účetnictví uvedené Guildingem a kol. (2010, str. 116) mohou výrobcům pekařských výrobků nepochybně přispět k identifikaci nových způsobů prodeje v souvislosti s uvědomělou změnou strategie v boji o zákazníky.

V rámci dlouhodobého zaměření orientovaného na budoucnost si mnoho pekařských výrobců, včetně sledovaného podniku změnu strategie uvědomilo a za účelem přilákání zákazníků na kvalitní čerstvé pečivo si začali zřizovat vlastní specializované prodejny. Podle kvalifikovaného odhadu předsedy Svazu pekařů a cukrářů se v České republice nachází více než 2 500 speciálek, které si nárokují přibližně 15 % tržní podíl na prodeji pečiva. Brož (2017, [online]) zmiňuje, že u chleba tržní podíl ve specializovaných prodejnách dosahuje až 44 %. Trend ve zřizování vlastních prodejen podporuje i vyšší koupěschopnost spotřebitelů, kdy tlak na co nejnižší ceny ze strany obchodních řetězců je vyvážen kontinuálně narůstající poptávkou po kvalitnějších a čerstvých výrobcích, mnohdy i z vyšší cenové kategorie.

Rostoucí tlak spotřebitelů na obchodní řetězce, aby do svého sortimentu alespoň částečně zařadili pekařské výrobky od místních dodavatelů, by mohl regionálním pekařům v nemalém měřítku pomoci se stabilizací objemu prodeje výrobků a s odhadem celkových nákladů spojených s výrobkem. Tento požadavek, jak uvedla Zítková (2012, [online]) jako první vyslyšela společnost Albert, která zrušila dodávky neprodávanějších výrobků od dvou dominantních tuzemských pekáren a nabídla svoje prodejní plochy regionálním pekařům. Právě na prodejních pultech Albert v blízkosti sledované společnosti je možné nalézt kvasové chleby, a to 100 % žitný, který je u zákazníků velmi oblíben a také Chléb kvasový pšenično – žitný s obchodním označením Leština.

4.5.2 Nové způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků

Změna zákaznického chování, která nás v nynější době postupně provází je nejvíce patrná u předproduktivní a do jisté míry i u produktivní skupiny obyvatel, pro kterou je život v on-line sféře neoddělitelnou součástí jejich života. Je zjevné, že on-line prostředí pomalu, ale jistě začíná pronikat i do pekařského průmyslu. V poslední době se v Česku rozmáhá rozvoz potravin a pečiva až do domu, který si u zákazníků především ve větších městech získává stále větší oblibu. On-line potravinovými obchody zveřejněný růst v řádech desítek procent ročně může poukazovat na nemalý potenciál trhu. Předseda svazu pekařů a cukrářů k on-line prodeji pečiva dodává: „*Jakým způsobem ovlivní tento nový*

prodejní kanál spotřebitelskou poptávkou a pekařský trh, se ukáže v průběhu několika příštích let.“ Mění se spotřebitelské preference ovlivňují zákonitě nejen oblast prodeje, ale i oblast výroby. Postupy strategicky orientovaného manažerské účetnictví, mezi které spadají kalkulace životního cyklu (zahrnující zpracování vratek), strategické stanovení cen, kalkulace cílových nákladů nebo kaizen costing mohou být pro podnikatelské subjekty působící na pekařském trhu bezpochyby přínosné.

On-line prostředí v rámci pekařských a cukrářských výrobků si však nezískává místo pouze v obchodním vztahu mezi obchodními společnostmi a koncovými zákazníky (B2C), ale úspěšně proniká i do obchodního vztahu mezi obchodními společnostmi (B2B), viz příklad nového způsobu prodeje, jenž analyzovaný podnik začal realizovat a který je popsán v následující subkapitole.

4.5.3 Způsoby prodeje pekařských a cukrářských výrobků v analyzovaném podniku

V současné době podnik nabízí pekařské s cukrářské produkty prostřednictvím mnoha prodejních forem. Stabilní odbytu mu zajišťují vlastní podnikové prodejny, které jsou rozptýleny v přílehlém okolí a obchodní partneři z řad převážně drobných živnostníků. V menším měřítku podnik spolupracuje i s obchodními řetězci, jídelnami nebo domovy mládeže a důchodců.

