



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Kalkulace nákladů nevýrobního podniku

Vypracovala: Hana Nachlingerová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D., MBA.

České Budějovice 2022

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Hana NACHLINGEROVÁ**
Osobní číslo: **E18056**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Téma práce: **Kalkulace nákladů nevýrobního podniku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je zhodnotit kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací nevýrobních podniků, analyzovat systém kalkulací ve vybraném podniku a zpracovat návrh možných řešení na jejich optimalizaci.

Osnova práce:

1. Úvod.
2. Klasifikace nákladů v účetnictví.
3. Kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací nevýrobních podniků.
4. Metodika.
5. Analýza kalkulačního systému ve vybraném nevýrobním podniku.
6. Návrhy optimalizačních řešení a zhodnocení výsledků.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran**

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

1. Eschenbach, R., Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Praha: Wolters Kluwer.
2. Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
3. Král, B. a kol. (2019). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
4. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
5. THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. (2016). *Paper FS Performance Management*. Kaplan Publishing UK.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Miroslava Vičková, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 5. února 2020
Termin odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2021

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 5. února 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 14. 4. 2022

.....

Hana Nachlingerová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., MBA. za odborné rady, připomínky a trpělivost při zpracování mé bakalářské práce. Dále děkuji paní majitelce kadeřnického salónu za poskytnuté informace a data o jejím podnikání, za čas, který mi věnovala, aby mi zodpověděla mé dotazy, a především děkuji za trpělivost.

Obsah

1	Úvod	4
2	Klasifikace nákladů v účetnictví	6
2.1	Náklady ve finančním účetnictví	6
2.1.1	Pojetí nákladů ve finančním účetnictví	6
2.1.2	Druhové členění nákladů	6
2.1.3	Časové rozlišení nákladů	7
2.1.4	Členění podle zákona o daních z příjmů	8
2.1.5	Rozlišení nákladů podle účtových skupin	9
2.2	Náklady v manažerském účetnictví	11
2.2.1	Pojetí nákladů v manažerském účetnictví	11
2.2.2	Účelové členění nákladů	11
2.2.3	Členění nákladů podle výkonů a útvarů	11
2.2.4	Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů	12
2.2.5	Relevantní a irelevantní náklady	13
2.2.6	Utopené náklady	13
2.2.7	Oportunitní náklady	14
3	Kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací nevýrobních podniků	15
3.1	Vymezení předmětu kalkulace	15
3.1.1	Kalkulační jednice a kalkulované množství	15
3.1.2	Položky kalkulace	16
3.2	Kalkulační systémy	16
3.2.1	Předběžná kalkulace	17
3.2.2	Propočtová kalkulace	17
3.2.3	Plánová kalkulace	18

3.2.4	Operativní kalkulace	18
3.2.5	Výsledná kalkulace	19
3.2.6	Kalkulace ceny.....	21
3.3	Kalkulační vzorce.....	22
3.3.1	Typový kalkulační vzorec	22
3.3.2	Retrográdní kalkulační vzorec	23
3.3.3	Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	24
3.3.4	Dynamická kalkulace	24
3.3.5	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	25
3.3.6	Kalkulace relevantní nákladů	26
3.4	Kalkulační metody	27
3.4.1	Kalkulace dělením.....	27
3.4.2	Kalkulace přírážková.....	28
3.4.3	Kalkulace ve sdružené výrobě	28
3.4.4	Kalkulace rozdílové	29
3.4.5	Kalkulace nákladů podle elementárních procesů – metoda ABC.....	29
4	Metodika	30
5	Analýza kalkulačního systému ve vybraném nevýrobním podniku	32
5.1	Charakteristika vybraného podniku	32
5.2	Služby poskytované kadeřnickým salonem.....	32
5.3	Pravidelné odvody podniku	34
5.4	Rozdělení nákladů	36
5.4.1	Kalkulační členění nákladů	36
5.4.2	Rozpočítání nákladů k aplikaci na vzorci.....	36
6	Návrhy optimalizačních řešení a zhodnocení výsledků.....	40
6.1	Aplikace do tradičního kalkulačního vzorce	40
6.1.1	Melír	41

6.1.2	Barvení	43
6.1.3	Stříhání	46
6.1.4	Melír s barvou a stříhem.....	49
6.2	Analýza propočtů	53
6.3	Předběžná kalkulace	55
6.3.1	Porovnání tržeb	56
6.3.2	Odchyly cen	57
6.4	Zhodnocení výsledků	59
7	Závěr	60
	Summary.....	62
	Přehled použité literatury.....	63
	Seznam tabulek, obrázků a grafů	65

1 Úvod

Manažerské účetnictví, jehož jsou kalkulace nedílnou a významnou součástí lze jinak charakterizovat jako uspořádaný systém informací, který zobrazuje podnikatelský proces v peněžním vyjádření, v peněžních jednotkách a časovém období.

Jedná se o systém, který poskytuje informace, díky kterým se podnik přizpůsobuje aktuální situaci na trhu. Umožňuje srovnávat skutečné údaje s předem naplánovanými a odhadovanými údaji. Odlišnosti pak zapříčiní, že dojde k novým návrhům kalkulací a jiných výkazů na další období, ve snaze mít na konci období co nejnižší odchylky.

Kalkulace jsou vytvářeny z přímých a nepřímých nákladů. K rozpočítaným nákladům se připočítává obchodní marže, a to společně vytváří cenu výkonu. Kalkulace pomáhají manažerům společností rozhodovat o cenách, množství a kvalitě výkonů a dále lze díky nim vytvářet plány a kontrolovat řízení podniku. Podniky jsou tvořeny i kalkulačním systémem, ten je tvořen různými kalkulacemi, které spolu souvisejí. Díky kalkulačnímu systému je možné vytvářet plány pro výkony. Kalkulace se od sebe liší náklady, kalkulačními metodami, dobou, na kterou jsou kalkulace sestavovány a tím, jak jsou využitelné v časových horizontech.

Tato práce se ale zaměřuje i na náklady, které úzce souvisí s manažerským účetnictvím. Především jde o náklady přímé a nepřímé. Nejprve dochází k rozdělení nákladů z hlediska finančního účetnictví a dále z hlediska manažerského účetnictví. To, jak už bylo řečeno, je pro tuto práci zásadní. Kalkulace a kalkulační systémy spadají do manažerského účetnictví.

Při členění kalkulačního systému se rozlišují základní kalkulace na předběžnou a výslednou kalkulaci. V neposlední řadě je důležité zmínit i kalkulaci ceny. Předběžná kalkulace se dále člení na propočtovou, plánovou a operativní. Podkapitola o kalkulačních vzorcích zahrnuje vzorec typový, retrográdní, kalkulační, dynamickou kalkulaci, kalkulaci se stupňovitým rozvrstvením nákladů a kalkulaci relevantních nákladů. U kalkulačních metod rozlišujeme kalkulace dělením, přírážkovou, ve sdružené výrobě, kalkulace rozdílové a kalkulace nákladů podle elementárních procesů, jinak označovanou jako metodu ABC.

Cílem práce je zhodnotit kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací v nevýrobním podniku, analyzovat jeho systém kalkulací ve vybraném

nevýrobním podniku a v závěru vypracovat návrh možných řešení pro optimalizaci. V praktické části je analyzován vybraný nevýrobní podnik. Jedná se o kadeřnický salón v Jihočeském kraji v Českobudějovickém okrese. Podnikatelka vedoucí tento salón je kadeřnice s dlouholetou praxí, která zaměstnává jednu brigádní sílu. Svůj ceník si skládá z přímého materiálu a přímých mezd, proto je dílčím cílem práce zahrnout veškeré náklady spojené s podnikáním do ceny, za které prodává své výkony. Potencionální ceny výkonů jsou porovnány s cenami, které udává podnikatelka. Důležité je najít vhodné řešení u odchylek těchto cen.

2 Klasifikace nákladů v účetnictví

Náklady charakterizujeme jako peněžní vyjádření spotřeby složek majetku, práce zaměstnanců a cizích výkonů při činnostech podniku bez ohledu na to, zda proběhla peněžní transakce. Náklady spolu s výnosy ovlivňují výsledek hospodaření, proto je důležité mít přehled o jejich vývoji, a to nejen z celkového pohledu ale především je nutné vést podrobné členění. Takové evidence poskytují informace, které jsou potřeba při důležitých rozhodnutích a pro úspěšné řízení podniku (Scholleová, 2017; Štohl, 2016).

Určit to, jak se změny nákladů výstupem nebo jinými měřitelnými faktory činnosti je důležité pro rozhodování, plánování a kontrolu. Odhady nákladů a jejich rozlišení na různých úrovních dané činnosti slouží k přípravě rozpočtů, tvorbě zpráv o výkonu, k poskytování příslušných nákladů pro stanovení cen a k dalšímu rozhodování (Drury, 2015).

2.1 Náklady ve finančním účetnictví

2.1.1 Pojetí nákladů ve finančním účetnictví

Ve finančním účetnictví zobrazujeme náklady, které vyjadřují skutečně spotřebované ekonomické zdroje, které jsou vyjádřené peněžně. Zásadní přístup pro zobrazení nákladů:

- jestli použité zdroje vyčerpaly svou užitečnost, hradí je výnosy z prodeje, a zda ovlivňují výsledek hospodaření → v tu chvíli jsou uznané jako náklady,
- jestli použité zdroje zvyšují hodnotu aktiv, a zda jsou schopny přinést prospěch v budoucnosti → pak jsou uznány jako přírůstek aktiv.

Ve finančním účetnictví jsou náklady charakteristické volnou vazbou k výkonům. Do nákladů finančního účetnictví zahrnujeme zdroje pro zajištění procesu, ale i například dary, daně ze zisku a jiné. Finanční účetnictví má i funkci dokumentační a funkci rozhodovací (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007; Eschenbach & Siller, 2012).

2.1.2 Druhovému členění nákladů

Pomocí druhového členění podnikatelé třídí náklady podle druhu spotřebovaných výrobních faktorů. Druhovému členění ovšem není schopno zobrazit důvod, proč byly náklady vyvolány. Ovšem ve výkazu zisku a ztráty můžeme identifikovat, jaké

nákladové druhy byly vyvolány činností podniku. Druhové členění umožňuje porovnávat tržby podniku v čase, a dále je schopno informovat o pozici podniku v oblasti jeho podnikání. Základní druhy nákladů rozlišujeme v první řadě na:

- provozní náklady (spotřeba materiálu, odpisy, mzdové náklady atd.),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky a poplatky atd.).

Podle takového pojetí je strukturován výkaz zisku a ztráty, který je sestaven podle ČSÚ¹, kde se hospodářský výsledek před zdaněním vykazuje jako součet provozního a finančního výsledku hospodaření (Čížinská, 2018).

Členění nákladových druhů

- Spotřeba materiálu a energie,
- služby a externí práce,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv,
- náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem,
- ostatní finanční náklady (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

2.1.3 Časové rozlišení nákladů

Rozlišování nákladů i výnosů v čase je základní zásadou v účetnictví. K časovému rozlišení v účetnictví používáme přechodné účty aktiv a pasiv, které souvisejí s konkrétními obdobími. Abychom o časovém rozlišení mohli účtovat, musíme znát:

- přesné věcné vymezení výdajů, příjmů, nákladů či výnosů,
- účetní období, se kterým účetní případ časově souvisí,
- přesnou částku.

Rozlišení lze použít u částek, které se časově rozlišují do dvou období. Nelze ale rozlišovat náklady, které mají sankční povahu (pokuty, penále, manka a škody). Časové rozlišení je nutné uplatňovat v případech:

- dohadných položek (úhrady elektrické energie, plynu, vody),
- splácení finančního leasingu, přijatého či placeného nájemného nebo pachtovného, nákladů na technický rozvoj, nákladů na přípravu výroby.

¹ ČSÚ je zkratka pro Český statistický úřad

Zásady pro časové rozlišení si stanovuje účetní jednotka vnitřním předpisem, který nelze každým rokem měnit (změna je přípustná jen výjimečně) (Chalupa, 2018).

Náklady příštích období

Na tomto účtu zobrazujeme výdaj, který proběhl v běžném období, ale nákladově spadá až do příštího období. Příkladem tedy může být nájemné, které je zapláceno předem (Chalupa, 2018).

Komplexní náklady příštích období

Výdaje běžného období, které souvisí s náklady příštích období, které se ale všeobecně vztahují ke konkrétnímu účelu. Mezi komplexní náklady řadíme například náklady na dlouhodobou propagaci a podporu prodeje, nebo náklady na přípravu a zaimponování výkonu do výroby (Chalupa, 2018).

Výdaje příštích období

Takové výdaje znamenají částky, které dosud nebyly zapláceny. Při splatnosti těchto částek rozlišujeme částečně náklady minulého účetního období a částečně náklady příštího účetního období, nebo se týkají jako celek minulého období. V takovém případě se neúčtují jako závazek. Tím může být například nájemné, které je placené dodatečně (Ryneš, 2016).

2.1.4 Členění podle zákona o daních z příjmů

Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné náklady jsou vymezeny v § 24 Zákona o daních z příjmů. Vymezení daňově neuznatelných výdajů a nákladů upravuje § 25 v Zákoně o daních z příjmů. Existují náklady, které jsou pokaždé daňově neuznatelné, dále jsou ale náklady uznatelné do určité hodnoty příjmu s ním související, také máme skupinu nákladů, které jsou neuznatelné, pokud nebyly zapláceny. Známe ale i náklady, které jsou daňově uznatelné podle ustanovení zobrazených v ZDP².

Účty na kterých jsou zaúčtovány vždy náklady daňově neuznatelné:

- 513 – náklady na reprezentaci,
- 528 – ostatní sociální náklady,
- 543 – dary,

² ZDP je zkratkou pro Zákon o daních z příjmů

- 545 – ostatní pokuty a penále,
- 554 – torba a zúčtování ostatních rezerv,
- 559 – tvorba a zúčtování ostatních opravných položek,
- 574 – tvorba a zúčtování finančních rezerv.

Náklady daňově uznatelné pouze do hodnoty souvisejícího příjmu:

- manka a škody, které jsou daňovým nákladem do výše náhrady. Výjimkou je náklad, který vznikl v případě živelné pohromy či škoda způsobená neznámou osobou → to je nutno doložit potvrzením od policie.

