



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

Problematika nepřímých nákladů v kalkulaci

Vypracovala: Klára Nováková

Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Klára NOVÁKOVÁ**
Osobní číslo: **E12160**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Problematika nepřímých nákladů v kalkulaci**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je charakteristika a vymezení nepřímých nákladů, následně rozvrhování nepřímých nákladů z hlediska vlivu na vypovídací schopnost kalkulace.

Metodika:

Teoretická část popisuje nepřímé náklady a jejich zařazení v předběžných a výsledných kalkulacích. Praktická část analyzuje náklady vybraného podniku v rozčlenění na přímé a nepřímé náklady. Následně je navržena kalkulace výkonů, na jejíž úrovni bylo analyzováno rozčlenění nepřímých nákladů z hlediska vlivu na vypovídací schopnost kalkulace. Uvedená problematika je analyzována na úrovni vybraného podniku a výkonu, závěrem jsou zaujata stanoviska k doporučení.

Osnova:

1. Úvod.
2. Členění nákladů.
3. Metody kalkulací, kalkulační vzorce.
4. Charakteristika vybraného podniku.
5. Analýza současného stavu stanovení ceny výkonu.
6. Návrh kalkulačního vzorce.
7. Diskuse.
8. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Bragg, S. M. (2010). *Cost reduction analysis: Tools and strategies*. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons.
2. Fibírová, J. a kol. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer.
3. Král, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví (3th ed.)*. Praha. Czechia: Management Press.
4. Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. Praha, Czechia: C. H. Beck.
5. Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha, Czechia: Grada Publishing.
6. Sedláček, J. (2000). *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno, Czechia: Masarykova univerzita.
7. Swoboda, P. (1992). *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. Praha, Czechia: Linde.

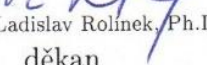
Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2016**


doc. Ing. Ladislav Rolinek, Ph.D.
děkan

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


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

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 práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu 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 Jihlavě dne 10. 4. 2016

.....

Klára Nováková

Poděkování

Děkuji Ing. Marii Vejsadové Dryjové, Ph.D. za velmi cenné rady a připomínky, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce a také za vstřícnost při odborných konzultacích.

Dále bych chtěla poděkovat firmě BATEPO, spol. s r. o za poskytnutí potřebných informací a podkladů pro vypracování mé bakalářské práce.

OBSAH

1 ÚVOD	9
2 LITERÁRNÍ PŘEHLED.....	11
2.1 NÁKLADY	11
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	12
2.2.1 Druhové členění	13
2.2.2 Účelové členění.....	14
2.2.3 Kalkulační členění.....	15
2.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	16
2.2.5 Členění nákladů z hlediska zavádění změn ve výrobním procesu.....	17
2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady.....	18
2.2.7 Oportunitní náklady	18
2.2.8 Ostatní členění	19
2.3 KALKULACE	19
2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	21
2.5 ČLENĚNÍ KALKULACÍ	22
2.5.1 Členění kalkulací dle časového hlediska	22
2.5.2 Kalkulace plných a variabilních nákladů	25
2.5.3 Kalkulace z hlediska měrných jednotek.....	27
2.5.4 Kalkulace z hlediska struktury.....	27
2.6 KALKULAČNÍ METODY	27
2.6.1 Kalkulace prostým dělením	28
2.6.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	28
2.6.3 Přirážková metoda.....	29
2.6.4 Další metody kalkulací	29
2.7 KALKULAČNÍ VZOREC	31

2.7.1	Typový kalkulační vzorec	31
2.7.2	Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	32
2.7.3	Retrográdní kalkulační vzorec	33
2.7.4	Dynamická kalkulace	33
3	METODIKA	35
4	CHARAKTERISTIKA PODNIKU A ODVĚTVÍ.....	37
4.1	TEXTILNÍ A ODĚVNÍ PRŮSMYSL V ČESKÉ REPUBLICCE.....	37
4.2	PONOŽKOVÉ ZBOŽÍ NA TRHU	38
4.3	CHARAKTERISTIKA FIRMY BATEPO	38
4.3.1	Historie.....	39
4.3.2	Organizační struktura.....	39
4.3.3	Výrobní sortiment	40
4.3.4	Dodavatelé	42
4.3.5	Konkurence	42
4.3.6	Zákazníci.....	43
4.3.7	Zakázky.....	43
4.4	CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VÝROBKŮ	44
5	KALKULACE V PODNIKU BATEPO	46
5.1	PŘÍMÉ NÁKLADY	47
5.2	NEPŘÍMÉ NÁKLADY	48
5.2.1	Mzdy a odpisy.....	49
5.3	KALKULACE TREKKING A ELASTAN PONOŽKY	51
6	VLASTNÍ NÁVRH	53
6.1	KALKULACE PROSTÝM DĚLENÍM	53
6.2	KALKULACE DĚLENÍM S POMĚROVÝMI ČÍSLY	57
6.3	KALKULACE PŘIRÁŽKOVÁ	58
6.4	KALKULAČNÍ VZOREC	60

7 VÝSLEDKY A DISKUZE	62
8 ZÁVĚR	65
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ	67
SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	69
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	69
SEZNAM POUŽITÝCH SCHÉMAT	70
SUMMARY	71

1 ÚVOD

Pro firmu, jako jednu ze základních ekonomických jednotek, hrají náklady zcela klíčovou roli. Měření, evidence, plánování a řízení nákladů v dnešním prostředí tak vyžaduje sofistikované nástroje a postupy.

Kalkulace, především ve smyslu nákladové kalkulace, je pokládána za nejstarší a dnes také nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. Základní potřebou manažerů je identifikace nákladů, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny. Jedna z velmi důležitých činností pro efektivní kalkulaci je identifikace nepřímých nákladů a jejich následná alokace na kalkulační jednici.

Nepřímé náklady jsou takové náklady, které se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech (činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků). Společně s přímými náklady spadají do kalkulačního členění nákladů. Toto členění je nezbytné pro sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na vypovídací schopnost kalkulace.

Jako alokace nákladů se označuje problém přiřazení nákladů příslušnému objektu. Teorie rozlišuje několik postupů alokace nákladů, jejich použití závisí na podmínkách a okolnostech konkrétního případu. Je nutné si uvědomit, že neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladů výkonu. Každá z metod má své výhody, ale i nevýhody. Je tak plně na každém podniku, jakou metodu si dle svých potřeb zvolí. Jednotlivé metody ovlivňují kvalifikaci nákladů, na níž je založen výpočet marže, zisku či ceny výrobku.

Správné určení cen představuje pro podnik nejrychlejší a nejefektivnější způsob, jak dosáhnout maxima svého zisku. Správná cena může hnát zisky vzhůru rychleji než zvyšování obrátu. Špatná cena může právě tak rychle vše zhatit.

Hlavním cílem této bakalářské práce je charakteristika nepřímých nákladů a následné zjištění problematiky rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace, a to z hlediska vlivu na vypovídací schopnost kalkulace. Dílčím cílem práce je analýza rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulací ve vybraném podniku. Dalším a posledním dílčím cílem je stanovení vlastního návrhu rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace a návrh vhodného kalkulačního vzorce.

Naskýtá se otázka, zda budou v práci navrženy taková doporučení, která předčí již zaběhnutý systém v podniku. Zda tyto doporučení budou vhodnější nebo zda budou alespoň konkurenceschopné ve stávajícím kalkulačním systému podniku.

2 LITERÁRNÍ PŘEHLED

Kalkulace nákladů je informační systém podniku, který slouží podobně jako účetní systém a rozpočetnictví podnikovému řízení. Patří k nezastupitelnému nástroji pro řízení výkonů stejně jako účetnictví pro řízení podniku a jeho útvarů (Macík & Neuwirt, 1994).

Dle Krutiny (2009) je kalkulace činností interdisciplinární, která vyžaduje spolupráci technických i ekonomických odborníků.

Manažer pomocí kalkulace ovlivňuje výši a strukturu nákladů a tím i hospodářský výsledek firmy. Pomocí kalkulace se zajišťují náklady, které vznikají v podniku na jednotlivé výkony (Sedláček, 2000).

2.1 NÁKLADY

V účetnictví v zemích s vyspělou tržní ekonomikou se odlišují dva relativně samostatné účetní okruhy:

- finanční účetnictví: využívané externím uživatelem (věřitelé, banky, daňové orgány, potenciaální i současní akcionáři, dodavatelé atd.);
- nákladové, provozní, manažerské či vnitropodnikové účetnictví: využívané naopak interními uživateli (řídící pracovníci na různých stupních podnikového vedení) (Král, 1998).

Vztah a rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím

V prvé řadě je nutné ujasnit si, z jakého pohledu budou náklady vnímány. Uvádějí se dva hlavní pohledy a to: účetní vnímání nákladů a manažerské vnímání nákladů. Manažerské pojetí nákladů lze pak dále členit na hodnotové pojetí a ekonomické pojetí (Popesko, 2009).

Nákladové účetnictví není chápáno zcela jednoznačně, lze však vymezit určité rysy, které ho odlišují od manažerského účetnictví, s nímž je nejčastěji zaměňováno. Manažerské účetnictví je systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu tak, že eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádá informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, směřujících do návrhů či opatření, která mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení (Hradecký & Král, 1995).

Nákladové účetnictví je již chápáno úžeji a to pouze ve dvou aspektech. Jako předmět zobrazení, který se zaměřuje na ekonomickou realitu z hlediska intervalových veličin (náklady, výnosy a zisk). A jako rozhodovací proces a to především jeho první fáze. Zahrnuje účelový popis, zobrazení reprodukčního procesu, jehož konkrétní určitá varianta již byla vybrána (Král, 1998).

„Finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. (...) V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ (Popesko, 2009, p. 32)

Je zřejmé, že každý autor má odlišnou definici nákladů, avšak ve své podstatě jsou všechny velmi podobné.

„Náklady se obecně vymezují jako vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů na určitý výkon jako výsledek aktivity, převoditelné na peníze a přinášející očekávaný ekonomický efekt.“ (Sedláček, 2000, p. 18)

„Náklady se definují jako peněžně oceněná spotřeba výrobních faktorů, vyvolaná tvorbou podnikových výkonů.“ (Vilímová, 2001, p. 33)

2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady mohou být klasifikovány různými způsoby v závislosti na povaze a konkrétním účelu. Existují různé typy nákladů zařazené do logických skupin. Jsou to takové skupiny, kde může být každá položka nákladů klasifikována. Tyto klasifikace nákladů dávají informacím o nákladech smysl. Jsou nanejvýš důležité pro řízení výrobního koncernu, je to první krok k jejich rozhodovacímu procesu týkajícího se nákladů a kalkulace (Borad, 2012b).

Popesko (2009) uvádí, že náklady můžeme členit dle různých hledisek a kritérií, tak abychom je mohli poznat a pochopit jejich podstatu a tím je účinně řídit.

Fibířová (2007) ve své knize mluví o členění nákladů jako o různorodosti pohledů řídicích pracovníků, které souvisí s konkrétními rozhodovacími úlohami.

Členění nákladů vždy vychází z určitého rozhodnutí, které vychází z informací o nákladech.

Jako nejvíce používané členění lze uvést:

- druhové členění;
- účelové členění;
- kalkulační členění;
- členění nákladů podle místa a odpovědnosti za jejich vznik;
- členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů;
- členění nákladů z hlediska zavádění změn ve výrobním procesu;
- relevantní a irelevantní náklady;
- oportunitní náklady.

2.2.1 Druhové členění

Druhové členění nákladů nám odpovídá na otázku: Co bylo při činnosti podniku spotřebováno? Je tedy založeno na struktuře nákladů, na jejich věcné skladbě, ne na účelu vynaložení nákladů. Členění předpokládá zachycení nákladů v momentě jejich vynaložení – tedy v okamžiku jejich spotřeby (Dvořáková, 2009).

Popesko (2009) ve své knize uvádí, že druhové členění nákladů, je jedním z nejběžnějších členění nákladů ve finančním účetnictví. Toto členění je pro snahy o nákladovou optimalizaci nezbytné. Relativní podíl jednotlivých nákladových druhů nám napoví, jakou roli hraje určitý nákladový druh a jaký je jeho význam.

Autoři se ve vymezení základních nákladových druhů liší.

Nákladové druhy dle Krále (2010):

- spotřeba materiálu;
- spotřeba a použití externích prací a služeb;
- mzdové a ostatní osobní náklady;
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku;
- finanční náklady.

Dle Vilímové (2001):

- spotřeba materiálů, polotovarů, paliva;
- výrobní služby;
- nevýrobní služby;
- odpisy hmotného investičního majetku;
- odpisy drobného hmotného investičního majetku;

- odpisy nehmotného investičního majetku;
- osobní náklady;
- sociální náklady;
- daně a poplatky;
- finanční náklady.

Pro tyto druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- z hlediska zobrazení jsou prvotní (hned při vstupu do podniku se stávají předmětem zobrazení);
- jsou externí, tj. vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů;
- jsou jednoduché, tj. už je nelze roztrdit na jednodušší složky (Král, 2010).

Pokud se primárně podnik zaměřuje na druhové členění nákladů, musí podnik zároveň sledovat účelové členění nákladů, které nám dává výchozí podklady pro kalkulace nákladů na jednotlivé výkony. Což je předpokladem pro ocenění nedokončené výroby a výrobků a zároveň nutným předpokladem pro zjištění hospodářského výsledku účetní jednotky.

Naopak pokud podnik preferuje pouze účelové členění nákladů, je často povinné podat zároveň informaci o druhovém členění, protože nám podává cenné informace pro predikci budoucích peněžních toků v podniku.

V účetnictví jsou většinou sledovány náklady souběžně z obou hledisek (Dvořáková, 2009).

2.2.2 Účelové členění

Jak bylo již uvedeno, druhové členění nám neřekne příčinu vynaložení nákladů, proto je potřeba kombinovat ho s jinými členěními. Jedním z nich je právě účelové členění nákladů.