V rámci vyhledávání nových obchodních příležitostí se podniku od roku 2017 podařilo získat oprávnění a následně přístup do internetového prostředí aukce Fakultní nemocnice (dále jen nemocnice) krajského města. Pro úspěch v aukci, znázorněné na obr. 18, je pro podnik nezbytné znát bod zvratu u soutěžených výrobků, respektive za jakých cenových podmínek je pro podnik výhodné zvolené výrobky do nemocnice dodávat a za jakých již nikoliv.

pořadí	kód	název položky	Množství	MJ	↕	celkem (CZK)	pořadí	nej. nabídka (CZK)
001.	A.	Pečivo 2016						
002.	A001	Chléb pšenično-žitný 1200 g, krájený, balený	4 000.00	ks	↓	100 000.00	2.	18.00
003.	A002	Chléb pšenično-žitný 570 g, krájený, balený	2 500.00	ks	↓	38 725.00	1.	15.49
004.	A003	Rohlík 45 g (+- 2 g)	50 000.00	ks	↓	65 000.00	2.	0.97
005.	A004	Rohlík VITA selský 56g-60g	800.00	ks	↓	2 256.00	1.	2.82
006.	A005	Rohlík grahamový bez posvpu 60g	800.00	ks	↓		X	2.25
007.	A006	Rohlík chia 60g	800.00	ks	↓		X	
008.	A007	Dalamaněk bez posvpu 60g	800.00	ks	↓		X	2.25
009.	A008	Baženka 43g	8 000.00	ks	↓		X	1.70
010.	A009	Baženka cereální bez posvpu 60g	800.00	ks	↓		X	2.75
011.	A010	Houska 50g	3 000.00	ks	↓	5 970.00	1.	1.99
012.	A011	Vánočka tuková 400 g, krájená, balená	1 300.00	ks	↓	34 957.00	1.	26.89
013.	A012	Vánočka dia tuková 400g krájená, balená	500.00	ks	↓		X	28.90
014.	A013	Veka tuková 360 g, krájená, balená	3 500.00	ks	↓	55 615.00	1.	15.89
015.	A014	Makovka- loupáček bez máku- bez posvpu	4 500.00	ks	↓	13 905.00	1.	3.09

Obr. 16: Prostředí internetové aukce Fakultní nemocnice krajského města

Soutěž na dodávku pekařských a cukrářských výrobků probíhá v on-line prostředí v měsíčním cyklu s předem určeným datem a hodinou ukončení, téměř vždy s úderem poledne. Prostředí aukce nabízí sortiment přesně specifikovaných druhů pekařských a cukrářských výrobků s předpokládaným měsíčním množstvím odběru. Oprávnění účastníci aukce vidí pouze online nejnížší nabídku. Vítěz, popřípadě vítězové jsou vybráni na dodávku přesně specifikovaných druhů pekařských a cukrářských výrobků na základě nejnížší cenové nabídky vždy týden před konkrétním obchodním obdobím. Předmětem aukce jsou po boku ostatních pekařských výrobků i analyzované kvasové chleby, u kterých z pohledu podniku bohužel není nemocnicí specifikováno, z jakého druhu kvasu by měly být vyrobeny, a tak nemůže být využito jejich silné stránky. S přihlédnutím ke zdravotním přínosům vitálního kvasu by bylo vhodné nemocnici doporučit zařadit toto kritérium do podmínek aukce. Pokud by ze strany nemocnice k takovému opatření došlo, podnik by se v aukčním on-line prostředí velmi pravděpodobně osamostatnil a mohl by tak naplno využít svoji technologickou výhodu nad konkurenčními účastníky.

Základním úkolem podniku pro úspěšnou účast na aukci je aktualizace předběžné plánové kalkulace jednotlivých výrobků za účelem zjištění nejnížší nabízené ceny, která zajistí minimálně nulový výsledek hospodaření. Téměř každý měsíc je tedy nutné udělat

aktualizaci všech částí zpřesněného kalkulačního listu. Pro podnik je úspěch na aukci užitečný i za účelem snížení režijních nákladů na dopravu, neboť podnik mimo aukci pravidelně zásobuje kantýnu, která se nachází v prostorách stejnojmenné nemocnice.

