

**Univerzita Hradec Králové**  
**Fakulta informatiky a managementu**  
**Katedra ekonomie**

**Kalkulace cen v účetní kanceláři**  
**Bakalářská práce**

Autor práce: Ivana Nuttová  
Studijní obor: Finanční management

Vedoucí práce: Ing. Libuše Svobodová Ph.D.

Hradec Králové

srpen 2019

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci s názvem Kalkulace cen v účetní kanceláři zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

V Hradci Králové dne

.....

Ivana Nuttová

## **PODĚKOVÁNÍ**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Libuši Svobodové Ph.D. za věcné připomínky a cenné rady k tvorbě mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat za shovívavost a trpělivost, kterou projevila nejen jako konzultant mé závěrečné práce, ale také jako průvodce celým studiem.

Zvláštní poděkování patří představiteli firmy Auditum, s.r.o. PhDr. Ivanu Murku za možnost nahlédnout blíže do podnikových procesů a poskytnutí potřebných informací, které byly nezbytné pro zhotovení této bakalářské práce.

## **ANOTACE**

Cílem bakalářské práce „Kalkulace cen v účetní kanceláři“ je zhodnotit současný způsob stanovení ceny a na základě výsledků navrhnout několik doporučení, která mohou vést ke zlepšení celkové cenové politiky ve vybrané společnosti.

V první části této práce je popsána teorie, která s danou tematikou souvisí. Patří sem teoretický popis nákladů spolu s výkladem různých nákladových charakteristik, ale také teoretické vymezení pojmu kalkulace a její metody. Poslední částí teoretického výkladu je popis podnikání ve službách spolu se specifiky, které musí být při kalkulaci ceny v tomto odvětví zohledněny.

V praktické části jsou analyzovány náklady konkrétní společnosti a také současné postupy při procesu stanovení ceny. Na základě této analýzy je navržen nový způsob kalkulace ceny, který má za cíl vylepšit tu současnou.

## **ANNOTATION**

The purpose of the bachelor thesis „Price calculation in the accounting company“ is the analysis of the contemporaneous methods of price assessment and according to results obtained from this examination devise several recommendations, which can improve conditions of the price policy in the company.

The first part of this thesis is theoretical one, where are described associated topics such as costs description and classification, but also theoretical framework for the pricing methods. The next part of the theoretical interpretation is description of the service-oriented business inclusive all specifications, which need to be considered in order to calculate price.

Practical part is composed of cost and pricing method analysis of the specific company and based on the results is created new method of the price assessment in order to improve contemporary one.

# Obsah

1. Úvod .....	1
2. Náklady a jejich charakteristika .....	2
2.1. Nákladové koncepce .....	2
2.1.1. Finanční koncepce nákladů .....	2
2.1.2. Hodnotová koncepce nákladů .....	3
2.1.3. Ekonomická koncepce nákladů.....	3
2.2. Členění nákladů.....	3
2.2.1. Druhová klasifikace .....	4
2.2.2. Účelová klasifikace .....	5
2.3. Náklady pro potřeby kalkulace .....	7
2.4. Náklady podle objemu výroby .....	8
3. Kalkulace a podnikání ve službách.....	13
3.1. Kalkulace.....	13
3.1.1. Objekt kalkulace.....	13
3.1.2. Přiřazování nákladů kalkulaci .....	14
3.1.3. Alokace nákladů .....	14
3.1.4. Struktura nákladů v kalkulaci.....	15
3.1.5. Kalkulační systém.....	16
3.1.6. Přirážková kalkulace .....	16
3.1.6.1. Přímé mzdové náklady.....	17
3.1.6.2. Režijní náklady .....	17
3.2. Podnikání ve službách.....	17
3.3. Charakteristika služeb.....	18
3.3.1. Nehmatatelnost.....	18
3.3.2. Souběžnost produkce a spotřeby služby.....	18