Náklady daňově uznatelné v případě jejich zaplacení:

- sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem,
- daň z nemovitých věcí,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení – musí vyplývat ze závazkového vztahu,
- úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů od neúčtujících fyzických osob.

Daňově uznatelné náklady podle ustanovení zanesených v ZDP³:

- stravné – 55 % hodnoty stravenky je daňově uznatelným nákladem (maximálně uznatelná výše příspěvku je 75,60 Kč v roce 2021),
- výdaje na přechodné ubytování při vzdělávání zaměstnanců či výdaje na životní pojištění a penzijní připojištění (Redakce, 2020; Marková, 2021).

2.1.5 Rozlišení nákladů podle účtových skupin

Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

Tato účtová skupina zobrazuje spotřebovaný materiál, energie, ostatní neskladovatelné dodávky a v neposlední řadě zachycuje úbytek zboží, které bylo prodáno (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 51 – Služby

V této účtové skupině účtujeme o nákladech, které byly vynaloženy za výkony od jiných účetních jednotek. A to za opravy a udržování, cestovné a jiné služby. Pouze účet náklady na reprezentaci může zobrazovat náklady spojené s vlastními výkony (Vlčková, 2020).

³ ZDP je zkratkou pro Zákon o dani z příjmů

Účtová skupina 52 – Osobní náklady

Na účtech této skupiny jsou zachyceny odměny za závislou činnost zaměstnanců, sociální a zdravotní pojištění, příspěvky na pojištění zaměstnancům, které jsou nad hranicí stanovené zákonem a sociální náklady stanovené zákonem (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

Zde jsou zobrazeny daně, odvody a jím podobné náklady daňových poplatníků, jako například soudní poplatky. Daň z příjmů je ale evidována v účtové skupině 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady

Tato účtová skupina zachycuje zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, pořizovací cenu prodaného materiálu, dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení bez ohledu na jejich zaplacení, ostatní pokuty a penále, dále zde můžeme odepsat pohledávky, které by při jejich vymáhání přinesly náklady vyšší než je samotná hodnota pohledávky. V neposlední řadě evidujeme manka a škody z provozní činnosti a jiné provozní náklady (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

I v této účtové skupině jsou zachyceny náklady provozní činnosti. Odpisy dlouhodobého majetku, tvorba zákonných a ostatních rezerv, bez rezervy na daň z příjmů. A účty pro tvorbu opravných položek (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 56 – Finanční náklady

Tato účtová skupina eviduje náklady spojené s finančním majetkem a jeho hospodařením. Účtujeme o úbytku cenných papírů a podílů, úroky vůči bankovním institucím, kurzové rozdíly, bankovní poplatky, manka a škody na finančním majetku (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů

Tato skupina obsahuje tvorbu a zúčtování finančních rezerv a opravných položek ve finanční činnosti (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti

V této skupině účtujeme o změně stavu zásob vlastní činnosti a o aktivaci materiálu a zboží, aktivaci vnitropodnikových služeb a o aktivaci dlouhodobého majetku (Vlčková, 2020).

Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

V poslední nákladové skupině účtujeme o dani z příjmů splatné ale i odložené. Zde vedeme i účet pro tvorbu rezervy na daň z příjmů. Účtujeme i o nároku na podíl ze zisku nebo o povinnosti úhrady ztráty (Vlčková, 2020).

2.2 Náklady v manažerském účetnictví

2.2.1 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví

V manažerském účetnictví vymezujeme náklady podle jejich řízení. Důležitý je hlavně účel vynaložení těchto zdrojů a to, zda byly náklady vynaloženy racionálně. Náklady v manažerském účetnictví jsou takové, kde lze posuzovat jejich hospodárnost. Tím myslíme porovnání skutečné výše nákladů s předem stanoveným úkolem. Náklady definujeme jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení zdrojů, které účelově souvisí s výkonem podniku (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů se zabývá účelem, kvůli kterému byly náklady vynaloženy a dále proč vznikla spotřeba. Zda podniky sestaví účetní závěrku v účelovém členění je pouze jejich rozhodnutím. Od druhového členění se účelové členění liší ve výkazu zisku a ztráty pouze u provozního výsledku hospodaření, zbytek už je stejný. Účelové členění nákladů se zakládá na vztahu mezi náklady a výkony. To vyjadřuje, jaká je účelovost vynaložených nákladů (Čížinská, 2018).

2.2.3 Členění nákladů podle výkonů a útvarů

Sledování nákladů podle výkonů a útvarů si klade dvě zásadní otázky, na které odpovídá právě manažerské účetnictví:

1. Jak vyměřit přínos z prodeje dílčích druhů výrobků, zboží nebo služeb?
2. Jak vyměřit přínos individuálních útvarů a jiných složek organizační struktury podniku k vytvoření výsledku hospodaření?

První otázkou se zabývá účetnictví pro řízení po linii výkonů → kalkulačně-výkonové účetnictví. Druhou řeší odpovědnostní účetnictví (Čižinská, 2018).

Náklady technologické

Podle Čižinské (2018) jsou to ty náklady, které vyvolává technologie dané činnosti nebo výkonu, nebo účelově souvisí s činností. Dělíme je na:

- jednicové náklady → takové náklady souvisí přímo s útvarem, který výkon provádí (například souvisí přímo s jedním výrobkem),
- režijní náklady → takové náklady nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s celým technologickým procesem (odpisy strojů, mzdy, nájem).

Kalkulační členění nákladů

Toto členění umožňuje zjistit náklady případně výsledek hospodaření jako naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Takovou jednotku lze definovat jako kalkulační jednici. Kvůli ní rozlišujeme:

- přímé náklady → ty souvisejí s určitým druhem výkonu a lze je přímo určit na kalkulační jednici (náklady na materiál, odpis stroje),
- nepřímé náklady → ty nesouvisejí pouze s jedním druhem výkonu, ale pojí se k více kalkulačním jednicím, jsou to např. náklady na pronájem výrobní haly, atd. (Čižinská, 2018).

2.2.4 Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Tyto náklady slouží pro vysvětlení obsahu manažerské výsledovky. Toto členění reaguje na potřeby řízení nákladů v podniku. Náklady rozdělujeme do dvou skupin:

- fixní náklady,
- variabilní náklady.

Členění nákladů na fixní a variabilní doplňuje ostatní hlediska členění, především jednicové a režijní, přímé a nepřímé (Šoljaková & Fibírová, 2010).

Jedná se o jedno z nejdůležitějších členění z pohledu řízení nákladů a zisku. Variabilní náklady se spotřebovávají v rozměrech, které si vyžaduje určitý objem výkonů, na kterém jsou výkony závislé. Fixní náklady pomáhají zajistit podmínky pro výrobu výkonů v určitém období. Nazýváme je potencionální, protože pomáhají zajistit určitou

kapacitu produkce. Ty jsou vynakládány jednorázově po uplynutí určitého času (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Podle Čechové (2011) se variabilní náklady mohou měnit podle závislosti na změnách objemu výroby:

- proporcionalně → náklady rostou ve stejném rytmu, jako je objem výroby,
- nadproporcionalně → při rychlejším růstu nákladů, než je objem výroby,
- podproporcionalně → náklady rostou pomaleji než objem výroby.

Fixní náklady jsou ovlivněny objemem výkonů, na kterém se podílejí. Jejich charakteristické znaky jsou následující:

- vážou se na maximální kapacitu,
- se zvyšováním objemu výroby průměrné fixní náklady klesají.

Bod zvratu, je okamžik, kdy jsou všechny náklady kryty výkony, a je zajištěna návratnost nákladů. Tento bod zajišťuje rovnováhu mezi celkovými náklady při určité aktivitě (Čechová, 2011).

2.2.5 Relevantní a irelevantní náklady

Podle Popeska (2009) se výše relevantních nákladů mění podle závislosti na přijetí nebo nepřijetí určitých rozhodnutí. Naopak irelevantní náklady se nemění na základě manažerského rozhodnutí. Speciální formou relevantních nákladů jsou rozdílové náklady, které zobrazují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po zjištění jejich dopadů. Relevantní a irelevantní náklady jsou využívány při hodnocení manažerských rozhodnutí. Jejich cílem je vymýtit zkreslení, které mohou činit právě irelevantní náklady, které se mohou zobrazit v rozhodovacích procesech.

2.2.6 Utopené náklady

Utopené náklady lze nazývat i umrtvenými náklady. Jsou to náklady, které se vynaložily v minulosti, a tedy už nemohou být změněny rozhodnutími, které jsou učiněny až v budoucnosti. Je to forma irelevantních nákladů. Utopené náklady mají své charakteristické souvislosti:

- jsou vynaloženy před zahájením výroby,
- celkovou výši těchto nákladů už nelze ovlivňovat,
- možnost, jak je snížit, je pouze učinit opačné investiční rozhodnutí,
- příkladem může být například odpis fixních aktiv,

- je pro ně typické, že mezi výdajem a vyjádřením nákladu je poměrně vzdálený časový rozdíl.

I utopené náklady je třeba nezohledňovat při určitých rozhodnutích, protože stejně jako irelevantní náklady mají schopnost negativně ovlivňovat rozhodovací proces (Popesko, 2009).

2.2.7 Oportunitní náklady

Náklady ve vztahu ke svému pojetí lze rozčlenit na implicitní a explicitní náklady. Implicitní náklady jsou v účetnictví evidovány v přesné výši. Naopak je to u explicitních nákladů, ty v účetnictví vůbec nevidujeme anebo je evidujeme v jiné výši, ale tedy je bereme v úvahu. Oportunitní náklady lze nazývat i jako náklady obětované příležitosti a mají charakter implicitních nákladů. Jsou důležité pro rozhodovací účely. Oportunitní náklady ukazují hodnotu ušlého příjmu. Jedná se o hodnotu alternativy, která je zvolena jako nejlepší, ale která je ztracena při určitém postupu. Zobrazují náklady, ke kterým dochází při výběru jednoho plánu na úkor jiných složek v podnikání. Lze je kvantifikovat, jen když uvažujeme o dvou a více rozhodovacích variantách. Jsou uplatněny především v případě, když jsme při rozhodování omezeni zdroji (ACCA, 2016; Popesko, 2009).

3 Kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací nevýrobních podniků

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkon (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015, str. 197).

Kalkulace má tři zásadní významy. Jednak se kalkulace bere jako činnost, díky které lze zjistit a stanovit náklady na výkon, které jsou vymezeny druhem, objemem a jakostí. Dále lze kalkulaci považovat za výsledek činnosti. A v neposlední řadě jsou kalkulace součástí informačního systému (Král, 2019).

Kalkulace se v manažerském řízení dají využít nejrůznějšími směry. Jedním z těchto směrů je například využití jako nástroj řízení v oblasti řízení hospodárnosti. Dále lze využít jako nástroj pro další cenová rozhodnutí. Neméně důležité jsou kalkulace jako podklad pro zpracování rozpočtů (Král, 2019).

Jelikož jsou tyto úkoly různorodé, tak je jasné, že nestačí pouze jeden univerzální propočít. Proto mají podniky možnost sestavovat různé druhy kalkulací, a to podle účelu, kterému kalkulační slouží (Král, 2019).

3.1 Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být v první řadě výkony, které jsou finální neboli externí. To jsou takové výkony, které jsou prodávány za prodejní cenu podnikem na trhu. Ale také mohou být předmětem kalkulace výkony nebo činnosti, které jsou dílčí neboli interní, a ty jsou nepostradatelnou součástí pro vytvoření závěrečného výkonu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.1.1 Kalkulační jednice a kalkulované množství

V souvislosti s rozsahem předmětu kalkulace jsou vytyčeny kalkulační jednice a kalkulovaná množství. Kalkulační jednice je výkon, který je určen svým druhem, kvalitou a měrnou jednotkou. Kvůli kalkulační jednici je třeba zjistit své náklady či jiné veličiny. Kalkulované množství je jinými slovy počet kalkulačních jednic, pro které se v účetnictví musely určit celkové náklady. Tyto náklady představují vynaložené náklady spojené s vytvořením určitého počtu jednic ve sledovaném období. Kalkulované

množství je nezbytnou informací pro správné rozdělení nákladů výkonu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

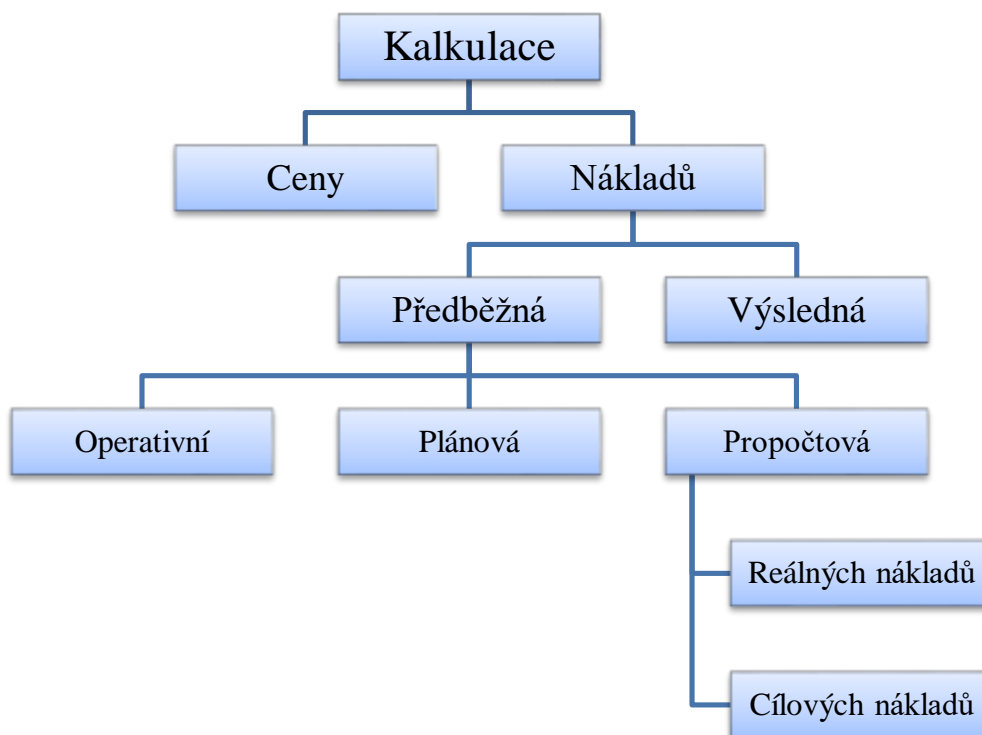
3.1.2 Položky kalkulace

Nákladové položky se v každém podniku vyjadřují individuálně v kalkulačním vzorci. Ty jsou však nesourodé a podniky si vybírají kalkulační vzorce podle potřeb podniku. Pokrokové podniky stanovují své nákladové položky kalkulace variantně (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.2 Kalkulační systémy

Kalkulační systém v podniku je tvořen různými druhy kalkulací a jejich vztahy. Kalkulace se od sebe liší například vztahem mezi náklady, a to konkrétně vztahem plných a dílčích nákladů ke kalkulační jednotici. Další odlišností může být metoda, kterou se přiřazují náklady předmětu kalkulace. Nebo lze kalkulaci odlišit z hlediska časového. Tím je myšleno, jaká je doba sestavení kalkulace či jak je dlouhý časový horizont při jejich využití. Základem pro rozlišení kalkulací je, zda jsou využívány jako podklad pro rozhodování v oblasti strategie, nebo pro taktické řízení či pro ověření průběhu výkonů v podniku (Král, 2019).