Aukční prostředí ve zjednodušeném (excelovém) podání od března roku 2018 zavedla i další nejmenovaná okresní nemocnice, která velmi pravděpodobně okopírovala výše popsany model krajské nemocnice. Bude zajímavé sledovat, jakým vývojem bude aukční prostředí u zmíněných, ale i doposud nezařazených nemocnic na dodávku pekařských a cukrářských výrobků procházet. Ať už se výrobci pekařských a cukrářských výrobků dočkají četnějšího rozšíření aukcí nebo on-line potravinových obchodů, kladného hospodářského výsledku dokáží dosáhnout pouze ty podniky, které budou mít u soutěžených výrobků přesné a aktuální informace o vynaložených nákladech. Výhodou podniku, ve kterém analýza probíhala, budou nepochybně také dosavadní získané zkušenosti s touto formou prodeje.

Nejenom v případě aukčního prodeje by podnik mohl dosahovat lepších ekonomických výsledků, pokud by využil přínosy integrace manažerského účetnictví do řízení dodavatelského řetězce, resp. pokud by se členy tohoto řetězce přistoupil k otevřenému účetnictví a k ochotě sdílet informace. Vytvoření partnerství mezi zainteresovanými stranami by mohlo rozšířit plánovací i kontrolní postupy a eliminovat ty náklady, které nepřinášejí hodnotu ani nezvyšují produktivitu. Reálná situace je bohužel taková, že ačkoliv si podnik uvědomuje, že synergie by mu pomohla snížit náklady, obavy z možného úniku a zneužití informací mu brání k tomuto kroku přistoupit. Společné úsilí na snižování nákladů je tedy otázkou spíše budoucnosti. Spolupráce se členy dodavatelského řetězce je aktuálně založena pouze na objemových a časových informacích.

4.6 DOPORUČENÍ NA ZMĚNY V SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉM PODNIKU

Tato kapitola se věnuje poslednímu z dílčích cílů, a to zhodnocení dosavadního systému řízení nákladů, resp. kalkulačního listu a je zároveň návrhem či doporučením na změny v kalkulačním listu, které vyplynulo z informací zjištěných analýzou podnikového kalkulačního listu a podnikových procesů. Data a informace byly analyzovány jednak na základě poskytnutých podnikových dokumentů, včetně přístupu

do podnikového informačního systému a jednak samotnou mnohatýdenní přítomností autora ve výrobních prostorách podniku.

Jak z předchozí analýzy vyplývá, ke změně ve stávajícím kalkulačním listu podniku došlo vyjma surovinových nákladů u všech zbylých kalkulačních stupňů. Změně se však podrobila i první část kalkulačního listu zabývající se surovinovými náklady a obaly, jelikož původní kalkulační list zahrnoval pouze náklady surovinové, a to navíc poněkud zmatečně až nepřehledně. Při pohledu na doposud využívaný kalkulační list je zřejmé, že jeho vyhotovení nevyhází primárně z ekonomických potřeb a požadavků, ale je odvozen z technologického postupu. Surovinové náklady byly roztroušeny v celém kalkulačním listu rozprachem mouky počínaje a mazáním děličky konče. Analýza a návrh opatření u prvního stupně kalkulačního listu byl projednán jak s vedoucím pekárny, tak i s obchodním oddělením a došlo se k závěru, že pro potřeby kalkulací bude sjednocení zmíněných oblastí do jedné tabulky mnohem názornější i uživatelsky přívětivější. Nakonec se dle mého doporučení rozhodlo, že první část kalkulačního listu bude zahrnovat i náklady na balené a krájené výrobky (označení BK), tedy náklady na obaly a etikety. Optimalizace prvního stupně postupu tvorby kalkulačního listu tedy vedla ke sloučení původně dvou kalkulačních stupňů, které byly v kompetenci vedoucího pekárny do jednoho a podniku jsou ve dvou řádcích patrně přesně vyjádřené nákladové rozdíly mezi nebaleným a baleným výrobkem. Tento srozumitelný a přehledný postup by bylo vhodné aplikovat i na ostatní sortiment pekařských, s drobnými úpravami i cukrářských výrobků.

