

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

**Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení po linii výkonu malých
a středních podniků**

Eliška Teplá

Bakalářská práce

2016

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška Teplá**
Osobní číslo: **E13197**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku: Management malých a středních podniků**
Název tématu: **Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení po linii výkonu malých a středních podniků**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je vymezit výkonově orientované řízení a účetnictví, kalkulační členění nákladů a kalkulační nástroj řízení. Pomocí vhodných kalkulačních metod stanovit praktické využití kalkulačních nástrojů pro řízení ve vybraném podniku.

Osnova:

- Rešerše odborné literatury.
 - Praktická využitelnost kalkulačních nástrojů.
 - Aplikace kalkulačních nástrojů na konkrétním podniku.
 - Formulace závěrů a návrh doporučení.
-

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

STROUHAL, Jiří. Účetnictví 2012: velká kniha příkladů. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.


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

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 80-7357-084-x.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. Kalkulace pro podnikatele. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003, 153 s. ISBN 80-7175-119-7.


KISLINGEROVÁ, Eva. Manažerské finance. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, 714 s. ISBN 80-7179-802-9.

Vedoucí bakalářské práce:



Ing. Irena Honková, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **29. září 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **29. dubna 2016**


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena 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 vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 22. 4. 2016

Eliška Teplá

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Ireně Honkové, Ph.D za její vstřícný přístup a odborné vedení při zpracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Marii Stoklasové, spolumajitelce a jednatele společnosti Vambrecká krajka CZ s.r.o. za poskytnuté informace a věnovaný čas. V neposlední řadě patří velké poděkování mé rodině za podporu při studiu.

ANOTACE

Tématem bakalářské práce je Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení po linii výkonu malých a středních podniků. Práce je rozčleněna na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zaměřuje na vymezení řízení podniků dle způsobu vedení účetnictví, dělení nákladů dle různých hledisek. Dále se zabývá metodami kalkulací a jejich využitím pro řízení podniku. V praktické části je představena společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. společně se zajímavostmi a finančními ukazateli společnosti. Je zde popsána metoda kalkulace, na základě které je uveden návrh doporučení pro zlepšení řízení podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

Kalkulace, metody kalkulace, základní kalkulační vzorec, Vamberecká krajka CZ s.r.o.

TITLE

The calculation as a tool of value management after a line of performance small and medium enterprises.

ANNOTATION

The topic of the thesis is the calculation value as a tool to control the line of the performance of SMEs. This thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part focuses on the definition of corporate governance according to the method of accounting, the division of costs according to various criteria. It also deals with calculation methods and their application to business management. In the practical part the company Vamberecká lace CZ Ltd. jointly with interests and financial indicators of the company. There is described method of calculation and made a concept recommendation to improve business management.

KEYWORDS

Calculation, methods of calculations, the based figure of calculation, Vamberecká krajka CZ s.r.o.

OBSAH

Úvod	11
1 Řízení podniku	12
1.1 Měření výkonnosti podniku	12
1.2 Manažerské, finanční účetnictví a daňová evidence	13
2 Náklady.....	16
2.1 Členění nákladů	17
2.1.1 Druhové členění nákladů	17
2.1.2 Účelové členění	18
2.1.3 Členění nákladů podle místa a odpovědnosti za jejich vznik	19
2.1.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	20
2.1.5 Kalkulační členění nákladů	24
2.1.6 Další členění nákladů.....	24
3 Kalkulace	26
3.1 Kalkulační vzorec.....	27
3.1.1 Typový kalkulační vzorec.....	27
3.1.2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	28
3.2 Klasifikace kalkulací	29
3.2.1 Kalkulace z hlediska časového horizontu	29
3.2.2. Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů	32
3.2.3 Další typy kalkulací	35
3.3 Využití kalkulací pro řízení	37
4 Rozpočet	38
5 Vamberecká krajka CZ s.r.o.	39
5.1 Základní údaje o společnosti.....	39
5.2 Charakteristika společnosti	40
5.3 Hospodaření podniku	43
5.3.1 Analýza nákladů, výnosů a hospodářského výsledku	44
5.3.2 Produktové portfolio	48
5.3.3 Ceník výrobků	49
5.3.4. Informace o účetních metodách	50
5.4 Kalkulace	51

5.4.1 Kalkulace z hlediska časového horizontu	51
5.4.2 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů.....	52
5.4.3 Kalkulace výrobku	53
5.4.4 Využití kalkulací pro řízení.....	57
6 Doporučení.....	58
6.1 Nová kalkulace	59
Závěr.....	61

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Dělení účetnictví podle uživatelů	13
Obrázek 2 Dělení účetnictví	15
Obrázek 3 Variabilní náklady s progresivním průběhem	20
Obrázek 4 Variabilní náklady s degresivním průběhem	20
Obrázek 5 Průběh fixních nákladů	21
Obrázek 6 Semifixní náklady	22
Obrázek 7 Semivariabilní náklady	22
Obrázek 8 Bod zvratu	23
Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec	27
Obrázek 10 Vazby kalkulací v hromadné a sériové výrobě	32
Obrázek 11 Vazby kalkulací v zakázkově orientovaném typu činnosti	32
Obrázek 12 Dynamická kalkulace	36
Obrázek 13 Logo Vambrecké krajky CZ s.r.o.	40
Obrázek 14 Cena za nejlepší obchodní značku roku 1991	41
Obrázek 15 Vamberecká duha	42
Obrázek 16 Modelka Taťána Kuchařová v šatech z přehlídky EXPO 2010	43
Obrázek 17 Vývoj hospodářského výsledku	45
Obrázek 18 Vývoj celkových tržeb	47
Obrázek 19 Trend významných nákladů	48
Obrázek 20 Nástěnný obrázek - auto	49
Obrázek 21 Krajková prostírka	49
Obrázek 22 Kalkulace variabilních nákladů	56

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Druhové členění nákladů.....	17
Tabulka 2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	29
Tabulka 3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením nákladů	35
Tabulka 4 Rozdíl mezi rozpočtem a kalkulací.....	38
Tabulka 5 Vývoj hodnoty výrobků	44
Tabulka 6 Vývoj tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb.....	44
Tabulka 7 Vývoj nákladů	45
Tabulka 8 Vývoj výnosů.....	45
Tabulka 9 Vývoj hospodářského výsledku.....	45
Tabulka 10 Vývoj tržeb za prodej zboží.....	46
Tabulka 11 Vývoj tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb.....	46
Tabulka 12 Vývoj celkových tržeb	47
Tabulka 13 Trend významných nákladů	48
Tabulka 14 Ceník výrobků	50
Tabulka 15 Kalkulace výrobku.....	54
Tabulka 16 Nová kalkulační výrobku.....	60

Úvod

Název bakalářské práce je Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení po linii výkonu malých a středních podniků. Toto téma je nedílnou součástí pro fungování každého podniku. Práce je rozdělena do dvou celků, první část se bude zabývat teorií, kde bude rozděleno řízení podniků dle způsobu vedení účetnictví na finanční, manažerské a daňovou evidenci. Dále bude práce zaměřena na dělení nákladů dle různých hledisek. Po rozdělení nákladů zde budou popsány a blíže specifikovány metody kalkulace dělením a přírážkovou metodou. Podle struktury nákladů v kalkulaci bude vymezena kalkulace dynamická, statická, kalkulace úplných a variabilních nákladů, kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, relevantních nákladů a retrográdních nákladů. Následně kalkulace budou charakterizovány z časového hlediska na předběžnou, propočtovou, plánovou, operativní a výslednou kalkulaci. Jako poslední bude rozebrána kalkulace ceny a možnosti využití kalkulací pro řízení a bude zde uveden i rozdíl mezi kalkulací a rozpočtem.

Druhá část bude věnována aplikaci teoretické části v praxi. Pro názornou ukázkou kalkulací byla vybrána společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. Tato obchodní společnost působí ve Vamberku, v Královéhradeckém kraji a je známa nejen po celé republice, ale i mimo ni. Má dlouholetou tradici, zabývá se výrobou krajky, šperků, módních doplňků a dámských společenských šatů. Vamberecká krajka poskytla podklady pro vypracování této práce ve formě fiktivní kalkulace jednoho ze svých výrobků. Na tomto příkladu bude popsán postup podniku při tvorbě kalkulace a vysvětleno využití kalkulace v podniku. V závěru druhé části bude prostor pro doporučení jak vylepšit jejich stávající metodu kalkulace.

Kalkulace jsou pro řízení důležité, jak u malých, středních, tak i velkých podniků. Cílem této práce je vymežit výkonově orientované řízení podniku, oddělit různé druhy účetnictví. Dále se autor pokusí charakterizovat kalkulační členění nákladů a kalkulace jako nástroj hodnotového řízení společnosti. Závěrem pomocí vhodných kalkulačních metod zde bude snaha stanovit praktické využití kalkulací pro řízení podniku, který byl vybrán pro vypracování druhé části práce.

1 Řízení podniku

Řízení podniku lze definovat jako velice složitý proces, pod který je možno zahrnout veškeré dění v organizaci. Cílem řízení je bezchybné fungování organizace a samozřejmě dosahování kladných výstupů, tedy zisku. A jak již řekl Tomáš Baťa: „*Každá lidská činnost se nakonec musí nějak projevit v číslech,*“¹ proto ani činnost podniku se neformuluje jinak než v číselném vyjádření. Výsledkem správného řízení podniku je splnění cílů manažera. Pro každého vedoucího pracovníka je takovým cílem dosažení zisku.²

1.1 Měření výkonnosti podniku

Při měření výkonnosti podniku je nutno se zabývat otázkou „*Jak bychom měli měřit vstupy a výstupy podnikatelského procesu a jak je mezi sebou srovnat?*“ a dále se ptáme „*Kdo má o tyto informace o podniku zájem a proč?*“³

Vstupy a výstupy se měří buď v naturálních, nebo peněžních jednotkách. Peněžní vyjádření, neboli hodnotové, je předmětem účetnictví. Účetnictví však nezobrazuje výsledky podnikání pouze za určitý časový okamžik, což by bylo jednodušší a srozumitelnější pro veřejnost, ale zobrazuje celý koloběh peněz v průběhu procesu reprodukce, a proto lze měřit výsledky podnikání pouze za určitý celý časový úsek a s určitou mírou jistoty. Účetní informace umožňují podniku zhodnotit jeho finanční pozici, informovat ho o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. Finanční pozice se zjišťuje za pomoci rozvahy, kde je popsána jeho struktura kapitálu. Výkonnost podniku lze vyčíst z výkazu zisků a ztrát, který vypovídá o schopnosti podniku tvořit vlastní činností zisk. Informace ohledně změn ve finanční situaci jsou zobrazeny ve výkazu cash flow. Jsou zde údaje, které vypovídají o schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky. Všechny tyto výkazy spolu navzájem souvisí a díky jejich propojení můžeme vytvořit komplexní analýzu podniku.⁴

Dále se naskytá otázka pro koho měřit výkonnost podniku. V odpovědi na tuto otázku se skrývají 3 typy uživatelů účetnictví, a to: externí, interní uživatelé a stát. Každý z těchto

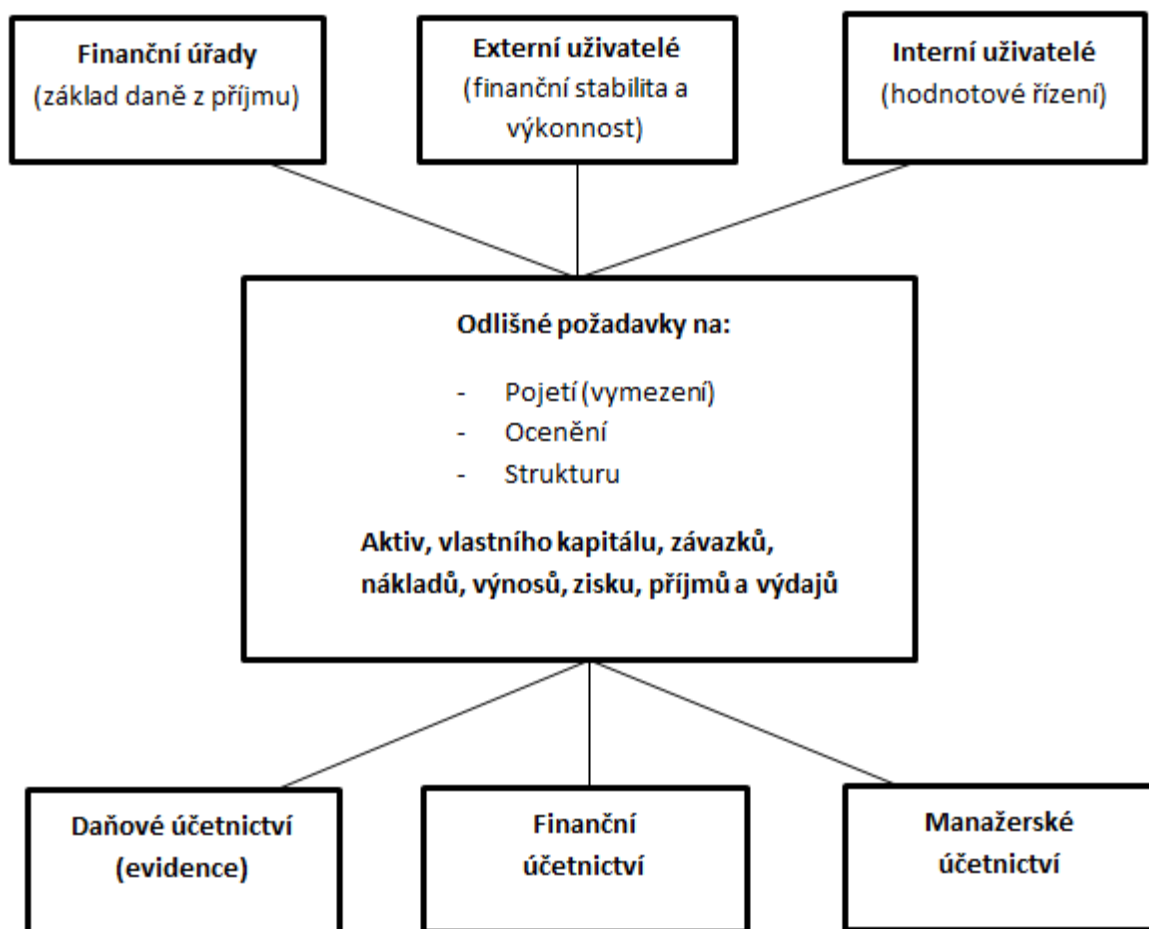
¹ Tomáš Baťa – československý zakladatel obuvnické firmy Baťa, považován za jednoho z největších podnikatelů své doby.