3.3.3.	Vysoká míra heterogenity .....	19
3.3.4.	Jedinečnost.....	19
3.4.	Členění služeb.....	19
3.4.1.	Služby podle jejich charakteru .....	20
3.4.2.	Služby podle úlohy a účelu.....	20
3.4.3.	Služby podle trhu.....	21
3.4.4.	Služby podle konečného spotřebitele (poptávky) .....	22
3.4.5.	Služby podle stupně nehmotnosti.....	22
3.5.	Tvorba cen ve službách.....	23
3.6.	Cenové strategie .....	25
3.6.1.	Strategie nízkých cen díky nízkým nákladům .....	25
3.6.2.	Strategie vysokých cen díky exkluzivním a jedinečným vlastnostem nabízené služby .....	26
3.6.3.	Nákladově orientovaná strategie .....	26
3.6.3.1.	Výpočet směrné ceny.....	26
4.	Představení podniku a analýza současné kalkulace.....	28
4.1.	Auditum s.r.o.....	28
4.1.1.	Základní popis portfolia služeb společnosti.....	29
4.1.2.	SWOT analýza podniku a jeho konkurenčního prostředí.....	32
4.1.3.	Hlavní konkurenti společnosti Auditum s.r.o. ....	34
4.2.	Náklady společnosti .....	35
4.2.1.	Přímé a nepřímé náklady společnosti .....	37
4.2.2.	Variabilní a fixní náklady společnosti.....	39
4.3.	Analýza současné kalkulace a cenových rozhodnutí společnosti.....	40
4.3.1.	Identifikace služeb .....	40
4.3.2.	Identifikace jednotlivých služeb pro účely kalkulace.....	41
4.3.3.	Rozbor stanovení ceny .....	43

4.3.4.    Zhodnocení současné kalkulace.....	44
5.    Návrh kalkulace cen .....	46
5.1.    Cena na základě objemu výkonu .....	46
5.2.    Ceník vedení účetnictví a daňové evidence.....	48
5.3.    Cena na základě hodinové sazby výkonu.....	49
5.4.    Ceník mzdové agendy .....	51
6.    Shrnutí.....	53
6.1.    Porovnání současné a navržené kalkulace u hlavních služeb společnosti.....	53
6.2.    Porovnání současné a navržené kalkulace u vedení mzdové agendy.....	55
7.    Závěr a doporučení.....	57
8.    Zdroje.....	59
Seznam tabulek.....	61
Seznam obrázků .....	62



# 1. Úvod

Cena je mocný nástroj, který může stát za oslnivým úspěchem jakékoliv firmy, ale také jejím možným krachem. Stanovení ceny, jako ukazatele hodnoty, prestiže, kvality a mnoha dalších vlastností konkrétního výrobku nebo služby, je pro vedení firmy nebo podnikatele jednou z nejdůležitějších a nejrizikovějších oblastí. Z tohoto důvodu je podstatné si počínat při sestavování tohoto důležitého činitele velice opatrně a věnovat tomuto rozhodnutí dostatek času. Stanovení správné ceny by nemělo představovat jednoduché rozhodnutí ale proces, který se skládá z několika kroků. Teoretická východiska tvoří první část této závěrečné práce. V druhé části této bakalářské práce jsou tato východiska aplikována na skutečnou firmu se sídlem v Hradci Králové.

Výchozím bodem pro stanovení správné ceny a prvním krokem v procesu cenotvorby je znalost vlastních nákladů, která stojí na důsledném zaznamenávání a evidování spotřeby ekonomických zdrojů konkrétní firmy. Dalším krokem na cestě k určení ceny je umět s těmito daty dále pracovat. Různá členění a charakteristiky napomáhají firmě sestavit podklady pro první krok v stanovení ceny, a to v kalkulaci vlastních nákladů na výkon. Součástí této bakalářské práce je také rozčlenění a identifikace nákladů konkrétní firmy.