Mnohem rozsáhlejší analýze se podrobily mzdové a režijní náklady, které se společně podílejí na celkových nákladech kvasových výrobků více než dvoutřetinovým podílem. Výše mzdových nákladů uvedená v původním kalkulačním listu vychází z celopodnikové analýzy a je pro všechny pekařské výrobky shodná, což lze jen velmi těžce považovat za relevantní údaj. Mzdové náklady byly zprvu rozděleny na přímé a nepřímé. U nepřímých nákladů zahrnující mzdové náklady správy (mzdy vedoucího pekárny, účetní apod.) a mzdové náklady služeb (mzdy řidičů, expedientek apod.) lze jen velmi těžce nalézt nákladové úspory, vyjma možnosti outsourcingu, o kterém podnik neuvažuje. S přihlédnutím k technice výpočtu by mohla být výše nepřímých mzdových nákladů na kvasové chleby nižší, pokud by podnik zvýšil své tržby u pekařského sortimentu vyjma kvasových chlebů, zvýšil počet prodaných kvasových chlebů anebo zvýšil výnosy ostatních podnikových středisek. V případě přímých mzdových nákladů, které vycházely z výpočtu na výrobu kvasu a výrobu chleba, by bylo vhodné, kdyby podnik na základě

svého snímku pracovního dne zapracoval na napřímení mzdových nákladů i u ostatního pekařského sortimentu. Vzhledem k rozvrhové základně, kterou jsou roční tržby, bych doporučil výše popsaný postup vycházející z výroby chleba aplikovat zprvu na rohlíky, posléze na i na ostatní druhy pečiva.

U režijních nákladů došlo v porovnání se stávajícím kalkulačním listem k nepřehlédnutelnému nárůstu jejich výše na chlebový sortiment v řádu desítek procent. Za prvé by bylo vhodné ujasnit si správnou terminologii, která již byla v textu nastíněna. Podnik dle mého předpokladu chybně rozlišuje režijní náklady, které souvisí a které přímo nesouvisí s výrobou pekařských výrobků, resp. kvasových chlebů. Dle mého úsudku by měly být režijní náklady označovány v případě přímých režijních nákladů za výrobní režijní náklady a v případě nepřímých režijních nákladů za správné režijní náklady. Komplikace nastává v okamžiku, kdy do výrobní režie byla na žádost podniku přiřazena spotřeba plynu pece, která má variabilní a přímou charakteristiku. I přesto si myslím, že označení výrobní režie je mnohem výstižnější než režie přímá. Podobná situace je rovněž u nepřímých, resp. správních režijních nákladů. Označení i samotný výpočet komplikuje započtený nájem, který je alokovan podle výnosů jednak na pekárnu a následně podle tržeb na kvasové chleby.

Jak u výrobních režijních nákladů, tak i u správních režijních nákladů by podnik měl dbát na co nejnižší výši obou skupin režijních nákladů. Podobně jako u nepřímých mzdových nákladů z důvodu principiálně stejné techniky výpočtu by mohl podnik snížit režijní náklady na kvasové chleby, pokud by podnik zvýšil své tržby u pekařského sortimentu vyjma kvasových chlebů, zvýšil počet prodaných kvasových chlebů anebo zvýšil výnosy ostatních podnikových středisek. Dále by celková hodnota režijních nákladů mohla být nižší, pokud by podnik vyjednal s dodavatelem výhodnější cenu plynu za 1 m³ a také, pokud by byl růst tržeb cukrárny vyšší než v případě pekárny. Všechna zmíněná opatření by vedla k nižším režijním nákladům na kalkulační jednici 1 000 ks kvasových chlebů.

Po projednání byl nově do kalkulačního listu zanesen posledně jmenovaný kalkulační stupeň, který postihuje odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. Podnik do konce roku 2017 ve svých výpočtech nerozlišoval účetní odpisy od daňových a v kalkulačním listu jejich výše chyběla úplně. Z důvodu zpřesnění kalkulačního listu a zlepšení jeho vypovídající hodnoty začal podnik rozlišovat daňové a účetní odpisy. U některých, převážně dříve zakoupených, ale funkčních položek hmotného a nehmotného

dlouhodobého majetku bylo nutné určit pořizovací cenu a dobu odepisování na základě kvalifikovaného odhadu. Ačkoliv se může jednat o mírně zkreslené údaje, tento krok považuji za užitečný. S přihlédnutím k tomu, že do kalkulačního listu na kalkulační jednici 1 000 ks kvasových chlebů byly zahrnuty pouze odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku související s výrobou právě a pouze kvasových chlebů, bylo by prospěšné, pokud by stejná technika výpočtu byla použita i u ostatního sortimentu podniku.