² E. Kislíngrová, Manažerské finance, str. 17

³ J. Fibírová, L. Šoljaková, Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku, str. 14

⁴ Viz tamtéž, str. 14-17

uživatelů nahlíží na účetní informace z jiného pohledu a podle toho je účetnictví děleno na finanční, manažerské a daňovou evidenci.⁵



Obrázek 1 Dělení účetnictví podle uživatelů⁶

1.2 Manažerské, finanční účetnictví a daňová evidence

V publikaci Manažerské účetnictví je účetnictví definováno jako "*uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces.*"⁷ Tento proces zobrazuje za využití konkrétních metod a pravidel. Pomocí účetnictví lze zjistit finanční

⁵ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 19-20

⁶ Viz tamtéž, str. 20

⁷ J. Fibrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 12-13

pozici podniku, informace o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. Všechny tyto analýzy jsou provázané.⁸

1.2.1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví využívají interní uživatelé, jako jsou například řídicí pracovníci. Pro ty jsou důležité včasné informace, které využívají k porovnání skutečného vývoje s plánovaným. Takové srovnání je klíčové nejen pro krátkodobé rozhodování, ale také pro taktické a strategické řízení podniku. Údaje manažerského účetnictví je možno přirovnat k know-how podniku, proto jsou utajené a přístupné výhradně interním osobám.⁹

Manažerské účetnictví lze dále rozdělit na nákladové a účetnictví pro rozhodování.¹⁰ Nákladové účetnictví má za úkol poskytnout materiály pro řízení procesu, ve kterém bylo již rozhodnuto o základních kritériích. Podle obsahu je toto účetnictví výkonově orientované a odpovědnostní účetnictví. Výkonově orientované je proto, že jeho cílem je zjistit náklady, marži, zisk a jiné znaky výkonů podniku, z toho vyplývá, že úzce spolupracuje s kalkulacemi. Dále lze říci, že se jedná o odpovědnostní účetnictví, jelikož dílčí výkony přiřazuje k jednotlivým vnitropodnikovým útvarům a zajišťuje, aby tyto útvary naplňovaly cíle podniku jako celku. Na rozdíl od toho účetnictví pro rozhodování se snaží poskytovat informace nejen pro běžné řízení, ale také údaje, které jsou důležité pro rozhodování manažerů a závisí na něm tak budoucí vývoj společnosti. Toto je stádium, kdy nákladové účetnictví takzvaně přerůstá v manažerské.¹¹

1.2.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zkoumá podnik jako celek a je charakteristické tím, že hodnotí výkony podniku dosažené v minulosti. Tím posuzuje stabilitu podniku a jeho vývoj v čase. Vývojem bez větších výkyvů dává společnost najevo, že je dobře řízena a naznačuje to i dobrý rozvoj do budoucna. Hlavními výkazy podniku finančního účetnictví jsou rozvaha a výkaz zisků

⁸ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, *Manažerské účetnictví*, str. 12-13

⁹ Viz tamtéž, str. 22-23

¹⁰ Terminologie dělení účetnictví není jednotná. Někteří autoři například: J. Fíbrová a L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera ve své společné publikaci *Manažerské účetnictví* označují účetnictví pro rozhodování jako manažerské a jiní autoři např: M. Synek *manažerské účetnictví* nijak nerozděluje. „*Tradiční nákladové účetnictví postupně přerostlo v účetnictví manažerské.*“ *Manažerská ekonomika*, str. 84

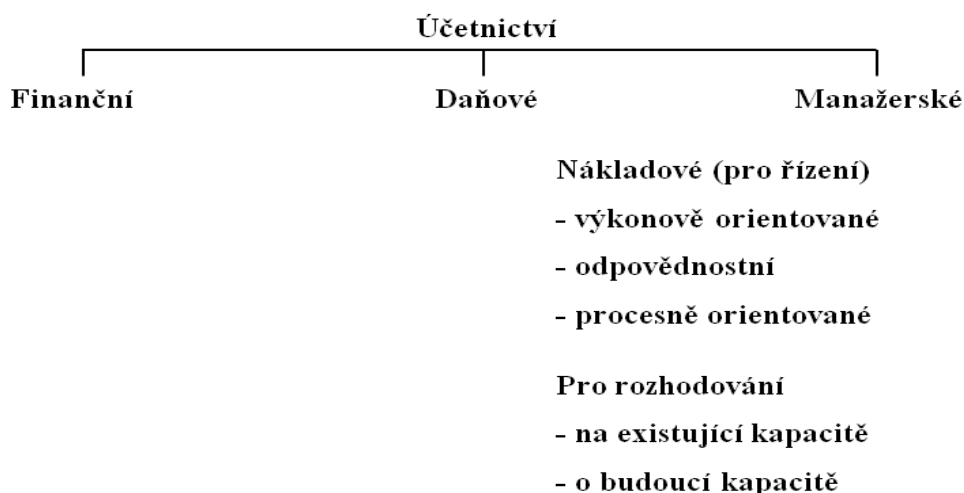
¹¹ B. Král, *Manažerské účetnictví*, str. 20-23

a ztrát. Zejména tyto výkazy tvoří účetní závěrku, kterou je podnik povinen zveřejnit.¹² Publikaci takových informací by mohli zneužít externí uživatelé, mezi které patří i konkurenční podniky, a i když pro sestavování účetních výkazů existují striktní pravidla, která zabraňují zneužití informací a zároveň spolehlivost pro externí uživatele, požadavky na zveřejňované informace stále rostou. Z toho důvodu se podniky snaží ovlivňovat strukturu vykazovaných údajů a pokoušejí se tak skrýt faktory svého podnikatelského úspěchu pro konkurenci.¹³

„Základní normou regulující finanční účetnictví v ČR je zákon o účetnictví, účetní osnovy a postupy pro různé typy účetních jednotek. V současné době dochází k harmonizaci finančního výkaznictví v rámci EU i ostatního světa.“¹⁴

1.2.3 Daňová evidence

Hlavním uživatelem daňové evidence je stát. Cílem tohoto zjednodušeného účetnictví je zjištění základu daně z příjmů zobrazení podnikatelského procesu u podniků, které nejsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu.¹⁵



Obrázek 2 Dělení účetnictví¹⁶

¹² J. Pilátová, Zákon o účetnictví, str. 70

¹³ J. Fibírová, L. Šoljaková, Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku, str. 19-23

¹⁴ M. Synek, Manažerská ekonomika, str. 84

¹⁵ J. Fibírová, L. Šoljaková, Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku, str. 18

2 Náklady

Náklady se nejčastěji definují jako vstupy vyjádřené v peněžních jednotkách. Jsou to ekonomické zdroje, které podnik vynaložil na získání výnosů v období, se kterým věcně a časově souvisí (bez ohledu na to, kdy došlo k reálnému pohybu peněz). Náklady nemusí vždy znamenat úbytek peněžních prostředků, a proto je musíme odlišovat od výdajů. Rozdíl je patrný i v jejich účtování.¹⁷

Jiří Strouhal, ve své publikaci Účetnictví 2012, vychází z charakteristiky nákladů v manažerském účetnictví jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů společnosti, účelově souvisejícího s podnikatelskou činností. Pro toto vymezení, jež zdůrazňuje nikoliv jen potřebu následně zobrazit reálnou výši nákladů, ale zároveň nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, jsou podstatné následující charakteristiky:*

- *účelnou spotřebou se rozumí takové vynaložení ekonomických zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti,*
- *účelový charakter, kdy cílem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení, k němuž dojde pouze při vytvoření takové složky majetku, která přinesla, případně přinese v budoucnosti větší ekonomický prospěch, než jaký byl původní náklad; důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho relativně těsný vztah k výkonům tvořícím předmět činnosti podnikání.“¹⁸*

Aby mohly být správně řízeny náklady, je nutné je podrobně členit do stejnorodých skupin. Lze je dělit podle různých hledisek, vždy je potřeba se řídit jejich účelovou potřebou, díky které jsou nalezeny odpovědi na důležité otázky, a tak je možno činit důležitá rozhodnutí v podniku.¹⁹

Podle manažerského účetnictví se náklady dělí do dvou kategorií. První z nich rozděluje náklady podle potřeby řízení podnikání a druhá pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.^{20,21}

Členění se využívá pro tzv. prvotní náklady vstupující z vnějšího prostředí do podnikání. Jsou externí - vznikají spotřebou zdrojů jiných subjektů a jednoduché, protože je podnik není schopen dále rozložit na jednodušší složky.²²

¹⁶ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 25

¹⁷ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 661

¹⁸ Viz tamtéž, str. 661-662

¹⁹ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 68

²⁰ Viz tamtéž, str. 21-23

²² J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 664

2.1 Členění nákladů

Náklady se klasifikují do nejrůznějších skupin, aby je podnik mohl správně a účinně řídit. Takové třídění nákladů je podmíněno účelovou potřebou. Člení se dle:

- druhů (provozní, finanční a mimořádné)
- účelu (jednicové a režijní)
- odpovědnosti za jejich vznik (externí a interní)
- objemu výroby (fixní a variabilní)
- kalkulací (přímé a nepřímé)

2.1.1 Druhovému členění nákladů

Nejběžnějším tříděním nákladů je druhové členění. Podnik tak koncentruje náklady do podobných skupin podle toho, co bylo spotřebováno. Podle oblastí činnosti podniku lze náklady rozdělit na provozní, finanční a mimořádné náklady.²³

Roztřídění jednotlivých nákladů dle druhů je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 1 Druhovému členění nákladů²⁴

Provozní	náklady vynaložené na prodané zboží
	výkonová spotřeba – spotřeba materiálu a energie, služby
	osobní náklady – mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady
	daně a poplatky mající povahu provozních nákladů – daň z nemovitostí, silniční daň apod.; ne daň z příjmů
	odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
	zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
	tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů
	ostatní provozní náklady
Finanční	finanční náklady
	daň z příjmů za běžnou činnost
Mimořádné	mimořádné náklady
	daň z příjmů z mimořádné činnosti

²³ D. Martinovičová, M. Konečný, J. Vavřina, Úvod do podnikové ekonomiky, str. 53

²⁴ Viz tamtéž

Toto členění je základ pro zabezpečení proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů společnosti a vnějším okolím. Řeší otázku kdy, od koho a jak podnik obstará externí výkony a služby. Důležitý význam má toto členění i z makroekonomického hlediska při zjišťování veličin za celé národní hospodářství. Na druhou stranu pro nižší úroveň řízení je toto rozdělení omezené, nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Tohoto nedostatku využívají podniky při sestavování výkazu zisků a ztrát a nedají tak možnost konkurenci posoudit efektivnost podnikatelských činností.²⁵ Pro využití v manažerském účetnictví se musí toto dělení spojit s dalšími druhy členění nákladů tak, aby vyjadřovalo účelový vztah k podnikovým výkonům a činnostem.²⁶

2.1.2 Účelové členění

Účelové členění slouží ke kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. Cílem je tedy zjistit, zda nedochází k překračování nákladů a zda se podnik snaží co nejvíce zefektivnit činnosti prostřednictvím snižování nákladů. Účelové členění nákladů dává možnost správně stanovit nákladový úkol, který se srovnává se skutečnou spotřebou nákladové složky. Tyto náklady můžeme dále členit do několika úrovní, první možností je rozdělení na náklady technologické a na obsluhu řízení.²⁷

Náklady technologické

Technologické náklady, jsou takové, které jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní alespoň určitým způsobem souvisí. Technologickým nákladem může být například spotřeba materiálu určitého množství a kvality nebo odpis majetku sloužícího k výrobě.²⁸

Náklady na obsluhu a řízení

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují doprovodné činnosti procesu. Jsou to náklady, které podporují vytvoření a zajištění průběhu samotného výrobního procesu. Do této kategorie se zařazují například náklady na časovou mzdu zaměstnanců nebo náklady na osvětlení.²⁹

²⁵ Viz kapitola Finanční účetnictví, str. 14

²⁶ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 65-67

²⁷ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 664-665

²⁸ M. Hradecký, J. Lanča, L. Šiška, Manažerské účetnictví, str. 78-79

²⁹ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 29

Druhá možnost podrobného členění účelových nákladů je rozdělení na náklady jednicové a režijní.³⁰

Jednicové náklady

Jednicové náklady zahrnují podstatnou část technologických nákladů a jsou stanovené normami, lze je tedy stanovit přímo na jednotku dílčího výkonu. Nákladový úkol se tak stanoví pouhým vynásobením normy a počtem provedených dílčích výkonů. Informačním hodnotovým nástrojem řízení jednicových nákladů je kalkulace.³¹

Režijní náklady

Režijní náklady představují náklady na obsluhu a řízení. Na rozdíl od jednicových nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů, ale souvisí technologickým procesem jako celkem. Podnik jejich spotřebu vyjadřuje pomocí limitů a normativů za určité časové období. Základním informačním hodnotovým nástrojem řízení pro tyto náklady je rozpočet.³²