Účelové třídění nákladů vyplývá z organizační struktury hospodářských středisek daného podniku, zde se sledují náklady, výnosy a zisk (Vilímová, 2001).

Toto členění je základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu, s nímž se poměruje skutečná spotřeba dané nákladové položky (přiměřenost spotřebovaných nákladů) (Hradecký & Král, 1995).

Účelové členění nákladů se dělí do několika dalších odlišných skupin a to:

1. Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

- náklady technologické: jsou to náklady, které souvisí s nějakou technologií (odpisy, spotřeba materiálu);
- náklady na obsluhu a řízení: tyto náklady slouží k zajištění doprovodných akcí k technologickému procesu (spotřeba energie v kancelářích, vytápění budov administrativních pracovníků).

Účelové členění se však jeví jako příliš obecné, je často velmi těžké rozdělit náklady do těchto dvou skupin. Na druhou stranu je toto členění výchozím bodem pro určení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu dané organizace (Popesko, 2009).

Toto členění je důležité zejména z hlediska určení ovlivňujících faktorů jejich vývoje. Hospodárnost technologických nákladů je možné hodnotit ve vztahu k danému výkonu. Náklady na obsluhu a řízení mají vztah k celkovému zajištění činnosti (Fibírová et al., 2007).

2. Náklady jednicové a režijní

- náklady jednicové: spadají do technologických nákladů, nejenže přímo souvisí s technologickým procesem, ale také souvisí přímo s jednotkou výkonu;
- náklady režijní: zahrnují v sobě náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, které nelze stanovit na jednotku výkonu, ale jsou spojeny s technologickým procesem jako celkem (Popesko, 2009).

2.2.3 Kalkulační členění

Posouzení příčinné souvislosti nákladů na finální či dílčí výkon nám může zodpovědět plno otázek a to hlavně vyrábět vs. nevyrábět, vyrábět vs. koupit, preferovat vs. potlačit? Toto přiřazení nákladů k výkonu nazýváme kalkulačním členěním nákladů (Král, 1998).

Při kalkulačním členění náklady dělíme na:

- přímé náklady: jsou to náklady, které můžeme vztáhnout k určitému nákladovému objektu;

- nepřímé náklady: náklady nemohou být vztaženy na určitý nákladový objem a to zejména protože:
 - a) neexistuje exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem, jsou to pak režijní náklady;
 - b) není možno identifikovat tuto exkluzivní vazbu v rámci účetní evidence nákladů (Popesko, 2009).

Pochopení konceptu přímých a nepřímých nákladů, je velmi důležité z pohledu přidělování různých nákladů na výrobek (objekt nákladů). Nejdůležitější podmínky pro pochopení a správné zařazení nákladů na přímé a nepřímé je sledovatelnost. Sledovatelnost nákladů není nic jiného než jasný příčinný vztah mezi vynaloženými náklady a objektem nákladů (Borad, 2012a). Kalkulační členění nákladů je nezbytné pro sestavení kalkulace.

Do přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady (kromě tzv. sdružených výkonů) a dále náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu, a jejich podíl na jednici jde rozpočítat prostým dělením. Do nepřímých nákladů řadíme pak režijní náklady, které je také potřeba přiřadit na jednici, ale již se připočítávají nepřímo (Král, 2010).

Zvláštní kategorií jsou náklady vynaložené předběžně na uskutečnění určitého výkonu, které jsou zařazovány do ostatních přímých nákladů. Na kalkulační jednici je tedy rozpočítáváme sazbou podle odhadnutého množství výkonu (Sedláček, 2000).

2.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění je vnímáno jako specifický nástroj manažerského účetnictví. Protože od ostatních již zmíněných členění nákladů, toto členění zkoumá chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů (Popesko, 2009).

Členění nákladů na variabilní a fixní je jedno z nejdůležitějších členění z hlediska řízení nákladů a zisku.

- variabilní náklady: spotřebovávají se v proporcích, které vyžadují určitý objem výkonů, a jsou závislé na objemu výkonů;
- fixní náklady: zajišťují podmínky pro zhotovení výkonů v daném období, zajišťují určitou produkční kapacitu, proto se nazývají potencionálními (jsou vždy jednorázově vynakládány po uplynutí určitého časového období) (Fibířová et al., 2007).

Variabilní náklady se mění se změnami výroby, naopak fixní zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na měnícím se objemu výroby, změny se skokem až při změně výrobní kapacity. Dá se tedy odvodit, že toto členění nákladů platí v krátkodobém horizontu. V delším časovém horizontu, kdy se mění výrobní kapacita, jsou všechny náklady variabilní (Synek & Kislingerová, 2010).

Je všeobecně známo, že fixní náklady nejsou skutečně stanoveny pro každou míru činnosti nebo objem výroby. Jsou stanoveny pouze pro daný rozsah kapacity a v určitém souboru podmínek. Přesto, vzhledem k jejich povaze a vztahu k operacím, jsou identifikovatelné a mohou být účtovány s přesností. Přidělení výrobních nákladů mezi fixní a variabilní kategorii je často zmatené, protože je obtížné zjistit účty, které obsahují pouze jednu nákladovou skupinu, fixní nebo variabilní, a zároveň mnoho variabilních nákladů neudrhuje konstantní vztah k rychlosti operací (Wiener, 1960).

Variabilní náklady:

- proporcionální: výše těchto nákladů roste stejně rychle s úrovní objemu produkce (spotřeba přímého materiálu, úkolová mzda dělníků);
- nadproporcionální: náklady rostou rychleji než objem produkce (mzdové náklady výrobních dělníků);
- podproporcionální: náklady rostou pomaleji než objem produkce (Hradecký & Král, 1995).

V praxi je téměř neproveditelné rozdělení nákladů pouze na variabilní a fixní náklady. Část nákladových položek bude vykazovat smíšený charakter. Tj. jedná se o takové náklady, které v sobě obsahují jak variabilní, tak fixní složku nákladů (Vilímová, 2001).

2.2.5 Členění nákladů z hlediska zavádění změn ve výrobním procesu

Nejčastějším faktorem vývoje, který ovlivňuje výši nákladů je objem prováděných výkonů. „Každá změna podmínek znamená narušení stávajících uspořádaností a vztahů mezi náklady a výkony.“ (Král, 1998, p. 60)

Je třeba tedy od sebe oddělit náklady, které budou změnou výrobního nebo produkčního procesu ovlivněné a které nikoliv (Král, 1998):

- ovlivnitelné náklady;

- neovlivnitelné náklady: vznikají především z objektivních příčin (dopravní vzdálenost, přírodní podmínky) a v důsledku obtížně měnitelných výchozích podmínek;
- rozdílové náklady: rozdíl mezi původní a novou úrovní ovlivnitelných nákladů (Sedláček, 2000).

2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady

Jedná se o metodu klasifikace nákladů v manažerském rozhodování, která se vztahuje k budoucím manažerským rozhodnutím. Spíše než o členění nákladů jde o určité koncepty, které se při tvorbě těchto manažerských rozhodnutí uplatňují. Jsou zde dvě hlavní odlišnosti od klasického členění nákladů a to:

- provádíme klasifikaci nákladů vždy ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí;
- vycházíme z odhadu budoucích nákladů (Popesko, 2009).

Náklady srovnáváme z hlediska toho, zda budou či nebudou navrhovanou variantou ovlivněny. Relevantní náklady budou uskutečněním dané varianty ovlivněny, změní se. Irelevantní náklady nebudou ovlivněny změnou varianty (Hradecký & Král, 1995).

2.2.7 Oportunitní náklady

Charakteristika tzv. oportunitních nákladů je založena na obecné úvaze, že konkrétní výdaj ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Tedy nedovoluje to podniku uskutečnit všechny možnosti, ale pouze některé z nich. Ta nejlepší možnost je právě ta, která přináší nejvyšší prospěch. Jsou charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o které podnik přijde tím, že alternativu dalšího rozvoje neuskuteční (Král, 2010).

Na rozdíl od členění nákladů na relevantní a irelevantní kategorie oportunitních nákladů je využitelná jak pro řešení krátkodobých úloh, tak i dlouhodobých investičních záměrů (Hradecký & Král, 1995).

Při tvorbě manažerských rozhodnutí je nutné vyjádřit jak náklady explicitní, tak i náklady implicitní (oportunitní náklady). Oportunitní náklady je ovšem možné

kvantifikovat pouze v případě, že posuzujeme dvě nebo více rozhodovacích variant (Popesko, 2009).

- explicitní náklady: jsou to ty náklady, které podnik platí (mají formu peněžních výdajů);
- implicitní náklady: jsou obtížně vyčíslitelné, protože nemají formu peněžních výdajů. K jejich měření používáme oportunitní náklady (Lang, 2005).

2.2.8 Ostatní členění

Náklady lze členit dle třídění vycházejícího z výkazu zisků a ztrát. Jsou to náklady provozní, finanční a mimořádné (Vilímová, 2001).

Podle podnikových funkcí se náklady člení na náklady na pořízení, skladování, výrobu, správu, odbyt (Synek & Kislingerová, 2010).

Utopené náklady (umrtvené náklady)

Tyto náklady byly v minulosti vynaloženy a nemůžou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jedná se o jednu z variant irelevantních nákladů. Mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu, proto bychom je měli vyloučit z posuzování tvorby cen (Popesko, 2009).

2.3 KALKULACE

„V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ (Král, 2010, p. 124)

Dle Langa (2005) je kalkulace nejvýznamnější nástroj právě proto, že dokáže zobrazit ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku. Nad vypovídací schopností a využitím kalkulace by se s ekonomy měli sejít obchodníci, konstruktéři, technologové, manažeři odpovědní za investiční rozvoj i řešení výrobních problémů.

Kromě toho, že kalkulace oceňuje vnitropodnikové výkony vytvořené vlastní činností, současně ji lze pojmut jako jakousi obhajobu ceny u zákazníka. Ovšem tato informace zpravidla neobsahuje skutečně vynaložené náklady při vytvoření výkonu (je ovlivněna zejména úvahami o ekonomické únosnosti daného nákladu) (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2011).

Dle Krále (1998) lze říci, že kalkulace jsou informačním nástrojem s nejširším spektrem použití. Využívají se jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodáváných výkonů a o způsobu jejich provádění. Ve formě vnitropodnikových cen umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnými útvary a způsobem ocenění, ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli. Dále je lze využít jako nástroj řízení hospodárnosti, k zhodnocení variantních cenových úvah. Slouží jako důležitý podklad pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku. V neposlední řadě se používají při ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.

Krutina, Novotná (2009) uvádí dva základní úkoly kalkulace, a to zjištění nákladů vynaložených na konkrétní výkon (tj. výsledná kalkulace) a stanovení nákladů na konkrétní výkony pro následující období (předběžná kalkulace).

Současně Fibírová (2007) ve své knize tyto dva úkoly doplňuje o další rozhodovací úlohy:

- rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu prodáváných výkonů;
- úlohy vyplývající z propočtu nákladové náročnosti jednotlivých výkonů (využívané zejména při posuzování dlouhodobé ziskovosti výkonů nebo jejich skupin);
- stanovení hranice ceny (rozdíl mezi základním a doplňkovým sortimentem);
- vhodné ocenění vnitropodnikových výkonů (kritérium pro motivaci pracovníků středisek);
- řešení tzv. reprodukčních úloh – jak vysoké náklady unesou ceny daných výkonů a jak uhradit společné správní a strategické náklady.

Základní pojmy

Předmět kalkulace: dílčí (interní) a finální (externí) výkony, které podnik vytváří. Toto pravidlo se přizpůsobuje rozsahu sortimentu, složitosti podnikatelského procesu a významu, využitelnosti kalkulací.

Kalkulační jednice: konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Ve vztahu ke kalkulační jednici se zjišťují náklady nebo další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství: konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny, respektive zjištěny v účetnictví celkové náklady (Fibírová et al., 2007).

Kalkulovaný výkon: jednotlivé druhy výrobků, prací či služeb.

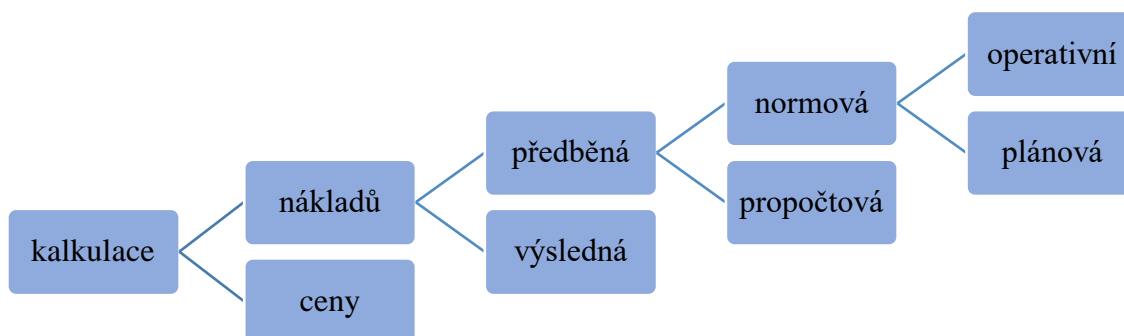
Kalkulační vzorec: osnova, podle které se kalkulují náklady. Určuje, v jaké struktuře nákladových položek mají být náklady u jednotlivých výkonů zjišťovány (Krutina & Novotná, 2009).

2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Základní úlohy kalkulace v podniku, nemůže plnit jedna kalkulace nákladů výkonů. Proto podniky využívají celý systém druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, které vytvářejí tzv. kalkulační systém (Fibírová et al., 2011) .

Jednotlivé prvky tohoto systému se liší jednak tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také dobou sestavení a svým vztahem k časovému horizontu. Základním kritériem jejich rozlišení je tedy to, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého řízení, preventivního, běžného řízení nebo následného ověření průběhu podnikových výkonů (Kráal, 1998). Kalkulační systém je jasně a srozumitelně znázorněn ve schématu 1.