Spolu s teorií a informacemi o nákladech firmy je v praktické části analyzován a hodnocen současný styl kalkulace ceny u celého portfolia služeb společnosti. V druhé části je navrhována nová kalkulace ceny, která má za cíl rychleji reagovat na měnící se objem výkonu společnosti.

Oblast podnikání analyzované firmy je pro téma kalkulace poněkud složitější, než by tomu mohlo být u jiných firem. Důvodem těchto možných obtíží je, že tato firma podniká v oblasti finančních služeb. Služby jsou z hlediska hodnoty pro zákazníka daleko hůře uchopitelné, a proto je potřeba tradiční kalkulační techniky modifikovat na nevýrobní odvětví trhu.

Cílem této závěrečné práce je zejména zhodnotit současný stav v oblasti cenotvorby v analyzované firmě a vytvořit nový styl kalkulace ceny, který pokryje odhalené nedostatky současné kalkulace spolu s dalšími doporučeními pro analyzovaný podnik.

## 2. Náklady a jejich charakteristika

Dle Krále (2018) se dají náklady vyjádřit dvěma způsoby. Buď jako úbytek aktiv nebo jako nárůst závazků, který má za následek snížení hodnoty vlastního kapitálu. Náklady představují vstupy, které se po vložení do podnikání přeměňují na výstupy (výnosy). Vzájemným porovnáním těchto dvou ukazatelů lze stanovit, zda podnik dosáhl zisku či ztráty za určité období. Náklady nelze kvalifikovat jako pouhé spotřebovávání ekonomických zdrojů. Dle Čechové (2011) jde o širokou a různorodou ekonomickou skupinu, která se skládá z mnoha prvků. Tyto prvky jsou na sobě nezávislé a jejich a charakter vychází z toho:

- jakým způsobem se podílí na podnikatelské činnosti,
- jestli jejich úbytek přinese i následné zhodnocení.

Synek (2011) definuje náklady jako „*důležitý syntetický ukazatel kvality činnosti podniku*“ a jejich správné řízení považuje za jednu z nejdůležitějších úloh managementu. Tento autor stejně jako Král (2018) ve své publikaci zdůrazňuje důležitost náklady třídit a rozdělovat do různých skupin a kategorií, aby bylo možné s nimi efektivně pracovat. Členění nákladů bude důkladněji rozebráno v následujících kapitolách.

### 2.1. Nákladové koncepce

Náklady se dají vymezit podle jejich ekonomické účinnosti, ale také podle toho, jakým způsobem jsou zaznamenány – oceňovány. Dle Krále (2018) je možné náklady z tohoto hlediska rozdělit pomocí tří různých koncepcí:

- a) finanční koncepce,
- b) hodnotová koncepce,
- c) ekonomická koncepce.

#### 2.1.1. Finanční koncepce nákladů

Tato koncepce se nejčastěji využívá v rámci finančního účetnictví a náklady vysvětluje jako obětované finanční prostředky, které vedou k získání nejméně stejného objemu finančních prostředků. Toto pojetí je z hlediska oceňování nejintuitivnější. Patří sem

náklady, kterým předchází konkrétní finanční výdaj – spotřeba materiálu, nájemné apod.

### **2.1.2. Hodnotová koncepce nákladů**

Hodnotová koncepce vznikla jako důsledek omezení koncepce finanční. V podniku totiž vznikají i náklady, které nelze přiřadit ke konkrétnímu výdaji, tudíž nastává problém s jejich oceněním. Typickým příkladem takového nákladu jsou odpisy, které reprezentují „rozpouštění“ hodnoty dlouhodobého majetku do výroby po dobu více než jednoho období, protože dochází k jeho postupnému opotřebování. Z této skutečnosti vyplývá, že nelze uplatnit pořízení dlouhodobého majetku jako jednorázový náklad do jednoho období. Dalším faktorem je výše těchto nákladů. Pořízení dlouhodobého majetku je většinou spojeno s vysokými investicemi a pokud by se jejich pořízení vložilo do nákladů firmy jednorázově, došlo by ke zkreslení výsledku hospodaření. Odpisy se vyměřují pomocí několika výpočtů, což firmě umožňuje vyměřit adekvátní výši nákladů pro dané období v tomto směru. Dalším příkladem je tzv. kalkulační nájemné. Uplatňuje se v rámci vnitropodnikového účetnictví a má za úkol upravit rozdílné ekonomické výsledky jednotlivých divizí podniku, které mohou být zkresleny rozdílem v nákladech vynaložených na nájem.