2.1.3 Členění nákladů podle místa a odpovědnosti za jejich vznik

Náklady podle místa vzniku jsou rozděleny na interní a externí náklady. Interní náklady vznikají v rámci vnitropodnikové spolupráce, podnik je vztahuje k určitým vnitropodnikovým střediskům, ve kterých probíhají různé aktivity a činnosti. Pracovníci střediska odpovídají za vznik a výši nákladů v daném útvaru.³³

Tyto útvary jsou vzájemně propojeny, jednotlivé výkony si mezi sebou předávají. Nazývají se interní, protože vznikají spotřebou ekonomických zdrojů jiného střediska. Lze je také označit za náklady druhotné, protože se v podniku již jednou objevily – poprvé jako daný výkon měřený na výstupu. Účetní jednotka vnímá interní náklady jako složené. Důvodem je to, že je může dále analyzovat na jednotlivé nákladové.³⁴

Na druhé straně jsou externí náklady, které vznikají mimo podnik a které se měří na vstupu, a důsledkem využívání externích dodavatelů.³⁵

³⁰ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 665

³¹ Viz tamtéž, str. 666

³² J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 664-666

³³ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 37

³⁴ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 70-71

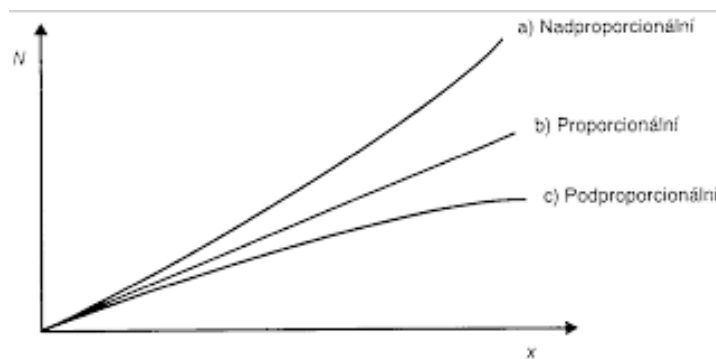
³⁵ B. Duchoň, Inženýrská ekonomika, str. 52

2.1.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

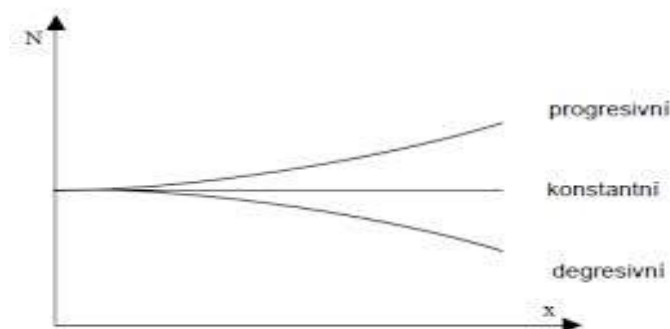
Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je považováno za významný nástroj řízení nákladů. Cílem je zjistit, jak budou náklady reagovat na změnu v objemu výroby. Vznikají tak dvě základní skupiny nákladů – variabilní a fixní. Způsob reakce nákladů poskytuje znalost budoucího vývoje. Vedoucí pracovník tak může dělat důležitá rozhodnutí.³⁶

Variabilní náklady

Variabilní náklady, které rostou přímo úměrně s výkony, se nazývají proporcionální. Jsou snadno kvantifikovatelné. Příkladem jsou jednicové náklady. Dále variabilní náklady zahrnují nadproporcionální s progresivním průběhem růstu a podproporcionální s degresivním průběhem průměrných nákladů, které můžeme vidět na níže uvedených grafech.³⁷



Obrázek 3 Variabilní náklady s progresivním průběhem³⁸



Obrázek 4 Variabilní náklady s degresivním průběhem³⁹

³⁶ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 39

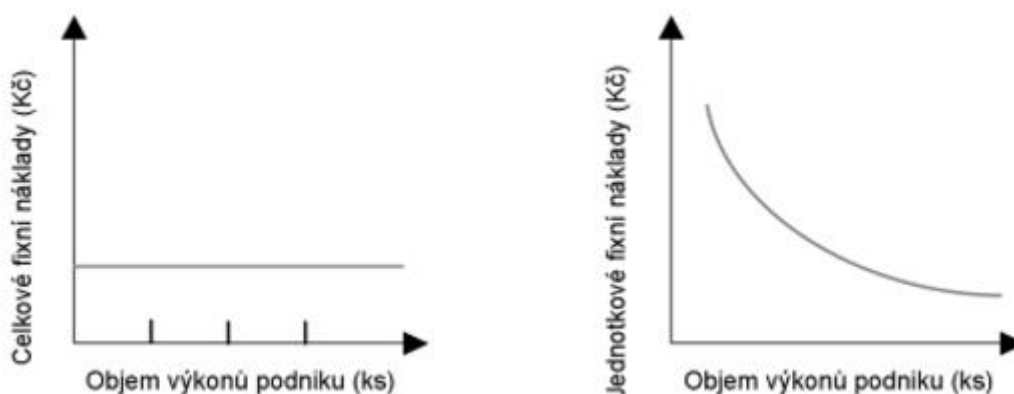
³⁷ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 76

³⁸ Viz tamtéž

³⁹ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 76

Fixní náklady

Fixní náklady jsou stálé, neměnné v rozsahu prováděných činností. Označují se jako kapacitní, protože slouží k zajištění podmínek pro průběh podnikatelského procesu. Příkladem mohou být odpisy strojů, nájemné a tak dále. Jestliže se fixní náklady změní, tak jedinečně skokově. Typickým příkladem takové transformace může být například pořízení dlouhodobého majetku. Jestliže fixní náklady přepočteme na jednotku produkce, tak s růstem objemu výkonu se snižují.⁴⁰

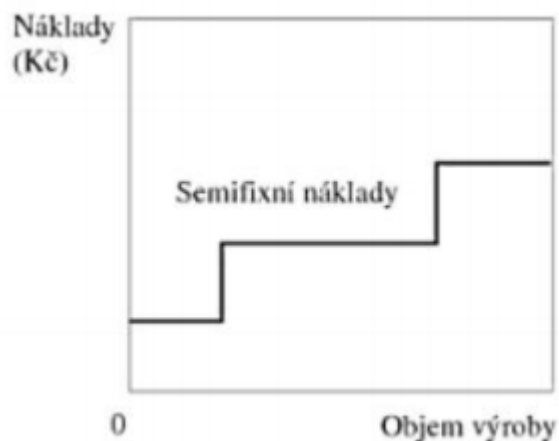


Obrázek 5 Průběh fixních nákladů⁴¹

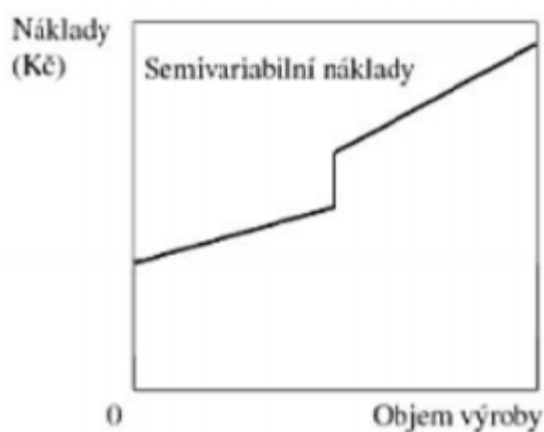
V publikaci *Ekonomie pro strategické řízení skokové variabilní náklady* autor, Milan Keřkovský, označuje jako semivariabilní. Jako příklad semivariabilních nákladů uvádí průběh daně z příjmu nebo telefonní poplatky. Pro označení skokových fixních nákladů používá označení semifixní. Vývoj jednotlivých nákladů můžeme vidět na přiložených grafech.

⁴⁰ B. Popesko, *Moderní metody řízení nákladů*, str. 40

⁴¹ Viz tamtéž



Obrázek 6 Semifixní náklady⁴²



Obrázek 7 Semivariabilní náklady⁴³

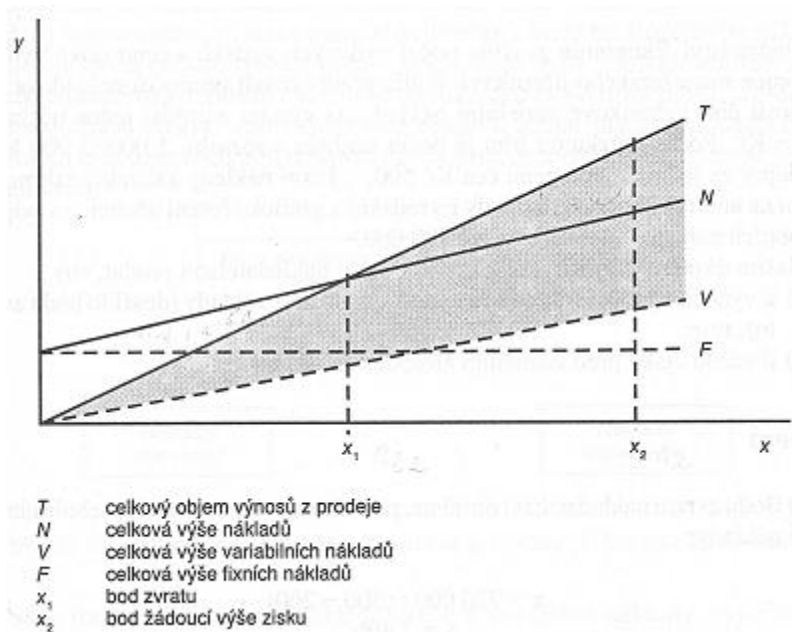
Využití variabilních a fixních nákladů

Znalost fixních a variabilních nákladů lze využít pro hodnotové řízení, a to ve všech oblastech podnikatelského procesu. Reakci nákladů na objem výroby je možné jednoduše využít při sestavování podnikových plánů. Sečtením variabilních a fixních nákladů jsou zjištěny náklady celkové. Jestliže jsou k dispozici informace o prodaném množství a ceně podnikových výkonů, lze analyzovat bod zvratu společnosti. Pomocí snadného propočtu

⁴² M. Keřkovský, *Ekonomie pro strategické řízení*, str. 78

⁴³ Viz tamtéž

podnik zjistí určitý bod, do kterého tržby z výkonů pouze pokryly náklady a od kterého podnik začíná tvořit zisk.⁴⁴



Obrázek 8 Bod zvratu⁴⁵

Vzorec pro výpočet bodu zvratu je: $Q_1 = \frac{FN}{c_j - v_j}$

Kde

Q_1 je objem prodeje v jednotkách množství, při němž podnik dosáhne bodu zvratu

FN úhrn fixních nákladů

C_j jednotková cena

V_j variabilní proporcionální náklady vyvolané jednotkou výkonu⁴⁶

⁴⁴ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 79-81

⁴⁵ Mendelu: knihovna [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=54556

⁴⁶ M. Blažková, Marketingové řízení a plánování pro malé a střední firmy, str. 115-116

2.1.5 Kalkulační členění nákladů

„Kalkulační klasifikace nákladů splňuje podmínku účelového hlediska třídění nákladů, kdy jsou náklady rozděleny podle jejich vztahu ke kalkulační jednici.“⁴⁷ Proto je možné náklady rozdělit na přímé a nepřímé (režijní). Přímé náklady souvisejí s konkrétním druhem výkonu, můžeme je tedy přesně přiřadit k určitému výrobku. Podílem celkové hodnoty a množství vyprodukovaných daných výrobků získáme jednicové náklady.⁴⁸

Protikladem jsou nepřímé náklady, jejichž spotřebu nelze přímo a přesně stanovit na kalkulační jednici, protože vznikají pro více druhů výkonů najednou. Pro přiřazení těchto nákladů na kalkulační jednici se využívají různé metody, jako jsou: kalkulace dělením (prostá nebo poměrovými čísly) a přirážková. U přirážkové metody lze použít rozvrhová základna v peněžním nebo naturálním vyjádření.⁴⁹

Nepřímé náklady zahrnují výrobní, správní a odbytovou režii. Ve výrobní režii nalezneme nákladové položky, které souvisí s řízením a obsluhou výroby. Tyto náklady nejdou vypočítat přímo na kalkulační jednici. Jsou to například režijní mzdy, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, spotřeba energie, náklady na opravy a náklady na technický rozvoj. Správní režie souvisí s řízením celého podniku a zahrnuje například odpisy správních budov, mzdy řídicích pracovníků a pojištění. Náklady zahrnuté v odbytové režii slouží k propagaci, skladování, prodeji nebo expedici výrobků.⁵⁰

2.1.6 Další členění nákladů

Z manažerského hlediska lze členit náklady ještě podle pouhého odhadu budoucích nákladů a to na:

- relevantní
- irelevantní
- rozdílové

Relevantní náklady jsou specifické tím, že se mění v závislosti na přijetí či nepřijetí daného rozhodnutí. Irelevantní náklady jsou na rozdíl od relevantních neměnné, bez ohledu

⁴⁷ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 677-678

⁴⁸ Viz tamtéž

⁴⁹ M. Vochozka, P. Mulač, Podniková ekonomika, str. 76

⁵⁰ D. Martinovičová, M. Konečný, J. Vavřina, Úvod do podnikové ekonomiky, str. 68-69

na způsob rozhodnutí. Rozdílové náklady jsou specifické relevantní náklady, které formulují rozdíl nákladů před přijetím rozhodnutí a po vyčíslení jeho účinku.⁵¹

Část manažerských nákladů lze nazvat jako náklady utopené, takzvané umrtvené.⁵² Vyznačují se tím, že byly vynaloženy v minulosti, nyní je podnik nemůže získat zpět a nemůžou být změněny.⁵³

Dále jsou náklady členěny na explicitní a implicitní. Explicitní vyjadřují aktuální výdaje. Implicitní existují na základě nákladů obětované příležitosti. Představují tedy náklady, o které podnik přichází v důsledku rozhodnutí pro jinou možnost (alternativu).⁵⁴

⁵¹ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 41

⁵² V některé literatuře označováno také jako „zapuštěné“, M. Vochozka, P. Mulač, Podniková ekonomika, str. 21