Obrázek 1: Kalkulační systém a jeho členění



Zdroj: Král (2019)

3.2.1 Předběžná kalkulace

Takové kalkulace nám slouží ke stanovení nákladových cílů. Sestavují se ještě před tím, než podniky začnou vytvářet své výkony. Předběžné kalkulace se dále dělí z hlediska jejich úkolů a způsobu sestavení na kalkulace propočtové, plánové a operativní. Plánové a operativní kalkulace se jinak označují jako normové (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.2.2 Propočtová kalkulace

Propočtové kalkulace se vytvářejí v případě, kdy ještě vůbec nebylo rozhodnuto o výrobě a prodeji daného produktu, nebo když je podnik teprve ve fázi vývoje a přípravy výroby produktu. Důvodem, proč se vytvářejí propočtové kalkulace je zajištění výkonu tak, aby vyhověl potřebám zákazníků, ale také aby podniku přinesl zisk. Dalším důležitým důvodem, proč se propočtové kalkulace používají je, že díky nim lze najít limit použití nákladů na konci fáze vývoje výkonu. Tedy ještě před tím, než se zahájí konstrukční a technologické přípravy pro útvary technické přípravy výroby, které obstarávají určité podmínky pro vytvoření výkonu (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

Snažíme se porovnávat propočtovou kalkulaci našeho výrobku s cenou, která je akceptována na trhu a zjišťujeme, jestli je tento výrobek schopen zajistit požadovaný zisk a marži. Proto je propočtová kalkulace potřebným informačním podkladem pro další rozhodnutí. Ve chvíli, kdy je rozhodnuto kladně, udává kalkulace hraniční hodnoty pro útvary, které se starají o přípravu výroby (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

Jedním z tradičních cílů, který vede k sestavování propočtových kalkulací je potřeba vyjádřit, jak moc bude výkon nákladově náročný. Ovšem s přibývajícím konkurencí už není pozice propočtové kalkulace taková. Novým cílem jsou cílové podmínky podniku, kterých by měl podnik dosahovat, jestliže má v úmyslu vstoupit s výkonem na trh a být při jeho prodeji prosperující. Takový přístup nazýváme kalkulací cílových nákladů (Král, 2019).

Kvůli hodnocení účinnosti výkonu vytváříme propočtové kalkulace na úrovni plných nákladů, obvykle i s podílem z prodeje a se správním režii. Ve chvíli, kdy se podnik rozhodne pro vytvoření výkonu, pokračujeme sestavením plánované a operativní kalkulace (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.2.3 Plánová kalkulace

Podstatou plánové kalkulace je její sestavení pouze na určité období. Vyjadřuje hladinu nákladů výkonu, které by mělo být dopracováno v procesu za dané období. Zásadním úkolem plánové kalkulace je poskytnout informace kvůli hlavnímu podnikovému rozpočtu, především při rozdělování:

- jednicových nebo variabilních nákladů,
- výdajů související s jednicovými náklady v rozpočtu peněžních toků,
- oceňování zásob vlastní výroby (výrobků) v rozpočtové rozvaze.

Obvykle je sestavována na 1 rok. To je stejná doba, jako je sestaven hlavní podnikový rozpočet. Plánová kalkulace určuje cíl vrcholového managementu. Z časového hlediska se jedná o intervalovou kalkulaci. Když se plánové kalkulace sestavují, jsou známy spotřební a výkonové normy. Proto jsou tedy plánové kalkulace řazeny mezi normové. Plánové kalkulace se vytvářejí většinou, když se vytvoření výkonu opakuje během delšího období, i přes to, že se v průběhu dějí konstrukční a technologické změny. Ovšem jde o změny, které nemají vysoký dopad na výši nákladů, ale jen ve chvíli, kdy je objem výroby malý. Když sestavujeme plánovou kalkulaci, vycházíme z již existujících podmínek, které určují konstrukční vlastnosti a technologické postupy výkonu. Nesmíme zapomenout na možné změny, proto je v kalkulaci musíme zohlednit. Plánová kalkulace může mít dvě formy:

- plánová kalkulace dílčího období (ta představuje úroveň nákladů v dílčích časových intervalech),
- plánová kalkulace celého rozpočtového období (tu lze stanovit jako vážený průměr dílčích úrovní stanovených nákladů) → ty reagují na plánované změny (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.2.4 Operativní kalkulace

Pro kompletní rozdělení kalkulací je nutno zmiňovat i operativní i přes to, že je využívána hlavně ve výrobních podnicích. Podle Popeska (2009) slouží operativní kalkulace především pro průmysl, který je vysoce mechanizovaný. Operativní kalkulace jsou sestavovány především během výroby řady výrobků. Důvodem sestavení je, že umí reagovat na změny přímých nákladů, které vznikly kvůli různým faktorům, jako například při změně postupu či při přenastavení strojů apod.

Sestrojují se především v položkách přímých jednicových nákladů, a to na bázi operativních spotřebních a výkonových standardů. Využíváme je hlavně při zadání nákladových úkolů střediskům majícím na starosti výrobu, nebo když je třeba kontroly plnění těchto úkolů. Podstatným úkolem operativní kalkulace je vztah s plánovanou kalkulací. Tím, že je srovnáme během roku, tak kontrolujeme, jestli je zajištěn roční plán nákladů. Informace o rozdílu těchto kalkulací nám pomáhají řídit útvary, které jsou odpovědné za kompletní přípravu výroby. Ve chvíli, kdy se výrobek vyrábí, a především prodává v aktuální prodejní ceně, porovnááme vztah operativní kalkulace s kalkulací ceny. Mohou se totiž změnit podmínky, a to by vedlo ke změnám parametrů, za kterých byl výkon přijat. Změnou podmínek je myšlena například změna cen vstupů, ty mohou buď vzrůst, nebo naopak klesnout, dále může dojít k úpravě zákonodárství. V takových chvílích sestavujeme operativní kalkulace jako informační základ při jednání o cenách s odběrateli, či kvůli cenovým změnám (Král, 2019).

3.2.5 Výsledná kalkulace

Podle úkolů spojených s výkony se náklady musí rozpočítat a kalkulovat na jednotku produkce na kalkulační jednici. Kalkulace tedy je, když se náklady stanovují na jednotku objemu výroby. Ve výsledné kalkulaci zjišťujeme tedy skutečné náklady pomocí kalkulační jednice. Výsledné kalkulace se sestavují až po tom, co vytvoření výkonů skončí. Případně na konci účetního období, a to ve chvíli, kdy se vytvoření výkonů opakuje. Informace jsou pro kontrolu hospodárnosti, k porovnání mezi podniky, pro zjišťování rentability různých druhů výkonů v podniku či k určení prodejní ceny. Lze je využít i k porovnání a kontrole předběžných kalkulací (Lazar, 2012).

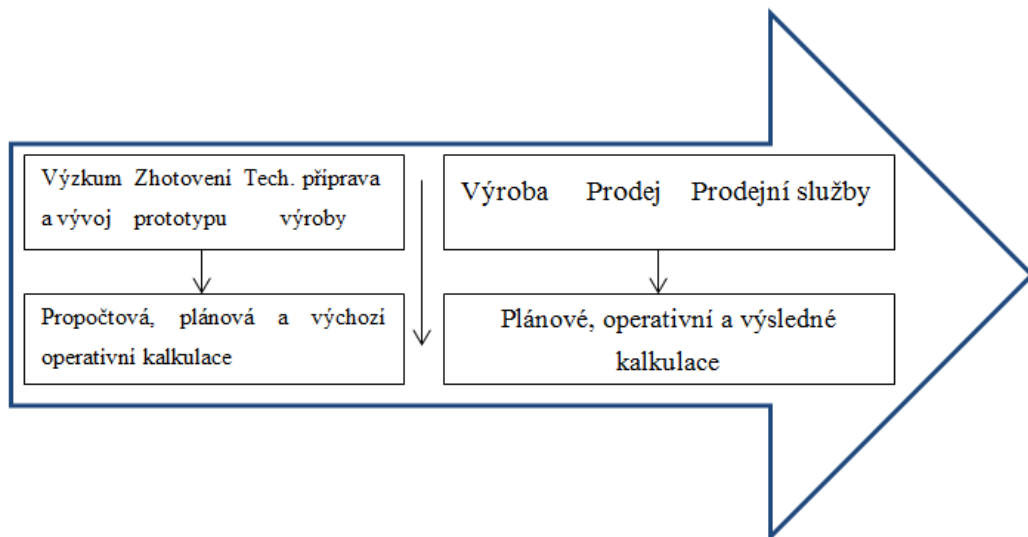
Když sestavujeme tyto kalkulace, musíme v první řadě zjistit skutečné náklady, které byly vynaloženy na celkové množství výkonů, které byly dokončeny. Informace o těchto nákladech lze nalézt ve vnitropodnikovém účetnictví, které je vedeno podle výkonů a dále i podle individuálních vnitropodnikových středisek. Proto je třeba tyto podklady mít tak organizované, aby z nich bylo možno udělat výslednou kalkulaci kdykoliv (Lazar, 2012).

Podle Krále (2019) je výsledná kalkulace nástrojem pozdější kontroly hospodárnosti. Dá se říci, že výsledná kalkulace sděluje skutečné náklady, které v průměru připadají na jednotku výkonu. Takovéto náklady se srovnávají s nákladovým úkolem, který určuje operativní kalkulace. Největší rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací je vidět na jednicových nákladech.

Pro lepší představu je nutné zmiňovat i příklady na výrobních podnicích. Větší význam výsledné kalkulace je vidět, když má podnik delší výrobní cyklus a vyrábí spíše na zakázku. Tím je například myšlena stavební výroba či projekční činnost. Menší význam mají výsledné kalkulace při hromadné a sériové výrobě. Pro níž je charakteristický krátký cyklus výroby, a především neurčitý konečný spotřebitel, takovou výrobou je například myšlena produkce oblečení či obuvi, elektrospotřebiče a jiné (Král, 2019).

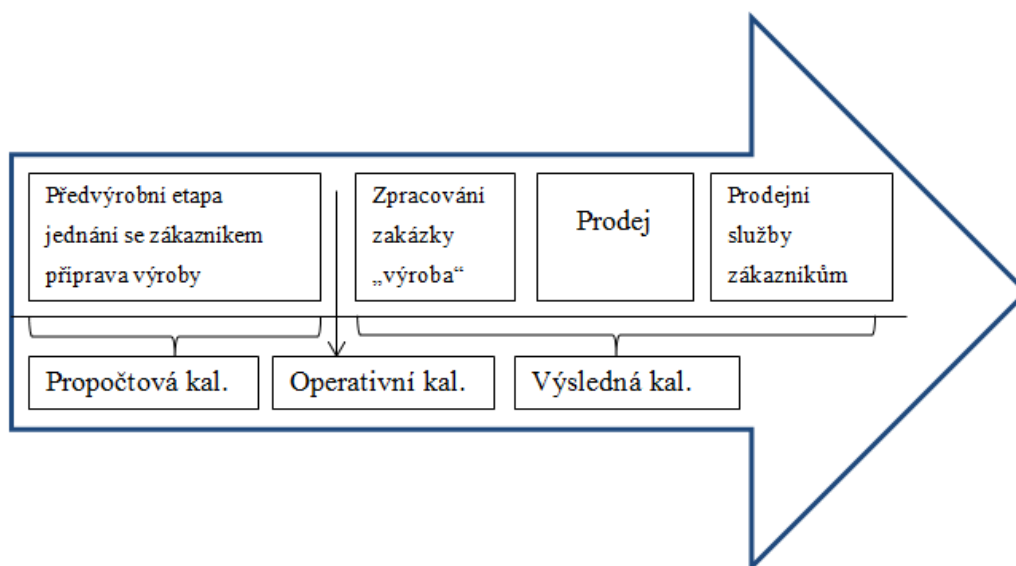
Rozdíl mezi hromadnou či sériovou výrobou a výrobou na zakázku je graficky vyobrazen na obrázcích 2 a 3.

Obrázek 2: Hromadná a sériová výroba



Zdroj: Fibířová, Šoljaková, Wagner & Petera (2015)

Obrázek 3: Zakázková výroba



Zdroj: Fibířová, Šoljaková, Wagner & Petera (2015)

3.2.6 Kalkulace ceny

Podle Čechové (2011) je kalkulec ceny relativně individuální proces pro rozhodování. Od kalkulace nákladů se odlišuje:

- obsahem informací (uvádí předpokládaný zisk),
- celkovou tvorbou, která se později objeví v jejím obsahu.

Jak bylo zmíněno v předchozích kapitolách, tak v kalkulacích nákladů se zobrazují předpokládané či skutečně dosažené náklady. Kalkulace ceny naopak zobrazuje, jak se náklady a zisk vracejí. Jelikož se cena mění podle podmínek na trhu, tak se to projevuje na rozhodování podniku. Podnik musí na tyto ceny reagovat a akceptovat je. Proto se hospodaření podniku musí přizpůsobit trhu. Z toho plyne, že aby podnik mohl stanovit cenu, tak musí:

- reagovat na maximální hranici ceny, která je určena odběratelem a ten si snaží zajistit výnos,
- sestavit cenovou kalkulaci jeho výkonů, aby mohl vyhovět potencionálnímu odběrateli,
- zajistit vlastní plynulý chod podniku, který přináší zisk a dál se rozvíjí.