Zpřesnění postupů propočtů kalkulačního listu u kvasových chlebů považuji z pohledu podniku za velmi užitečný krok nejenom pro správné stanovení ceny v aukčních prostředích, o kterých do budoucna zcela jistě ještě uslyšíme, ale i v rámci snahy o kontinuální snižování nákladů zahrnující kupříkladu spolupráci s dodavateli. A právě vytvoření partnerství s členy dodavatelského řetězce by mohlo podniku v aukcích pomoci nejenom k trvalému úspěchu, ale mohlo by se pomítnout i ve vyšší efektivnosti při řízení nákladů nebo při inovaci produktů.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo provést analýzu využití kalkulací nákladů při hledání nových způsobů prodeje v praxi vybraného podniku s procesní výrobou a navrhnout vhodnější a přesnější způsob stanovení nákladů. Ze získaných poznatků, ať už z odborné literatury nebo z provedené analýzy a jejich výsledků lze konstatovat následující závěry.

Teoretická část práce se nejprve zabývala vývojem manažerského účetnictví, které bylo spjato s bouřlivým rozvojem průmyslové výroby, což se promítlo v potřebě nových podnikových systémů využitelných pro manažerské rozhodování. Následující kapitoly byly věnovány dílčím složkám účetnictví a úkolům manažerského účetnictví, o kterých se hovořilo v souvislostech s poskytováním informací nejenom pro potřeby zjišťovacích a kontrolních funkcí manažerského účetnictví, ale i pro účely rozhodování.

Efektivní a správné řízení nákladů je právem považováno za jeden ze základních předpokladů úspěšného podniku. Proto byly důležitou součástí rešeršní části práce jak kalkulace, které poskytují základní informace o nákladech jednotlivých výkonů a představují klíčový nástroj pro manažerské účetnictví, tak kalkulační systém, jakožto hlavní nástroj řízení nákladů na výkony. V dalších dílčích kapitolách bylo popsáno členění nákladů v manažerském účetnictví, struktura nákladů v kalkulaci, alokace nákladů a využití kalkulací v manažerském účetnictví.

Na vývoj a změny v podnikatelském prostředí reagovala závěrečná kapitola teoretické části práce, jež byla zaměřena na strategicky orientované manažerské účetnictví. Byly popsány postupy strategicky orientovaného manažerského účetnictví, které mohou napomoci k naplnění strategických cílů podniku a přínosy integrace manažerského účetnictví do dodavatelského řetězce za účelem zvýšení finanční výkonnosti podniku.

Na základě rešerše odborné literatury byla ve vybraném podniku provedena analýza kalkulací a kalkulačního systému, jejímž cílem bylo hlouběji poznat využití kalkulací při hledání nových způsobů prodeje. Analýza byla provedena u podniku s potravinářským zaměřením působícím v České republice, a to formou osobního rozhovoru nejen s vedoucími, ale i řadovými zaměstnanci podniku a na základě poskytnutých dat z informačního systému. Z výzkumu vyplynulo, že podnik v rámci své činnosti sice využívá kalkulace, ale pro potřeby nových způsobů prodeje nemohou obchodnímu oddělení podniku poskytnout relevantní a přesné informace. Informace získané výzkumem mě přivedly k navržení následujících hlavních doporučení:

- Přepracovat konstrukci výpočtu mzdových a režijních nákladů a pravidelně aktualizovat jejich výši i pro ostatní sortiment pekařských, potažmo i cukrářských výrobků dle výzkumné části této diplomové práce.
- Aktivně vyhledávat a zapojovat se do nových obchodních příležitostí, které přináší dynamicky se rozvíjející on-line trh pekařských a cukrářských výrobků.
- Vytvořit důvěryhodné partnerství se členy dodavatelského řetězce za účelem mezipodnikového řízení nákladů s cílem snížit náklady a zvýšit výkonnost sledovaného podniku, případně i dalších členů dodavatelského řetězce.