⁵³ M. Synek, E. Kislíngerová a kol., Podniková ekonomika, str. 45

⁵⁴ M. Vochozka, P. Mulač, Podniková ekonomika, str. 21

3 Kalkulace

Jiří Strouhal, ve své publikaci Účetnictví 2012, definuje kalkulaci jako „*propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost či aktivitu (operaci), kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na investiční akci, případně jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“⁵⁵

Kalkulaci lze vyjádřit jako:

- „*činnost směřující ke stanovení nebo zjištění nákladů a dalších hodnotových veličin na výkon (tzv. kalkulační jednici),*
- *výsledek této činnosti,*
- *relativně samostatná část informačního systému společnosti, nezastupitelná svým informačním obsahem a jeho využitím; v tomto pojetí se o kalkulaci hovoří již nikoliv jako o izolovaném propočtu hodnotových veličin na jednotku výkonu, ale jako o systému vzájemně provázaných informací zpracovaných pro různé účely, jež jsou obsahově propojeny především s manažerským účetnictvím, s rozpočty odpovědnostních středisek a se systémem interních převodních (vnitropodnikových, transferových) cen.*“⁵⁶

Manažeři pro správné řízení podniku musí rozlišovat jednotlivé náklady a průběžně je sledovat. Každá operace v podniku je ovlivněna nějakými náklady, bez kterých by nešly správně stanovit ceny výkonů. Postup, kterým se stanovují náklady, nazýváme kalkulací. Tyto náklady mají vliv na hospodářský výsledek společnosti, a proto jsou pro manažery přesné kalkulace velice důležitým ukazatelem. Obecně lze tedy říci, že kalkulace je jakýsi propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na produkováný výkon (kalkulační jednici) nebo kalkulační množství. Tímto množstvím se rozumí počet kalkulačních jednic, pro které podnik stanovuje celkové náklady.⁵⁷

Kalkulace jako základní nástroj pro řízení po linii výkonů musí být srozumitelná, přehledná a relativně stručná. Kalkulace pro řízení vyjadřuje požadavek od managementu na specifické informace, které jsou obsaženy v manažerském účetnictví. Důležité je také stanovit předmět kalkulace, její obsah a strukturu nákladových položek.⁵⁸

⁵⁵ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 678

⁵⁶ Viz tamtéž

⁵⁷ K. Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, str. 120

⁵⁸ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 197

3.1 Kalkulační vzorec

Existuje kalkulační vzorec typový a retrogradní. Každému bude věnována samostatná kapitola.

3.1.1 Typový kalkulační vzorec

Pro výpočet kalkulací je využíván kalkulační vzorec, který zahrnuje přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady jsou určeny ke každému výkonu, proto jejich přiřazení na kalkulační jednici není velký problém. Na druhé straně nepřímé náklady nelze přesně stanovit na kalkulační jednici, a proto jejich přiřazení je složitější a využíváme k tomu různých metod. Typový kalkulační vzorec dává obecnou strukturu řazení nákladů, ale každý podnik si ho může přizpůsobit podle svých potřeb.⁵⁹

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<hr/>
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
<hr/>
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
<hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk
<hr/>
CENA VÝKONU

Obrázek 9 Typový kalkulační vzorec⁶⁰

Obsah položek kalkulačního vzorce

Přímý materiál – veškerý materiál, který se stává nedílnou součástí výrobku, tvoří jeho podstatu nebo přispívá k tvorbě jeho podstatných vlastností. Jedná se například o základní, pomocný a ostatní materiál, polotovary, pohonné hmoty, výrobní obaly.

⁵⁹ M. Hradecký, J. Lanča, L. Šiška, Manažerské účetnictví, str. 178

⁶⁰ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 59

Přímé mzdy – odměny pro pracovníky, kteří se podílí přímo na konkrétním výkonu. Přímé mzdy jsou například základní mzdy, prémie, odměny, příplatky výrobních dělníků.

Ostatní přímé náklady – tvoří zejména náklady na opravu a udržování, odpisy, technologické palivo a energie, ztráty z vadných výrobků, příspěvky na sociální zabezpečení.

Výrobní režie – náklady, které se vztahují k řízení a obsluze výroby, ale nelze je stanovit přímo na konkrétní výkon. Zejména jde o režijní mzdy, odpisy hmotného investičního majetku, náklady na opravy, režijní materiál, opotřebení nástrojů, náklady na spotřebu energie.

Správní režie – položky, které se týkají řízení podniku nebo organizačního útvaru jako celku. Mezi tyto náklady jsou řazeny například platy vedoucích pracovníků, odpisy správních budov, pojištění, telefonní poplatky.

Odbytové náklady – spojené s odbytovou činností. Jsou to zejména náklady na prodej a odeslání výrobků, na skladování balení nebo propagaci.⁶¹

3.1.2 Retrogradní kalkulace kalkulační vzorec

Některé podniky shledávají obecný kalkulační vzorec nedostatečným, nestačí jim tedy stanovit náklady výkonu, ale chtějí zjistit přímo ziskovost pro každý výkon. K tomu je vhodné použít retrogradní kalkulační vzorec.⁶² Retrogradní kalkulace se liší od typového vzorce nejen strukturou položek, ale také na kalkulaci jinak nahlíží a manažer může posoudit přínos jednotlivých výkonů. Postupuje se tak, že kalkulační položky se odčítají od ceny výkonu a tak získáme kalkulovaný zisk⁶³

⁶¹ D. Martinovičová, M. Konečný, J. Vavřina, Úvod do podnikové ekonomiky, str. 68-69

⁶² B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 58-59

⁶³ J. Strouhal, J. Bokšová, Lexikon účetních pojmů, str. 232- 233

Tabulka 2 Retrogradní kalkulační vzorec⁶⁴

	Základní cena výkonu
-	Dočasná cenová zvýhodnění
-	Slevy zákazníkům
-	- Sezónní
-	- Množstevní
=	Cena po úpravách
-	Náklady
=	Zisk (jinak vyjádřený přínos)

3.2 Klasifikace kalkulací

Kalkulace mohou být klasifikovány z hlediska časového, úplnosti nákladů a dle dalších hledisek.

3.2.1 Kalkulace z hlediska časového horizontu

Všechny druhy kalkulací slouží jako podklady pro hodnotové řízení podniku. Základní druhy podle přiřazování nákladů k výkonům byly vysvětleny v předchozí části práce. Kalkulace lze dělit také podle časového hlediska, to znamená podle toho, jakou roli hrají v procesu řízení. V podniku se sestavuje 6 druhů kalkulací podle časového hlediska⁶⁵

- Předběžná
 - o Propočtová
 - o Normová
 - Plánová
 - Operativní
- Výsledná

⁶⁴ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 140

⁶⁵ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wager, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 240-241

Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace, jak už název napovídá, se sestavuje ještě před zahájením výroby. Podnik tak zjišťuje předpokládané, rozpočtové informace o nákladech výroby a prodeje vytvořených výkonů a dále určuje i konečnou cenu.⁶⁶ Cílem je, aby se podnik rozhodl, zda se mu vyplatí produkovat takto vyrobený výrobek. Buď výrobu zamítne, nebo bude hledat jiná řešení, například snížení nákladů. Některé podniky investují mnoho finančních prostředků do vývoje produktu a chtějí, aby se na trhu uplatnily, prostřednictvím kalkulací mohou najít optimální řešení.⁶⁷ Předběžně můžeme kalkulovat, jak výkony pro externí zákazníky, tak i pro vlastní potřebu podniku.⁶⁸

Předběžná kalkulace zahrnuje propočtovou a normovou kalkulaci. Jestliže má podnik k dispozici technicko-hospodářské normy, na jejichž základě sestavuje kalkulaci, jedná se o kalkulaci normovou. Vychází-li podnik z ekonomických propočtů, jedná se o kalkulaci propočtovou.⁶⁹

Propočtová kalkulace

Propočtovou kalkulaci může podnik sestavit ještě před rozhodnutím o výrobě nebo na konci etapy vývoje daného produktu. Tato kalkulace má za úkol poskytnout podklady pro posouzení efektivnosti budoucího výkonu nebo stanovit předběžnou cenu výkonu, který je v procesu zavádění nebo pro výkon, který je individuální. Při sestavování propočtové kalkulace většinou podnik vychází z informací o nákladech a parametrech stejnorodých výrobků, obecně platných normativů nebo odhadů. Normy v této fázi vývoje nejsou zatím známy.⁷⁰

Normová kalkulace

Normová kalkulace se dále dělí na plánovou a operativní kalkulaci. Podnik je sestavuje na základě technicko-hospodářských norem. Tyto normy jsou takzvané limity vyjádřené na jednotku výkonu (například jeden kus, jeden kilogram).⁷¹

⁶⁶ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 690

⁶⁷ M. Landa, M. Polák, Ekonomické řízení podniku, str. 38

⁶⁸ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 690

⁶⁹ Viz tamtéž

⁷⁰ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 690

⁷¹ M. Buchta, Nauka o podniku, str. 55

Plánová kalkulace

Jestliže podnik je rozhodnutý pokračovat ve výrobě výkonu, přechází na kalkulaci plánovou. Ta vychází z normové, protože v tomto období jsou již známy spotřební a výkonové normy. Plánová kalkulace se sestavuje na určité období nebo pro opakující se výrobu, jedná se tedy o intervalovou kalkulaci. Tento interval představuje většinou propočtení na celý jeden rok a tak plánová kalkulace plní zároveň funkci podnikatelského rozpočtu. Výsledky této kalkulace jsou důležitým podkladem pro rozhodování vrcholového managementu.⁷²

Plánová kalkulace má dvě podoby. Zprvce ji lze sestavovat pro dílčí období, kde vyjadřuje velikost nákladů pro jednotlivé časové intervaly v souvislosti s předpokládanými změnami. Druhou možností je vyjádření za celé rozpočtové období, kdy se stanoví jako vážený aritmetický průměr jednotlivých předem stanovených nákladů, které reagují na plánované změny. V dnešní době slouží jako základ pro sestavení rozpočtové výsledovky. V návaznosti na operativní kalkulaci se jeví jako takticky zaměřený nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů, dává úkol jednotlivým výrobním útvarům.⁷³

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je přesnější než plánová. Zároveň musí být objektivní, protože hodnotí splnění úkolu vyjádřeného skutečnými náklady, a to na nižších úrovních řízení podniku. Hodnocení probíhá porovnáním hodnoty kalkulace se skutečnými náklady ve výkonných střediscích. Podobně jako plánovou kalkulaci ji lze rozdělit do dílčích období, nebo je celková za celé období.⁷⁴

Výsledná kalkulace

Závěrečnou kalkulací je kalkulace výsledná. Jediná se zpracovává po skončení celého výrobního procesu. Může tak vyjádřit přesné náklady, které průměrně připadají na jednotku výkonu. Pomocí této kalkulace podnik může hodnotit hospodárnost jednotlivých útvarů, které se podílely na tvorbě výkonu. Slouží také pro ověření reálnosti operativních kalkulací. Dobrou vypovídací schopnost má u dlouhých výrobních cyklů (stavební výroba, výzkumné

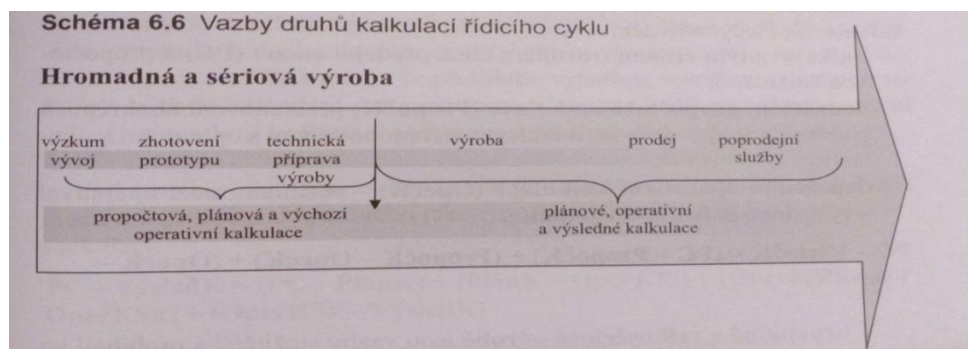
⁷² J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 691

⁷³ J. Strouhal, J. Bokšová, Lexikon účetních pojmů, str. 20

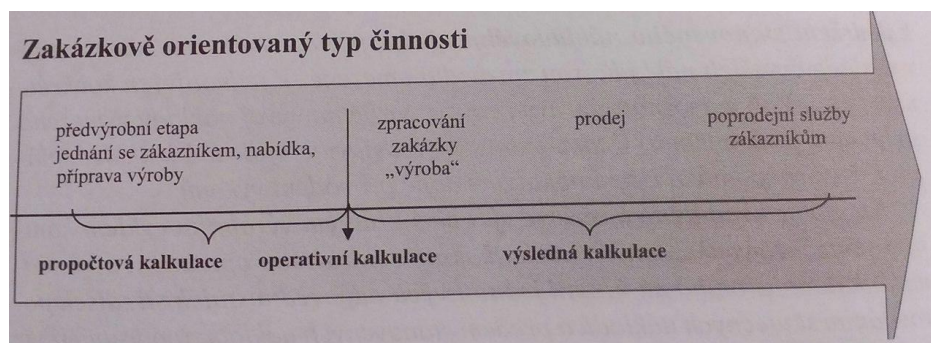
⁷⁴ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 245-246

a vývojové pracoviště). Menší význam nese u sestavování kalkulací pro krátké výrobní cykly (produkce obuvi, elektrospotřebičů).⁷⁵

V publikaci Manažerské účetnictví jsou přehledně znázorněny vazby jednotlivých kalkulací, v závislosti na charakteru činnosti podniku.