### **2.1.3. Ekonomická koncepce nákladů**

Tyto náklady souvisí s řízením každého podniku, a to výhradně při rozhodovacích procesech, jejichž součástí je volba mezi několika variantami. Tyto náklady nepředstavují reálný výdej nýbrž ztracený, možný prospěch z ušlé příležitosti – tzv. oportunitní náklady. V rámci této koncepce se neoperuje pouze s porovnáváním nákladů investovaných do určité varianty, ale také s možnými výnosy, které by ze zvolení dané varianty vplynuly.

## **2.2. Členění nákladů**

Jak již bylo v předchozí podkapitole naznačeno, náklady představují širokou a různorodou ekonomickou skupinu v podniku. Pro efektivní práci s nimi je klíčové umět se v nich orientovat a znát příčiny jejich vzniku. Je více způsobů, jakým je možné je mezi sebou vymezit. Základní členění je podle Krále (2018) určeno pomocí:

- a) druhu,
- b) účelu.

Toto základní rozdělení se nejčastěji používá ve finančním účetnictví, protože je nezbytné pro sestavení výkazu zisků a ztrát, pomocí kterého lze stanovit výsledek hospodaření za sledované období.

### **2.2.1. Druhov**

Dle Čechové (2011) do této kategorie primárně spadají:

1. náklady využité přímo na výrobu daného produktu/služby (spotřeba materiálu a energie apod.),
2. náklady na práci spojené s výrobou, jejichž zdroj je z vnějšího okolí podniku (přepravné, poradenské služby apod.),
3. náklady na práci vlastních zaměstnanců (mzdy, sociální a zdravotní pojištění apod.)
4. opotřebení dlouhodobého majetku a rozpouštění jeho hodnoty do výroby (odpisy),
5. finanční náklady (placené úroky, poplatky apod.).

Náklady, které je možné definovat touto charakteristikou (není tomu tak u všech), spojuje několik vlastností. Podle Krále (2018) je to jejich zdroj a čas. Tyto náklady do podniku vstupují z jeho vnějšího prostředí. Jde například o již zmiňovanou spotřebu materiálu. Dalším charakteristickým rysem je čas, kdy se objevují ve výrobním procesu. Jedná se často o prvotní náklady, které podnik zpracováním přetváří pro svoje potřeby. Následným krokem na cestě prvotních nákladů výrobním procesem je jejich přerozdělení do nákladů druhotných. Druhotné náklady vznikají vnitropodnikovou činností a je důležité je sledovat a vykazovat pomocí této charakteristiky z důvodu zamezení vytvoření duplicity záznamu daného nákladu v účetnictví.

Jak již bylo naznačeno, druhově členěné náklady vstupují do podniku ve své nejryzejší podobě a podnik si je dále přetváří dle svých vlastních potřeb. Z toho tedy vyplývá, že tyto náklady se vyznačují svojí jednoduchostí a jejich rozčlenění na podrobnější složky podle Synka (2011) není možné. Druhov

z okolí. Díky efektivní práci s náklady, spadajícími do druhové skupiny, je podnik schopen předvídat nákladové potřeby pro výrobu a tím zajistit hladký výrobní proces.