Schéma 1: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití



Zdroj: (Schroll, Král, Janout, & Fibírová, 1997)

2.5 ČLENĚNÍ KALKULACÍ

2.5.1 Členění kalkulací dle časového hlediska

Kalkulace předběžná

Někdy je potřeba znát informace o nákladech výkonu ještě před zahájením jakýchkoli činností na výrobku nebo službě. Slouží jako důležitý podklad pro vyjednávání o ceně. Typické je, že v okamžiku stanovování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitá služba nebo výrobek spotřeboval, do určité míry se tedy jedná jen o odhad budoucích nákladů na nákladový objekt (Popesko, 2009).

Kalkulace předběžné se dále člení z hlediska úkolů, které plní a způsobu sestavení na propočtové, operativní a plánované. Operativní a plánované kalkulace se označují za normové kalkulace (Fibírová et al., 2011).

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace je sestavovaná obvykle pro nové nebo neopakovatelné výrobky v případě, že dosud nejsou k dispozici spotřební normy (Synek, 2011). Slouží k určitému rámcovému odhadu budoucích nákladů (Popesko, 2009).

Dle Fibírové (2011) se tato kalkulace sestavuje v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu, kdy ještě neprobíhá ani výroba ani prodej tohoto výrobku. Cílem procesu je zajistit, aby výkon splňoval požadavky zákazníka, ale také, aby jeho náklady a prodejní cena vynesly podniku požadovaný zisk. Zásadní význam

má propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu.

Dle Krutiny (2009) se propočtová kalkulace sestavuje na podkladě údajů z operativních nebo výsledných kalkulací porovnatelných výkonů (výrobků). Toto tvrzení Fibírová (2011) ještě doplňuje. Při sestavování propočtových kalkulací se vychází z normativů obecnější platnosti a z odhadů vyplývajících z vlastností výkonu a způsobu jeho tvorby.

Sedláček (2000) říká, že úkolem této kalkulace je poskytnout informace pro předběžné posouzení efektivnosti individuálně prováděného výkonu nově zavedeného výrobku. Kalkulují se náklady na výkony určené k prodeji mimo podnik, ale i pro vnitřní potřebu firmy. Tato kalkulace bývá nejméně přesná.

Plánová kalkulace

Tato kalkulace se sestavuje na určité plánovací období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období dosaženo. Hlavním úkolem je poskytnout informace pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu (jednicové či variabilní náklady v rozpočtové výsledovce, výdaje v rozpočtu peněžních toků, zásoby vlastní výroby v rozpočtové rozvaze) (Fibírová et al., 2011).

Používá se pro plánování výroby a sestavuje se na základě plánovaných norem. (Krutina & Novotná, 2009). Dále se používá pro výkony, jejichž výroba se bude opakovat v průběhu delšího časového intervalu (Sedláček, 2000). Fibírová (2011) doplňuje, že se také používá v případě výkonů, které se vyrábějí ve velkém množství modifikací (variant).

Dle Popeska (2009) jsou plánové kalkulace detailnější a vycházejí z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží hlavně pro přesné plánování operací.

Základní formou je plánová kalkulace roční, která se bezprostředně váže na plán výkonů, nákladů a tvorby zisku. Konkretizuje se do plánových kalkulací čtvrtletních (Synek, 2011).

Operativní kalkulace

Tato kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace zpřesnění nákladů podle konkrétních zajištěných podmínek procesu tvorby výkonů. I tuto kalkulaci, podobně jako plánovou kalkulaci, lze vyjádřit ve dvou formách. U operativní kalkulace dílčího období jsou zajištěné konkrétní konstrukční a technologické podmínky a nedochází zde k jejich změně (Fibírová et al., 2011).

Sestavují se na základě platných norem a jsou hlavním článkem kalkulační soustavy, neboť plní tyto funkce:

- slouží k bezprostřednímu řízení hospodárnosti výroby;
- jsou základem pro tvorbu vnitropodnikových cen;
- vychází se z nich při výpočtu nákladů nedokončené výroby a při jejím oceňování.

Tyto kalkulace se mění, kdykoliv se mění platné normy (Krutina & Novotná, 2009). Odráží změny ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny různými faktory (změna postupu, nastavení strojů atd.) (Popesko, 2009).

Výsledná kalkulace

Sestavuje se po ukončení realizace výkonu, kdy již má organizace k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů. Při sestavení kalkulace se tak již organizace opírá o skutečná data. Slouží zejména k hodnocení hospodárnosti, tedy jestli skutečně spotřebované vstupy odpovídají odhadu, který byl zhotoven na začátku (Popesko, 2009).

Dle Sedláčka (2000) praxe často chápe výslednou kalkulaci jako intervalovou, protože skutečné náklady jsou pro její sestavení přejímány z účetnictví, které je nástrojem intervalového zjišťování informací.

Doporučuje se sestavovat je rozdílovým způsobem, tj. vyjít z kalkulace předběžné a k ní podle jednotlivých položek přiřazovat rozdíly charakterizující odchylku skutečných nákladů (Synek, 2011).

2.5.2 Kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů

Tento druh kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které se vynakládají v souvislosti s vytvořením daného výkonu. Při sestavování kalkulace plných nákladů hraje hlavní roli rozlišení nákladů na přímé a nepřímé. Plné náklady výkonu se vypočítají sečtením přímých nákladů výkonů a alokovaných nepřímých nákladů výkonu (Fibírová et al., 2011).

Dle Sedláčka (2000) je jasné, že plného rozdělení nákladů na jednici je možné jen u přímých nákladů. U nepřímých nákladů je rozdělení problematické, může docházet k neúplné úhradě společných nákladů nebo naopak k jejich překročené úhradě.

Tato kalkulace nevěnuje pozornost zcela rozdílné podstatě vzniku fixních nákladů v porovnání s náklady variabilními. Stává se z ní tedy pouze nástroj statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. Kalkulace vyjadřuje náklady a zisk výkonu vypovídajícím způsobem pouze tehdy, když se nemění objem a sortiment prováděných výkonů (Lang, 2005).

Hlavním problémem těchto kalkulací je rozvrhování společných nákladů, a to bez ohledu na princip a metodu jejich přiřazení. Tato kalkulace je velice citlivá na to, jak se vymezí obsah různých skupin režie a jak se jí podaří diferencovat podle útvarů a vztahových veličin ovlivňujících její výši.

Dalším problémem je to, že při větších rozdílech mezi předpokládaným a skutečným objemem a strukturou výkonů vznikají rozdíly mezi skutečnou a uznanou režii. Tyto rozdíly vznikají díky fixním nákladům, které jsou přiřazovány výkonům na základě předpokládaného objemu a struktury výkonů. Poté jsou však uhrazovány skutečné výkony prodanými výkony.

Další omezení je v řízení hospodárnosti. Je zde vyvolán dojem, že růst takto přiřazených nákladů je zapříčiněn změnami v objemu výkonů. Manažeři pak nejsou schopni identifikovat skutečné příčiny nehospodárnosti u fixních nákladů (Schroll et al., 1997).

Dle Fibírové (2011) má kalkulace plných nákladů své nedostatky, ale na druhé straně i své klady. Kalkulace plných nákladů je důležitá zejména jako kritérium cenové politiky. Plné náklady výkonu dokáží, jak z hlediska krátkodobého, tak z hlediska

dlouhodobého, měřit a porovnávat rozdíly variantních řešení kombinace vynaložených zdrojů a umožňují posuzovat změny ve stupni jejich využití. Dále jsou důležité jako měřítko konkurenceschopnosti podniku ve srovnání s ostatními podniky působícími v daném sektoru (Fibírová et al., 2011).

Dle Krutiny (2009) se rozdělují kalkulace právě na kalkulace ceny v plných nákladech, jak již bylo zmíněno v předchozích odstavcích, a na kalkulace ceny v neúplných nákladech. To je kalkulace, ve které se předpokládá, že k výrobku lze přesně přiřadit pouze přímé náklady. Zbývající náklady a zisk tvoří tzv. hrubé rozpětí, to slouží k hodnocení rentability výrobku.

Kalkulace variabilních nákladů

Někteří autoři rozdělují kalkulaci na kalkulaci plných nákladů a používají místo kalkulace neúplných nákladů pouze termín kalkulace variabilních nákladů. Jejich definice tohoto termínu se částečně odlišuje od definice kalkulace neúplných nákladů.

Kalkulace variabilních nákladů reaguje jednoduchým způsobem na problémy spojené s využitím kalkulace plných nákladů. Jelikož náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou, je třeba je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních. Nejdůležitějším třídícím hlediskem se stává členění na fixní a variabilní náklady, namísto členění na přímé a nepřímé.

Základní neboli čistá kalkulace variabilních nákladů přiřazuje kalkulovaným výkonům pouze variabilní náklady. U těchto nákladů se tedy předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednotkou konkrétního výkonu.

Na fixní náklady se pohlíží jako na nedělitelný celek, který byl ovšem nutný k zajištění podmínek pro podnikání v daném časovém období. Je zapotřebí je uhradit jako celek a to z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů v zásadě bez ohledu na objem prodeje. Do kalkulace výkonů nejsou zahrnovány (Schroll et al., 1997).

Dle Sedláčka (2000) je kalkulace variabilních nákladů a kalkulace s neúplnými náklady jedno a to samé. Předpokládá, že k výrobku můžeme přesně přiřadit pouze přímé náklady. Zbývající část nákladů a zisk tvoří tzv. hrubé rozpětí.

Pouze jako doplňkové lze uvést dva další druhy kalkulací a to kalkulace z hlediska měrných jednotek a kalkulace z hlediska struktury.

2.5.3 Kalkulace z hlediska měrných jednotek

Kalkulace lze rozdělit dle měrných jednotek, které byly použity při sestavování kalkulační osnovy na technickou, hospodářskou a technicko-hospodářskou.

U kalkulační osnovy technické jsou kalkulační položky vyjádřeny v technických měrných jednotkách, zatímco při sestavování kalkulační osnovy hospodářské jsou všechny položky kalkulační osnovy vyjádřeny v peněžních jednotkách. Kalkulační osnovy technicko-hospodářské zobrazuje jednotlivé položky kalkulační osnovy jednak v peněžních jednotkách a jednak v jednotkách množství. Toto je nejčastější a žádoucí varianta (Krutina & Novotná, 2009).

2.5.4 Kalkulace z hlediska struktury

Toto členění je důležité zejména ve stupňovité výrobě, ve které se polotovary vlastní výroby předcházejících fází výroby spotřebovávají v následující fázi. V tomto členění jde o kalkulaci postupnou a průběžnou.

Kalkulace postupná zahrnuje položku „polotovary vlastní výroby“ ve které se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů z předcházejících fází.

Průběžná kalkulace neobsahuje položku „polotovary vlastní výroby“ a náklady na polotovary jsou zaznamenávány v členění kalkulační osnovy (Krutina & Novotná, 2009).

2.6 KALKULAČNÍ METODY

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulační osnovy souvisí především s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění je však často kombinováno s dalšími hledisky a to s členěním nákladů na jednicové a režijní, na fixní a variabilní a relevantní a irelevantní.

Co se týče přiřazování přímých nákladů na kalkulační jednici, náklady jde zjistit poměrně přesně pomocí dělení nebo na základě norem. Přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici je o něco složitější.

Vztah nepřímých nákladů k výkonům je volnější a to ve dvojnásobném smyslu. Jednak bezprostřední příčinou jejich vzniku je spíše činnost konkrétního podnikového útvaru, který zajišťuje různé procesy či aktivity související s podnikáním. A dále jejich výše není většinou ovlivněna objemem a strukturou prováděných výkonů. V zásadě platí,

že menší část těchto nákladů je ovlivněna stupněm využití kapacity, další, větší část nákladů je vyvolána předchozím rozhodnutím o zajištění kapacity pro provádění příslušných aktivit ve vlastní režii.

V případech, kdy objem či struktura prováděných výkonů mají vliv na stupeň využití kapacity útvaru, lze této části nepřímých nákladů vyjádřit závislost nejen na bezprostřední vztahové veličině, v níž je měřena aktivita útvaru, ale i na objemu prováděných finálních výkonů. Výše těchto tzv. variabilních režijních nákladů by měla být vyjádřena v kalkulacích odděleně od ostatních nepřímých nákladů (Schroll et al., 1997).

Dle Synka (2010) mezi nejběžnější metody patří:

- kalkulace prostým dělením;
- kalkulace dělením s poměrovými čísly;
- kalkulace přírážková sumační nebo diferencovaná;
- kalkulace sdružených produktů.

2.6.1 Kalkulace prostým dělením

Používá se, když předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo různými druhy, které jsou však na přiřazované náklady stejně náročné (Kráal, 2010).

Přímé náklady na kalkulační jednici stanovujeme podle technicko-hospodářských norem. Režijní náklady stanovíme pomocí rozpočtu na určité období a na kalkulační jednici se zjistí prostým dělením (Sedláček, 2000).

2.6.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Používá se u výrob s několika druhy výkonů. Výkony se od sebe liší geometricky, hmotností, pracností nebo jakostí. Tato odlišnost se vyjadřuje pomocí poměrových čísel, ty určují vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými kalkulačními jednicemi. Základem pro stanovení poměrových čísel jsou například objektivně zjistitelné konstanty (spotřeba přímého materiálu, času, technologické energie,...) (Sedláček, 2000).

2.6.3 Přirážková metoda

Slouží k přiřazení společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (Král, 2010).

Sumační varianta – podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů se zjišťuje pomocí vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Předpokládá se, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.

Diferencovaná varianta – používají se různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou (Fibírová et al., 2011).

Základny se dělí na základny naturální a peněžní. U peněžních základen je přirážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření vypočtena ve vztahu ke zvolené peněžní základně. U naturálních základen je sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách vypočtena na jednu naturální jednotku základny (Fibírová et al., 2011).