3.3 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec pojednává o organizaci jednotlivých typů nákladů, které přísluší jednotlivým výkonům. Kalkulace fungují pro spoustu účelů a jsou využívány pro evidenci či rozhodování. To je důvod, proč byly vytvořeny kalkulační vzorce. Známe vzorce univerzální, ale podniky si tvoří i individuální vzorce, které jsou nejlepší pro jejich potřeby. Mezi základními typy vzorců jsou:

- typový kalkulační vzorec,
- retrográdní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Landa, 2008).

Král (2019) uvádí mezi základní typy vzorců i kalkulaci relevantních nákladů. Dále podle něj spoustu podniků vyjadřuje pomocí kalkulačních vzorců důležitý rozdíl mezi kalkulacemi nákladů a kalkulacemi cen. Rozdíl je v individuálním přístupu k vytváření těchto dvou skupin kalkulací.

3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Jedná se o nejběžnější a nevíce používaný typ kalkulačních vzorců. Je využíván především pro plánování nákladů. Dále pomáhá podnikům kontrolovat rentabilitu výkonů, které provádějí. Do tohoto vzorce jsou zahrnuty úplné náklady, které připadají na kalkulační jednici (Landa, 2008).

Podle Krále (2019) se typový vzorec v podnicích uplatňuje poměrně těžce. Zásadním důvodem je, že úloha kalkulace byla narušena centrálně plánovitým řízením. Struktura typového vzorce není příliš podrobná, proto typový vzorec není vhodným základem pro manažerské účetnictví.

Jednicový materiál je tvořen vstupy materiálu, které přímo souvisí s danou kalkulační jednicí. Tím je myšleno, že se jedná o materiálové vstupy, jako jsou suroviny, materiál, obaly apod., které přímo vstupují do vytvoření výkonů. Jednicové osobní náklady jsou tvořeny hrubými mzdami a povinným pojistným. Výrobní provozní režie je tvořena náklady spojenými s řízením a obsluhou při vytváření výkonů, které se nedají přímo určit na kalkulační jednici. Do této režie zahrnujeme režijní mzdy a odvody či opotřebení a odpisy majetku, dále také kolik je potřeba energie nebo náklady spojené

s opravami či vývojem. Do odbytové režie zahrnujeme náklady související s prodejem. Tedy například náklady na propagaci nebo dopravu. Náklady spojené se zásobami jsou tvořeny náklady na pořízení vstupů spolu s jejich skladováním. Správní náklady zahrnují náklady na řízení podniku, telefonní poplatky, nájem či pojištění (Landa, 2008).

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímý materiál

Výrobní (provozní) režie

= **Vlastní náklady výroby**

Správní režie

= **Vlastní náklady výkonu**

Odbytové náklady

= **Úplné vlastní náklady výkonu**

Zisk (ztráta)

= **Cena výkonu (základní)**

(Popesko, 2009)

3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní vzorec je podle Krále (2019) o vztahu reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny. Jedná se o vzorec rozdílový. Vychází z ceny nebo jejích možností. Úroveň zisku je prezentována jako rozdíl ceny a nákladů. Kalkulace nákladů vyjadřuje reálnou výši hospodárnosti a ziskovosti. Je tedy důvěrným interním informačním zdrojem pro tento vzorec. Jeho podoba je následující:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění

- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní...)

Cena po úpravách

- **Náklady**

• Variabilní

• Fixní

Zisk

3.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento vzorec se zaměřuje na složení nákladů, které jsou vykazovány. Především kvůli rozhodovacím úlohám je vhodné mít v kalkulačním vzorci rozlišené náklady, které ovlivňují změny v objemu, jinak je nazýváme variabilní a fixní náklady. Ty se při změně objemu výroby nemění. Podoba takovéto kalkulace je následná:

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výkonu
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní režie...

Marže

- Fixní náklady v průměru připadající na výkon

Průměrný ZISK připadající na výkon

Systému odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů se dále věnují dynamické kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Tyto kalkulace jsou na základě kombinování členění nákladů podle toho, jak jsou závislé na výkonech (Král, 2019).

3.3.4 Dynamická kalkulace

Podle Krále (2019) vyplývá dynamická kalkulace z obvyklého kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a dále z členění podle fází reprodukčního procesu. Je založena na typovém kalkulačním vzorci. Tento vzorec je ale rozšířen o řešení otázky, jak jsou náklady ovlivněny v jednotlivých úrovních při změnách objemu vytvářených výkonů. Možná varianta dynamické kalkulace je následující:

Přímé náklady**Ostatní přímé náklady**

- Variabilní
 - Fixní
-

Přímé náklady celkem**Výrobní režie**

- Variabilní
 - Fixní
-

Náklady vytváření výkonu**Prodejní režie**

- Variabilní
 - Fixní
-

Náklady výkonu**Správní režie****Plné náklady výkonu**

(Král, 2019)

Ovšem podle Popeska (2009) dynamická kalkulace plní spíše alokační funkci. Aplikace způsobů dynamické kalkulace do systému podniku se zdá jako efektivní způsob kalkulace nákladů.

3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace je úpravou kalkulace variabilních nákladů. Zásadní odlišností je, že se fixní náklady neberou jako nedělitelný komplet. Hlavní členění nákladů vychází z úsilí oddělit fixní náklady rozdělené na bázi příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných na základě dalších předpokladů. Podrobně pak v kalkulacích dělíme především první skupinu nákladů, podle toho, jestli byly fixní náklady vynaloženy kvůli určitému druhu výkonu nebo skupině výkonů. Podle takového dělení pak uzpůsobujeme vzorec v retrogradní formě následovně:

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výkonu
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní režie...

Marže I

- Fixní výkonové náklady

Marže II

- Fixní náklady skupiny výkonů

Marže III

- Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadajících na výkon

(Král, 2019)

3.3.6 Kalkulace relevantní nákladů

Tento typ kalkulačního vzorce se zaměřuje především na stupňovité rozvrstvení fixních nákladů z pohledu na jejich vztah k peněžním tokům. Tato kalkulační je významná především, když složení fixních nákladů není stejnorodé, a to z pohledu nároků na výdaj peněz. Použitelná je především ve dvou typech rozhodovacích úloh:

- při výběru nejlepší varianty sortimentu, jsou údaje o vztahu fixních nákladů k výdajům zásadní k určení rozdílu mezi utopenými a vyhnutelnými náklady,
- při spekulaci o dolní hranici ceny v souvislosti s financováním určité zakázky.

Konstrukce takového kalkulačního vzorce je podobná jako konstrukce u kalkulační se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Jen s rozdílem, že položky nákladů jsou podrobněji děleny na náklady mající a nemající vliv na peněžní toky (Král, 2019).

3.4 Kalkulační metody

Z pohledu přiřazování nákladů je důležitým rozdělením na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady jsou vždy náklady jednicové a zároveň i režijní, které jsou vynaloženy na konkrétní výkon. Nepřímé náklady jsou vynakládány v kontextu s vytvářením dalších druhů výkonů. To jsou takové náklady, které jsou společné pro zajištění určité skupiny výkonů. Typickým příkladem nepřímých nákladů je například spotřeba režijního materiálu. Přímé náklady jsou přiřaditelné díky informacím z účetnictví a to tak, že se vydělí celková výše přímých nákladů množstvím výkonů, které byly vytvořeny. Pro přiřazení nepřímých nákladů lze použít nějaké kalkulační metody (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.4.1 Kalkulace dělením

Podle Popeska (2009) je kalkulace dělením nejjednodušší metodou nákladových kalkulací. Je využívanější spíše u výrobních firem, ale pro ucelenost práce je třeba ji zmínit. U výrobních podniků se stanovují náklady na jeden výkon jako podíl celkových nákladů na počet výkonů, které byly vytvořeny. Taková metoda se označuje jako prostá kalkulace dělením. Dále pak ještě do kalkulace dělením zahrnujeme metodu dělením s poměrovými čísly.

Kalkulace dělením - prostá

Tato metoda je ovšem zavádějící, protože aby byla použitelná, musíme si být jistí, že firma spotřebovává stejný podíl nepřímých nákladů na homogenní výkony. Jenže firmy většinou neprodukují stejný typ výkonů, ba naopak jsou jejich výkony čím dál více různorodé. Lze tedy využít pouze u společností produkujících jednotný produkt, jako jsou například výrobci elektřiny. Produkt může být homogenní, ale ve chvíli, kdy se odliší například distribuce, tak opět nelze použít prostou kalkulaci dělením (Popesko, 2009).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulaci dělením s poměrovými čísly lze použít u firem, produkujících několik lišících se výkonů. Lišit se mohou například už v hmotnosti či jakosti. Takovéto odlišnosti jsou v kalkulaci zohledněny právě poměrovými čísly. Poměrová čísla udávají poměr výše nákladů mezi jednotlivými výkony. Aby mohla být poměrová čísla stanovena, musí být hodnoty objektivně zjištěitelné (Landa, 2008).

3.4.2 Kalkulace přírážková

Podle Landy (2008) je přírážková kalkulaci vhodné použít u vytváření více nákladově různorodých výkonů, které mají odlišné technické postupy. Popesko (2009) tvrdí, že přírážková kalkulace je nejpoužívanější kalkulační metodou. A to v situacích, kdy podnik vytváří různorodé výkony. Přírážková kalkulace je využitelná v mnoha ohledech, a je velice rozšířena, i protože je velmi jednoduchá. Údaje pro sestavení přírážkové kalkulace jsou k nalezení v základních účetních výkazech a v evidenci přímých nákladů výkonu. Ovšem i tato kalkulace je omezena z různých pohledů. Především jde o to, že vzrůstá nepřesnost, která je způsobena proporcionálním přiřazením režijních nákladů.

Přírážková kalkulace je uplatňována jako sumační metoda a dále jako diferencovaná metoda. V sumační metodě zjišťujeme podíl nepřímých nákladů na konkrétní druhy výkonů ze vztahu nepřímých nákladů a univerzální rozvrhové základny. To je ale za předpokladu, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, kterou bereme jako rozvrhovou základnu. Může to být například hodina práce či spotřeba materiálu a jiné. Jenže ve složitějších útvarech nelze vycházet z jedné rozvrhové základny. Proto v praxi spíše využíváme diferencovanou přírážkovou kalkulaci. V té jsou využity různé rozvrhové základny. Všeobecně dělíme rozvrhové základny na naturální a na peněžní. U peněžních základen se přírážka nepřímých nákladů vypočte procentně. Naopak u naturálních základen počítáme sazbu pro nepřímé náklady v peněžních jednotkách (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015).

3.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Pro ucelenost práce je nutné zmínit i tuto kalkulaci. Sdružená výroba znamená, že výrobu jednoho výrobku nelze oddělit od výroby dalších výrobků. Jedná se o odvětví zpracování ropy nebo chemikálií, nebo se jedná o zemědělskou výrobu. Ve sdružené výrobě odlišujeme dvě možnosti kalkulací:

- rozčítací kalkulace,
- odčítací kalkulace.

Když mají všechny výrobky tu samou prodejní hodnotu, jsou všechny výrobky brány jako hlavní. A v těchto případech využíváme rozčítací metodu kalkulace. Pokud výrobky mají různé prodejní hodnoty, rozlišujeme je na hlavní a vedlejší výrobky. Pro vedlejší výrobky použijeme odčítací metodu kalkulací. V první řadě při kalkulaci

sdružených výkonů musíme oddělit náklady vedlejších výrobků pomocí odčítací metody. Čistou odčítací kalkulaci lze použít jen ve výrobě, kdy považujeme jeden výrobek za hlavní a ostatní za vedlejší. Principem je, že od celkových nákladů odečteme náklady na vedlejší výrobky. To, co zbyde, bereme jako náklady hlavního výrobku. Postup rozčítací metody je složitější. Při jejím použití se rozčítají celkové náklady na jednotlivé výrobky prostřednictvím poměrových čísel. Ovšem existuje několik dalších metod pro rozdělení nákladů u hlavních výrobků sdružené výroby (Popenko, 2009).

3.4.4 Kalkulace rozdílové

Předešlé metody se zabývají skutečnými náklady úhrnnou částkou za konkrétní položky kalkulace, proto jsou nazývány úhrnné kalkulace. Pro běžnou či operativní kontrolu používáme právě rozdílové metody. Ty jsou schopny stanovit výši nákladů jako normu a zobrazují rozdíly mezi skutečnými náklady a touto normou. Jednou z rozdílových metod je metoda standardních nákladů. Ta strukturuje náklady ve dvou složkách: náklady předem určené a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (Synek, 2007).

3.4.5 Kalkulace nákladů podle elementárních procesů – metoda ABC

V této metodě se náklady zjišťují a přiřazují na základě aktivit. Pojednává o tom, že nelze rozřazovat náklady pouze podle základů, které vyjadřují objem. Je třeba zobrazit i dílčí činnosti. Na základě důvodů, proč náklady vznikají, rozlišujeme aktivity. Tedy je třeba v první řadě rozložit činnosti na konkrétní aktivity, jako je například objednávka materiálu a jeho následný příjem a výdej, jeho distribuce a skladování a jiné. Snažíme se zaměřovat v první řadě na oblasti s režijními náklady. Zaobíráme se i tím, jaké náklady vzniknou při určitých aktivitách a je potřeba testovat, jak moc jsou nezbytné. Zásadním smyslem je tedy snaha o objevení postupu, který je schopen vyjádřit vztah mezi výkonem a náklady. Je třeba orientovat řídicí postupy na přímé náklady finálních výkonů a na náklady zajišťovacích procesů (Landa, 2008; Synek, 2007).

4 Metodika

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit kalkulační systémy a metody, které se používají při sestavování kalkulací v případě nevýrobních podniků, a dále analyzovat a optimalizovat systému kalkulací ve vybraném podniku.