Obrázek 10 Vazby kalkulací v hromadné a sériové výrobě⁷⁶



Obrázek 11 Vazby kalkulací v zakázkově orientovaném typu činnosti⁷⁷

3.2.2. Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Z hlediska úplnosti nákladů se rozlišuje kalkulace úplných a neúplných nákladů. Kalkulace úplných nákladů pracuje s veškerými náklady. Na rozdíl od kalkulace neúplných, která pracuje pouze s přímými náklady a s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku.⁷⁸

⁷⁵ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 695

⁷⁶ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 246

⁷⁷ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 246

⁷⁸ M. Synek, Manažerská ekonomika, str. 116

Kalkulace plných nákladů

„Kalkulace plných nákladů vychází z předpokladu, že příčinou vzniku všech účelově vynaložených nákladů účetní jednotky jsou finální výkony; těmto výkonům je proto třeba všechny náklady přiřadit a zahrnout je do jejich ocenění. Při aplikaci metody v účetním zobrazení se veškeré náklady zahrnují jako náklady výkonu do ocenění provedených, příp. prodaných výkonů.“⁷⁹

Kalkulace úplných nákladů bývá v literatuře označována jako absorpční.⁸⁰

Rozvrhová základna

Rozvrhová základna umožňuje rozpočítat nepřímé náklady na kalkulační jednici. Vždy je ve vzorci v postavení jmenovatele. Lze ji vyjádřit v peněžním ocenění, ale také v naturálních jednotkách (kus, kilogram, hodina). Rozvrhová základna by měla splňovat několik požadavků, jako jsou: snadná měřitelnost a kontrolovatelnost, relativní stabilita v čase a přímá úměrnost k rozvrhovaným nepřímým nákladům. Vedení musí stanovit, jakým způsobem bude nákladové položky přiřazovat ke kalkulační jednici. Toto přiřazování bude rozebráno v následující kapitole.⁸¹

3.2.2.1 Metody kalkulace nákladů

Kalkulace dělením

Kalkulací dělením se přiřazují přímé i nepřímé náklady ke kalkulační jednici. Dále se člení na:

- prostá kalkulace dělením
- stupňovitá kalkulace dělením⁸²
- kalkulace dělením s poměrovými čísly⁸³

Prostá metoda se využívá u výroby homogenních výrobků. Stupňovitá kalkulace využívá shodný vzorec výpočtu jako kalkulace dělením. Náklady zjišťuje za jednotlivá střediska podniku. Metodu s poměrovými čísly podnik aplikuje u výroby stejnorodých

⁷⁹ J. Strouhal, J. Bokšová, Lexikon účetních pojmů, str. 133

⁸⁰ M. Hradecký, J. Lanča, Manažerské účetnictví, str. 178

⁸¹ J. Fíbrová, L. Šoljaková, J. Wagner, P. Petera, Manažerské účetnictví, str. 197

⁸² V některých publikacích je označována jako dynamická, B. Duchoň, Inženýrská ekonomika, str. 79

⁸³ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 680-681

výrobků, které se minimálně liší. Například jsou rozdílné velikostí, hmotností nebo jakostí. Tyto rozdíly odstraní pomocí poměrových čísel, které přiřadí k jednotlivým druhům výrobků.⁸⁴

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace má své využití zejména v sériové a hromadné výrobě, kde podnik produkuje různorodé výrobky. Zatímco náklady přímé se rozpočítávají na kalkulační jednici, režijní náklady zjistíme pomocí zvolené rozvrhové základny a přirážky. Přirážka může být stanovena procentem nebo sazbou. Procento je určeno vydělením režijních nákladů nákladovým druhem (ten jsme si zvolili za rozvrhovou základnu). Sazba je stanovena podílem režijních nákladů a rozvrhové základny v naturálních jednotkách.⁸⁵

Kalkulace relevantních nákladů

Kalkulace relevantních nákladů vyplývá z kalkulace stupňovitých nákladů, ale obsahuje podrobnější členění nákladů. Podmínkou rozdělení je, zda náklady mají vliv na peněžní toky ve sledovaném období nebo ne.⁸⁶ Tyto náklady se nazývají nevyhnutelné (s vlivem) a umrtvené (utopené - bez vlivu). Takové rozdělení se dá využít při optimalizaci sortimentu a při úvahách o dolní hranici ceny.⁸⁷

Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů bývá nazývána také jako kalkulace variabilních nákladů. Tato metoda pracuje pouze s variabilními náklady, fixní náklady považuje jako skupinu nákladů, které jsou spojeny s provozem celého podniku, a nijak je tedy nerozděluje na kalkulační jednice. Pracuje s takzvaným příspěvkem na úhradu fixních nákladů. Propočet nákladů tedy začíná cenou výrobku, od které je odečtena hodnota variabilních nákladů. Tento rozdíl je přepočten počtem kusů daného výrobku a představuje celkový krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů.⁸⁸

⁸⁴ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 682-683

⁸⁵ M. Synek, Manažerská ekonomika, str. 108

⁸⁶ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 139

⁸⁷ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 688

⁸⁸ B. Popesko, Moderní metody řízení nákladů, str. 90

3.2.3 Další typy kalkulací

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením navazuje na kalkulaci variabilních nákladů. Rozdíl je v tom, že nenahlíží na fixní náklady jako celek, ale odděluje fixní náklady, které jsou podmíněné příčinnou souvislostí, a na fixní náklady, které jsou přidruženy jinak.⁸⁹ To znamená, že oddělí fixní náklady vyvolané určitým druhem výkonu (nebo skupinou výkonů) od fixních nákladů útvaru i celé společnosti.⁹⁰ Dále se pak člení podle toho, jestli byly vyvolány konkrétním druhem nebo skupinou výrobků.⁹¹

Tabulka 3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením nákladů⁹²

	Prodejní cena výkonu
-	Variabilní náklady výkonu
	- přímé (jednicové) náklady
	- variabilní
=	Marže I
-	Fixní náklady výkonu
=	Marže II
-	Fixní náklady skupiny výkonu III
=	Marže III
-	Fixní náklady útvaru
=	Marže IV
-	Fixní náklady společnosti
=	Zisk

Dynamická kalkulace

Při sestavování dynamického kalkulačního vzorce se vychází z tradičního kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Řídí se také jednotlivým navazováním fází podnikatelského procesu. Dynamickou kalkulaci používají vedoucí pracovníci

⁸⁹ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 138

⁹⁰ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 687

⁹¹ B. Král, Manažerské účetnictví, str. 138

⁹² J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 688

jako podklad pro oceňování vnitropodnikových výkonů. Kalkulační vzorec je podkladem pro tzv. typový kalkulační vzorec a vypadá následovně⁹³:

Jednicové náklady
Ostatní přímé náklady
- variabilní
- fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
- variabilní
- fixní
Náklady výroby
Odbytová režie
- variabilní
- fixní
Náklady výkonu
Správní režie
Úplné náklady výkonu

Obrázek 12 Dynamická kalkulace⁹⁴

Statická kalkulace

„Statická kalkulace představuje propočít hodnotových veličin vztažených ke kalkulační jednotce, který je určen (ve srovnání s dynamickou kalkulací) pouze pro jediný, předem rozhodnutý objem a sortiment výkonů“⁹⁵

„Typickou statickou kalkulací se jeví kalkulace plných nákladů výkonu, zahrnující navíc i průměrný podíl fixních nákladů připadajících na kalkulační jednotku, zatímco představitelem dynamické kalkulace je kalkulace variabilních nákladů výkonu.“⁹⁶

Kalkulace ceny

Kalkulace ceny je nástrojem pro stanovení ceny prostřednictvím propočtů výrobce. *„Cenová kalkulace zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů. Zatím co kalkulace nákladů vyjadřuje nákladovou náročnost výrobků vyjádřenou*

⁹³ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 685

⁹⁴ Viz tamtéž

⁹⁵ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 685

⁹⁶ Viz tamtéž, str. 685

*náklady v jejich finančním nebo hodnotovém pojetí, kalkulace ceny vychází z nákladů v jejich ekonomickém pojetí.*⁹⁷ S rozvojem ekonomiky se pro objektivnější stanovení kalkulace ceny využívá spíše cena ovlivněná trhem. Proto je cenová kalkulace pro podnik spíše orientační⁹⁸ a vyjadřuje individuální podmínky společnosti.⁹⁹

3.3 Využití kalkulací pro řízení

Kalkulace mají různá využití pro řízení podnikatelského procesu. Především jde o následující body¹⁰⁰:

- *„kalkulace představují nástroj oceňování finálních výkonů (výrobků a služeb), případně polotovarů vlastní výroby;*
- *kalkulace slouží k dlouhodobé analýze nákladové náročnosti výkonu;*
- *kalkulace v souvislosti s jejich využitím pro „nastavení“ vnitropodnikových cen výkonů umožňují účetně zachytit vztahy mezi odpovědnostními středisky a přiměřeně motivovat pracovníky těchto středisek;*
- *kalkulace jsou užívány jako nástroj posuzování hospodárnosti jednicových nebo variabilních nákladů po linii výkonu nebo odpovědnostních středisek;*
- *kalkulace jsou základnou pro rozhodování o optimální struktuře prodávaných výkonů, případně jejich užití v situacích, kdy se rozhoduje v tom smyslu, zda některý výkon společnosti bude vytvářet nebo poskytovat vlastní středisko nebo bude zajišťován externě z tržního prostředí;*
- *kalkulace prezentují nástroj pro potřebná cenová rozhodování;*
- *kalkulace pomáhají při sestavení plánu nákladů v rozpočtové výsledovce;*
- *kalkulace mají svůj význam pro strategické řízení podnikatelského procesu.*“

⁹⁷ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 697

⁹⁸ V některých publikacích označeno jako „stínová“, J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 697

⁹⁹ J. Lazar, Manažerské účetnictví a controlling, str. 234

¹⁰⁰ J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 698

4 Rozpočet

„Rozpočtem rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.“¹⁰¹

Celá soustava plánů a rozpočtů má za úkol formulovat cíle řízení na různých úrovních a také definovat prostředky pro jejich splnění. Rozpočty jsou kritéria, která se zaměřují na hodnotovou stránku podnikatelského procesu.¹⁰² Termín rozpočet je nutno oddělit od termínu kalkulace, jejich odlišení můžeme vidět v následující tabulce:

Tabulka 4 Rozdíl mezi rozpočtem a kalkulací¹⁰³

Rozpočet	Kalkulace
Vypočítává se pro určité období	Vypočítává se pro určitý počet výrobků
Je zaměřen na náklady a výnosy	Je zaměřena na náklady
Počítá se všemi plánovatelnými náklady	Počítá s těmi plánovatelnými náklady, které podle platných předpisů lze do kalkulace zahrnout
U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní	U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
Týká se vnitropodnikového útvaru	Týká se výkonů (výrobků, služeb)
Je podrobnější v režijních nákladech	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

¹⁰¹ M. Hradecký, J. Lanča, L. Šiška, Manažerské účetnictví, str. 124

¹⁰² J. Strouhal, R. Židlická, B. Knapová, Z. Cardová, Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů, str. 698

¹⁰³ J. Lazar, Manažerské uce a controlling, str. 22

5 Vamberecká krajka CZ s.r.o.

Pro praktickou část bakalářské práce jsem si vybrala společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o., protože je to celostátně známý podnik, který udržuje tradiční výrobu českých výrobků. Společnost mě zaujala svými jedinečnými výrobky a současně i snahou udržet tradici české výroby. Dalším důvodem byla jejich ochotná spolupráce a vzájemná komunikace.

5.1 Základní údaje o společnosti¹⁰⁴

Název společnosti:	Vamberecká krajka CZ s.r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Datum vzniku:	22. Zář 2003
Sídlo:	Žamberecká 380, 517 54 Vamberk
Identifikační číslo:	268 17 268
Základní kapitál:	11 500 000 Kč

Vlastnická struktura

Obchodní společnost Vamberecké krajky CZ s.r.o. má dva společníky. Prvním z nich je paní Marie Stoklasová, která od dubna 2015 vlastní většinový podíl společnosti. Druhým společníkem je pan Karel Menšík. Oba společníci jsou zároveň i jednatele Vamberecké krajky CZ s.r.o.

Předmět činnosti podniku¹⁰⁵

- velkoobchod
- výroba textilního zboží
- výroba oděvů a oděvních doplňků
- výroba pletených a háčkovaných výrobků, řemeslné zpracování textilií

¹⁰⁴ Vamberecká krajka CZ s.r.o. [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/profil-firmy>

¹⁰⁵ Příloha k účetní závěrce, 2014, str. 3, *Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=41033178&subjektId=220443&spis=625552>

5.2 Charakteristika společnosti

Obchodní společnost **Vamberecká krajka CZ s.r.o.** sídlí ve městě Vamberk. Do obchodního rejstříku byla zapsána roku 2003 u Krajského soudu v Hradci Králové, jako společnost s ručením omezeným. To znamená, že v době vzniku musela společnost splatit základní kapitál alespoň 200 tisíc korun. Základní kapitál je v současné době mnohonásobně vyšší

a představuje částku 11,5 milionu korun.¹⁰⁶ Společnost pokračuje ve čtyřistaleté tradici výroby pravé ruční Vamberecké krajky. Jejich portfolio výrobků je velice široké. Nabízejí šperky, módní doplňky, šaty, ručně paličkované ubrusy a prostírání, dárkové předměty a spoustu dalších produktů. Veškeré tyto výsledky práce jsou označeny ochrannou známkou, která ručí za jejich kvalitu a originalitu. Vamberecká krajka spolupracuje s různými firmami a každoročně pořádá módní přehlídky k prezentaci svých výrobků.¹⁰⁷



Obrázek 13 Logo Vamberecké krajky CZ s.r.o.¹⁰⁸

Historie

Město Vamberk je známé produkcí paličkované krajky již od 17. století, její výroba prošla dlouhým vývojem. V roce 1946 bylo založeno družstvo Vamberecká krajka, které navázalo na lidovou tradici výroby. V této zvyklosti nyní pokračuje právě společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. V současnosti se společnost snaží vyrábět nejen tradiční produkty, ale také usiluje o to, aby vyhověla nejrozličnějším požadavkům svých zákazníků.