Dle Krále (2010) je toto téma tradičně spjato s členěním na přímé a nepřímé náklady, ačkoli toto již ustupuje do pozadí a ve struktuře kalkulovaných nákladů dominují členění jiná:

- náklady jednicové a režijní (dle způsobu členění nákladového úkolu);
- náklady variabilní a fixní (dle jejich závislosti na objemu výkonů);
- relevantní a irelevantní (dle toho, zda jejich výše bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace).

2.6.4 Další metody kalkulací

Do této kategorie spadá velké množství dalších metod kalkulací, v této kapitole jsou však vybrané a popsány pouze nejvýznamnější.

Kalkulace podle aktivit (metoda ABC - Activity Based Costing)

V podnikatelském procesu proběhly podstatné změny a to dalo vznik této relativně mladé metodě.

Jako hlavní změnu lze uvést zájem zákazníků a obchodních partnerů o vyřizování záležitostí pod jednou střešou. To vede k nárůstu struktury prováděných

výkonů, často v nepřímé úměře k objemu výkonů. Dále narůstání nároků na kvalitu poskytovaných výkonů a zkracování doby životnosti nabízených produktů.

Veškeré tyto změny se projeví i ve struktuře nákladů. Podstatně se snížil podíl jednicových nákladů v relaci k režijním, v jejichž struktuře narostl význam fixní složky. Další změnou je nárůst režijních nákladů nutných k zajištění pomocných, obslužných, informačních, plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit. K prováděnému výkonu a jeho jednici je obtížné rozpoznat funkční vztah a závislosti těchto nákladů na změnách v objemu a struktuře finálních výkonů.

Základním smyslem kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit je co nejpřesněji vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku, kdy touto příčinou není zvýšení prováděných finálních výkonů (Schroll et al., 1997).

Averkamp (2013) ve svém článku výstižně popisuje metodu Activity Based Costing. Jako metodu, která přiděluje režijní náklady na výrobek více logickým způsobem než ostatní tradiční přístupy. Problematiku uvádí na jednoduchém příkladu. Výrobky A a B se vyrábí ve stejné firmě. Výrobek A se vyrábí v malém objemu, ale vyžaduje určité speciální činnosti (speciální techniku, doplňkové zkoušky, další strojní sestavy), protože je vyráběn v malém množství. Produkt B se vyrábí ve velkém objemu a jeho výroba běží nepřetržitě, vyžaduje jen málo pozornosti a žádné speciální aktivity. Používá-li tato společnost tradiční kalkulace, může rozdělit všechny režijní náklady podle počtu strojních hodin. To bude mít za následek malý příděl režijních nákladů výrobku A, protože na jeho výrobu nebylo použito mnoho strojních hodin. Nicméně vyžadoval mnoho speciálních aktivit na rozdíl od produktu B, kterému se přidělí enormní množství režijních nákladů. Výsledkem je tedy špatné přidělení režijních nákladů na výrobek.

Metoda ABC vyhodnocuje speciální techniku, doplňkové zkoušky, další strojní sestavy jako příčinu nákladů, které spotřebovávají společnosti prostředky. Podle ABC bude společnost kalkulovat náklady podle spotřebovaných prostředků v dané činnosti. Dále se náklady na každou z těchto činností přidělí pouze na produkty, které vyžadovaly tuto činnost (Averkamp, 2013).

Mezi hlavní přednosti této metody se uvádí nižší pozornost věnovaná řízení zejména pomocných a obslužných procesů a aktivit. Dále metoda ABC upozorňuje na nákladovou náročnost nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a na

příčiny jejich nákladové náročnosti a díky tomu pozitivně působí na hospodárnost. Za její omezení je brán statický charakter, vyjadřuje průměrný podíl nákladů na kalkulační jednici pouze při konkrétním objemu a sortimentu prováděných výkonů. Jde o metodu poměrně náročnou na rozsah zajišťovacích dat, přičemž efektivnost využití těchto dat je podstatně ovlivněna tím, jak přesně se podaří kvalifikovat závislost nákladů na objemu prováděné aktivity. Mohou nastat potíže s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám (Schroll et al., 1997).

Metoda Target Costing

Metoda vychází z nákladů přijatelných pro trh, ne z nákladů vycházejících z vnitropodnikových nákladů. Metoda se odráží od rostoucí orientace na trh a zákazníka. Základem je stanovení cílových, přípustných nákladů jako rozdílu tržní ceny a plánovaného zisku. Tyto přípustné náklady se porovnají s předpokládanými náklady výroby. Rozdíl mezi těmito náklady musí vést ke snižování nákladů. Metoda se používá při vývoji výrobku a přípravě výroby (Vilímová, 2001).

2.7 KALKULAČNÍ VZOREC

Každý podnik individuálně vyjadřuje strukturu, ve které stanovuje a zjišťuje náklady výkonů - kalkulační vzorec. Ovšem pojem „vzorec“ nelze chápat jako jednoznačně danou formu, spíše naopak, způsob řazení položek, podrobnosti jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu (Král, 2010).

Členění kalkulačního vzorce je proto založeno na kombinaci členění nákladů z těchto hledisek:

- kalkulační (přímé a nepřímé náklady);
- druhové (rozhodující nákladové druhy);
- obratu výroby (náklady prvotní a druhotní) (Krutina & Novotná, 2009).

2.7.1 Typový kalkulační vzorec

Král (2010) uvádí, že toto variantní pojetí kalkulačního vzorce se v českých podnicích prosazuje obtížně. Obecným důvodem byla deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovitého řízení. Legislativa prosazovala tlak na unifikaci

vykazovaných informací v kalkulacích a díky tomu je pojem „kalkulační vzorec“ často spjat s jeho tzv. typovou podobou.

Podoba typového vzorce je dle většiny autorů totožná:

- 1) přímý materiál
- 2) přímé mzdy
- 3) ostatní přímé náklady
- 4) výrobní (provozní) režie
** vlastní náklady výroby
- 5) správní režie
** vlastní náklady výkonu
- 6) odbytové náklady (přímé a nepřímé)
** úplné vlastní náklady výkonu
- 7) zisk (ztráta)
** cena výkonu (výrobní cena)
- 8) obchodní přírážky a srážky
** prodejní cena

(Král, 2010)

Struktura v typovém kalkulačním vzorci není podrobná. Jsou zde zahrnuty náklady s různým vztahem ke kalkulovanému výrobku a jsou tu i náklady, které bezprostředně s daným výrobkem nesouvisí. V kalkulačním vzorci jsou dva pohledy na náklady – přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady lehce rozpočítáme na kalkulační jednici, nepřímé náklady jsou společné pro celý objem výroby a je třeba je rozpočítat pomocí přírážek či koeficientů (Vilímová, 2001).

2.7.2 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tato modifikace kalkulačního vzorce se podrobněji všímá struktury vykazovaných nákladů. Vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu (variabilní) a náklady fixní je účelné a to zejména kvůli řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě (Král, 2010).

Vzorová podoba kalkulace variabilních nákladů dle Schrolla (1997).

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku

- * přímý (jednicový) materiál
- * přímé (jednicové) mzdy
- * variabilní režie ...

Marže (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

2.7.3 Retrogradní kalkulační vzorec

Tento vzorec nám udává vzájemný rozdílový vztah mezi reálnou kalkulací nákladů, průměrným ziskem a dosaženou cenou. Vzorec vychází z ceny nebo její varianty, výše zisku je rozdílem ceny a nákladů (Král, 2010).

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

-
- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - * množstevní
 - * sezonní ...

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk (jinak vyjádřený přínos)

(Schroll et al., 1997)

2.7.4 Dynamická kalkulace

„Zde se vychází z tradičního kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Dále nám také odpovídá na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Tato forma kalkulace je využívána hlavně jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovně podnikové struktury.“
(Král, 2010)

Dynamická kalkulace se v současnosti jeví jako velmi efektivní způsob kalkulace nákladů výkonů (Popesko, 2009).

Jedna z možných variant dle Krále (2010).

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

3 METODIKA

Hlavním cílem této bakalářské práce je charakteristika nepřímých nákladů a následná analýza problematiky rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace a to z hlediska vlivu na vypovídací schopnost kalkulace. Charakteristika nepřímých nákladů a zkoumání problematiky rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace bude provedeno ve výrobním podniku BATEPO, spol. s r. o. (dále pouze BATEPO).

Bakalářská práce je rozdělena do čtyř částí. V první části byl zpracován literární přehled daného tématu, druhá část bude věnována charakteristice podniku a charakteristice zkoumaných výrobků. Následuje popsání nepřímých nákladů v daném podniku, popsání problematiky rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace a způsob celkové kalkulace v podniku. Ve čtvrté části bude navržen vlastní způsob rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace, doporučen vhodný kalkulační vzorec a zhodnoceny dosažené výsledky.

V teoretické části bakalářské práce byla zpracována problematika týkající se nákladů – vymezení termínu náklady a jejich členění, tedy charakteristika jednotlivých druhů nákladů. Dále byl vymezen pojem kalkulace, členění a metody kalkulací a nejvíce využívané kalkulační vzorce. Veškeré informace byly čerpány z odborné literatury, která je uvedena na konci bakalářské práce.

Praktická část bude již věnována vybranému výrobnímu podniku BATEPO. V prvé řadě bude uvedena charakteristika podniku a výrobků. Dále budou vyjmenovány a popsány veškeré nepřímé náklady, které podnik eviduje. Zároveň bude vysvětleno, jak tyto nepřímé náklady podnik rozvrhuje do kalkulace. Následně budou vybrány dva výrobky firmy a bude provedena analýza celé kalkulace nákladů těchto výrobků.

Poté následuje vlastní návrh rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace, přepočítání a přepracování celkové kalkulace výrobku a porovnání s původní (podnikem využívanou) kalkulační metodou. V neposlední řadě bude navržen vhodný kalkulační vzorec pro přepočítání kalkulace výrobku. Na základě porovnání kalkulací bude následovat závěr a doporučení, dle vhodnosti používaného rozvrhování nepřímých nákladů či používání kalkulačního vzorce.

Alokace nepřímých nákladů byla v této práci provedena pomocí téměř všech dostupných metod pro nesdruženou výrobu, tj. metoda dělením (prostá či s poměrovými

číslly), kalkulace přírážková a metoda ABC. Ze všech těchto metod byla vybrána jedna, která dle autora práce nejlépe vyhovuje podniku, jeho výrobě a která co nejpřesněji alokuje nepřímé náklady na jednici výrobku.

Veškerá data použitá v praktické části byla převzata z interních dokumentů firmy a od kvalifikovaných zaměstnanců podniku.

4 CHARAKTERISTIKA PODNIKU A ODVĚTVÍ

Pro analýzu praktické části této bakalářské práce nazvané Problematika nepřímých nákladů v kalkulacích byla vybrána firma BATEPO, která podniká na základě živnostenského oprávnění v oboru Výroba textilií, textilních výrobků oděvů a oděvních doplňků. Její hlavní činností je výroba a prodej ponožkového a punčochového zboží. Výrobky této firmy jsou z textilního odívání každodenně potřebné a používané a to je také jeden z důvodů, proč jsem si tuto firmu vybrala.

4.1 TEXTILNÍ A ODĚVNÍ PRŮSMYSL V ČESKÉ REPUBLICE

Textilní průmysl se zabývá zpracováním a využitím textilních vláken. Kromě oblečení (oděvní průmysl) vyrábí i bytové textilie, průmyslové textilie, ochranné pomůcky a další výrobky. Textilní průmysl je ovšem také úzce spjat s nábytkářským průmyslem (čalounění nábytku) a také s automobilovým průmyslem.

Za základní surovinu textilního průmyslu můžeme označit textilní vlákna, která dále dělíme na přírodní a umělá. Přírodní textilní vlákna mohou být rostlinného (bavlna, len, juta, konopí) či živočišného původu (vlna, hedvábí). Umělá textilní vlákna jsou produktem chemického průmyslu, přičemž nejrozšířenější jsou polyester, polyamid a viskóza (vitejtenazemi.cz, 2013).

V České republice je textilní průmysl tradičně nejrozšířenější v severních oblastech země – především v Libereckém, Královohradeckém a Olomouckém kraji.

V roce 2001 vykazoval Textilní, oděvní a kožedělný průmysl nadměrnou zaměstnanost. Mezi lety 2001 – 2007 podíl textilního průmyslu na celkové zaměstnanosti v ČR klesl z 3,2% na 2%. Textilní průmysl byl silně postižen vývojem na světových trzích a konkurencí dovozových výrobků, což způsobilo ekonomické potíže celé řadě výrobců. Taktéž nepříznivě se projevil růst nákladů a vliv měnového kurzu – dlouhodobé posilování koruny se v tomto odvětví vzhledem k nižší produktivitě projevilo velmi negativně. Z hlediska ekonomické výkonnosti je textilní průmysl v rámci zpracovatelského průmyslu podprůměrný. Úroveň produktivity práce v roce 2006 v České republice nedosáhla ani poloviční úrovně produktivity práce v tomto sektoru v EU.

V textilním a oděvním průmyslu bude pokles zaměstnanosti pravděpodobně dále pokračovat a možná bude i výraznější – do roku 2020 může zaniknout téměř jedna třetina pracovních míst, která byla v roce 2008. Textilní průmysl zůstává pod silným tlakem dovozu (budoucnostprofesi.cz, 2016).

4.2 PONOŽKOVÉ ZBOŽÍ NA TRHU

Situace na trhu s ponožkovým zbožím není lehká. Podnikatelé musí stále bojovat s velkou konkurencí a to hlavně ze strany dovozu levných, většinou také málo kvalitních ponožek ze zahraničí. Ovšem na tomto trhu se zřejmě nenajdou dva stejní výrobci, kteří by nabízeli stejné zboží. Jednotlivé typy ponožek se mohou lišit materiálem, vzorem či způsobem zpracování natolik, že brát za jediné kritérium cenu hotového výrobku, by bylo příliš neobjektivní. Firmy by měly klást důraz na svou značku, kvalitu svých výrobků, reklamu či propagaci svých výrobků.