Práce je rozdělena na dvě části. První část je teoretická, která se zaměřuje na klasifikaci nákladů v účetnictví a na kalkulace. Náklady jsou rozlišeny do dvou základních skupin. Nejprve skupina nákladů z pohledu finančního účetnictví a dále pohled na náklady manažerského účetnictví. Kapitola zabývající se kalkulacemi nejprve rozebírá kalkulační systémy, kde jsou popsány kalkulace předběžné, výsledná a kalkulace ceny. V souvislosti s kalkulačním systémem je nutné zmínit kalkulační vzorce a kalkulační metody spolu s jejich výhodami a nevýhodami. Podkapitola o kalkulačních vzorcích zahrnuje základy vzorce jako je typový kalkulační vzorec či retrogradní vzorec, ale zároveň jsou zmíněny i kalkulace považující se za kalkulační vzorce. Příkladem může být kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.

Podkladem pro zpracování teoretické části je odborná literatura, která je uvedena v seznamu literatury na konci bakalářské práce.

Druhá část bakalářské práce je praktická. Prvotně obsahuje stručné informace o nevýrobním podniku, kterým je kadeřnický salón sídlící v Trhových Svinech. Dále se bude tato část věnovat analýze současného kalkulačního systému, především kalkulacím nákladů. Kalkulační vzorec kadeřnického salónu je složen pouze z materiálu a přímých mezd.

Po krátké charakteristice podniku lze naléznout rozpočítané náklady přímé a nepřímé podle skupin, které podnik obsluhuje. Jedná se o skupiny mužů a žen. Ženy jsou dále děleny na skupiny s krátkými, středními a dlouhými vlasy.

Kadeřnický salón poskytuje různé služby a některé z nich jsou v praktické části kalkulovány na základě typového (tradičního) kalkulačního vzorce (1). Nejprodávanější výkon je složen z několika různých na sebe navazujících výkonů. Proto je nutné kalkulovat i tyto jednotlivé výkony.

Dále lze najít vypočtené plánované náklady na měsíc březen, které vycházejí z nákladů zkoumaného období. Zároveň jsou uvedené skutečné tržby za leden a únor roku 2022 a ty jsou porovnány s plánovanou tržbou kalkulovanou na březen 2022. Tato plánovaná

tržba vychází z navrhovaných cen, ke kterým došlo aplikací nákladů na kalkulační vzorec (1).

Kalkulační vzorec typový (tradiční)

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímý materiál

Výrobní (provozní) režie

= **Vlastní náklady výroby**

Správní režie

= **Vlastní náklady výkonu**

Odbytové náklady

= **Úplné vlastní náklady výkonu**

Zisk (ztráta)

= **Cena výkonu (základní)**

(1)

5 Analýza kalkulačního systému ve vybraném nevýrobním podniku

5.1 Charakteristika vybraného podniku

V praktické části bakalářské práce je analyzováno kadeřnictví, které je provozováno v Jihočeském kraji, konkrétně v Trhových Svinech v okrese České Budějovice. Kadeřnictví je provozováno od roku 2021, ovšem majitelka kadeřnictví je kadeřnice s celoživotní praxí. Kvůli krizi Covid-19 nemohla začít provozovat kadeřnictví od ledna, ale začala až od května 2021.

Podnikatelka spolu se svým kadeřnictvím si přála zůstat v anonymitě, proto nejsou uváděny žádné identifikační údaje. Dále je označována jako „podnikatelka“ nebo „kadeřnice“.

Podnikatelčina právní forma je fyzická osoba podnikající podle živnostenského zákona. Identifikační číslo jí bylo přiděleno v únoru 2004, čímž se stala osobou samostatně výdělečně činnou. Podnikatelčinu činnost lze zařadit do kadeřnických, holičských a kosmetických. Kadeřnice není plátcem DPH, tedy jí nikdy nebylo přiřazeno daňové identifikační číslo.

Kadeřnictví nemá jiné stálé zaměstnance, má uzavřenou pouze jednu dohodu o provedení práce se studentkou kadeřnických prací, která působí v podniku jako kadeřnice. Se zaměstnavatelkou má brigádnice sjednanou odměnu ve výši 150 Kč za hodinu. Počet hodin odpracovaných v kalendářním roce je maximálně 300 hodin. Dohodu o provedení práce upravuje Zákoník práce (262/2006 Sb. Zákoník práce).

5.2 Služby poskytované kadeřnickým salonem

Kadeřnický salon poskytuje úkony dvěma základním skupinám. Jde o rozdělení na služby dámské a pánské. Dámské úkony jsou dále děleny podle délky vlasů na dlouhé, střední a krátké. Průměrně podnik funguje 9 hodin denně.

V tabulce 1, lze nalézt ceny určené podnikem. Toto dělení má několik důvodů. Nejenom délka vlasů určuje dobu trvání výkonu, ale především je hlavním důvodem vlastnost vlasů. Ty totiž mohou být husté či řídké, ale i hladké nebo střapaté. Takovéto vlastnosti pak vedou k tomu, že každý vlas má jinou savost barvy. Tedy je na každou klientku spotřebované jiné množství materiálu.

Dámské úkony:

- stříhání, mytí, barvení, trvalá, melír, balayage⁴, žehlení a kulmování.

Pánské úkony:

- stříhání, mytí, barvení, melír, úprava vousů.

Tabulka 1: Ceník poskytovaných služeb

Ceník poskytovaných služeb				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Stříhání	100 Kč	105 Kč	115 Kč	130 Kč
Mytí	35 Kč	40 Kč	50 Kč	65 Kč
Barvení	190 Kč	190 Kč	240 Kč	320 Kč
Trvalá	x	280 Kč	300 Kč	400 Kč
Melír	150 Kč	240 Kč	300 Kč	370 Kč
Balayage	x	250 Kč	350 Kč	400 Kč
Žehlení/kulmování	x	40 Kč	100 Kč	150 Kč
Úprava vousů	35 Kč	x	x	x

Zdroj: Ceník kadeřnického salónu, vlastní zpracování

⁴ Jedná se o barvicí techniku, kdy se vlasy tzv. zametají štětcem a tím pádem barva nemá ostré hranice.

5.3 Pravidelné odvody podniku

Při svém podnikání má podnikatelka spoustu nákladů, z nichž většinu z nich nezahrnuje do kalkulačního vzorce, který vede k výpočtu cen. V následující tabulce 2 můžeme najít zálohy a jiné odvody, které byly placeny v roce 2021.

Tabulka 2: Platby nepřímých nákladů v roce 2021

Platby v roce 2021		
Měsíční	Elektřina	3 000 Kč
	Nájem	6 000 Kč
	Teplo	1 500 Kč
	Vodné	1 000 Kč
	SP	2 588 Kč
	ZP	2 393 Kč
Roční	Odpad	1 700 Kč
	Reklama	2 000 Kč
	Pojištění kadeřnictví	1 100 Kč
	Výdaje na obnovu majetku	12 000 Kč

Zdroj: Platby kadeřnického salónu, vlastní zpracování

Majitelka v roce 2021 vynaložila peněžní prostředky na nákup nových či opotřebovaných položek nutných k jejímu podnikání. Tyto položky jsou zařaditelné jako drobný hmotný majetek. Jedná se o speciální kadeřnické nůžky, výkonný fén na vlasy, profesionální žehlička na vlasy, zastříhovač vousů a vlasů, speciální hřebeny a kartáče, štětce na nanášení barev a další.

Podnikatelka svůj majetek neodepisuje. Ovšem v následujících obdobích může dojít k poškození, či nutnosti opravy. Proto podle průměrného opotřebování drobného majetku je třeba zaplatit za celý rok přibližně 12 000 Kč. Tato suma je rozpočítána na hodinovou sazbu, která činí 5,29 Kč. To je částka započtená ve vzorcích v následujících kapitolách.

Tabulka 3: Platby nepřímých nákladů v roce 2022

Platby v roce 2022		
Měsíční	Elektřina	3 000 Kč
	Nájem	6 000 Kč
	Teplo	800 Kč
	Vodné	1 300 Kč
	SP	2 841 Kč
	ZP	2 627 Kč
Roční	Odpad	1 700 Kč
	Reklama	2 000 Kč
	Pojištění kadeřnictví	1 100 Kč
	Výdaje na obnovu majetku	12 000 Kč

Zdroj: Platby kadeřnického salónu, vlastní zpracování

V roce 2022 dochází ke změnám určitých plateb nepřímých nákladů. Konkrétně se jedná o snížení záloh na teplo a to o 700 Kč a dále ke zvýšení zálohy na vodné o 300 Kč, zdravotní pojištění se zvýšilo o 234 Kč a sociální pojištění o 253 Kč. Zálohy vůbec nejsou započítávány do ceny za výkon. Tyto změny lze nalézt v tabulce 3.

5.4 Rozdělení nákladů

5.4.1 Kalkulační členění nákladů

Pro tuto práci je nutné rozdělit si náklady na přímé a nepřímé. Definici lze nalézt v kapitole 2. 2. 3. této práce. Přímé náklady souvisejí s určitým druhem výkonu a lze je přímo určit na kalkulační jednici (náklady na materiál). Nepřímé náklady ty nesouvisejí pouze s jedním druhem výkonu, ale pojí se k více kalkulačním jednicím (náklady na pronájem).

Přímé náklady:

- přímý materiál,
- přímé mzdy.

Nepřímé náklady:

- náklady na energii:
 - elektřina,
 - vodné,
 - teplo,
- nájem,
- zdravotní a sociální pojištění,
- pojištění kadeřnictví,
- náklady na reklamu,
- náklady na obnovu zařízení.

5.4.2 Rozpočítání nákladů k aplikaci na vzorci

Tato kapitola se věnuje rozpočítání jednotlivých druhů nákladů do skupin. Jednotlivé skupiny se dále rozpočítají a aplikují na tradičním vzorci, jehož základní podobu lze nalézt v kapitole 4.

První položkou kalkulačního vzorce je přímý materiál. Proto v tabulce 4 lze najít rozpočítané přímé náklady na materiál u jednotlivých skupin pánských i dámských služeb. Následující rozpočítané jednotlivé výkony, ale vytvářejí i jeden výkon, který je kalkulován později v práci.

Tabulka 4: Rozpočítání přímého materiálu

Rozpočítání přímého materiálu					
	Materiál	Muži	Ženy		
			Krátké	Střední	Dlouhé
Melír	Alobal	6,67 Kč	10,00 Kč	20,00 Kč	30,00 Kč
	Blondoran ⁵	33,33 Kč	50,00 Kč	70,00 Kč	90,00 Kč
	Peroxid	16,67 Kč	25,00 Kč	37,00 Kč	50,00 Kč
	Bondaplex ⁶	18,00 Kč	27,00 Kč	40,00 Kč	50,00 Kč
Barvení	Barva	46,67 Kč	70,00 Kč	90,00 Kč	120,00 Kč
	Kysličník	44,00 Kč	66,00 Kč	100,00 Kč	130,00 Kč
Mytí	Šampon	6,67 Kč	10,00 Kč	15,00 Kč	20,00 Kč
	Maska	10,00 Kč	15,00 Kč	20,00 Kč	25,00 Kč
Stříhání	Tužidlo	5,33 Kč	8,00 Kč	11,00 Kč	15,00 Kč
Závěrečná úprava	Olej	4,00 Kč	6,00 Kč	8,50 Kč	10,00 Kč
	Lak	5,33 Kč	8,00 Kč	11,00 Kč	15,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů kadeřnického salonu

V dalších položkách kalkulačního vzorce je nutné započítat náklady, které souvisejí s poskytovanými výkony. Majitelka v kadeřnickém salónu tráví průměrně 9 hodin denně od pondělí do pátku, v průměru 21 dní v měsíci. V tabulce 5 lze nalézt rozpočítané zálohy, podle odpracovaných hodin denně. Tedy tyto zálohy a platby jsou vyděleny počtem dní strávených prací v kadeřnickém salónu a dále počtem hodin.

Tabulka 5: Rozpočet záloh placených měsíčně

Rozpočet záloh placených měsíčně			
	Výše zálohy	Náklad/den	Náklad/hod
Vodné	1 300,00 Kč	61,90 Kč	6,88 Kč
Elektřina	3 000,00 Kč	142,86 Kč	15,87 Kč
Nájem	6 000,00 Kč	285,71 Kč	31,75 Kč
Teplo	800,00 Kč	38,10 Kč	4,23 Kč
ZP	2 627,00 Kč	125,10 Kč	13,90 Kč
SP	2 841,00 Kč	135,29 Kč	15,03 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů kadeřnického salonu

⁵ Blondoran je zesvětlovací systém sloužící pro zesvětlení vlasů.

⁶ Bondaplex slouží pro zacelení, obnovení a zregenerování vlasů a vlasové pokožky.

Jednotlivé výkony ale nejsou časově zaokrouhleny na hodinu. Tedy v tabulce 6 je stanovena norma času na jednotlivé výkony. Z údajů, které jsou uvedeny v této tabulce je nutno vycházet při výpočtu kalkulačního vzorce. Proto u jednotlivých výkonů, které jsou aplikovány ve vzorci, jsou ale také různé časové délky, podle kterých je nutno rozpočítat předchozí údaje, které jsou stanovené právě pouze na hodinovou normu času.

Tabulka 6: Norma času (minuty)

Norma času (v minutách)				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Melír	10	18	25	35
Barvení	10	15	25	30
Mytí	5	8	12	15
Stříhání	10	12	20	30
Závěrečná úprava	5	7	8	10
Celkem	40	60	90	120

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů kadeřnického salonu

V tabulce 7 jsou rozpočítané placené měsíční zálohy podle časových norem v tabulce 6. Odrazovým můstkem pro rozpočítání měsíční i ročních záloh je celková norma času u jednotlivých skupin. U mužů je celková norma času 40 minut, u žen od 60 do 120 minut. Ovšem tyto časové normy jsou pouze v případě, kdy dojde ke všem výkonům uvedeným v tabulce 6. V praxi dochází i k tomu, že kadeřnice vytváří jednotlivé výkony každý zvlášť. Tedy občas pouze ostříhá, někdy pouze hlavu obarví a jindy nejčastěji vytváří výkon tzv. melír, barva & stříh.