¹⁰⁶ *Obchodní rejstřík* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=220443&typ=PLATNY>

¹⁰⁷ *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/profil-firmy>

¹⁰⁸ *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/userFiles/logo-0245896.jpg>

Společnost vyrábí na zakázku šaty, šperky, obrazy z krajky, prostírky a další produkty, které se dělají jak z ručně, tak i strojově vyšíváné krajky.¹⁰⁹

Ocenění a zajímavosti

Díky spolupráci s významnými umělci získala Vamberecká krajka mnoho ocenění. Nejvýznamnějšími jsou například zlatá a stříbrná medaile na světové výstavě EXPO Brusel, 1958, dalším důležitým oceněním bylo vítězství na světové výstavě v Montrealu roku 1967. Roku 1991 v Madridu se stala Vamberecká krajka nejlepší obchodní značkou.¹¹⁰



Obrázek 14 Cena za nejlepší obchodní značku roku 1991¹¹¹

Společnost je součástí Klubu přátel. Tento klub tvoří společenství občanů a firem, které se snaží o zachování Vamberecké krajky jako identity českého národa. Cílem klubu je, aby Vamberecká krajka nadále oficiálně prezentovala Českou republiku v oblasti kultury. Vamberecká krajka je tak součástí oficiálních kulturních prezentací České republiky po celém světě. Členem Klubu přátel se může stát každý, a to na základě smlouvy o spolupráci. Na základě smlouvy získají určité výhody, jako je například zasílání informací o nových modelech a doplňcích nebo pořádaných akcích. Členové mohou také získat volné vstupenky

¹⁰⁹ *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/historie>

¹¹⁰ *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/oceni>

¹¹¹ Viz tamtéž

na exkurze do ateliéru a muzea Vamberecké krajky a v neposlední řadě i nástěnný umělecký certifikát.¹¹²

Další jedinečná událost Vamberecké krajky nastala dne 7. února 2013, kdy byla zapsána do Guinnessovy knihy rekordů. Tuto ojedinělost si zasloužila díky projektu Vamberecká duha. Duha byla sestavena z 347 motivů, 14 barev, měřila 4,70 metrů na délku a 2,08 na šířku a vážila necelých 3,5 kilogramů.¹¹³ Ukázka motivů je znázorněna na následujícím obrázku.



Obrázek 15 Vamberecká duha¹¹⁴

Tržní prostředí

Vamberecká krajka CZ s.r.o. sice z hlediska počtu zaměstnanců patří mezi malé podniky, ale její jedinečné výrobky z ní dělají významnou společnost, která na našem trhu nemá konkurenci. Kromě produkce pro privátní sektor se Vamberecká krajka CZ s.r.o. zaměřuje také na výrobu pro stát, což znamená výrobky určené pro státní návštěvy, vývoz do zahraničí jako dárky od českých státníků a podobně. Výrobky paličkované krajky, symbol české tradice, byly nabídnuty jako dar například německé kancléřce Angele Merkelové, manželce amerického prezidenta Barbaře Bushové nebo bývalé ministryni zahraničí USA Madeleine Albrightové. Podnik se také zaměřuje na export výrobků do zahraničí. Cílovými

¹¹² Vamberecká krajka CZ s.r.o. [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/klub-pratel-vamberecke-krajky>

¹¹³ Vamberecká krajka CZ s.r.o. [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/vamberecka-duha>

¹¹⁴ Viz *tamtéž*

zákazníky jsou zejména Francie, Španělsko, Švýcarsko, Německo a Maďarsko. Důležitou zakázkou poslední doby byla výroba šatů pro přehlídku EXPO 2010 v Šanghaji. Na této přehlídce modely šatů reprezentovala modelka Taťána Kuchařová. Šaty jsou dílem návrhářky Zuzany Štěpánkové, švadleny z Vamberecké krajky CZ. Cena jednoho modelu se vyšplhala téměř na čtvrt milionu korun. Obdobné zakázky jsou nejdůležitějšími příjmy tohoto podniku.



Obrázek 16 Modelka Taťána Kuchařová v šatech z přehlídky EXPO 2010¹¹⁵

5.3 Hospodaření podniku

Kapitola hospodaření podniku je zaměřena na vývoj významných finančních ukazatelů. Pro analýzu hospodaření byly vybrány roky 2011, 2012, 2013 a 2014. Nejaktuálnější rok 2015 ještě není veřejně přístupný a firma odmítla poskytnout tyto informace.

¹¹⁵ *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.tyden.cz/obrazek/201005/4beaa32f367dc/t.kucharova-krajka-pro-sanghaj-4beaa6be889a6.jpg>

Tabulka 5 Vývoj hodnoty výrobků¹¹⁶

Rok	2011	2012	2013	2014
Hodnota výrobků v tis. Kč	3298	2787	2694	2446

Z předcházející tabulky je zřejmý stálý pokles produkce Vamberecké krajky CZ s.r.o. Největší pokles výroby byl zaznamenán v roce 2013, kdy se hodnota výrobků snížila až o 500 tisíc korun. Zároveň s hodnotou výrobků se snižují i tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, na to upozorňuje následující tabulka.

Tabulka 6 Vývoj tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb¹¹⁷

Rok	2011	2012	2013	2014
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (v tis. Kč)	2847	1649	464	483

5.3.1 Analýza nákladů, výnosů a hospodářského výsledku

Následující analýza nákladů, výnosů a hospodářského výsledku sleduje vývoj ukazatelů za čtyři po sobě jdoucí roky. Veškeré číselné údaje jsou uvedeny v tisících Kč. Z níže uvedených tabulek je zřejmé, že společnosti klesají každým rokem náklady i výnosy. Hospodářský výsledek – ztráta společnosti byla vykázána ve sledovaných letech, kromě roku 2012, kdy bylo dosaženo zisku. Při podrobnějším zkoumání je vidět, že tento zisk nebyl příčinou většího prodeje výrobků, protože jak je uvedeno tabulce vývoje tržeb za vlastní výrobky, tržby se snižovaly i v tomto roce. Hlavní příčinou zisku byl prodej cenných papírů, který společnost uskutečnila. Dalším důvodem byl mimořádný prodej dlouhodobého. Dále podnik výrazně omezil své mzdové náklady, jelikož to bylo období personálních změn a krajka se rozhodla propustit většinu svých zaměstnanců. Nyní většinu svých pracovníků zaměstnává na základě dohod o pracovní činnosti. Přestože náklady i výnosy se s každým rokem snižovaly, na uvedeném grafu je zřetelný progres hospodářského výsledku v roce 2014 oproti roku 2013, kdy byl výsledek hospodaření ve velkých červených číslech. Lze tedy říci, že se společnost ze svých finančních potíží pomalu dostává a nyní je možné očekávat opět růst podniku.

¹¹⁶ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹¹⁷ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

Tabulka 7 Vývoj nákladů¹¹⁸

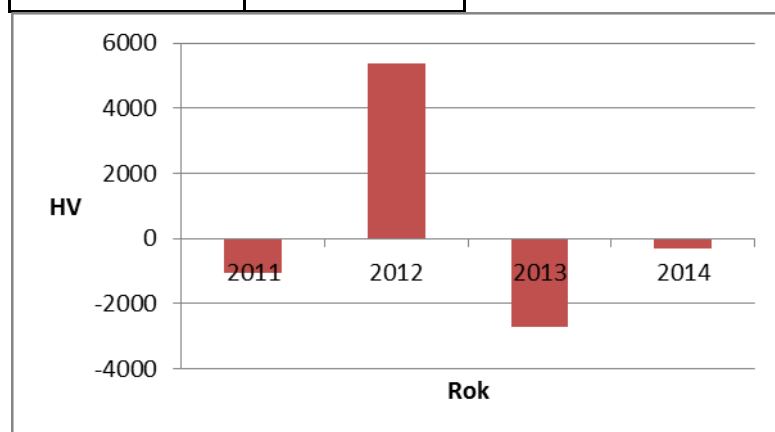
Rok	Náklady
2011	4584
2012	17061
2013	3187
2014	612

Tabulka 8 Vývoj výnosů¹¹⁹

Rok	Výnosy
2011	3534
2012	22416
2013	486
2014	310

Tabulka 9 Vývoj hospodářského výsledku¹²⁰

Rok	HV
2011	-1050
2012	5355
2013	-2701
2014	-311

**Obrázek 17 Vývoj hospodářského výsledku¹²¹**

¹¹⁸ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹¹⁹ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹²⁰ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

Další významnou analýzou je analýza tržeb. V této kapitole jsou porovnávány tržby z prodeje zboží s tržbami z prodeje vlastních výrobků. Společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. má ve svém předmětu činnosti podnikání zapsanu nejen výrobu, ale také velkoobchod, tudíž inkasuje tržby i z prodeje zboží. Tím to zbožím jsou například dárkové krabičky na šperky, galanterie a další věci, které nabízí ve své prodejně. Stejně předměty nakupuje také jako materiál, který se stává součástí výrobků vyrobené na zakázku. Na závěr je uvedena tabulka a graf celkových tržeb.

Analýza tržeb

Tabulka 10 Vývoj tržeb za prodej zboží¹²²

Rok	Tržby za prodej zboží
2011	52
2012	83
2013	47
2014	7

Tabulka 11 Vývoj tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb¹²³

Rok	Tržby za prodej výrobků a služeb
2011	2847
2012	1649
2013	464
2014	483

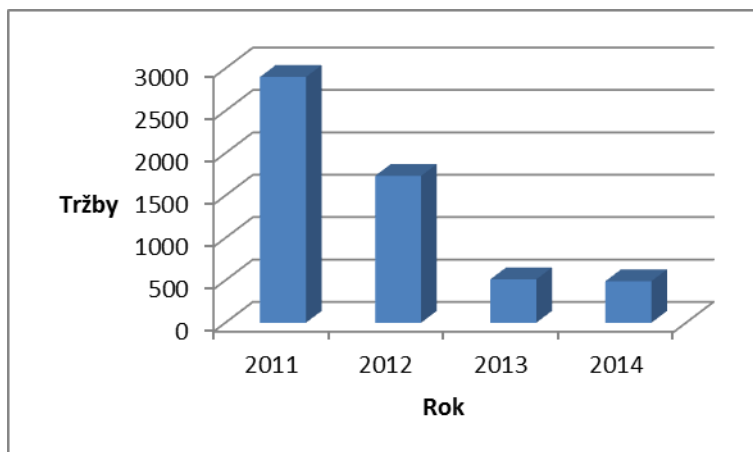
¹²¹ Vlastní zpracování

¹²² Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹²³ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

Tabulka 12 Vývoj celkových tržeb¹²⁴

Rok	Vývoj celkových tržeb
	2899
2012	1732
2013	511
2014	490



Obrázek 18 Vývoj celkových tržeb¹²⁵

Z grafů je zřejmé, že kromě roku 2013 u tržeb výrobků a služeb se tržby v jednotlivých letech snižovaly. Největší pokles meziročních tržeb Vamberecká krajka zaznamenala v roce 2014 u tržeb za zboží¹²⁶. Naopak u tržeb za vlastní výrobky a služby v témže roce, můžeme vidět mírný nárůst. Bohužel růst těchto tržeb neměl dostatečný vliv na růst tržeb celkových.

Poslední analýza, která je zde uvedena, se zabývá trendem významných nákladů. Protože společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. je zejména výrobní společností, jako významné náklady jsou vybrány náklady na materiál a energie a budou porovnávány s tržbami za vlastní výrobky a služby. Tato analýza umožňuje objasnit jejich vzájemnou závislost a posoudit hlavní výrobní náklady.

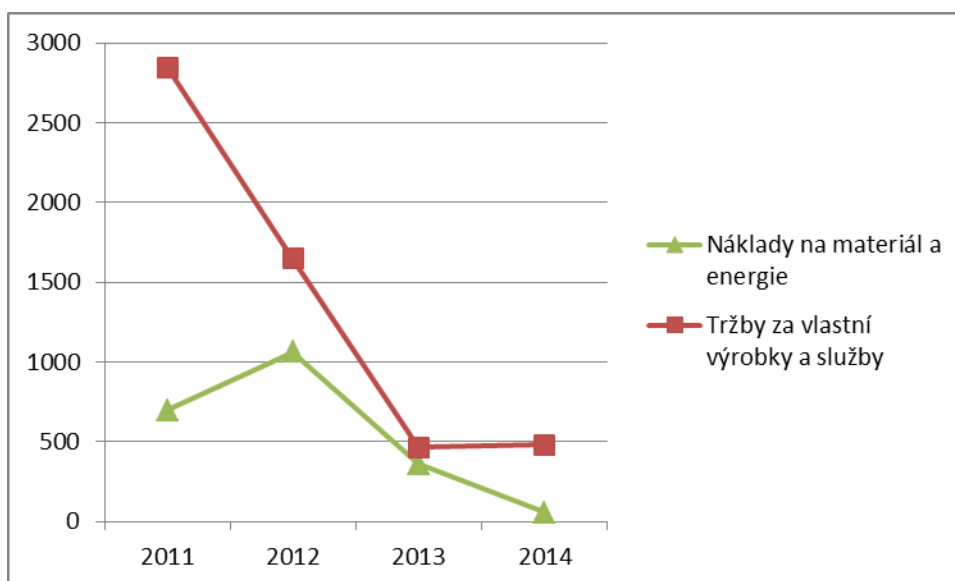
¹²⁴ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹²⁵ Vlastní zpracování

¹²⁶ Sortiment zboží je vysvětlen na předcházející stránce

Tabulka 13 Trend významných nákladů¹²⁷

Rok	Tržby za vlastní výroby a služby	Náklady na materiál a energie
2011	2847	699
2012	1649	1061
2013	464	362
2014	483	56



Obrázek 19 Trend významných nákladů¹²⁸

Z grafu je patrné, že v roce 2013 společnost dosáhla skoro stejných nákladů jako tržeb. V roce 2014 se jí podařilo snížit náklady na úplné minimum a přesto vykázat o něco vyšší tržby než v roce předcházejícím. Tento proces společnost objasňuje tím, že výrobky produkovala na sklad a v následujícím období se jí je podařilo prodat.