Další výhodou tohoto členění je podle Krále (2018) jeho univerzálnost. Díky tomuto rysu je možné porovnávat a měřit nákladovou zátěž různých podniků, což umožňuje kalkulovat makroekonomické ukazatele. Toto obecné pojetí je také příhodné pro mnoho podniků z hlediska jeho povinností, které mu ukládají české zákony. Podniky dle české legislativy, které spadají do klasifikace účetních jednotek podle Zákona o účetnictví, §1 odst. 2, mají povinnost zveřejnit svoji účetní závěrku, jejíž součástí je také výkaz zisků a ztrát. Jak již bylo naznačeno, druhové členění může být použito při sestavení výsledovky, ale díky své „anonymitě“ nedá konkurenci šanci blíže specifikovat a určit, na co konkrétně a v jaké míře byly dané náklady použity.

Synek (2011) druhové náklady vymezuje pomocí otázky „*Co bylo spotřebováno?*“, což odpovídá již diskutovaným definicím v této problematice.

### **2.2.2. Účelová klasifikace**

Součástí správného řízení podniku je i snaha dosáhnout zisku co nejehospodárnějším způsobem. Díky ekonomickému zacházení se zdroji lze dosáhnout větší efektivity a tím i vyššího zisku. Účelová charakteristika má podle Krále (2018) v této snaze napomoci, protože se orientuje na relevantnost použití určitého nákladu.

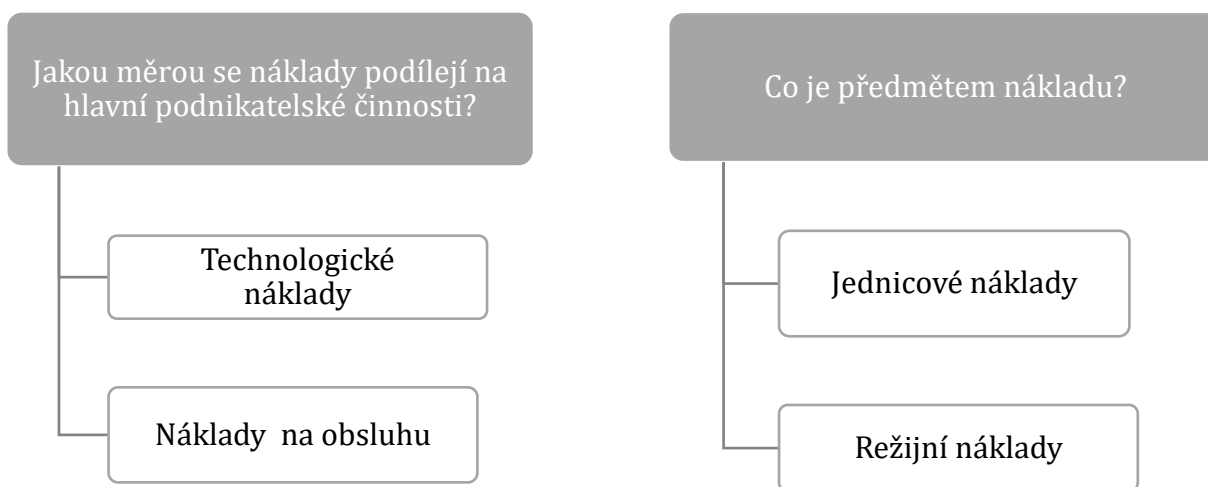
Při použití tohoto členění je nutné se dle Čechové (2011) zaměřit zejména na původ vzniku určitého nákladu. Kromě původu je v rámci této charakteristiky sledováno také místo vzniku. Účinnost této klasifikace je podmíněna schopností podniku doložit a dohledat jakýkoliv náklad, který vznikl při jeho činnosti.