Kromě těchto hlavních návrhů byla formulována další konkrétní dílčí doporučení tak, aby efektivně přispěla k využití kalkulačí nákladů při hledání nových způsobů prodeje. Zavedení zmíněných doporučení by se (dle mého názoru) mělo pozitivně projevit na hospodářských výsledcích podniku a přispět k lepšímu řízení nákladů. Pouze odborně a přesně sestavený kalkulační systém může podniku nabídnout relevantní informace při hledání nových způsobů prodeje a posílit význam společnosti na trhu.

POUŽITÁ LITERATURA

1. BHATTACHARYYA, D. *Management accounting*. Delhi: Pearson, 2011, 808 s. ISBN 8131731782.
2. BOYNS, T., EDWARDS J. R. *A history of management accounting: the British experience*. New York: Routledge, 2013, 350 s. ISBN 9780415416238.
3. BRAGG, S. *Kaizen costing*. Accountingtools [online], May 8, 2017, [vid. 2017-12-05]. Dostupné z: <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/8/kaizen-costing>
4. BROŽ, J. *Řetězce ukously pekárnám část trhu, pekaři proto zřizují vlastní prodejny*. Ekonomika.idnes [online], Zveřejněno: 19. 6. 2017 [vid. 2017-13-03]. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/pekarny-vlastni-prodejny-0yr-ekonomika.aspx?c=A170618_162036_ekonomika_amu
5. BUREŠOVÁ, V. *Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití při řízení podniku*. Plzeň, 2012. Diplomová. Západočeská univerzita v Plzni, fakulta ekonomická. Vedoucí práce prof. Ing. Lili Dvořáková, CSc.
6. VANN, E, C. *Strategic benefits of integrating the managerial accounting function with supply chain management*. The Journal of Corporate Accounting & Finance. Wiley Periodicals, Inc., March/April 2016, [vid. 2017-04-06]. Dostupné z: <http://wileyonlinelibrary.com>
7. DOYLE, D. P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 8073571897.
8. DŘÍZAL, J. *Aktuální trendy na trhu chleba a pečiva*. Retailnews [online]. Zveřejněno 3. 3. 2017 [vid. 2017-03-12]. Dostupné z: <http://retailnews.cz/2017/03/03/aktualni-trendy-na-trhu-chleba-a-peciva/>
9. DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 2007, 288 s. ISBN 8071797634.
10. FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J. a PETERA P. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 9788074787430.
11. GOILDING, C., CRAVENS K. S., TAYLES M. *An international comparison of strategic management accounting practices*. Academic Press [online]. Management accounting Research, November 11, 2000, [vid. 2017-09-11]. Dostupné z: <http://idealibrary.com>

12. HEISINGER, K. *Essentials of managerial accounting*. Mason, Oh: South-Western Cengage Learning, 2010, 704 s. ISBN 0618436693.
13. HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠIŠKA L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing a. s., 2008, 259 s. ISBN 9788024724713
14. HRUŠKA, V. *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: GradaPublishing a. s., 2016, 224 s. ISBN 8027191416.
15. HYRŠLOVÁ, J., *Účetnictví pro manažery*. SLIDEPLAYER [online]., Zveřejnil Jaromír Matějka. Dostupné z: <http://slideplayer.cz/slide/2663134/>
16. KALINA, P. *Racionalizace manažerského účetnictví ve vybraném podniku*. Praha, 2007. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Vladimír Lukšů, CSc.
17. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 13. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2003, 415 s. ISBN 8072730843.
18. KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2012, 662 s. ISBN 9788072612178.
19. KUBEŠ, M. *Kalkulace v podmínkách vybraného podnikatelského subjektu*. Brno, 2017. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Ústav ekonomiky, fakulta podnikatelská. Vedoucí práce Ing. Helena Hanušová, CSc.
20. LAL, Jawahar. *Cost accounting*. 4th ed. New Delhi: Tata McGraw-Hill, 2009, 1017 s. ISBN 0070221626.
21. LANČA, J., SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 1 vydání – pilotní verze. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 171 s.
22. LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 9788071794196.
23. MARTINOVIČOVÁ, D., KONEČNÝ M., VAVŘINA J. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: GradaPublishing a. s., 2014, 208 s. ISBN 8024753162.
24. MAPITACCOUNTANCY. F5 Lecture 3 – Target Costing. In: *Youtube* [online]. Zveřejněno 14. 1. 2012 [vid. 2017-03-07]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=Xxy8e_Y1wtg
25. MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: GradaPublishing a. s., 2013, 551 s. ISBN 8024745747.
26. POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: GradaPublishing a. s., 2009, 233 s. ISBN 8024729741.