Pro výrobce ponožek je jedním z nejzajímavějších zákazníků stát. Ten požaduje pro své organizace (Policie, Armáda ČR, Požární ochrana, České dráhy) dodávky desítek tisíc párů stále stejných ponožek. Takováto zakázka zajistí firmě velký a pravidelný odbyt a jistotu zaplacení dodávky.

4.3 CHARAKTERISTIKA FIRMY BATEPO

Obchodní jméno:	BATEPO, spol. s r. o.
Sídlo:	Ždírec 8, Polná 588 13, okres Jihlava
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Den zápisu:	1. července 1992
Základní kapitál:	300 000 Kč

Obrázek 1: Český výrobek



Zdroj: (ceskyvyrobek.cz)

Firma BATEPO je výrobní podnik, jehož hlavní podnikatelskou činností je výroba a prodej ponožek a punčochového zboží. Nachází se v kraji Vysočina, konkrétně v obci Ždírec u Jihlavy. Jde o malý rodinný podnik, který zaměstnává 9 pracovníků z obce a blízkého okolí. Roční výrobní kapacita je cca 300 000 párů ponožkového zboží, obrat firmy představuje částku okolo 6 000 000 Kč. Na trhu podnik funguje od roku 1990, kdy ho založil pan František Sedlák a Ladislav Zelenka. Nyní jsou jednateli

firmy František a Stanislava Sedlákoví, a ti jsou také jedinými společníky. Od doby svého vzniku se firma neustále snaží zlepšovat kvalitu, design výrobků, organizaci výroby, rozšiřovat sortiment a používat kvalitnější materiály.

4.3.1 Historie

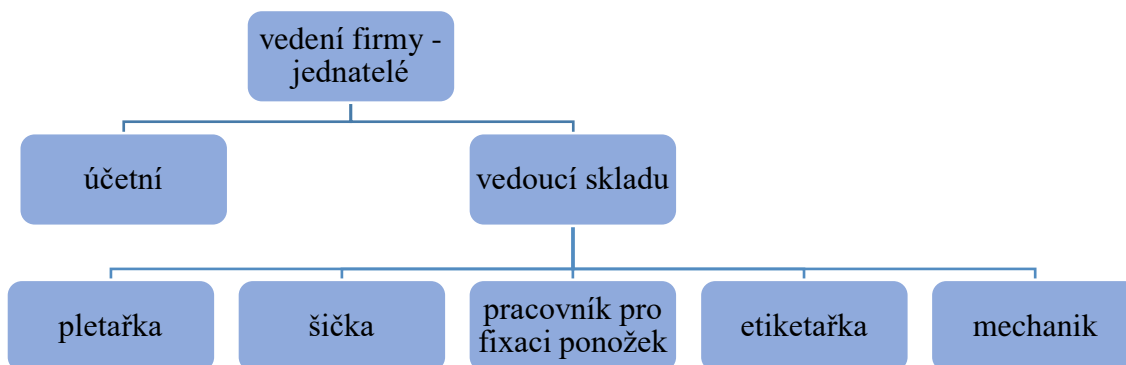
Jak již bylo uvedeno, firmu založil František Sedlák a Ladislav Zelenka, kteří byli také jedinými jednateli firmy. V této době měla firma ještě dva společníky a to paní Stanislavu Sedlákovou a Jiřinu Zelenkovou. Do obchodního rejstříku byla firma zapsána v roce 1992. Již v roce 1990 se ale nakoupili první pletací mašiny, které stály v garáži u manželů Sedlákových, a ponožky se pletly již tam. Poté se začala stavět dnešní budova firmy BATEPO a v roce 1993 se firma přestěhovala do těchto prostor. V roce 1996 se manželé Zelenkovi odtrhli od firmy a přestali být její součástí. Zprvu ve firmě pracovalo na dvě směny cca 20 zaměstnanců, s masivním nárůstem dováženého zboží se firma musela přizpůsobit odbytů a v dnešní době má firma 9 zaměstnanců, kteří pracují v jednosměnném provozu.

4.3.2 Organizační struktura

Organizační struktura podniku znázorňuje uspořádání vztahů mezi jednotlivými pracovními místy v rámci firmy BATEPO. Její součástí jsou vztahy nadřízenosti a podřízenosti a řešení vzájemné pravomoci a odpovědnosti. Neexistuje nic jako optimální organizační struktura a proto i firma BATEPO má svojí jedinečnou organizační strukturu, která funguje v konkrétních podmínkách této firmy.

Organizační strukturu ve firmě lze nazvat liniíovou organizační strukturou a je zobrazená ve schématu 2. Liniíová organizační struktura je jedním z typů formální organizační struktury, jde o jedno ze základních organizačních uspořádání. Každý nadřízený má jasně přidělené podřízené a každý podřízený má jasně přiděleného nadřízeného (managementmania.com, 2015).

Schéma 2: Organizační struktura firmy BATEPO



Zdroj: vlastní úprava

4.3.3 Výrobní sortiment

Výrobním sortimentem rozumíme souhrn všech výrobků či služeb, které nabízí konkrétní výrobce na trhu. Firma BATEPO není velká firma, přesto ve výrobním sortimentu firmy můžeme najít téměř kompletní sortiment ponožkového zboží. Tak, jak se mění poptávka zákazníků dle módních trendů či jejich požadavků, tak také vznikají nové designy a typy ponožek.

Ponožky jsou vyrobeny z kvalitních a kontrolovaných materiálů. Dříve se k výrobě ponožek používala především bavlněná příze. V dnešní době se již ale používají speciálně vyrobená vlákna – funkční vlákna, která jsou speciálně vyrobena pro daný druh ponožky dle její funkčnosti a využití, obdobně jako je to u jiných oděvů. U sportovní ponožky je tak například důležitá funkce odvodu potu, savost, antibakteriální účinky, u zimních ponožek hřejivost a podobně.

Výrobní sortiment firmy:

Letní sortiment

- ponožky běžného nošení: v různých barvách, vzorech a velikostech, 80% bavlna, 20% polyamid či s příměsí elastanu, 80% bavlna, 7% elastan, 13% polyamid;
- společenské ponožky: různé barvy a velikosti;
 - Modal: luxusní vlákno, 40% modal, 40% bavlna, 13% polyester, 7% bavlna;

- zdravotní ponožky: zdravotní lem, bezešvé, různé barvy a velikosti, 80% bavlna, 20% polyamid či s příměsí elastanu 80% bavlna, 7% elastan, 13% polyamid;
- sportovní ponožky: různé barvy a velikosti;
 - Cyklo: nízké, s patičkou, 80% bavlna, 7% lycra, 13% polyester;
 - Kolekce B-aktive: nízké, střední a vysoké, 80% bavlna, 7% elastan, 13% polyamid;
 - Siltex: antibakteriální, 50% bavlna, 30% prolen AG+, 13 polyester, 7% elastan;
- dětské ponožky: různé barvy, vzory a dětské velikosti 80% bavlna, 20% polyamid či s příměsí elastanu 80% bavlna, 7% elastan, 13% polyamid;
- podkolenky: různé barvy a velikosti, s příměsí elastanu 80% bavlna, 7% elastan, 13% polyamid.

Zimní sortiment

- ponožky běžného nošení: různé barvy a velikosti;
 - Vera bavlna: 80% bavlna, 20% polyamid;
 - Pracovní: 7% vlna, 80% pan, 13% polyamid;
 - Sibiřky: nejteplejší ponožka ze sortimentu, 30% vlna, 50% akryl, 7% elastan, 13% polyester;
- zdravotní ponožky: různé barvy a velikosti, zdravotní lem, bezešvé, 80% bavlna, 20% polyamid;
- sportovní ponožky: různé barvy a velikosti;
 - Sport: klasické sportovní hřejivé ponožky, 80% bavlna, 20 % polyamid;
 - Trekking: odvod potu, výborné termoregulační vlastnosti, 50% bavlna, 38% polyester, 12% elastan;
 - Thermo: duté vlákno, odvod vlhkosti, termoregulace, 50% darcon, 38% polyester, 12% elastan, možnost i podkolenek;
 - Siltex zimní: antibakteriální, 70% bavlna, 10% polen AG+, 13% polyester, 7% elastan;
- dětské ponožky: různé barvy a dětské velikosti, 80% bavlna, 7% lycra, 13% polyester;
- podkolenky: různé barvy a velikosti, 80% bavlna, 20% polyamid.

Spací ponožky: 98% polyamid, 2% elastan (batepo.cz).

Silonky: klasické ponožky či podkolenky.

Zakázková výroba: firma je schopna splnit téměř veškeré požadavky odběratelů, co se barevnosti, složení, vzorů a nápisů týče.

Je zde možnost nákupu celého sortimentu přímo v podniku, zboží se také posílá poštou, prostřednictvím obchodních zástupců. Stálým zákazníkům podnik dodává zboží osobně.

Jak již bylo zmíněno, v tomto oboru je konkurence veliká. Bez každodenního přizpůsobování se módním trendům, barevnosti a materiálovému složení by podnik mohl jen stěží pomýšlet na úspěch na trhu. Cíl podniku BATEPO je následující: vyrábět kvalitní a široký sortiment, poskytovat skvělé dodavatelské služby, aby zákazník byl spokojený a rád se vracel a tím nepřímo zajistil stálé příjmy do budoucích let.

4.3.4 Dodavatelé

Podnik BATEPO si své dodavatele vybírá zejména podle kvality a ceny přízí. Dalším kritériem je pružnost či dodací lhůta příze. Největší dodavatelé firmy jsou: NOCO Consulting, s. r. o., Geofima s. r. o., Elastex spol. s r. o.

4.3.5 Konkurence

Trh s ponožkovým zbožím je typickým příkladem vysoce konkurenčního, heterogenního trhu. Největší konkurenci pro firmu BATEPO představuje dovoz obrovského množství levného ponožkového zboží z asijských oblastí. Ceny tohoto druhu dováženého zboží jsou natolik nízké, že je výrobní náklady ve firmě BATEPO jednoduše převyšují a firma tak cenově není konkurenceschopná. I z tohoto důvodu velká spousta podniků vyrábějící ponožkové a jiné oděvní zboží v posledních 10 letech zkrachovala. Kvalitativně však ponožky BATEPO dovážené zboží zcela jednoznačně převyšují a i lidé si toto v posledních letech začínají uvědomovat a vracet se ke kvalitním českým výrobkům. Proto může být za největšího současného konkurenta firmy BATEPO považována firma MORAVEC KVALITNÍ PONOŽKY s. r. o. Dalšími velkými konkurenty jsou firmy BOMA a PONDY K s. r. o. – tyto dvě firmy by se dali označit také za zákazníky firmy BATEPO, a to z toho důvodu, že pro ně firma plete část jejich sortimentu, ovšem tyto firmy taktéž dováží velké množství ponožek ze zahraničí, které dále nabízí jejich zákazníkům.

4.3.6 Zákazníci

Co se týče zákazníků firmy BATEPO je třeba rozlišit dvě skupiny a to zákazníky spotřebního trhu a podnikatelského trhu. Zákazníci spotřebního trhu jsou konečnými uživateli, zákazníci podnikatelského trhu jsou obchodní organizace či stát. Firma obchoduje přibližně s 200 tuzemskými firmami.

Zákazníky firmy BATEPO lze rozdělit do několika skupin:

- klasické kamenné obchody prodávající ponožkové zboží konečným spotřebitelům;
- velkoobchody nabízející kompletní ponožkový a punčochový sortiment dalším obchodům;
- agentury zprostředkující služby státu;
- reklamní agentury, které pro své zákazníky zajišťují dárkové a jiné reklamní předměty;
- obchodní řetězce;
- koneční spotřebitelé – především zákazníci z blízkého okolí, kteří nakupují výrobky přímo ve firmě.

4.3.7 Zakázky

Jak bylo uvedeno, firma funguje na trhu již přes 20 let, proto téměř veškeré zakázky tvoří stálí, dlouholetí zákazníci, pro které firma plete ponožky opakovaně. Nové zakázky se firma snaží hledat především ve státních organizacích, protože je zajištěn velký odbyt typově stejných ponožek a je zde jistota zaplacení. Díky těmto státním zakázkám je plně využita výrobní kapacita firmy. Zakázky ve státních organizacích probíhají prostřednictvím elektronického tržiště Tendermarket.cz. Zde státní organizace vypíše zakázku a firmy podají své nabídky, ze kterých je pak vybraná ta nejlepší. Dalo by se říci, že firma je již na ponožkovém trhu tak známá a osvědčená, že noví zákazníci (především kamenné obchody, velkoobchody a reklamní agentury) si firmu vyhledávají sami.

4.4 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VÝROBKŮ

Trekking (50% bavlna, 38% polyester, 12% elastan)

Ponožka disponuje pohodlným neškrťícím lemem. Zavedení stretchového vlákna po celé ploše ponožky zajišťuje ideální držení úpletu na noze a nevytváří nežádoucí přehyby materiálu v obuvi. Kombinací vlastností materiálů je zaručena maximální ochrana nohy, ideální odvod potu a výborné termoregulační vlastnosti. Ponožka je určena především pro sport, trekking a volný čas. Je k dispozici v barvách bílá, černá, tmavě modrá, světle šedá, tmavě šedá a v různých velikostech 23-25, 26-28, 29-31.

Obrázek 2: Ponožka Trekking



Zdroj: (batepo.cz)

Každá ponožka se skládá z kostry a těla. U ponožky Trekking je podpurná kostra tvořená z elastanu a zbytek těla z bavlny a polyesteru. Ve firmě BATEPO je k dispozici 12 pletacích mašin UNIPLET Ange 12 a dvanáct starších Dera. Ponožky Trekking ovšem zvládnou uplést pouze novější pletací mašiny Ange 12 a to za cca 3,15 minuty. Tyto mašiny upletou celou ponožku bez sešité špičky. Pracovníci (pletari), kteří obsluhují tyto mašiny, ponožku zkontrolují a dále jí posílají na sešití špičky. Zde pracovník ponožku pouze nasune do šicí mašiny Rosso a ta sama sešije špičku ponožky. V dalším kroku se musí ponožka tepelně zafixovat, aby získala správný tvar a velikost. To se provádí v elektrických troubách, kde jsou ponožky natažené na formách. V posledním kroku ponožka dostane svou etiketu a je připravená pro zákazníka.