Podle Krále (2018) se účelové členění vyznačuje svojí komplexností. Díky tomuto faktu je možné náklady rozčlenit do několika úrovní. Tyto úrovně se liší podle toho, zda obsahují náklady, které spolu souvisejí na základě obecných nebo více detailních charakteristik. Na první úrovni jsou náklady rozděleny méně detailněji, a to podle toho, jak se podílejí na hlavní podnikatelské činnosti. Náklady, které přímo souvisejí s výrobou produktů nebo poskytováním služeb, patří do kategorie nákladů technologických. Příkladem takového nákladu může být spotřeba materiálu nebo jiných surovin. Další náklady, které mohou v podniku vzniknout v souvislosti s touto

charakteristikou, jsou náklady vedlejší neboli náklady na udržení hladké výroby bez výpadků.

Díky této charakteristice můžeme náklady ještě detailněji popsat a tím pokročit do vyšší a detailnější úrovně účelových nákladů. Toto stupňovité rozčlenění je pro lepší ilustraci znázorněno ve schématu č.1. Takto podrobně popsanou charakteristiku autor Král (2018) označuje jako seskupení nákladů jednicových a režijních.

Obrázek 1 - Účelové členění nákladů



*Převzato a upraveno dle Krále (2018)*

Jednicové náklady souvisejí se spotřebou konkrétního množství ekonomických zdrojů, pokud chceme dosáhnout výroby jednoho výrobku nebo poskytnutí služby. Tento způsob stanovení nákladové náročnosti na jeden produkt může po vynásobení plánovaným počtem produkce nastítnit prvotní informaci o celkové nákladové náročnosti. Synek (2011) označuje jednicové náklady jako náklady technologické, které se přímo podílejí na vzniku konkrétního produktu.

Při výrobě nebo poskytování služby vznikají také náklady, které nelze takto jednoznačně určit, jelikož se nevztahují ke konkrétní činnosti. Popesko a Papadaki (2016) tyto náklady nazývají jako režijní náklady, se kterými nelze provádět prosté propočty k získání představy o nákladové náročnosti, jak tomu bylo u nákladů jednicových, jelikož se vztahují k celému procesu výroby nebo poskytnutí služby. Otázkou tedy zůstává, jak tyto náklady vyměřit, aby bylo možné s nimi dále pracovat. Podle Krále (2018) mohou být řešením různá ustanovení, která se vážou ke konkrétnímu časovému úseku.

## 2.3. Náklady pro potřeby kalkulace

Při sestavování kalkulace je důležité pracovat se správnými náklady, proto je nutné ve velkém množství různých charakteristik naleznout členění nákladů pro potřeby kalkulace, které lze nazvat jako přímé a nepřímé náklady.

- **Přímé náklady** – náklady, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu a dají se intuitivně vyměřit.
- **Nepřímé náklady** – náklady, které přímo nesouvisejí s určitým druhem výkonu a jejich výše na jednu jednotku výkonu se vyměřuje pomocí určitých výpočtů v podobě přírážek.

Takto přímé a nepřímé náklady vymezuje Svobodová (2015) a poukazuje na to, že toto členění je z hlediska vypovídací schopnosti nejvhodnější právě pro potřeby kalkulace.

Autoři Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci v úvodu této problematiky poukazují na to, že tyto náklady jsou často nesprávně považovány za identické s již popisovanými režijními a jednicovými náklady, jelikož mají podobný základ – váží se k předmětu použití určitého nákladu. Podstata těchto dvou nákladových charakteristik je téměř totožná. Rozdíl, který je ale navzájem vymezuje je, že účelově členěné náklady se vztahují k jedné jednotce výkonu, zatímco náklady pro potřeby kalkulace se spíše zaměřují na konkrétní druh výkonu.

Synek (2011) popisuje režijní a jednicové náklady jako součást nákladů přímých a nepřímých. Do kategorií přímých nákladů spadají náklady jednicové spolu s náklady režijními, které mají přímou souvislost s konkrétním druhem výkonu. Ve skupině nákladů nepřímých lze nalézt pouze náklady režijní sloužící k udržení chodu podniku.