5.3.2 Produktové portfolio

Společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. má velice široké portfolio svých výrobků, které nabízí na své prodejně a e-shopu.

¹²⁷ Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti

¹²⁸ Vlastní zpracování

Podnik vyrábí následující produkty:

- Šperky: náhrdelníky, náušnice, náramky, soupravy, svatební šperky a brože
- Módní doplňky: hedvábné šály a šátky, kabelky a psaníčka, spodní prádlo
- Bytový textil: ubrusy, prostírky, ložní soupravy
- Interiérová krajka: obrázky, závěsová krajka, ručně paličkované prostírky
- Dekorace
- Šaty



Obrázek 20 Nástěnný obrázek - auto¹²⁹



Obrázek 21 Krajková prostírka¹³⁰

5.3.3 Ceník výrobků

Následující tabulka obsahuje náhodně vybrané výrobky z každé kategorie produktů celého sortimentu firmy. Cena výrobků je uvedena včetně DPH. Společnost vyrábí své produkty z kvalitních materiálů a krajka je paličkovaná ručně, tomu odpovídá i jejich vysoká cena.

¹²⁹ Vamberecká krajka: eshop [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <http://eshop.vkrajka.cz/Sperky-52645>

¹³⁰ Vamberecká krajka: eshop [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <http://eshop.vkrajka.cz/Bytovy-textil-82402>

Tabulka 14 Ceník výrobků¹³¹

Výrobek	Cena
Set šperků	1280
Náhrdelník	850
Náušnice	710
Náramek	890
Brož	1150
Obrázek	2700
Kabelka	2640
Šála	11520
Kapesníček	890
Prostírání	10240
Závěsová krajka	31800
Šaty	74500

5.3.4. Informace o účetních metodách

Společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. každoročně zveřejňuje účetní závěrku, která je vypracována na principu historických cen. Každou účetní závěrku doplňuje o přílohu, ve které jsou specifické informace účetních metod, jako jsou způsoby oceňování a odpisování majetku, ohodnocení pohledávek a závazků, tvorba fondů a doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Zde je možné dohledat, že společnost odpisuje drobný hmotný i nehmotný majetek po dobu dvou let, nebo že pro oceňování zásob používá metodu B¹³². Pro přepočítání majetku a závazků v cizí měně se řídí aktuálním kurzem ČNB.

¹³¹ Vlastní zpracování na základě informací od společnosti Vamberecká krajka CZ s.r.o.

¹³² „Při účtování pořízení a úbytku zásob se používají metoda A nebo B. Při metodě A se zásoby vyúčtují do nákladů nebo výnosů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Na rozdíl od metody A metoda B umožňuje účtovat o nakupovaných i aktivovaných zásobách přímo do nákladů, v průběhu roku je nutné vést skutečné stavy na skladových kartách skladové evidence, dle provedené inventury se pak zaúčtuje konečný stav zásob.“
A. Pelikánová, Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky, str. 89

5.4 Kalkulace

Obchodní společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. používá několik druhů kalkulací. Společnost rozděluje kalkulace dle časového hlediska a z hlediska úplnosti nákladů.

5.4.1 Kalkulace z hlediska časového horizontu

Firma Vamberecká krajka CZ s.r.o. využívá při své činnosti podle časového hlediska dva typy kalkulací. Jsou to kalkulace předběžné a výsledné¹³³. Předběžná kalkulace je důležitým podkladem pro sestavení nabídek zákazníkům. Díky informacím z předběžné kalkulace je možno zjistit předpokládané náklady a stanovit konečnou cenu výrobku/zakázky, která je základem pro vyjednávání se zákazníky. V rámci předběžné kalkulace podnik používá kalkulaci propočtovou,¹³⁴ kterou vytváří na základě svých ekonomických propočtů. Vamberecká krajka CZ s.r.o. tuto kalkulaci využívá zejména proto, aby zjistila, zda plánovaná výroba pro ni bude mít dostatečně efektivní přínos nebo se jí nevyplatí realizovat. Výchozím podkladem pro určení výše plánovaných nákladů plánovaného výrobku jsou stanovené parametry již produkováných výrobků, které jsou jim podobné. V případě, že předběžná kalkulace nemá uspokojivé výsledky, firma hledá jiné možnosti, jak zákazníkovi vyjít vstříc. Mají stanovený ceník, který je platný trvale. V tomto případě se pouze podle potřeby přepočítávají hodnoty, u kterých dochází ke změně náročnosti nebo ceny. Co se týče normové kalkulace¹³⁵, podnik neuvádí žádné údaje o tom, že by kalkulace tohoto typu sestavoval a řídil se jimi při výrobě svých produktů. Tím pádem podnik neprovádí ani propočty pro určité období nebo opakující se výrobu v rámci plánové a operativní kalkulace.¹³⁶

Po skončení výrobního procesu se firma zabývá také výslednou kalkulací,¹³⁷ a to zejména u velkých zakázek. Společnost využívá výslednou kalkulaci hlavně pro provedení závěrečné kontroly a zhodnocení skutečně vzniklých nákladů výroby. Společnost výslednou kalkulací ověří přesnost kalkulace předběžné, která byla sestavena na začátku procesu výroby. V případě, že by vznikly rozdíly mezi těmito dvěma kalkulacemi, podnik analyzuje příčiny těchto odchylek a snaží se je minimalizovat. Dle informací Vamberecké krajky CZ s.r.o. jsou podobné diference pouze ojedinělé, přesto mohou následně

¹³³ Viz kapitola Kalkulace z hlediska časového horizontu, str. 29

¹³⁴ Viz kapitola Kalkulace z hlediska časového horizontu, str. 30

¹³⁵ Viz tamtéž

¹³⁶ Viz kapitola Kalkulace z hlediska časového horizontu, str. 31

¹³⁷ Viz tamtéž

podniku posloužit jako varovný signál a upozornit na možnost, že se někde v procesu kalkulace nebo samotné výroby stala chyba.

5.4.2 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Z hlediska úplnosti nákladů volí Vamberecká krajka CZ s.r.o. metodu kalkulace plných nákladů,¹³⁸ jak je patrné z Tabulky 11 Kalkulace – náhrdelník srdíčko. To znamená, že provádí kalkulaci veškerých nákladů na kalkulační jednici a nepracuje pouze s příspěvky na úhradu fixních nákladů a zisku.

Pro rozvržení nepřímých nákladů si společnost musí vybrat rozvrhovou základnu,¹³⁹ tou může být například přímý materiál, nebo přímé mzdy. Přímé náklady firma rozpočítává přímo na kalkulační jednici. Nepřímé (režijní) náklady přiřazuje pomocí přírážkové kalkulace.¹⁴⁰ Přírážku vyjadřuje podílem režijních nákladů a rozvrhové základny (v tomto případě jsou to přímé mzdy), přírážka může být vyjádřena buď procentem, nebo sazbou.

Rozvrhová základna

Společnost si pro rozvrhování nepřímých nákladů na kalkulační jednici zvolila jako rozvrhovou základnu přímé mzdy. Důvodem je to, že se jedná o výrobní podnik, ve kterém nejvíce záleží na ruční výrobě krajky a standardní čas výroby je tedy klíčovou položkou kalkulace.

Metoda kalkulace

Vamberecká krajka CZ s.r.o. používá pro přiřazování režijních nákladů přírážkovou kalkulaci. Tato kalkulace je vhodná u výroby různorodých produktů. Nepřímé náklady jsou rozpočítány pomocí rozvrhové základny a režijní přírážky, která je formulována v procentuálním vyjádření.

Společnost má možnost užívat kalkulaci relevantních nákladů,¹⁴¹ tím by zajistila podrobné členění těchto nákladů. Dalším typem kalkulace, kterou by podnik mohl využívat, je kalkulace se stupňovitým rozvrstvením nákladů.¹⁴² Výhodou této kalkulace je, že rozděluje

¹³⁸ Viz kapitola Kalkulace plných nákladů, str. 32

¹³⁹ Viz tamtéž

¹⁴⁰ Viz kapitola Kalkulace úplných nákladů, str. 33

¹⁴¹ Viz kapitola Kalkulace relevantních nákladů, str. 33

¹⁴² Viz kapitola 3.2.3 Další typy kalkulací, str. 34

fixní náklady na ty, které mají příčinnou souvislost s určitým výkonem a na náklady, které jsou nákladem pro celou společnost. Další, která je uvedena v teoretické části práce, je kalkulace dynamická,¹⁴³ která vychází z tradičního kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé, a to v návaznosti na podnikatelský proces. Protikladem dynamické kalkulace je kalkulace statická,¹⁴⁴ která se na rozdíl od dynamické sestavuje pro předem stanovený objem nebo sortiment výrobků.

5.4.3 Kalkulace výrobku

Pro názornou ukázkou, jaký postup firma volí při sestavování kalkulace určitého výrobku, byla poskytnuta společností Vamberecká krajka CZ s.r.o. tabulka, která obsahuje fiktivní kalkulaci výrobku - Náhrdelník srdíčko, který společnost považuje za výrobek průměrný ze všech svých produkováných výrobků. Schéma propočtu je uvedeno na následující straně.

¹⁴³ Viz kapitola Další typy kalkulací, str. 35

¹⁴⁴ Viz kapitola Další typy kalkulací, str. 36

Tabulka 15 Kalkulace výrobku¹⁴⁵

Druh: Náhrdelník -- srdíčko s kovem Výrobní číslo: 26 530 Rozměr:					
Materiál	m.j.	spotřeba	cena	Kč	Kč
Dracoun				10,00 Kč	
Hedvábí					
Krabička				35,00 Kč	
Polotovar				220,00 Kč	
kapesníček hedvábný batik.					
hedvábná šňůrka					
Tyrkys					
Řetízek				20,00 Kč	
Materiál celkem					285,00 Kč
Pracovní operace		Min.	Nč.	Kč	Kč
Paličkování			35,00 min	58,33	
šití			10,00 min	16,67	
Mzda celkem					75,00 Kč
výrobní režie					165,00 Kč
správní režie					60,00 Kč
odbytová režie					22,50 Kč
Výrobní cena					607,50 Kč
VC zaokrouhlená					610 Kč
Min. prodejní cena				bez dph	820,00 Kč
MPC zaokrouhlená				včetně	1000,00 Kč
Doporučená PC					

¹⁴⁵ Interní informace Vamberecké krajky CZ s.r.o.

Kalkulace každého druhu výrobku ve firmě Vamberecká krajka CZ s.r.o. má vlastní kalkulační tabulku. Toto schéma obsahuje záhlaví, ve kterém je zapsán druh výrobku a jeho specifikace, dále výrobní číslo, podle kterého je výrobek evidován a jeho rozměr. Jednotlivé řádky představují položky kalkulace a jejich součty, sloupce jsou rozděleny na měrné jednotky, spotřebu a cenu.

Z příložené kalkulace vyplývá, že společnost postupuje při výpočtu kalkulační ceny dle všeobecného kalkulačního vzorce. Kalkulaci tedy rozděluje na přímé a nepřímé (režijní) náklady na výrobu. Celá tabulka je rozdělena do tří oblastí výpočtů.

V první části kalkulace firma rozděluje přímé náklady na výrobek, to znamená veškerý přímý materiál¹⁴⁶ potřebný k výrobě, který se stává nedílnou součástí výrobku. V tomto případě to znamená materiál – dracoun, krabička, polotovar a řetízek. Dále jsou zde uvedeny ještě další druhy materiálu – hedvábí, kapesníček hedvábný batikovaný a tyrkys. Tyto suroviny jsou v tabulce uvedeny pro jiné, ale druhově stejné výrobky, u kterých jsou potřeba. První část kalkulace je zakončena cenou celkového potřebného materiálu.

V druhé části je kalkulována pracovní operace. Přímé mzdy¹⁴⁷ představují odměny pracovníků, kteří se podílí přímo na konkrétním výkonu. Cena jejich práce je stanovena podle časové náročnosti výrobku. V tomto příloženém příkladu kalkulační je pracovní operace rozdělena na paličkování a šití výrobku. U každé operace je stanoven čas a koruny za odvedenou práci. Následně jsou tyto položky sečteny a je stanovena celková mzda pracovníka.

Dále je rozpočítána výrobní, správní a odbytová režie.¹⁴⁸ Do výrobní režie jsou započítány náklady na obsluhu strojů, které nelze přesně stanovit k určitému výkonu. Jsou to například odpisy, náklady na opravu, režijní materiál a mzdy. Správní režii společnost přisuzuje takové náklady, které se týkají řízení podniku (například mzdy vedoucích pracovníků, pojištění a tak dále). V odbytových nákladech jsou zahrnuty výdaje spojené s prodejem, skladováním nebo propagací výrobků. Režii firma stanovuje pomocí režijní přírážky, jak již bylo zmíněno v kapitole č. 5.4.2 Metody kalkulační z hlediska úplnosti nákladů. Nakonec jsou všechny režijní položky sečteny a je vykalkulována výrobní cena produktu, která je ještě zaokrouhlena na celé desetikoruny nahoru.

¹⁴⁶ Viz kapitola Typový kalkulační vzorec, str. 27

¹⁴⁷ Viz tamtéž

¹⁴⁸ Viz kapitola Typový kalkulační vzorec, str. 28

V poslední části kalkulace se zjišťuje prodejní cena produktu, a to tak, že k výrobní ceně je připočten zisk. Výše zisku je stanovena na třicet čtyři procent z výrobní ceny. V další buňce je k této ceně ještě přidáno DPH a navíc je zde i kolonka pro doporučenou prodejní cenu, která vychází z analýzy bodu zvratu.