27. POPESKO, B., PAPADAKI, Š. *Moderní metody řízení nákladů: 2., aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: GradaPublishing a. s., 2016, 264 s. ISBN 8027190509.
28. SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera – finanční analýza v řízení firmy*. 2. doplněné vyd. Praha: Computer Press, 2001, 220 s. ISBN 8072265628.
29. SRPOVÁ, J. *Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. Praha: GradaPublishing a. s., 2010, 424 s. ISBN 8024733390.
30. STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 8024704560.
31. STROUHAL, J; ŽIDLICKÁ, R., CARDOVÁ, Z. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media a.s., 2017, 485 s. ISBN: 8026502051.
32. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualizované a rozšířené vyd. Praha: GradaPublishing a. s., 2007, 452 s. ISBN 9788024719924.
33. ŠIMAN, J., PETERA, P. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. V Praze: C.H. Beck, 2010, 192 s. ISBN 8074001172.
34. ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vyd. Praha: GradaPublishing a. s., 2010, 221 s. ISBN 8024727595.
35. ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 9788072611997.
36. ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2003, 146 s. ISBN 8072610872.
37. ŠEDIVÝ, P., ALBRECHT, J. *Pekařská technologie*. Praha: Odborné nakladatelství a vydavatelství Pekař a cukrář, 2014, 221 s. ISBN 9788090548107.
38. VÁCHA, J., VOCHOZKA, M. *Podnikové řízení*. Praha: GradaPublishing a. s., 2013, 688 s. ISBN 8024786826.
39. WALKER, I. *Výzkumné metody a statistika*. Praha: GradaPublishing a. s., 2013, 218 s. ISBN 8024739208.
40. WARD, K. *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth-Heinemann, 2012, 307 s. ISBN 9781136009303.
41. ZBÍRAL, D. *Využití kalkulací v řízení podniku*. Brno, 2008. Diplomová práce. Masarykova univerzita v Brně. Vedoucí práce Ing. David Kašpar.
42. ZÍTKOVÁ, P. *Běžné pečivo zajistí v prodejnách Albert regionální pekaři, trend se šíří i do dalších obchodních řetězců*. Byznys.ihned [online]. Zveřejněno: 10. 10. 2012 [vid. 2012-10-10]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-57859320-bezne-pecivo->

zajisti-v-prodejnach-albert-regionalni-pekari-trend-se-siri-i-do-dalsich-obchodnich-
retezcu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví	5
Obrázek č. 2 Vztah dílčích složek účetnictví	7
Obrázek č. 3 Rozvinutý vztah dílčích složek účetnictví	8
Obrázek č. 4 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití	11
Obrázek č. 5 Struktura typového kalkulačního vzorce	16
Obrázek č. 6 Struktura retrográdního kalkulačního vzorce	17
Obrázek č. 7 Struktura kalkulačního vzorce oddělující fixní a variabilní náklady v retrográdní podobě	18
Obrázek č.8 Struktura kalkulačního vzorce se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů v retrográdní podobě	19
Obrázek č. 9 Rozdíl mezi tradičními metodami kalkulace a metodou ABC	23
Obrázek č. 10 Postup stanovení kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu	30
Obrázek č. 11 Výrobní schéma výroby kvasů a chlebového těsta	39
Obrázek č. 12 Rozpis směny	40
Obrázek č. 13 Kalkulační list pro chléb kvasový pšenično – žitný	42
Obrázek č. 14 Rozvrhová základna nepřímých režijních nákladů	43
Obrázek č. 15 Kalkulační list – část první: suroviny + obaly pro chléb kvasový 100 % žitný	45
Obrázek č. 16 Prostředí internetové aukce Fakultní nemocnice krajského města	54

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 Druhy kvasových chlebů včetně jejich specifikace

36