Tabulka 7: Zálohy podle časové normy

Zálohy podle celkové normy času				
	Muži	Ženy – krátké	Ženy – střední	Ženy – dlouhé
Norma času	40 minut	60 minut	90 minut	120 minut
Vodné	4,59 Kč	6,88 Kč	10,32 Kč	13,76 Kč
Elektrřina	10,58 Kč	15,87 Kč	23,81 Kč	31,75 Kč
Nájem	21,16 Kč	31,75 Kč	47,62 Kč	63,49 Kč
Teplo	2,82 Kč	4,23 Kč	6,35 Kč	8,47 Kč
ZP	9,27 Kč	13,90 Kč	20,85 Kč	27,80 Kč
SP	10,02 Kč	15,03 Kč	22,55 Kč	30,06 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů kadeřnického salonu

V předchozí tabulce byly rozpočítané platby, které jsou placeny pravidelně jednou za měsíc. V tabulce 8 jsou ale už rozpočteny roční platby podle normy času. Postup je opět jednoznačný. Tedy roční platba je rozdělena podle počtu měsíců za rok. To je 12 měsíců celkem, kdy průměrný počet pracovních dní v měsíci je 21 a zároveň počet hodin v jednom pracovním dni je 9.

Pro aplikaci rozpočítaných ročních plateb na vzorec bylo nutné rozpočítat platby podle celkové doby na nejčastějším výkonu u jednotlivých skupin. Melír, barva & střih tedy u mužů trvá celkem 40 minut, u žen s krátkými vlasy 60 minut, se středními vlasy 90 minut a u žen s dlouhými vlasy je doba práce 120 minut. Hodnoty pro tyto normy jsou uvedeny v následující tabulce 8.

Tabulka 8: Rozpočítané roční platby

Roční platby podle celkové časové normy					
	den	40 min	60 min	90 min	120 mi
Reklama kadeřnictví	7,94 Kč	0,59 Kč	0,88 Kč	1,32 Kč	1,76 Kč
Pojištění kadeřnictví	4,37 Kč	0,32 Kč	0,49 Kč	0,73 Kč	0,97 Kč
Obnova majetku	47,62 Kč	3,53 Kč	5,29 Kč	7,94 Kč	10,58 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů kadeřnického salonu

6 Návrhy optimalizačních řešení a zhodnocení výsledků

6.1 Aplikace do tradičního kalkulačního vzorce

Podobu tradičního kalkulačního vzorce (1) lze nalézt v teoretické části v kapitole 3.3.1. a dále v kapitole 4.

Vzorec, který využívá podnik pro nastavení svých cen je složen pouze z přímého materiálu použitého na konkrétní výkon a z přímých mezd, kdy hodinová mzda činí 150 Kč.

Dílčím cílem této práce je kalkulovat výkon tzv. melír, barva & střih, který je v podniku nejžádanější a nejčastěji se aplikuje. Protože se ale jedná o výkon, který je složen z několika dílčích výkonů, tak jsou jednotlivé výkony aplikovány na vzorec v následujících podkapitolách.

Přímý materiál je tvořen pouze materiálem přímo souvisejícím s výkonem.

Přímé mzdy jsou odvozeny od hodinové sazby brigádnice, která je smluvně uzavřena v dohodě o provedení práce.

Do ostatních přímých nákladů je zahrnuto zákonné zdravotní a sociální pojištění podnikatelky. Za brigádnici se žádné z těchto pojištění neodvádí, protože její měsíční výdělek není vyšší než 10 000 Kč.

Výrobní režie zahrnuje náklady na vodné, elektřinu a teplo. A dále zahrnuje průměrné roční náklady nutné pro obnovu zařízení v podniku.

Dílčím součtem těchto nákladů je položka kalkulačního vzorce Vlastní náklady výroby (služby). Sice víme, že podnik nevyrábí žádný výrobek, ale jedná se o službu.

Do správní režie zahrnujeme náklady na nájem a na pojištění majetku podniku.

Dalším dílčím součtem nákladů je položka vzorce Vlastní náklady výkonu.

Poslední nákladovou položkou je odbytová režie, která zahrnuje náklady na reklamu.

Posledním dílčím součtem nákladů je položka, kterou nazýváme Úplné vlastní náklady výkonu. Zde je k nalezení součet všech nákladů započtených v kalkulačním vzorci. Z této položky vycházíme při výpočtu obchodní marže.

Obchodní marže pro tento podnik je cíleně stanovená na 20 %. Důvodem této výše je umístění a klientela kadeřnického salónu.

Při sečtení Úplných vlastních nákladů výkonů a Obchodní marže vychází částka značící prodejní cenu výkonu. Prodejní cena výkonu je finální částka, která by měla být uhrazena zákazníkem.

6.1.1 Melír

Když přijde klient či klientka, kteří se rozhodnou pro melír cena se odvíjí podle doby strávené na výkonu, ale i na délce vlasů, protože na každou délku je stanovené jiné množství materiálu i jiná spotřeba energií. S melírem souvisí ale i jiné výkony.

Zahrnuté výkony:

- melír,
- mytí,
- závěrečná péče a úprava.

Výše zmíněné související výkony nám tedy vytvářejí normu času u každé skupiny jinou.

Tabulka 9: Melír – muži

Kalkulační vzorec MELÍR – muži	
1. Přímý materiál	100,67 Kč
2. Přímé mzdy	50,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	9,64 Kč
4. Výrobní režie	10,76 Kč
Vlastní náklady služby	171,07 Kč
5. Správní režie	10,74 Kč
Vlastní náklady výkonu	181,81 Kč
6. Odbytové náklady	0,29 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	182,11 Kč
Obchodní marže 20 %	36,42 Kč
Prodejní cena	219 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

U mužů je celková norma času na melír 20 minut. Těchto výkonů je průměrně za týden provedeno minimálně. V průběhu zkoumaného týdne byl tento výkon na muži proveden jen jednou. Podle navrženého kalkulačního vzorce by prodejní cena mohla být 219 Kč. Pokud dojde ke zvýšení obchodní marže, dojde i ke zvýšení prodejní ceny. Ovšem účelem je uhradit náklady spojené s výkonem.

Tabulka 10: Melír – krátké vlasy

Kalkulační vzorec MELÍR – krátké vlasy	
1. Přímý materiál	151,00 Kč
2. Přímé mzdy	50,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	15,91 Kč
4. Výrobní režie	17,75 Kč
Vlastní náklady služby	234,66 Kč
5. Správní režie	17,73 Kč
Vlastní náklady výkonu	252,39 Kč
6. Odbytové náklady	0,49 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	252,88 Kč
Obchodní marže 20 %	50,58 Kč
Prodejní cena	303 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve zkoumaném týdnu byly tyto výkony provedeny pouze 2. Norma času na melír u krátkovlasé ženy je 33 minut. Tedy ve zkoumaném období zabral tento výkon celkem 66 minut. Prodejní cena je 303 korun, tedy potenciální tržba, resp. příjem je 606 Kč.

Tabulka 11: Melír – středně dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec MELÍR – středně dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	221,50 Kč
2. Přímé mzdy	112,50 Kč
3. Ostatní přímé náklady	21,70 Kč
4. Výrobní režie	24,21 Kč
Vlastní náklady služby	379,90 Kč
5. Správní režie	24,17 Kč
Vlastní náklady výkonu	404,08 Kč
6. Odbytové náklady	0,66 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	404,74 Kč
Obchodní marže 20 %	80,95 Kč
Prodejní cena	486 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Melír ve skupině středních vlasů byl ve zkoumaném období proveden pouze jednou. Norma času na tento výkon je 45 minut. Prodejní cena činí 486 Kč. Obchodní marže vypočtená z úplných vlastních nákladů činí 80,95 Kč.

Tabulka 12: Melír – dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec MELÍR – dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	290,00 Kč
2. Přímé mzdy	150,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	28,93 Kč
4. Výrobní režie	32,28 Kč
Vlastní náklady služby	501,21 Kč
5. Správní režie	32,23 Kč
Vlastní náklady výkonu	533,44 Kč
6. Odbytové náklady	0,88 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	534,32 Kč
Obchodní marže 20 %	106,86 Kč
Prodejní cena	641 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Melír aplikovaný na dlouhé vlasy je nejdražší, právě kvůli délce vlasů. Doba výkonu je 60 minut. Přímý materiál na dlouhé vlasy činí 290 Kč. Celková prodejní cena činí 641 Kč. V ceníku podniku je tato služba vyčíslena na 370 Kč za melír, 65 Kč za mytí a 150 Kč za závěrečnou péči. Celkem tedy na 585 Kč.

6.1.2 Barvení

Podobně jako u aplikace melíru, tak i barvení se odvíjí od normy času na výkon a vlastnostech vlasů. Pro kompletní výkon barvení je třeba využít i další výkony, které mají náklady v předchozích kapitolách vyčísleny samostatně.

Zahrnuté výkony:

- barvení,
- mytí,
- závěrečná péče a úprava.

Tabulka 13: Barvení – muži

Kalkulační vzorec BARVENÍ – muži	
1. Přímý materiál	175,00 Kč
2. Přímé mzdy	50,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	9,64 Kč
4. Výrobní režie	10,76 Kč
Vlastní náklady služby	245,40 Kč
5. Správní režie	10,74 Kč
Vlastní náklady výkonu	256,15 Kč
6. Odbytové náklady	0,29 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	256,44 Kč
Obchodní marže 20 %	51,29 Kč
Prodejní cena	308 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Norma času na barvení mužských vlasů odpovídá 20 minutám. Ve sledovaném období trvajícím 5 pracovních dní byly provedeny dva výkony. Potencionální prodejní cena za výkon je 308 Kč.

Tabulka 14: Barvení – krátké vlasy

Kalkulační vzorec BARVENÍ – krátké vlasy	
1. Přímý materiál	175,00 Kč
2. Přímé mzdy	75,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	14,47 Kč
4. Výrobní režie	16,14 Kč
Vlastní náklady služby	280,60 Kč
5. Správní režie	16,12 Kč
Vlastní náklady výkonu	296,72 Kč
6. Odbytové náklady	0,44 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	297,16 Kč
Obchodní marže 20 %	59,43 Kč
Prodejní cena	357 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Stejně jako barvení u mužů, tak i u žen s krátkými vlasy byly provedeny pouze dva výkony. Ovšem norma času na krátké vlasy je o 10 minut delší. Úplné vlastní náklady výkonu činí 297,16 Kč. To je po zaokrouhlení o 41 Kč více nákladů než u mužů.

Tabulka 15: Barvení – středně dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec BARVENÍ – středně dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	244,50 Kč
2. Přímé mzdy	112,50 Kč
3. Ostatní přímé náklady	21,70 Kč
4. Výrobní režie	24,21 Kč
Vlastní náklady služby	402,90 Kč
5. Správní režie	24,17 Kč
Vlastní náklady výkonu	427,08 Kč
6. Odbytové náklady	0,66 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	427,74 Kč
Obchodní marže 20 %	85,55 Kč
Prodejní cena	513 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

K barvení středně dlouhých vlasů ve sledovaném období nedošlo. I tak je nutné mít vyčíslený tento výkon. Norma času pro barvení střední délky vlasů je 45 minut. Potencionální prodejní cena tohoto výkonu je 513 Kč.

Tabulka 16: Barvení – dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec BARVENÍ – dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	320,00 Kč
2. Přímé mzdy	137,50 Kč
3. Ostatní přímé náklady	26,52 Kč
4. Výrobní režie	29,59 Kč
Vlastní náklady služby	513,61 Kč
5. Správní režie	29,55 Kč
Vlastní náklady výkonu	543,15 Kč
6. Odbytové náklady	0,81 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	543,96 Kč
Obchodní marže 20 %	108,79 Kč
Prodejní cena	653 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Barvení dlouhých vlasů proběhlo ve sledovaném období skoro každý den. Výkony byly provedeny celkem čtyři. Čas potřebný na tento výkon je 55 minut. Kdyby byl výkon prodáván za navrženou prodejní cenu, celkový příjem by za sledované období činil 2 612 Kč.

6.1.3 Stříhání

Kadeřnický salón po domluvě umožňuje i stříhání suchých vlasů, ale to je využíváno minimálně. Hlavní klientelou suchého stříhání jsou muži. Každopádně těmto klientům, kteří využijí stříhání suchých vlasů je naúčtovaná cena pouze podle citu kadeřnice. A ta se odvíjí od hodinové sazby, která činí 150 Kč. Ovšem většinou při stříhání suchých vlasů není využita celá hodina. Protože cena kadeřnice za suché stříhání je u mužů 100 Kč. Na variantu stříhání suchých vlasů v této bakalářské práci není brán ohled, protože při barvení či melírování musí dojít k umytí vlasů, proto ke stříhání dochází na umytých vlasech.

Zahrnuté výkony:

- mytí,
- stříhání,
- závěrečná péče a úprava.

Tabulka 17: Stříhání – muži

Kalkulační vzorec STŘÍHÁNÍ – muži	
1. Přímý materiál	31,33 Kč
2. Přímé mzdy	50,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	9,64 Kč
4. Výrobní režie	10,76 Kč
Vlastní náklady služby	101,74 Kč
5. Správní režie	10,74 Kč
Vlastní náklady výkonu	112,48 Kč
6. Odbytové náklady	0,29 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	112,77 Kč
Obchodní marže 20 %	22,55 Kč
Prodejní cena	135 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Takzvané mokré stříhání má časovou normu u mužů 20 minut. Celkem bylo provedeno 5 výkonů ve zkoumaném období. Kadernice účtuje za tento výkon 120 Kč, podle navrhovaného kalkulačního vzorce by potenciální prodejní cena měla být 135 Kč.

Tabulka 18: Střihání – krátké vlasy

Kalkulační vzorec STŘIHÁNÍ – krátké vlasy	
1. Přímý materiál	47,00 Kč
2. Přímé mzdy	67,50 Kč
3. Ostatní přímé náklady	13,02 Kč
4. Výrobní režie	14,52 Kč
Vlastní náklady služby	142,04 Kč
5. Správní režie	14,50 Kč
Vlastní náklady výkonu	156,55 Kč
5. Odbytové náklady	0,40 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	156,94 Kč
Obchodní marže 20 %	31,39 Kč
Prodejní cena	188 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Časová norma na krátké střihání je 27 minut. Celkem byl výkon proveden pouze dvakrát. Úplné vlastní náklady výkonu činí 156,94 Kč.