Elastan (80% bavlna, 13% polyester, 7% elastan)

Klasická společenská úpletově jednoduchá ponožka s různorodým využitím. Příměs elastanu dodá ponožce pružnost a komfortnost nošení. Tato ponožka je

v sortimentu zařazená velmi dlouho a stále je mezi zákazníky velmi oblíbená, především díky zkombinování jejího vzhledu a funkčnosti k ceně. Je nositelná prakticky celoročně. Ponožka je k dispozici v barvách bílá, černá, tmavě modrá, světle šedá, tmavě šedá, béžová, hnědá a v různých velikostech 23-25, 26-28, 29-31.

Obrázek 3: Ponožka Elastan



Zdroj: (batepo.cz)

Výrobní postup ponožky Elastan se nijak výrazně neliší od výrobního postupu ponožky Trekking. Ponožky se můžou plést i na starších pletacích mašinách Dera, délka doby pletení je 3:05 minut na novějších pletacích mašinách Ange 12 je 2:30 minut.

5 KALKULACE V PODNIKU BATEPO

Firma BATEPO je malá firma, nemá proto kalkulace příliš propracované a není zde kladen velký důraz na jejich podrobné propočítání. Kalkulace nejsou zpracované v žádné směrnici ani interním předpisu firmy.

Dle časového hlediska lze kalkulační systém firmy nazvat výslednou kalkulací. Organizace má k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů. Jsou zde k dispozici údaje z minulých let, které jsou využívány při kalkulaci ceny výrobku na následující rok. Jednotlivé údaje mezi lety se nijak výrazně neliší, proto mohou být používány pro výpočet kalkulace následujícího roku.

Ve firmě probíhá kalkulace plných nákladů. Hraje zde hlavní roli rozlišení nákladů na přímé a nepřímé, tyto plné náklady se poté alokují na daný druh výkonu. Je známo, že tato kalkulace není nikterak přesná a může docházet k nepřesné alokaci nepřímých nákladů na jednotku výkonu.

BATEPO má dva základní ceníky a to maloobchodní a velkoobchodní, podle kterých se řídí. Ceny v ceníku jsou stanoveny pomocí kalkulace. U jednotlivých stálých zákazníků se mohou ceny lišit, dle požadavků zákazníka, objemu zakázky a druhu odebíraných výrobků. Cena v ceníku je závazná a konečná, protože nikdy nedocházelo k tak velkým výkyvům v cenách přize, aby se ceník musel v průběhu roku měnit, nebo aby změny v ceníku byly pro firmu vyloženě nevýhodné. Ceny v ceníku se aktualizují jednou za rok. Ke konci roku se pomocí kalkulací propočítají náklady a upraví ceny sortimentu na další rok.

Často firmu kontaktuje nový či stávající zákazník s prosbou o design, který firma normálně nevyrábí, nejčastěji se jedná o reklamní nápis na ponožce. Firma používá ke kalkulaci nového designu ponožky propočtovou kalkulaci, protože se kalkulace sestavuje na základě porovnatelných výrobků. Typově či přízí se ponožky v takovém případě neliší, liší se pouze v designu, proto se náklady na ponožku téměř neliší. K vykalkulovaným přímým a nepřímým nákladům se pak standardně připočítává 30% marže.

5.1 PŘÍMÉ NÁKLADY

Jediným přímým nákladem lze ve firmě BATEPO označit materiál, čímž je příze, ze které se ponožky vyrábějí. Ve firmě se používá hned několik směsí přízí, složené například z bavlny, vlny, elastanu, polyamidu, polyesteru a dalších. Veškeré příze a směsi z přízí se nakupují od dodavatelů firmy.

Průměrná cena příze se stanovuje jednou za rok, při aktualizaci ceníku. Tato cena se odvíjí od kurzu koruny vůči euru a dolaru, jelikož veškeré příze se dováží ze zahraničí. Ročně se průměrná cena drží v minimálních mantinelech. Mezi jednotlivými roky však mohou nastat i velké výkyvy, které jsou závislé například na úrodě bavlny. Aby dodávka příze ovlivnila průměrnou cenu (možnost množstevní slevy), muselo by se na základě cenových podmínek dodavatele odebrat cca 10 tun, což podnik nikdy nedělá. Nákup příze si řídí sám vedoucí odbytu, ten rozhoduje, kdy je třeba objednat a dokoupit přízi.

Přímé náklady za rok 2015, tedy náklady za materiál, činily 1 968 402 Kč.

Co se týče ponožek Trekking, při jejich výrobě se spotřebuje 0,08 kg příze na 1 pár ponožek, u ponožek Elastan je to na 1 pár ponožek 0,035 kg. Průměrná cena příze, která se používá při výrobě Trekking ponožky, je 161,75 Kč za 1 kg příze. Při výrobě Elastanu se používá příze v hodnotě 148,57 Kč za 1 kg. V tabulce 1 a 2 je znázorněn výpočet přímých nákladů na 1 pár Trekking a Elastan ponožky.

Tabulka 1: Výpočet přímých nákladů na 1 pár ponožek Trekking

Spotřeba materiálu na Trekking	0,08 kg / 1 pár
Průměrná cena materiálu na Trekking	161,75 Kč / 1 kg
Materiál na 1 pár ponožky	161,75 x 0,08 = 13,16 Kč / 1 pár

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Tabulka 2: Výpočet přímých nákladů na 1 pár ponožek Elastan

Spotřeba materiálu na Trekking	0,035 kg / 1 pár
Průměrná cena materiálu na Trekking	148,57 Kč / 1 kg
Materiál na 1 pár ponožky	148,57 x 0,035 = 5,20 Kč / 1 pár

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

5.2 NEPŘÍMÉ NÁKLADY

V tabulce 3 jsou zobrazeny veškeré nepřímé náklady firmy BATEPO za rok 2015. Tyto náklady jsou stejné pro všechny druhy ponožek a zahrnují jak výrobní, tak správní režii.

Tabulka 3: Nepřímé náklady firmy v Kč

Nepřímé náklady		
501	Spotřeba materiálu	364 518,23
501 200	pohonné hmoty – nafta	60 582,02
501 400	náhradní díly	51 620,64
501 500	ostatní – etikety, benzín, kancelářské potřeby	251 309,04
501 600	ochranné pomůcky	1 006,53
502	Spotřeba energie	219 249,64
502 100	vodné	5 487,60
502 200	elektrická energie, plyn	213 762,04
511	Opravy a udržování	77 924,72
511 100	ostatní opravy	48 375,45
511 200	opravy automobilu	29 549,27
518	Ostatní služby	212 112,68
518 100	doprava – především společností PPL	15 681,30
518 300	ostatní – letáky, reklama	166 077,18
518 400	telefon	12 175,02
518 500	poštovné, poštovní známky	18 179,18
52	Osobní náklady	1 775 939,00
521	mzdové náklady	1 325 046,00
524	zákonné sociální a zdravotní pojištění	450 893,00
53	Daně a poplatky	13 231,00
531	silniční daň	3 300,00
532	daň z nemovitosti	9 931,00
548	ostatní provozní náklady – lékařské prohlídky	302,78

551	odpisy	325 558,00
568	ostatní finanční náklady	30 958,50
Celkové nepřímé náklady		3 019 794,55

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

5.2.1 Mzdy a odpisy

Jistě je na místě upřesnit výpočet mezd a odpisů, protože především mzdy tvoří největší část nepřímých nákladů firmy.

Mzdy

Jednotlivé pracovní pozice mají odlišné sazby a způsob výpočtu mzdy. Pracovní doba činí u všech pozic 8 hodin denně.

Vedoucí odbytu, účetní, vedoucí skladu: všechny tyto pozice mají pevný měsíční tarif.

Mechanik: zaměstnanec na pozici mechanik dostává hodinovou hrubou mzdu 90 Kč.

Dělníci (pletařka, šička, pracovnice pro fixaci ponožek, etiketařka): všechny dělnické pozice kromě pracovnice pro fixaci ponožek mají hodinovou mzdu. Pracovnice pro fixaci ponožek má úkolovou mzdu a to dle odpracovaných párů ponožek. Hodinová hrubá mzda činí 70 Kč. Úkolová mzda činí 0,40 Kč za pár ponožek.

Odpisy

V současné době se odepisují pouze dva pletací stroje Ange 12, ostatní pletací vybavení mají již svou vstupní cenu odepsanou. Pletací mašiny patří do 2. odpisové skupiny, sazba je pro 1 rok 11% a pro další roky 22,25%. V tabulkách 4 a 5 jsou znázorněny částky ročních odpisů pletacích strojů.

Tabulka 4: Odpisy prvního pletacího stroje Ange 12 v Kč

Vstupní cena	120 000
1. rok (2013)	13 200
2. rok (2014)	26 700
3. rok (2015)	26 700
4. rok (2016)	26 700
5. rok (2017)	26 700

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Tabulka 5: Odpisy druhého pletacího stroje Ange 12 v Kč

Vstupní cena	220 000
1. rok (2012)	24 200
2. rok (2013)	48 950
3. rok (2014)	48 950
4. rok (2015)	48 950
5. rok (2016)	48 950

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Dále se odepisuje pracovní osobní automobil, který patří taktéž do 2. odpisové skupiny. Je zde ovšem použita odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10%, a to z toho důvodu, že firma BATEPO je prvním majitelem tohoto vozu. Odpisová sazba pro 1 rok tedy činí 21% pro další roky 19,75%. Roční odpisy automobilu lze vidět v tabulce 6.

Tabulka 6: Odpisy automobilu VW Caddy Maxi v Kč

Vstupní cena	453 738,03
1. rok (2015)	95 285
2. rok (2016)	89 614
3. rok (2017)	89 614
4. rok (2018)	89 614
5. rok (2019)	89 614

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Do částky odpisů také patří odpisy budovy (výrobního areálu), která patří do odpisové skupiny 5 a odepisuje se 30 let. Odpisová sazba v prvním roce činí 1,4% a v dalších letech 3,4 %. Vstupní cena budovy činí 4 517 773,90 Kč.

Odpis budovy v roce 2015 činil 153 605 Kč.

V 5. odpisové skupině s dobou odepisování 30 let je stejně tak i modernizace kotelny se vstupní cenou 29 936,20 Kč.

Odpis kotelny činí 1 018 Kč.

V roce 2015 se vyrobilo 314 000 párů ponožek, z toho přibližně 7 000 párů Trekking ponožek a 30 000 párů ponožek Elastan. Rozvrhovou základnou při rozpočtu nepřímých nákladů je počet vyrobených párů ponožek za rok.

V tabulce 7 je znázorněn stávající postup při kalkulaci nepřímých nákladů na 1 pár ponožek.

Tabulka 7: Výpočet nepřímých nákladů

Nepřímé náklady	3 019 794,55 Kč
Vyrobené ponožky v párech	314 000 párů
Nepřímý náklad na 1 pár ponožky	$3\,019\,794,55 : 314\,000 =$ 9,62 Kč / 1 pár

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

5.3 KALKULACE TREKKING A ELASTAN PONOŽKY

Ve firmě BATEPO je prodejní cena jakýmsi kompromisem mezi chtěnou prodejní cenou podniku a podmínkami trhu, především cenami konkurence. Jak již bylo uvedeno, v tomto odvětví panuje velmi silná konkurence a správně nastavená prodejní cena je velmi důležitá pro úspěšnost firmy.

Prodejní cena je sestavena z přímých a nepřímých nákladů a marže. Marže se nestanovuje procentně, či jiným způsobem. Je stanovena na základě prodejní ceny vedoucím odbytu a to především podle ceny konkurence, tak aby byl výrobek prodejný dle žadanosti a kvality výrobku.

Kalkulace výsledné ceny Trekking a Elastan ponožky jsou znázorněny v tabulce 8 a 9.

Tabulka 8: Výpočet výsledné ceny ponožky Trekking v Kč

Přímý materiál	13,16
Nepřímý materiál	9,62
Zisk	4,22
Prodejní cena bez DPH	27

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Tabulka 9: Výpočet výsledné ceny ponožky Elastan v Kč

Přímý materiál	5,20
Nepřímý materiál	9,62
Zisk	5,18
Prodejní cena bez DPH	20

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Kalkulační vzorec je ve firmě BATEPO velmi jednoduchý. Nejvíce se podobá kalkulačnímu vzorci dynamickému (uvedenému v sekci 2.7.4 teoretické části). Sečtením přímých a nepřímých nákladů, které v sobě nesou jak výrobní, tak správní režii, se získají plné náklady výkonu, přičtením marže vyjde prodejní cena výrobku. Náklady se rozpočítávají na kalkulační jednici prostým dělením. Rozvrhová základna pro rozpočítání nepřímých nákladů na výrobu určitého objemu výrobků je množství vyrobených párů ponožek za rok.

6 VLASTNÍ NÁVRH

Cílem této kapitoly je navrhnout odlišný způsob rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace od stávajícího způsobu využívaného firmou. Po navržení a přepočítání kalkulace odlišným způsobem bude zřejmé, zda je navržený způsob rozvrhování nepřímých nákladů vhodnější či přesnější než stávající způsob, či zda je tento stávající způsob ideálním řešením.

V nesdružených výroбах, tj. ve výroбах, kde se produkuje více druhů samostatných výkonů, z nichž každý vyžaduje různý materiál, rozdílný postup zpracování a často i různé výrobní zařízení, se uplatňuje:

- kalkulace dělením (prostá nebo s poměrovými čísly);
- kalkulace přírážková;
- metoda ABC (Activity Based Costing).