Lze říci, že klíčovou položkou v těchto kalkulacích je standardní čas výroby. Hodnota nákladů na jednu minutu času u každé pracovní operace je zjištěna podílem celkových nákladů na přímé mzdy a následným součtem potřebných minut pro výrobu produktu.

Metoda kalkulace dle typového kalkulačního vzorce se jeví jako dostatečná i s ohledem na rozvrhování variabilních a fixních nákladů na kalkulační jednici. Tento postup je vhodný především pokud se výroba v průběhu období podniku nemění. V případě, že podnik dostane velkou zakázku a bude vyrábět například šaty pro módní přehlídky, náklady skokově vzrostou. Tím pádem se rozvrhování fixních nákladů dotkne i výrobků, které podnik produkuje stále. V tomto případě by bylo vhodné použít metodu variabilních nákladů¹⁴⁹ s využitím krycího příspěvku. Kalkulace by vypadala následovně:

	Výrobek A	Výrobek B	...	Celkem
Cena výrobku	1000	3 500	...	
Variabilní náklady	360	2000	...	
Příspěvek na úhradu FN	640	1500	...	
Celkový příspěvek			...	1 350 000
Fixní náklady			...	1 297 109
Zisk			...	52 891

Obrázek 22 Kalkulace variabilních nákladů¹⁵⁰

¹⁴⁹ Viz kapitola Metody kalkulace z hlediska úplnosti nákladů, str. 34

¹⁵⁰ Vlastní zpracování

Bod zvratu

Bod zvratu¹⁵¹ je místo, které představuje takové množství produkce společnosti, při kterém nevzniká zisk ani ztráta. V tomto bodě se tržby rovnají nákladům podniku. Společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. používá tuto analýzu proto, aby zjistila jaké množství výrobků při určité ceně je potřebné pro dosažení zisku.

Analýza bodu zvratu je důležitým faktorem při stanovení ceny pro nový výrobek. Podnik zjišťuje, jak velká je minimální produkce, která pokryje veškeré jeho náklady. Tato analýza vychází z předpokladu, že podnik rozděluje náklady na fixní a variabilní.¹⁵²

Pro firmu Vamberecká krajka CZ s.r.o. bude následně sestaven výpočet bodu zvratu, který bude vycházet z údajů fiktivní kalkulace, kterou společnost poskytla pro vypracování této práce.

F – fixní náklady	1 297 109,-
P – cena výrobku	990,-
b – variabilní náklady	360,-

Výpočet:

$$Q = \frac{1297109}{990-360} \approx 2059 \text{ ks}$$

Propočet dokazuje, že pokud podnik neprodá 2 059 kusů výrobku – náhrdelník srdíčko, nepokryje tak své náklady a bude generovat ztrátu.

5.4.2 Využití kalkulací pro řízení

Sestavování kalkulací znamená pro Vambereckou krajku CZ, s.r.o. zejména prostředek jak stanovit cenu svých finálních výkonů. Dále společnost využívá kalkulace (předběžnou kalkulaci) pro rozhodování, zda některé výkony bude zajišťovat v rámci vlastních prostředků nebo bude výhodnější je zajistit externím subjektem. Jelikož společnost nemá více odpovědnostních středisek, mezi kterými by rozvrhovala náklady, nemá možnost kalkulace využívat pro řízení nákladů mezi jednotlivými středisky.

¹⁵¹ Viz kapitola Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů, str. 23

¹⁵² Viz kapitola Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů, str. 20

6 Doporučení

Na základě toho, že společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o. kvůli své firemní politice neposkytla bližší informace a reálná data, která se týkají sestavování výrobních kalkulací a rozpočtů, je obtížné sestavit specifická doporučení, která by vedla ke zlepšení vedení kalkulací.

Společnost má možnost si zvolit kalkulaci výrobků s podrobnějším členěním nákladů, ale v tomto případě se takové řešení jeví jako příliš složité a tím pro podnik zbytečně náročné. Výběr metody kalkulace plných nákladů je proto dostačující včetně rozvrhování nákladů pomocí režijní přirážky v procentuálním vyjádření. Nedostatkem se může zdát to, že Vamberecká krajka CZ, s.r.o. v kalkulačním vzorci neuvádí samostatnou položku - Ostatní přímé náklady. V této položce bývají zahrnuty náklady na opravu a udržování, odpisy, energie, náklady na vadné výrobky. Právě v případě tohoto výrobního podniku by bylo dobré se zaměřit na množství vadných výrobků. Ve většině případů se zde jedná o ručně vyráběné produkty a společnost se musí spoléhat na kvalitu odvedené práce jednotlivých pracovníků výroby, jejich schopnosti, pracovitost, zručnost a pečlivost. Podnik vyrábí krajku i za pomoci strojů a díky této položce by se jim hodnota vadných výrobků sledovala lépe a v případě, že by dosahovala vysoké hranice, společnost by měla zavést speciální opatření a takové ztráty eliminovat. Na základě takového opatření by se snížily i celkové náklady, to by společnosti mohlo pomoci v dnešní tíživé situaci. Sice by toto opatření nebylo hlavním východiskem z nynějších potíží podniku, ale mohlo by představovat další krok pro jejich zmírnění a posun k větší prosperitě. Dle informací podniku, takové informace dosud nijak nenevidují.

V případě velkých zakázek se jeví jako vhodná metoda kalkulace variabilních nákladů, protože fixní náklady se v tomto případě nerozpočítávají na kalkulační jednici, ale jsou hrazeny tak zvaným krycím příspěvkem. Jelikož společnost delší dobu nedostala zakázku, která by tak značnou mírou ovlivnila fixní náklady, je upřednostněna již zmíněná kalkulace dle typového vzorce.

Dalším doporučením, které se již netýká kalkulací, ale přesto by mohlo znamenat vylepšení stávající situace podniku, je například zaměření se na marketingovou strategii společnosti, která se zdá být v současné době nedostatečná. Společnost by například mohla vylepšit své stávající internetové stránky a uvést je do modernější podoby. Dále by se měla zaměřit na svou prezentaci a dostatečně propagovat svou činnost i v médiích. Tímto krokem

by byla oslovena i mladší generace, která může představovat pro společnost novou příležitost na trhu.¹⁵³ Pro tento nový segment by mohla Vamberecká krajka CZ s.r.o. rozšířit například své portfolio šperků.

6.1 Nová kalkulace

Na základě doporučení zde bude vytvořena nová kalkulace výrobku – Náhrdelník srdíčko i s doplněnou položkou Ostatní přímé náklady. Podle poskytnutých informací, společnost odhaduje, že ze sta vyrobených výrobků tohoto druhu je každý dvacátý zmetkový. To znamená, že z tohoto počtu vyrobených výrobků bude pět vadných. Na základě tohoto tvrzení je rozpočítána cena vadných výrobků do kalkulace – do položky Ostatní přímé náklady. Následný postup kalkulace je obdobný jako v kalkulaci poskytnuté od podniku.

Na následující straně je přiložena tabulka nové kalkulace výrobku. Lze vidět, že přidaná položka ostatních přímých nákladů zvyšuje cenu přímých nákladů výrobku o 30,38 Kč, celkovou cenu výrobku o 40 Kč.

Kalkulace je sestavena na základě kalkulačního vzorce viz kapitola 3.1.1 Typový kalkulační vzorec.

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní režie)	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytová režie	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk	
<hr/>	
CENA VÝKONU	

¹⁵³ Jak již bylo řečeno v popisu společnosti, Vamberecká krajka se zaměřuje spíše na státní zakázky a export svých produktů.

Tabulka 16 Nová kalkulace výrobku¹⁵⁴

Druh: Náhrdelník -- srdíčko s kovem Výrobní číslo: 26 530 Rozměr:					
Materiál	m.j.	spotřeba	cena	Kč	Kč
dracoun				10,00 Kč	
hedvábí					
krabička				35,00 Kč	
polotovar				220,00 Kč	
kapesníček hedvábný batik.					
hedvábná šňůrka					
tyrkys					
řetízek				20,00 Kč	
Materiál celkem					285,00
Pracovní operace		Min.	Nč.	Kč	Kč
paličkování			0,35min	58,33	
šití			10min	16,67	
Ostatní přímé náklady					30,38 Kč
Mzda celkem					75,00 Kč
výrobní režie					165,00 Kč
správní režie					60,00 Kč
odbytová režie					22,50 Kč
Výrobní cena					638,28 Kč
VC zaokrouhlená					640,00 Kč
Min. prodejní cena				bez dph	857,60 Kč
MPC zaokrouhlená				včetně	1040,00 Kč
Doporučená PC					

¹⁵⁴ Vlastní zpracování

Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo objasnit využití kalkulací jako nástroje pro hodnotové řízení společnosti a následně ho aplikovat na konkrétním podniku. Pro tento proces byla vybrána společnost Vamberecká krajka CZ s.r.o.

Bakalářská práce byla složena ze dvou částí. V teoretické části byly shrnuty veškeré teoretické informace, které se týkají tématu bakalářské práce. Bylo zde uvedeno rozdělení účetnictví podle způsobu vedení podniků, dále dělení nákladů dle různých hledisek. Hlavní část se věnovala metodám kalkulací, které byly rozděleny na kalkulace dle struktury nákladů a z časového hlediska. Na závěr kapitoly Kalkulace je vysvětlena také kalkulace cenová a využití kalkulací při řízení podniku. Pro porovnání kalkulace a rozpočtu je zde zařazena i kapitola Rozpočty. Druhá část byla zaměřena na praktické využití teoretických poznatků na konkrétním podniku. Pro tento proces byl vybrán výrobní podnik Vamberecká krajka CZ s.r.o. Na začátku byla společnost představena, byla charakterizována jak její historie, tak i současný stav, úspěchy a zajímavosti Vamberecké krajky CZ s.r.o. a její tržní prostředí. Následující pasáž se věnovala finančním ukazatelům a jejich vývoji za poslední čtyři roky. Tento oddíl byl sestaven na základě vývoje hodnoty produkovaných výrobků, nákladů, výnosů a hospodářského výsledku, dále zde byl uveden průběh tržeb a trend významných nákladů, který byl porovnáván s tržbami za vlastní výrobky a služby. Poté bylo shrnuto produktové portfolio společnosti, společně s příloženým ceníkem, který byl pouze orientační a zkrácený jen na základní výrobky. Následně byly vyjmenovány základní účetní metody a popsána metoda kalkulace v podniku. Ke kapitole kalkulace byla přiložena fiktivní kalkulace průměrného produktu společnosti, kterou firma poskytla pro názornou ukázkou. Byl zde uveden i návrh jiného druhu kalkulace, který by mohla společnost využívat v případě, že dojde k výkyvu využívání výrobních kapacit. Závěrem, i přes velký nedostatek konkrétních informací, zde byla snaha vytvořit doporučení pro firmu, které by vylepšilo její současný stav, a to nejen v rámci kalkulací přidáním kalkulační položky - ostatní přímé náklady. Bylo navrženo vylepšení v oblasti marketingu – lepší propagace a oslovení nového tržního segmentu.

Společnost měla možnost si pročíst druhou část práce, která byla zaměřena na jejich používání kalkulací. Doporučení na vylepšení firmu povzbudil a následně souhlasila,

že námět nové kalkulace pro ni bude bodem ke zvážení a v případě, že takové náklady opravdu stojí za větší dohled, zkusí je doplnit. Společnost se také shoduje s druhým návrhem na opatření zlepšení podniku, a to s lepší propagací firmy. Tuto oblast již nedávno dokonce zvažovala a nebrání se ani oslovení nového segmentu, a tím i přizpůsobení svého portfolia výrobků. Tato situace bude vyžadovat velké úsilí a vynaložení dalších finančních prostředků.

POUŽITÁ LITERATURA

1. BLAŽKOVÁ, Martina, *Marketingové řízení a plánování pro malé, střední firmy*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007, 280 s. ISBN 978-80-247-1535-3
2. Buchta, Miroslav. *Nauka o podniku: pro kombinovanou formu studia*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice; 2008. 129 s. ISBN 978-80-7395-107-8
3. DUCHOŇ, Bedřich, *Inženýrská ekonomika*, Praha: C. H. Beck, 2007, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0
4. FÍBROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav., PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví*, Praha: Wolters Kluwer, 2015, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0
5. FÍBROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 80-7357-084-x
6. HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3
7. KEŘKOVSKÝ, Miloslav, *Ekonomie pro strategické řízení*. Teorie pro praxi. 1. Vydání, Praha: C. H. Beck, 2004, 184 s. ISBN 80-7179-885-1
8. KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 1. Vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, 714 s. ISBN: 80-7179-802-9
9. KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl a aktualiz. Vyd., Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8
10. LANDA, Martin, POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 198 str., ISBN 978-80-251-1996-9
11. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012, 280 s. ISBN 978_80_247_4133
12. MARTINOVIČOVÁ, Dana, KONEČNÝ, Miloš, VAVŘINA, Jan. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2014, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4
13. PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing, 2016, 320 s. ISBN 978-80-271-0998-2

14. PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2015, 96 s. ISBN 978-80-247-5958-6
15. POPESKO, Boris, *Moderní metody řízení nákladů*, Praha: Grada Publishing, a.s., 2009, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9
16. STROUHAL, Jiří, BOKŠOVÁ, Jiřina. *Lexikon účetních pojmů*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 384 s. ISBN 978-80-7478-787-4.
17. STROUHAL, Jiří. *Účetnictví 2012 Velká kniha příkladů*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7
18. SYNEK, Miroslav a kol. *Manažerská ekonomika*, Praha: Grada Publishing, a.s., 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1
19. SYNEK, Miroslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kolektiv. *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3
20. VOCHOZKA, Marek, MULAČ, Petr a kolektiv. *Podniková ekonomika*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012, 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1

Internetové zdroje

1. *Mendelu: knihovna* [online]. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=54556
2. *Vamberecká krajka CZ s.r.o.* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <http://www.vkrajka.cz/cz/o-spolecnosti/profil-firmy>
3. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=220443&typ=PLATNY>