Tabulka 19: Střihání – středně dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec STŘIHÁNÍ – středně dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	65,50 Kč
2. Přímé mzdy	100,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	19,29 Kč
4. Výrobní režie	21,52 Kč
Vlastní náklady služby	206,30 Kč
5. Správní režie	21,49 Kč
Vlastní náklady výkonu	227,79 Kč
6. Odbytové náklady	0,59 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	228,38 Kč
Obchodní marže 20 %	45,68 Kč
Prodejní cena	274 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Střih středně dlouhých vlasů se odvíjí od časové normy činící 40 minut. Ovšem potenciální zisk by mohl tvořit 91,36 Kč, tedy dva výkony násobené marží 45,68 Kč.

Tabulka 20: Stříhání – dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec STŘÍHÁNÍ – dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	85,00 Kč
2. Přímé mzdy	137,50 Kč
3. Ostatní přímé náklady	26,52 Kč
4. Výrobní režie	29,59 Kč
Vlastní náklady služby	278,61 Kč
5. Správní režie	29,55 Kč
Vlastní náklady výkonu	308,15 Kč
6. Odbytové náklady	0,81 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	308,96 Kč
Obchodní marže 20 %	61,79 Kč
Prodejní cena	371 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Klientek s dlouhými vlasy, které přicházejí na stříhání je minimum. Ovšem ve sledovaném období jedna zákaznice přišla a bylo jí účtováno 130 Kč za 55 minut práce. Podle kalkulačního vzorce je prodejní cena 371 Kč.

6.1.4 Melír s barvou a stříhem

Toto je nejčastějším výkonem, který podnik poskytuje. Během sledovaného období, které bylo 5 pracovních dní po devíti hodinách se dostavilo celkem 21 zákazníků z různých skupin. K tomu, aby mohly být sestaveny kalkulační vzorce pro Melír, barva a stříh, tak byly kalkulovány i jednotlivé výkony samostatně.

Zahrnuté výkony:

- melír,
- barva,
- mytí,
- stříhání,
- závěrečná péče a úprava.

Tabulka 21: Melír, barva, střih – muži

Kalkulační vzorec MELÍR, BARVA, STŘIH – muži	
1. Přímý materiál	196,67 Kč
2. Přímé mzdy	100,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	19,29 Kč
4. Výrobní režie	21,52 Kč
Vlastní náklady služby	337,47 Kč
5. Správní režie	21,49 Kč
Vlastní náklady výkonu	358,96 Kč
6. Odbytové náklady	0,59 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	359,55 Kč
Obchodní marže 20 %	71,91 Kč
Prodejní cena	431 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková norma času na výkon je 40 minut. Na mužské populaci klientů byl výkon proveden pouze jednou ve sledovaném období. Muži o tento výkon nejeví takový zájem. Ovšem ženské skupiny tento zájem velice navyšují.

Tabulka 22: Melír, barva, střih – krátké

Kalkulační vzorec MELÍR, BARVA, STŘIH - krátké	
1. Přímý materiál	295,00 Kč
2. Přímé mzdy	150,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	28,93 Kč
4. Výrobní režie	32,28 Kč
Vlastní náklady služby	506,21 Kč
5. Správní režie	32,23 Kč
Vlastní náklady výkonu	538,44 Kč
6. Odbytové náklady	0,88 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	539,32 Kč
Obchodní marže 20 %	107,86 Kč
Prodejní cena	647 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Melír, barva & střih na krátkých vlasech byl proveden pětkrát. Celková norma času na tento složený výkon je 60 minut. Úplné vlastní náklady na výkon činí 539,32 Kč.

Tabulka 23: Melír, barva, střih – středně dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec MELÍR, BARVA, STŘIH – středně dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	422,50 Kč
2. Přímé mzdy	225,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	43,40 Kč
4. Výrobní režie	48,41 Kč
Vlastní náklady služby	739,31 Kč
5. Správní režie	48,35 Kč
Vlastní náklady výkonu	787,66 Kč
6. Odbytové náklady	1,32 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	788,98 Kč
Obchodní marže 20 %	157,80 Kč
Prodejní cena	947 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tento výkon byl nejčastěji proveden právě na střední délce vlasů. Celkem došlo k provedení výkonu osmkrát. Časová norma pro střední délku je 1,5 hodiny. Potencionální prodejní cena za těchto osm výkonů by mohla činit 7 576 Kč. Z toho úplné vlastní náklady výkonu celkem tvoří 6 311,84 Kč.

Tabulka 24: Melír, barva, střih – dlouhé vlasy

Kalkulační vzorec MELÍR, BARVA, STŘIH – dlouhé vlasy	
1. Přímý materiál	555,00 Kč
2. Přímé mzdy	300,00 Kč
3. Ostatní přímé náklady	57,86 Kč
4. Výrobní režie	64,55 Kč
Vlastní náklady služby	977,41 Kč
5. Správní režie	64,46 Kč
Vlastní náklady výkonu	1 041,87 Kč
6. Odbytové náklady	1,76 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	1 043,64 Kč
Obchodní marže 20 %	208,73 Kč
Prodejní cena	1 252 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Závěrečný kalkulační vzorec aplikovaný na dlouhé vlasy se prodejní cenou od střední délky vlasů liší o 305 Kč. Časová norma zde činí 120 minut. Celkem byl ve sledovaném období proveden sedmkrát.

6.2 Analýza propočtů

V předchozí kapitole je zmíněno tzv. sledované období. Je to období, kdy došlo k pozorování výkonů, které byly provedeny a to v průběhu 5 pracovních dnů. Jeden pracovní den trvá 9 hodin. V následující tabulce 25 lze vidět počet provedených výkonů. K pozorování výkonů došlo v měsíci únor roku 2022.

Tabulka 25: Počet provedených výkonů

Počet provedených výkonů				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Melír	1	2	1	1
Barvení	2	2	0	4
Střih	5	2	2	1
M, B & S ⁷	1	5	8	7

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkem bylo provedeno 44 výkonů. Jak již bylo zdůrazněno, nejčastěji prováděným výkonem je výkon melír, barva & střih. Ten byl proveden celkem 21krát na různé délce vlasů. Zajímavostí je, že ve sledovaném období nebyl proveden výkon barvení na střední délce vlasů.

V tabulce 26 jsou vypočteny náklady na výkony za sledované období. Částky, které jsou v tabulce uvedeny, jsou konkrétně tzv. úplné vlastní náklady výkonu (služby). Ty jsou vypočteny v předchozích podkapitolách, konkrétně u kalkulačních vzorců.

Pro shrnutí je tedy v těchto nákladech zakomponován přímý materiál, přímé mzdy, odvody sociálního a zdravotního pojištění, voda, elektřina, teplo, náklady na obnovu zařízení podniku, náklady spojené s pojištěním majetku kadeřnictví, nájem a posledním zahrnovaným nákladem je reklama, kterou v kalkulačním vzorci zahrnujeme do odbytových nákladů.

⁷ M, B & S je zkratka pro již několikrát zmíněný výkon Melír, barva a střih.

Tabulka 26: Náklady na provedené výkony

Náklady na provedené výkony				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Melír	182,11 Kč	505,75 Kč	404,74 Kč	534,32 Kč
Barvení	512,88 Kč	594,32 Kč	0,00 Kč	2 175,84 Kč
Střih	563,87 Kč	313,89 Kč	456,76 Kč	308,96 Kč
M, B & S	359,55 Kč	2 696,60 Kč	6 311,83 Kč	7 305,47 Kč
Celkem	1 618,40 Kč	4 110,55 Kč	7 173,33 Kč	10 324,58 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle navržených vzorců

Celková částka nákladů je po zaokrouhlení na jednotky 23 227 Kč. Nejvyšší náklady připadají na skupinu dlouhé délky vlasů. Je to ovlivněno hlavně tím, že výkonů na dlouhých vlasech je prováděno nejvíce. Konkrétně nejvyšší nákladová částka je 7 305,47 Kč připadající na nejčastěji prováděný výkon melír, barva & střih.

Tabulka 27: Potencionální tržby

Potencionální tržby				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Melír	218,53 Kč	606,90 Kč	485,69 Kč	641,18 Kč
Barvení	615,46 Kč	713,18 Kč	0,00 Kč	2 611,00 Kč
Střih	676,64 Kč	376,66 Kč	548,11 Kč	370,75 Kč
M, B & S	431,46 Kč	3 235,92 Kč	7 574,20 Kč	8 766,56 Kč
Celkem	1 942,08 Kč	4 932,66 Kč	8 607,99 Kč	12 389,50 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle navržených vzorců

Pokud by na výkony byly aplikovány navržené prodejní ceny vypočtené podle tradičních kalkulačních vzorců uvedených v kapitole 5. 5, byly by potencionální tržby ve výších zobrazených v tabulce 27. Celkové tržby ve sledovaném období by činily 27 872 Kč po zaokrouhlení na jednotky.

6.3 Předběžná kalkulace

Podle pětidenního sledovaného období byl vytvořen návrh na měsíc březen roku 2022. Tento měsíc obsahuje 23 pracovních dní. V následující tabulce 28 jsou předběžné celkové náklady a tržby odvíjející se od sledovaného období.

Tabulka 28: Plánované náklady a tržby březen 2022

Plánované náklady a tržby březen 2022	
Průměrné náklady na týden	23 226,87 Kč
Průměrné náklady na den	4 645,37 Kč
Průměrné náklady na 3/2022	106 843,58 Kč
Průměrné tržby za týden	27 872,24 Kč
Průměrná tržba za den	5 574,45 Kč
Průměrná tržba na 3/2022	128 212,30 Kč
Kalkulovaný zisk	21 368,72 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle navržených vzorců

V předchozích kapitolách lze nalézt návrhy kalkulačních vzorců na jednotlivé výkony, které jsou rozdělené do skupin. Skupiny jsou rozděleny délkou vlasů. Dále proběhlo období, které bylo sledováno a analyzováno. Na výkony, které v tomto období proběhly, byly aplikovány údaje z navržených tradičních vzorců. Pro dlouhodobější představu lze vidět v tabulce 28 rozpočet nákladů a tržeb na měsíc březen roku 2022.

Postup výpočtu byl takový, že počet provedených výkonů ve sledovaném období se vynásobil s příslušnými částkami kalkulačních vzorců. Tyto částky jsou v kalkulačních vzorcích k nalezení v položce „Úplné vlastní náklady výkonu“. Částka průměrných nákladů na týden, konkrétně na 5 pracovních dní je 23 226,87 Kč. Tato částka po vydělení pěti nám udává průměrné náklady na den. Jak už je zmíněno, v březnu proběhlo 23 pracovních dní. Proto postup vyčíslení nákladů na březen je takový, že se vynásobí průměrné náklady na den počtem dní v březnu.

Průměrné náklady březen/2022 = 23 dní * 4 645,37 Kč.

Stejný postup zaznamenáváme u výpočtu plánovaných tržeb v březnu roku 2022. Počet výkonů provedených ve sledovaném období se vynásobil položkou „Prodejní cena“ uvedenou v kalkulačních vzorcích. Samozřejmě každému výkonu připadá příslušná prodejní cena kalkulačního vzorce. Celkem tyto výkony by mohly podle navržených vzorců přinést potencionální tržby ve výši 27 872,24 Kč. Následovně po vydělení 5 dny zjišťujeme průměrnou potencionální tržbu na den. A při vynásobení průměrné potencionální tržby počtem pracovních dnů v březnu (23 dny) zjišťujeme celkovou potencionální tržbu za období březen roku 2022.

Po odečtení nákladů od tržeb vyšel hrubý zisk, který činí po zaokrouhlení 21 369 korun.

6.3.1 Porovnání tržeb

Majitelka podniku poskytla k porovnání tržby roku 2022:

- leden 2022 → 17 890 Kč,
- únor 2022 → 20 545 Kč.

V lednu i únoru odpracovala stejný počet dní. Ten činil 20 pracovních dnů v měsíci. Průměrná tržba na den v lednu činila tedy 895 Kč a v měsíci únoru činila 1 027 Kč. Odlišné výše tržeb se odvíjí od skladby výkonů a také od období, ve kterém jsou výkony prováděny. Podle kadeřnice je zimní období právě tím slabším. Naopak během jarního a letního ročního období je o její výkony větší zájem. Důvodem je psychická i fyzická stránka klientů.

Kdybychom chtěli porovnat potencionální zisk za březen, který je vypočten z kalkulačních vzorců s průměrným ziskem podnikatelky v roce 2022, musíme postupovat tak, že její hrubé zisky zprůměrujeme aritmetickým průměrem a zjistíme měsíční hrubý zisk. A abychom zjistili denní hrubý zisk, vydělíme ten měsíční dvaceti dny.

Průměrný měsíční hrubý zisk 2022 → $(17\,890 + 20\,545) / 2 = 19\,217,50$ Kč.

Průměrný denní hrubý zisk 2022 → $19\,217,50 / 20 = 961$ Kč (po zaokrouhlení).

Tento spočítaný potencionální hrubý zisk vychází z měsíců, kde pracovní dny činily 20 dní v měsíci. Potencionální zisk na březen vycházející z kalkulačních vzorců je 21 368,72 Kč. To je s předpokladem na 23 pracovních dnů. Když tento zisk vydělíme 23 dny, zjistíme potencionální hrubý zisk na den, ten činí 929 Kč.

6.3.2 Odchyly ceny

V této podkapitole lze najít finální porovnání cen, za které prodává kadeřnice své výkony s cenami, které byly zjištěny v kalkulačních vzorcích vypočtených právě pro sledovaný podnik. Tyto navržené vzorce, které jsou uvedeny v kapitole 5.5, udávají potencionální prodejní cenu, ke které bylo dospěno navýšením úplných vlastních nákladů na výkon marží, která činí 20 %. V následujících tabulkách můžeme vidět ceny a jejich odchyly.