Jak bylo uvedeno dříve, firma BATEPO jako svou stávající kalkulační metodu používá metodu prostým dělením a jako rozvrhovou základnu používá množství vyrobených párů ponožek za rok.

Metoda ABC (Activity Based Costing) oproti klasickým metodám přiřazuje režijní náklady na činnosti procesů. Využití metody je vhodné zejména pro organizace, které mají různě složité produkty, vyrábějí je v různých množstvích a pro různé zákazníky. Princip metody je založen na tom, že nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Vztahy mezi objekty a aktivitami a vztahy mezi aktivitami a zdroji jsou založeny na základě příčin. Tato metoda se nedá použít, protože firma nesleduje aktivity, neviduje je, a proto se touto metodou nebude již práce zabývat.

Zbývá tedy podrobněji prozkoumat kalkulační metodu dělením a metodu přírážkovou.

6.1 KALKULACE PROSTÝM DĚLENÍM

První výrazná odlišnost v navrhovaném kalkulačním postupu je rozdělení nepřímých nákladů na výrobní a správní režii, jak je vidět v tabulce 10. Toto rozdělení

je velmi důležité, protože je vhodné výrobní a správní režii rozpočítávat dle odlišných rozvrhových základů.

Tabulka 10: Rozdělení nákladů na výrobní a správní režii v Kč

Výrobní režie		Správní režie	
Spotřeba materiálu (dělníci)	364 518,23	Osobní náklady (účetní, vedoucí odbytu)	393 696,00
Spotřeba energie	219 249,64	Ostatní služby	212 112,68
Opravy a udržování	77 924,72	Daně a poplatky	13 231,00
Osobní náklady	1 382 243,00	Ostatní finanční náklady	30 958,50
Odpisy	325 558,00		
Ostatní provozní náklady	302,78		
Celkem	2 369 796,37	Celkem	649 998,18

Zdroj: interní materiály podniku – vlastní úprava

Za rozvrhovou základnu pro výrobní režii byl stanoven čas v minutách, kdy pletací stroje pracují, tedy strojové minuty. Tato rozvrhová základna je vypočítána v tabulce 11. Navrhovaná rozvrhová základna by měla být nejpřesnější, protože se každý pár plete odlišnou dobu a je tak možné přesněji rozpočítat výrobní režii na daný druh ponožky.

Tabulka 11: Výpočet rozvrhové základny

Pracovní dny v roce 2015	253 dní
Celozávodní dovolená 2015 (pracovní dny)	10 dní
Skutečně odpracované dny v roce 2015	243 dní
Odpracované hodiny (243 dní x 8 prac. hodin)	1944 pracovních hodin
Odpracované minuty (1944 prac. hodin x 60)	116 640 minut / pletací stroj
Odpracované minuty všech pletacích strojů (116 640 minut x 17 pletacích strojů)	1 982 880 minut

Zdroj: vlastní úprava

Pro správní režii zůstala rozvrhová základna stejná a to množství vyrobených párů ponožek za rok. Správní náklady nijak přímo nesouvisí s výrobou, proto je tato rozvrhová základna nejvhodnější.

V tabulce 12 jsou rozpočítané režie. Celkové náklady výrobní a správní režie, které jsou vypočteny v tabulce 10, se rozpočítají danými rozvrhovými základnami. Pro výrobní režii to jsou provozní minuty pletacího stroje a pro správní režii množství vyrobených párů za rok. Výsledkem výrobní režie je velikost výrobní režie na 1 minutu provozu stroje, u správní režie je výsledkem velikost správní režie na pár ponožek bez ohledu na jejich druh.

Tabulka 12: Výpočet výrobní a správní režie

Výrobní režie	
2 369 796,37 / 1 982 880	1,1951 Kč / minuta pletacího stroje
Správní režie	
649 998,18 / 314 000	2,0701 Kč / 1 pár ponožky

Zdroj: vlastní úprava

V následujících tabulkách 13, 14 je již znázorněna celá kalkulace. Přímé náklady jsou stanovené vedoucím odbytu. Vypočítané nepřímé náklady, kde výrobní režie činí 4,30 minut (3,15 minut na výrobu páru ponožky na pletacím stroji + 1,15 minut pro další úpravy a došití ponožky na jiných stojích) vynásobených 1,1951 Kč. Správní režie zůstává u všech ponožek stejná a to 2,0701 Kč.

Tabulka 13: Kalkulace Trekk v Kč

Přímý materiál	13,16
Nepřímý materiál:	7,2091
- výrobní režie (4,30 x 1,1951)	5,1390
- správní režie	2,0701
Náklady celkem	20,3691
Zisk	6,6309
Prodejní cena bez DPH	27

Zdroj: vlastní úprava

U ponožky Elastan je výpočet obdobný, počítá se zde pouze s jiným časem výroby a to 2,30 minut šití na pletacím stroji + 1,15 minut pro další úpravy a došití ponožky na jiných stojích.

Tabulka 14: Výpočet kalkulace Elastan v Kč

Přímý materiál	5,20
Nepřímý materiál:	6,1932
- výrobní režie (3,45 x 1,1951)	4,1231
- správní režie	2,0701
Náklady celkem	11,3932
Prodejní cena bez DPH	20
Zisk	8,6068

Zdroj: vlastní úprava

Po zhlédnutí tabulky 15, kde jsou zrekapitulované výsledky lze jasně vidět, že u obou druhů ponožek jsou nepřímé náklady nižší, tím pádem i celkové náklady na výrobek klesly. Je tedy zřejmé, že při stávající ceně výrobku dojde k navýšení zisku.

Tabulka 15: Konečné srovnání

	Trekk		Elastan	
	Stávající způsob	Návrh	Stávající způsob	Návrh
Přímý materiál	13,16	13,16	5,20	5,20
Nepřímý materiál	9,62	7,2091	9,62	6,1932
Náklady celkem	22,78	20,3691	14,82	11,3932
Zisk	4,22	6,6309	5,18	8,6068

Zdroj: vlastní úprava

6.2 KALKULACE DĚLENÍM S POMĚROVÝMI ČÍSLY

Tato kapitola se zabývá kalkulační metodou, která pro alokaci nepřímých nákladů používá poměrové váhy. Při výpočtu vah byly použity dva ukazatele a to přímý materiál a výrobní čas.

V tabulce 16 lze vidět celkovou kalkulaci nepřímých nákladů. Nejdříve bylo potřeba zjistit přímý materiál na každý daný druh ponožky a nejnižšímu přímému nákladu přiřadit váhu s hodnotou 1. Ostatní hodnoty přímého materiálu byly dělené touto hodnotou, jako je to znázorněné v prvním řádku ve sloupečku Váhy.

Zbývá tedy vypočítat velikost nepřímých nákladů na 1 Kč přímého nákladu, která bude postupně pronásobena danými váhami.

$3\,019\,794,55 / 1\,968\,402 = 1,5341$ Kč nepřímého materiálu / 1 Kč přímého materiálu

Tabulka 16: Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Druhy ponožek	Přímý materiál (Kč) / 1 pár	Váhy	Nepřímý materiál (Kč) / 1 pár
Letní			
Bavlna	4,9	$(4,9 / 3,1) = 1,5806$	$(1,5806 \times 1,5341) = 2,4249$
Elastan	5,2	1,6774	2,5734
Modal	8,4	2,7097	4,1570
Zdravotní bavlna	5,2	1,6774	2,5734
Zdravotní elastan	5,9	1,9032	2,9198
Cyklo	3,9	1,2581	1,9300
B - active:			
nízké	4,1	1,3226	2,0290
střední	4,9	1,5806	2,4249
vysoké	6,8	2,1935	3,3652
Siltex	9,2	2,9677	4,5529
Dětské	3,1	1	1,5341
Podkolenky	7,4	2,3871	3,6621
Zimní			
Vera bavlna	9,8	3,1613	4,8498
Pracovní	6,2	2,0000	3,0683

Sibiřky	12,4	4,0000	6,1365
Sport	8,3	2,6774	4,1075
Trekk	13,16	4,2452	6,5127
Thermo	23,4	7,5484	11,5802
Siltex	12,1	3,9032	5,9881
Dětské	6,3	2,0323	3,1178
Podkolenky	12,2	3,9355	6,0376
Zdravotní	9,2	2,9677	4,5529

Zdroj: vlastní úprava

Při rozvržení nepřímých nákladů dle vah stanovených podle přímých nákladů vyšly nepřímé náklady poměrně nízké oproti původním nepřímým nákladům 9,62 Kč. U ponožky Elastan jsou nepřímé náklady 2,5734 Kč a u Trekku činní 6,5127 Kč.

Postup při rozpočítávání vah dle strojního času byl téměř shodný s předchozím výpočtem v tabulce 16. Váhy se ovšem rozpočítaly pomocí strojního času. V tomto výpočetním postupu vyšly náklady naopak poměrně vysoké. U ponožky Trekk nepřímé náklady činní 20,89 Kč a u Elastanu cca 15,25 Kč.

6.3 KALKULACE PŘIRÁŽKOVÁ

Kalkulace je založena na přiřazování nepřímých nákladů pomocí zvolené, hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Na základě rozvrhové základny je poté vypočtena hodnota koeficientu režie či režijní přirážka, která vyjadřuje podíl nepřímých nákladů připadajících na jednotku rozvrhové základny. V této kapitole byly zvoleny dvě rozvrhové základny a to:

- přímé mzdy;
- přímý materiál nebo v tomto případě i přímé náklady.

Přímé mzdy jako rozvrhovou základnu pro rozvrhování nepřímých nákladů nelze v tomto příkladě použít, protože nelze určit přímé mzdy příslušného výkonu, které jsou nutné ke správnému výpočtu. Provozní minuty se jako rozvrhová základna již osvědčily více, jak ukáže následující výpočet.

V tabulce 17 je znázorněn výpočet koeficientů výrobní a správní režie. Tyto koeficienty byly vypočítány podle jednoduchých vzorců:

- **koeficient výrobní režie = výrobní režie celkem / přímý materiál (přímé náklady);**
- **koeficient správní režie = správní režie celkem / přímý materiál (přímé náklady).**

Výsledkem je vždy velikost dané režie na 1 Kč přímých nákladů.

Tabulka 17: Výpočet koeficientů výrobní a správní režie

Výrobní režie	
2 369 796,37 / 1 968 402	1,2039 Kč nepřímých nákladů / 1 Kč přímých nákladů
Správní režie	
649 998,18 / 1 968 402	0,3302 Kč nepřímých nákladů / 1 Kč přímých nákladů

Zdroj: vlastní úprava

V tabulkách 18 a 19 je znázorněna celková kalkulace ponožek Trekk a Elastan. Režie jsou spočítány klasickým vynásobením přímých nákladů na pár ponožky a koeficientu dané režie.

Tabulka 18: Výpočet kalkulace Trekk v Kč

Přímý materiál	13,16
Nepřímý materiál:	20,1887
- výrobní režie (13,16 x 1,2039)	15,8433
- správní režie (13,16 x 0,3302)	4,3454
Náklady celkem	33,3487
Zisk	-6,3487
Prodejní cena bez DPH	27

Zdroj: vlastní úprava

Tabulka 19: Výpočet kalkulace Elastan

Přímý materiál	5,20
Nepřímý materiál:	7,9773
- výrobní režie (5,20 x 1,2039)	6,2603
- správní režie (5,20 x 0,3302)	1,7170
Náklady celkem	13,1773
Zisk	6,8227
Prodejní cena bez DPH	20

Zdroj: vlastní úprava

U ponožky Trekk jsou v tomto případě nepřímé náklady příliš vysoké, celkové náklady činní 33,35 Kč (pro připomenutí cena bez DPH je 27 Kč). Ponožka Elastan vykazovala celkové náklady 13,18 Kč, což se již jeví v pořádku. Tyto celkové náklady jsou dokonce o 1,64 Kč nižší než u stávajícího způsobu využívaného firmou. Tato situace může nastat, jeden druh ponožky může dotovat ponožku jinou, jelikož cena ponožky Trekk je stanovená na základě konkurence a velké zvyšování ceny zde nepřipadá v úvahu. Ovšem 6 Kč nákladů nad prodejní cenou je zřejmě příliš a situace je tak dlouhodobě neudržitelná.

6.4 KALKULAČNÍ VZOREC

Jak již bylo uvedeno dříve, kalkulační vzorec využívaný podnikem BATEPO nejvíce odpovídá kalkulačnímu vzorci dynamickému.

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

Tento kalkulační vzorec je vhodný a i po přepočítání alokace nepřímých nákladů do kalkulací není třeba tento vzorec měnit. Pro daný podnik a jeho kalkulaci se kalkulační vzorec jeví naprosto dostačujícím.

7 VÝSLEDKY A DISKUZE

V této závěrečné části práce budou zhodnoceny výsledky kapitoly Vlastní návrh. V tabulkách 20 a 21 lze shlédnout výše nákladů všech navrhovaných kalkulačních metod.

Tabulka 20: Rekapitulace výsledků ponožky Trekk v Kč

Trekk	Stávající metoda	Kalkulace prostým dělením	Kalkulace dělením s poměrovými čísly (přímý materiál)	Kalkulace dělením s poměrovými čísly (výrobní minuty)	Kalkulace přírážková
Přímé náklady	13,16	13,16	13,16	13,16	13,16
Nepřímé náklady	9,62	7,21	6,52	20,89	20,19
Celkové náklady	22,78	20,37	19,68	34,05	33,35
Zisk	4,22	6,63	7,2	-7,05	- 6,35
Prodejní cena	27	27	27	27	27

Zdroj: vlastní úprava

Tabulka 21: Rekapitulace výsledků ponožky Elastan v Kč

Elastan	Stávající metoda	Kalkulace prostým dělením	Kalkulace dělením s poměrovými čísly (přímý materiál)	Kalkulace dělením s poměrovými čísly (výrobní minuty)	Kalkulace přírážková
Přímé náklady	5,20	5,20	5,20	5,20	5,20
Nepřímé náklady	9,62	6,19	2,58	15,25	7,98
Celkové náklady	14,82	11,39	7,78	20,45	13,18
Zisk	5,18	8,61	12,22	-0,45	6,82
Prodejní cena	20	20	20	20	20

Zdroj: vlastní úprava

Jak je vidět v tabulkách 20 a 21 jednotlivé nepřímé náklady se v daných metodách poměrně výrazně liší. Tato odlišnost je dána použitou rozvrhovou základnou a její přesností určit nepřímé náklady na kalkulační jednici.