Tabulka 29: Ceny za Melír

Ceny za MELÍR				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Cena kadeřnického salónu	185 Kč	320 Kč	450 Kč	585 Kč
Cena plánovaná	219 Kč	303 Kč	486 Kč	641 Kč
Rozdíl	- 34 Kč	17 Kč	- 36 Kč	- 56 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Přechozí tabulka 29 sleduje ceny melíru, které stanovuje kadeřnický salón a ceny plánované. U výkonu Melír má podnikatelka vyšší cenu pouze u skupiny žen s krátkými vlasy. Tím pádem je jisté, že má zajištěné všechny náklady. Ovšem u ostatních skupin má ceny nižší. Z toho plyne, že ceny kadeřnictví by se měly zvýšit, aby z cen mohla uhradit náklady spojené s výkony a zároveň dosahovala zisku.

Tabulka 30: Ceny za Barvení

Ceny za BARVENÍ				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Cena kadeřnického salónu	225 Kč	270 Kč	390 Kč	535 Kč
Cena plánovaná	308 Kč	357 Kč	513 Kč	653 Kč
Rozdíl	- 83 Kč	- 87 Kč	- 123 Kč	- 118 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 30 porovnává ceny za barvení. U výkonu Barvení je největší rozdíl u skupiny žen s dlouhými vlasy. Cena kadeřnictví nepokrývá ani Úplné vlastní náklady tohoto

výkonu v této kategorii. Marži lze snížit i zvýšit, hlavním záměrem je, aby náklady byly uhrazeny.

Tabulka 31: Ceny za Střih

Ceny za STŘIH				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Cena kadeřnického salónu	135 Kč	185 Kč	265 Kč	345 Kč
Cena plánovaná	135 Kč	188 Kč	274 Kč	371 Kč
Rozdíl	0 Kč	- 3 Kč	- 9 Kč	- 26 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ceny za Střihání u skupin žen jsou odlišené minimálně a u mužů je dokonce stejná. Ceny podnikatelky vždy pokryjí náklady, a tedy jen obchodní marže je odlišná. I přes to, že se ceny liší minimálně, logickým krokem pro budoucí stanovování cen je jejich zvýšení. Ceny za střihání jsou porovnávány v tabulce 31.

Tabulka 32: Ceny za Melír, barva & střih

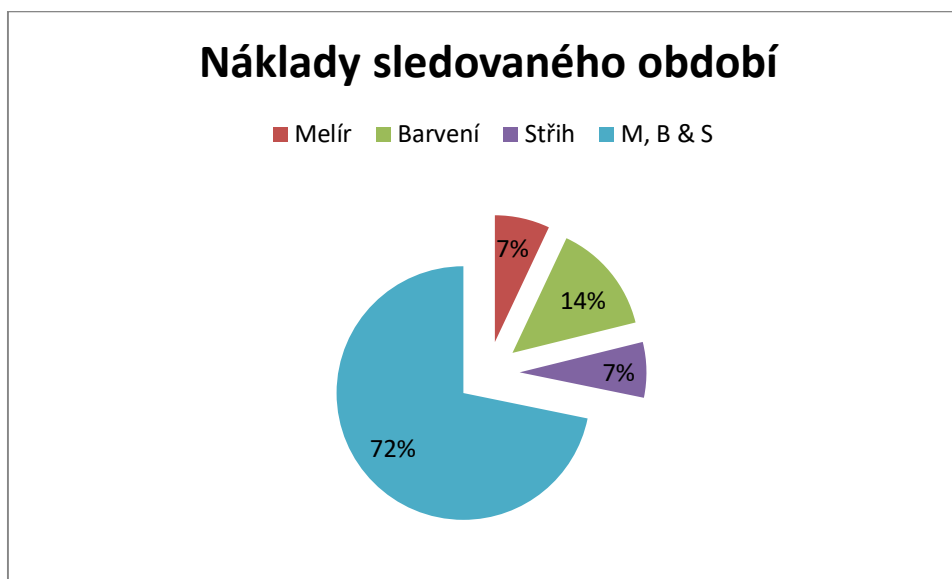
Ceny za MELÍR, BARVA & STŘIH				
	Muži	Ženy		
		Krátké	Střední	Dlouhé
Cena kadeřnického salónu	475 Kč	615 Kč	805 Kč	1 035 Kč
Cena plánovaná	431 Kč	647 Kč	947 Kč	1 252 Kč
Rozdíl	44 Kč	- 32 Kč	- 142 Kč	- 217 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 32 má kadeřnický salón výkon Melír, barva & střih u mužské kategorie vyšší cenu, než je cena plánovaná. Možné snížení v této kategorii by mohlo zapříčinit zvýšení klientely v této kategorii. Každopádně kategorie krátkých a středních délek má ceny vyšší, než jsou úplné vlastní náklady výkonu. Ovšem u dlouhé délky vlasů náklady již pokryty nejsou.

6.4 Zhodnocení výsledků

Graf 1: Náklady sledovaného období



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve zkoumaném pětidenním období bylo zaznamenáno, že výkon Melír, barva & střih byl nejprodávanějším a je dlouhodobě vyhledávaným. V grafu 1 je vidět, že tento výkon z porovnávaných čtyř výkonů je ten nejrozsáhlejší a tvoří až 72 %. Celkové náklady na tento výkon za sledované období činil po zaokrouhlení 16 674 Kč.

Je to výkon, který přináší do podniku největší náklady, ale i největší zisk. V podkapitole 6. 3. 2 Odchyly ceny jsou nejznamenatelnější odchyly právě i u tohoto výkonu. Proto je nejlepší řešením podnikatelce doporučit zvýšení cen, protože u skupiny žen s dlouhými vlasy cena kadeřnického salónu nepokryje ani náklady spojené s výkonem. Pokud by se podnikatelce cena zdála vysoká anebo by docházelo k snížení zájmu o tento výkon, lze marži snížit. Ovšem cena rozhodně musí pokrýt náklady. Obchodní marže byla stanovena na 20 %.

Zásadním doporučením je upravit ceny všech výkonů, kvůli pokrytí nákladů. Aby ceníky byly stále aktuální a kadeřnice úspěšně zajistila chod svého kadeřnického salónu, doporučuji pravidelné tvorby předběžných a následně i výsledných kalkulací. Důvodem pro takovou kontrolu je momentální situace na trhu, kdy ceny nejen materiálu se zvyšují o rostoucí inflaci, ale i ceny energií zaznamenávají vysoké výkyvy.

7 Závěr

Tématem této práce jsou kalkulace nákladů nevýrobního podniku. Hlavním cílem práce je zhodnocení kalkulačního systému a metod používaných při sestavování kalkulací v nevýrobním podniku, analyzovat systém kalkulací a zpracovat návrh jak řešit a optimalizovat fungování tohoto podniku. Vybraný nevýrobní podnik je kadeřnický salón sídlící Jihočeském kraji.

Teoretická část se v první řadě zaměřuje na klasifikaci nákladů. Náklady jsou rozděleny nejprve na dvě základní skupiny. Náklady finančního a náklady manažerského účetnictví. Náklady finančního účetnictví jsou nejprve charakterizovány a dále už jsou děleny z různých hledisek. Manažerské účetnictví a jeho rozlišování nákladů je charakterizováno v další kapitole. Kalkulační systémy a metody používané při sestavování kalkulací jsou dalším tématem, které je charakterizováno a podrobněji děleno v teoretické části. Po vymezení předmětu kalkulace je věnována pozornost kalkulačním systémům. Abychom kalkulaci mohli sestavit, využíváme kalkulační vzorce, které jsou dalším tématem práce. Pro praktickou část byl využit typový kalkulační vzorec, ten je považován za nejběžnější. Dále jsou zmíněny další vzorce. Posledním tématem teoretické části jsou kalkulační metody, které jsou rozčleněny a popsány.

Praktická část byla vytvořena s pomocí údajů vybraného nevýrobního podniku, kterým je kadeřnický salón. Dílčím cílem práce bylo navrhnout podniku, jak jeho kalkulační systém lze optimalizovat. Zaměření bylo na výkon nazývaný Melír, barva, střih. Ten se skládá z dílčích výkonů. Proto v průběhu práce byly jednotlivé části výkonu kalkulovány. V první řadě bylo nutné rozdělit si náklady na přímé a nepřímé. Tyto náklady byly aplikovány do typového kalkulačního vzorce, aby mohla být sestrojena předběžná kalkulace na hlavní výkon. Kalkulační vzorce byly vytvořeny pro dílčí výkony v několika různých skupinách. Skupiny, které si rozlišuje kadeřnický salón, byly dodrženy. Jedná se o skupiny vlasů mužů, dále vlasy žen, které jsou rozděleny na tři různé délky. Krátké, střední a dlouhé vlasy. Pro každou skupinu jsou různé normy času na výkon. Výkony, které dohromady tvoří Melír, barva, střih jsou výkony Melír, dále Barvení a posledním dílčím kalkulovaným výkonem bylo Stříhání.

V průběhu zpracovávání probíhalo období, které bylo zkoumáno a dále rozpočítáno na měsíc březen. Tedy byla z plánovaných cen, ke kterým se došlo pomocí typového

kalkulačního vzorce, vytvořena předběžná kalkulace. Díky předběžné kalkulaci došlo k porovnání s tržbami podniku. Ve výsledku se tržba plánovaná s tržbami skutečnými příliš nelišila. Každopádně byla vyšší, a hlavně došlo k pokrytí všech nákladů potřebným k podnikání.

Ceny, které jsou potencionálním návrhem pro kadeřnický salón, byly v další kapitole porovnány s cenami kadeřnického salónu. Byly zjištěny různé odchylky. Převažovaly odchylky negativní pro podnik, protože ceny u některých výkonů nepokrývaly náklady. Naopak v jednom případě došlo i k nulovému cenovému rozdílu při porovnání ceny kadeřnického salónu a ceny plánované. V několika případech byla zjištěna odchylka, kdy podnik má vyšší cenu za výkon, než je potencionálně navržená cena.

V poslední podkapitole došlo k zhodnocení celkových výsledků, tedy rozdílů cen vypočtených v průběhu práce s cenami, za které podnik prodává své výkony. Aby byl podnik více prosperující, bylo by pro něj nejlepší, aby některé ceny za výkony byly pozměněny, konkrétně zvýšeny, aby byly v první řadě pokryty veškeré náklady a nedocházelo k neplánovaným komplikacím.

Summary

The aim of this thesis is to evaluate costing systems and methods which are used for the formation of costing in case of non-manufacturing businesses. At the same time here will be analysed and optimised costing systems in a business of choice.

The theoretical part is divided into two sections - cost classification in accounting, where the thesis characterises costs from the perspective of financial accounting and management accounting. The next section regards costing. Firstly, it deals with costing systems, 2) costing models, where the traditional costing model is the most substantial, and 3) subsequent costing methods.

The practical part presents a non-manufacturing business that provides hairdressing services. First and foremost related costs are classified into groups based on their function. Subsequently, all costs are applied into a model which depicts cost coverage as well as the margin and the planned final price. The model calculates with partial costs which form a unit of output. Thereafter, it calculates planned costs and takings for March. Takings of 2022 are compared with the calculated potential revenue.

In conclusion are suggested prices to the businesswoman that cover costs and margin of 20% based on deflections in prices of the hairdresser's studio and the planned prices.

Keywords: costs, calculations, costing model, non-manufacturing company, management accounting, market of services

JEL classification: M41 - Accounting

Přehled použité literatury

- ACCA. (2016). *Paper F5: Performance management*. Londýn: Kaplan Publishing UK.
- Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, a. s.
- Čižinská, R. (2018). *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Drury, C. (2015). *Management and Cost Accounting, 9th Edition*. Hampshire: Cengage Learning EMEA.
- Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Praha: Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví - Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Chalupa, R. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, s. r. o.
- Král, B. &. (2019). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: KEY Publishing s. r. o.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Marková, H. (2021). *Daňové zákony 2021*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Popesko, B. (2009). *Medorní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Redakce. (20. květen 2020). *Účtování.net*. Načteno z <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Jak-se-zorientovat-v-nakladech-danove-ne-uznatelných&idc=161>
- Ryneš, P. (2016). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2016*. Olomouc: ANAG, s. r. o.
- Scholleová, H. (2017). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Synek, M. &. (2007). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Šoljaková, L., & Fibírová, J. (2010). *Reporting*. Praha: Grada Publishing, a. s.

Štohl, P. (2016). *Učebnice účetnictví 2016 - 2. díl*. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s. r. o.

Vlčková, M. (2020). *Základní principy a postupy v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.

Seznam tabulek, obrázků a grafů

Tabulka 1: Ceník poskytovaných služeb	33
Tabulka 2: Platby nepřímých nákladů v roce 2021	34
Tabulka 3: Platby nepřímých nákladů v roce 2022	35
Tabulka 4: Rozpočítání přímého materiálu	37
Tabulka 5: Rozpočet záloh placených měsíčně	37
Tabulka 6: Norma času (minuty)	38
Tabulka 7: Zálohy podle časové normy	39
Tabulka 8: Rozpočítané roční platby	39
Tabulka 9: Melír – muži	41
Tabulka 10: Melír – krátké vlasy	42
Tabulka 11: Melír – středně dlouhé vlasy	42
Tabulka 12: Melír – dlouhé vlasy	43
Tabulka 13: Barvení – muži	44
Tabulka 14: Barvení – krátké vlasy	44
Tabulka 15: Barvení – středně dlouhé vlasy	45
Tabulka 16: Barvení – dlouhé vlasy	46
Tabulka 17: Stříhání – muži	47
Tabulka 18: Stříhání – krátké vlasy	48
Tabulka 19: Stříhání – středně dlouhé vlasy	48
Tabulka 20: Stříhání – dlouhé vlasy	49
Tabulka 21: Melír, barva, střih – muži	50
Tabulka 22: Melír, barva, střih – krátké	50
Tabulka 23: Melír, barva, střih – středně dlouhé vlasy	51
Tabulka 24: Melír, barva, střih – dlouhé vlasy	52
Tabulka 25: Počet provedených výkonů	53
Tabulka 26: Náklady na provedené výkony	54
Tabulka 27: Potencionální tržby	54
Tabulka 28: Plánované náklady a tržby březen 2022	55
Tabulka 29: Ceny za Melír	57
Tabulka 30: Ceny za Barvení	57
Tabulka 31: Ceny za Střih	58
Tabulka 32: Ceny za Melír, barva & střih	58

Obrázek 1: Kalkulační systém a jeho členění	16
Obrázek 2: Hromadná a sériová výroba	20
Obrázek 3: Zakázková výroba	21
Graf 1: Náklady sledovaného období.....	59