Při použití první navržené metody kalkulace prostým dělením bylo dosaženo snížení nákladů u obou zkoumaných druhů ponožek. Díky použitým rozvrhový základnám došlo tedy nejen ke snížení nákladů, ale také k nejpřesnější alokaci nepřímých nákladů na jednici. Proto byla tato metoda vyhodnocena jako nejvhodnější. Hradecký, Lanča, & Šiška, (2008) uvádí, že tato metoda kalkulace je nejjednodušší a nejvíce se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. Výrobu firmy BATEPO nelze jednoznačně označit za stejnorodou, ale jednotlivé druhy ponožek si jsou svou nákladovostí výroby velmi podobné. I přesto, že je metoda prostým dělením označována za nejjednodušší, pro firmu se z navržených metod osvědčila nejvíce.

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly se uplatňuje v podnicích s homogenní výrobou s jedním druhem výkonu, kde se jednotlivé výrobky od sebe liší nějakým technickým parametrem (dobou trvání technologického procesu, množstvím některé ingredience) (Hradecký et al., 2008). V práci byly použity dva výpočty touto metodou. První výpočet metodou kalkulace dělením s poměrovými čísly s využitím rozpočítání vah pomocí přímého materiálu dosáhl snížení nepřímých nákladů. U ponožky Trekk nepřímé náklady vyšly poměrně přiměřeně, ovšem u ponožky Elastan vyšly nepřímé náklady až příliš nízké. Rozdíl byl způsoben zvolenou rozvrhovou základnou přímý materiál (přímé náklady), kdy přímé náklady u ponožky Trekk až dvojnásobně převýšily přímé náklady u ponožky Elastan. U této kalkulační metody byl navržen ještě druhý výpočet a za rozvrhovou základnu byly zvoleny výrobní minuty. V obou případech vyšly nepřímé náklady až příliš vysoké, u obou druhů ponožek celkové náklady převýšily prodejní cenu. Po přepočtení nákladů se ukázalo, že i když se tato metoda mohla zprvu zdát jako vhodná, nepředčila stávající metodu kalkulace podniku BATEPO.

Poslední zkoumaná kalkulační metoda přírážková se používá při výrobě různorodých výrobků a to většinou v sériové či hromadné výrobě (Synek, 2001). Proto by se pro firmu BATEPO mohla zprvu jevit jako ideální. Ovšem metoda přírážková u ponožky Trekk výrazně zvýšila nepřímé náklady a to až do té míry, že opět celkové náklady převýšily prodejní cenu, stejně jako tomu bylo u předchozí kalkulační metody. Naopak u ponožky Elastan nepřímé náklady vyšly poměrně příjemně a oproti stávající metodě se snížili o 1,64 Kč.

Je složité určit tu správnou a firmou požadovanou výši nákladů. Firma chce mít náklady pokud možno nízké, ovšem je vyžadována i jejich určitá výše, protože se tyto

náklady výrazně promítnou do daně z příjmu. Některé náklady z kalkulace jsou daňově uznatelné a tím pádem sníží podniku daň. Požadovaná je tak co nejpřesnější alokace nepřímých nákladů do kalkulace.

8 ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce byla charakteristika nepřímých nákladů a následná analýza problematiky rozvrhování nepřímých nákladů do kalkulace a to z hlediska vlivu na vypovídací schopnost kalkulace. Ze získaných poznatků, ať už z odborné literatury či provedených propočtů v rámci analýzy vybraného podniku, lze konstatovat následující závěry.

V bakalářské práci byla zkoumána výrobní firma BATEPO zabývající se výrobou ponožkového zboží. Byly analyzovány veškeré nepřímé náklady firmy a byla zjištěna jejich problematika rozvrhování do kalkulace. Z šetření, které bylo provedeno ve firmě, vyplývá, že firma BATEPO nemá příliš propracovaný kalkulační systém, pro rozvržení nepřímých nákladů do kalkulace, firma využívá jednu z nejjednodušších kalkulačních metod a tou je metoda prostým dělením. Tato metoda nebere v potaz náročnost na výrobu či na materiál jednotlivých druhů ponožek a rozpočítává stejnou velikost nepřímých nákladů na všechny ponožkové druhy, tj. 9,62 Kč. Tento problém se práce snažila vyřešit, byly použity metody, které naopak náročnost na výrobu či materiál v potaz berou. Byly využity téměř veškeré dostupné kalkulační metody, změněny jejich rozvrhové základny a znovu propočítány náklady.

Některé z navržených metod stávající kalkulační metodu nepředčily, některé ovšem ano. Jako nejlepší kalkulační metoda pro daný podnik BATEPO byla stanovena metoda prostým dělením s rozdělením nákladů na výrobní a správní režii správným stanovením rozvrhových základen. Tato metoda se jeví jako nejvhodnější hned z několika důvodů. Především rozděluje nepřímé náklady na výrobní a správní režii, což je pro správnou alokaci nepřímých nákladů na kalkulační jednici nezbytné, a dále využívá vhodné rozvrhové základy pro tyto dvě režie. Při využití této metody došlo ke snížení nepřímých nákladů u ponožky Trekk o 2,41 Kč, což značí pokles o 25,05%, a u ponožky Elastan o 3,43 Kč, což představuje snížení o 35,65%. Tato metoda nejenže snížila nepřímé náklady na kalkulační jednici, ale zároveň nejpresněji rozpočítala využití nepřímých nákladů na jednici a to díky rozdělení nepřímých nákladů na výrobní a správní režii a k těmto režii správně zvoleným rozvrhovým základnám.

Tato práce má jistě potenciál pro další analýzy. Vzhledem k rozsahu práce nebylo možné prozkoumat danou problematiku do hlubších vrstev. Jistě by bylo velmi

zajímavé dále propočítat vliv změny nepřímých nákladů na daň z příjmu. Velké množství těchto nákladů jsou daňově uznatelné a snižují tak podnikateli daň z příjmu, z čehož plyne, že nejnižší náklady nejsou pro firmu vždy optimální. Přestože firma nesleduje jednotlivé aktivity, bylo by dále zajímavé propočítat kalkulaci pomocí metody ABC, protože tato metoda je čím dál častěji ve firmách využívána a uznávána.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ

1. Averkamp, H. (2013, October). Activity Based Costing. Retrieved from <http://www.accountingcoach.com/activity-based-costing/explanation>
2. batepo.cz. (n.d.). Katalog výrobků - fotogalerie. Retrieved from <http://batepo.cz/katalog.php>
3. Borad, S. (2012a, August 13). Direct and Indirect Costs. Retrieved from efinancemanagement.com
4. Borad, S. (2012b, September 12). Types of Costs and their Basis of Classification. Retrieved from <http://www.efinancemanagement.com/costing-terms/types-of-costs-and-their-basis-of-classification>
5. budoucnostprofesi.cz. (2016). Textilní, oděvní, kožedělný a obuvní průmysl. Retrieved from <http://www.budoucnostprofesi.cz/cs/vyvoj-v-odvetvich/06textilie--odevy-.html>
6. ceskyvyrobek.cz. (n.d.). Český výrobek. Retrieved from <http://www.ceskyvyrobek.cz/>
7. Dvořáková, D. (2009). Základy účetnictví (13) Klasifikace nákladů a výnosů ve finančním účetnictví. *Účetnictví*, 2009(2), 55–56.
8. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
9. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
10. Hradecký, M., & Král, B. (1995). *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum.
11. Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada.
12. Král, B. (1998). *Nákladové účetnictví*. V Praze: Vysoká škola ekonomická.
13. Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
14. Krutina, V., & Novotná, M. (2009). *Ekonomika podniku: (cvičení)*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
15. Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck.
16. Macík, K., & Neuwirt, J. (1994). *Jak kalkulovat podnikové náklady?*. Ostrava: Montanex.
17. managementmania.com. (2015). Liniová organizační struktura. Retrieved from <https://managementmania.com/cs/liniova-organizacni-struktura>
18. Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada.
19. Schroll, R., Král, B., Janout, J., & Fibírová, J. (1997). *Manažerské účetnictví (Vzdělávání účetních v ČR)*.
20. Sedláček, J. (2000). *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta.
21. Synek, M. (2001). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.

22. Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.
23. Synek, M., & Kislíngerová, E. (2010). *Podniková ekonomika*. Praha: C.H. Beck.
24. Vilímová, A. (2001). *Manažerská ekonomika*. V Českých Budějovicích: Jihočeská univerzita, Zemědělská fakulta.
25. vitejtenazemi.cz. (2013). Textilní průmysl. Retrieved from http://vitejtenazemi.cz/cenia/index.php?p=textilni_prumysl&site=spotreba
26. Wiener, J. (1960). Separation of Fixed and Variable Costs. *American Accounting Association*, 1960. Retrieved from http://www.jstor.org/stable/243439?Search=yes&resultItemClick=true&searchText=fixed&searchText=and&searchText=variable&searchText=costs&searchUri=%2Faction%2FdoBasicSearch%3FQuery%3Dfixed%2Band%2Bvariable%2Bcosts%26amp%3Bacc%3Don%26amp%3Bwc%3Don%26amp%3Bfc%3Doff%26amp%3Bgroupp%3Dnone&seq=1#page_scan_tab_contents

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Český výrobek.....	38
Obrázek 2: Ponožka Trekking	44
Obrázek 3: Ponožka Elastan	45

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1: Výpočet přímých nákladů na 1 pár ponožek Trekking.....	47
Tabulka 2: Výpočet přímých nákladů na 1 pár ponožek Elastan.....	47
Tabulka 3: Nepřímé náklady firmy v Kč	48
Tabulka 4: Odpisy prvního pletacího stroje Ange 12 v Kč	49
Tabulka 5: Odpisy druhého pletacího stroje Ange 12 v Kč.....	50
Tabulka 6: Odpisy automobilu VW Caddy Maxi v Kč	50
Tabulka 7: Výpočet nepřímých nákladů.....	51
Tabulka 8: Výpočet výsledné ceny ponožky Trekking v Kč	51
Tabulka 9: Výpočet výsledné ceny ponožky Elastan v Kč.....	52
Tabulka 10: Rozdělení nákladů na výrobní a správní režii v Kč	54
Tabulka 11: Výpočet rozvrhové základy	54
Tabulka 12: Výpočet výrobní a správní režie	55
Tabulka 13: Kalkulace Trekk v Kč.....	55
Tabulka 14: Výpočet kalkulace Elastan v Kč	56
Tabulka 15: Konečné srovnání	56
Tabulka 16: Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	57
Tabulka 17: Výpočet koeficientů výrobní a správní režie	59
Tabulka 18: Výpočet kalkulace Trekk v Kč	59
Tabulka 19: Výpočet kalkulace Elastan.....	60
Tabulka 20: Rekapitulace výsledků ponožky Trekk v Kč	62
Tabulka 21: Rekapitulace výsledků ponožky Elastan v Kč.....	62

SEZNAM POUŽITÝCH SCHÉMAT

Schéma 1: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití.....	22
Schéma 2: Organizační struktura firmy BATEPO.....	40

SUMMARY

The main objective of this bachelor thesis was to characterise the indirect costs and the subsequent analysis of the issue of allocating indirect costs in the calculation, in terms of impact on the explanatory power of the calculation. The findings, whether from professional literature or from performance of the calculations within the analysis of the selected company, suggest the following conclusions.

The bachelor thesis examined the BATEPO production company engaged in the manufacture of hosiery. All the indirect costs of the company were analysed and the issue of their allocation in the calculation was found. The survey, which was conducted in the company, shows that BATEPO don't have a very sophisticated calculation system for the allocation of indirect costs in the calculation, the company uses one of the simplest calculation methods, i.e. the simple division method. This method doesn't take into account the demands on manufacturing or material of various kinds of socks and re-calculates the size of the indirect costs to all kinds of socks with the same value, i.e. 9.62 CZK. The thesis tried to solve this issue, it uses the methods, which take into account the demands on manufacturing or material. Nearly all available calculation methods were used, their allocation bases were changed and the costs were re-calculated.

Some of the proposed methods didn't out-perform the existing calculation method, however, some did. The best calculation method for BATEPO was the method of simple division, i.e. the division of the costs into manufacturing and administrative indirect costs by proper setting of the allocation bases. This method appears to be most suitable for several reasons. Above all, it divides the indirect costs on manufacturing and administrative indirect costs, which is necessary for the correct allocation of indirect costs on the calculation unit, and it also uses appropriate allocation foundations for these two overheads. When using this method, there was a reduction in indirect costs, i.e. Trekk socks by 2.41 CZK, which represents a decrease of 25.05% and Elastan socks monitored a decrease of 3.43 CZK in indirect costs, which represents a decrease of 35.65%. This method not only reduced the indirect costs on the calculation unit, but it also budgeted the indirect cost used on the calculation unit accurately, thanks to the allocation of indirect costs on manufacturing and administrative overhead, and properly selected allocating bases for these indirect costs.

This work definitely has the potential for further analyses. Given the scope of the work it was not possible to examine the issue into deeper layers. It would certainly be very interesting to also calculate the effect of change in indirect costs on income tax. The lowest costs don't always mean success for the company. Large amounts of these costs are tax deductible and therefore reduce income tax for an entrepreneur. Although the company does not track individual activities, it would be interesting to calculate the calculation using the ABC method, because this method is increasingly used and recognised in companies.

KEY WORDS: indirect costs, company costs, cost accounts, calculation, methods of calculation, accountancy