Pro lepší pochopení a ilustraci určité teorie je užitečné pracovat s konkrétními příklady. Drury (2012) ve své publikaci popisuje příklady přímých a nepřímých nákladů z pohledu výrobních, ale také nevýrobních podniků. U přímých nákladů uvádí ještě bližší specifikaci:

- náklady na materiál
- náklady na práci.

Přímé náklady na materiál představují suroviny, které jsou přímo použity při výrobě daného produktu a stávají se jeho fyzickou součástí. Příkladem takového nákladu u výrobní společnosti může být mouka při pečení chleba. U nevýrobních podniků, které poskytují služby, je položka přímých nákladů na materiál zpravidla nižší nebo zanedbatelná. Konkrétním příkladem by mohlo být kadeřnictví, kdy kadeřnice pro poskytnutí služby potřebuje určitou vlasovou kosmetiku, ale většinu nákladů tvoří její práce. Přímé náklady na práci se u výrobních a nevýrobních druhů podnikání opět liší svojí výší. Přímé náklady na práci tvoří jednu z největších nákladových položek u podniků, které se orientují na poskytování služeb. Z tohoto důvodu může být kalkulace cen u těchto druhů organizací složitější než u podniků výrobních. U nevýrobních podniků, jakým je například advokátní kancelář, je přímým nákladem na práci čas, který advokát stráví se svým klientem a prozkoumáváním jeho případu. Podnik zabývající se výrobou rádií má náklady na přímou práci v podobě času, který zaměstnanci stráví při kompletování jednotlivých součástek rádia dohromady. Nepřímé náklady, které se v podnicích, organizacích a firmách objevují, jsou například:

- náklady na administrativní pracovníky,
- spotřeba vody a elektrické energie,
- nájemné,
- propagace a mnoho dalších.

## **2.4. Náklady podle objemu výroby**

Toto rozčlenění popisuje náklady z pohledu změn, které vykazují při růstu nebo poklesu objemu výkonu. Dle autorů Popeska a Papadaki (2016) je využití tohoto rozdělení užitečné zejména pro rozhodování managementu podniku. Se znalostí této problematiky je možné předvídat různou výši nákladů při různých objemech výkonu. Díky porovnání takto vzniklých variant, je možné zvolit konkrétní objem výroby, který bude nákladově vyhovovat finanční situaci podniku. Výsledek takového rozhodnutí může být vyjádřen v různých jednotkách – kusy, kila, počet klientů a mnoho dalších.

Dle Krále (2018) tvoří toto členění základ pro stanovení důležitého bodu, jehož znalost může rozhodnout o úspěchu či neúspěchu firmy. Tento bod se nazývá bod zvratu.



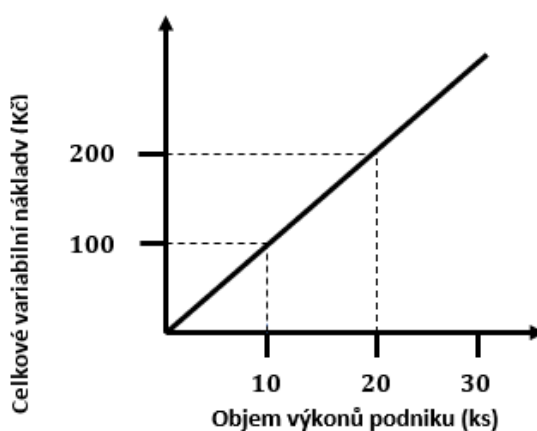
Náklady, které se mění při změně plánovaného výstupu se dle Druryho (2012) dělí na:

- variabilní,
- fixní,
- a smíšené.

Variabilní náklady jsou přímo závislé na objemu výkonu, tudíž celkovou výši těchto nákladů lze získat jednoduchým výpočtem, kdy je objem výkonu vynásoben množstvím variabilních nákladů na jednu jednotku výkonu. Celkové množství je tedy proporcionální ke konečnému množství výkonu, zatímco jednotkové variabilní náklady mají fixní charakter. Král (2018) do této skupiny zařazuje náklady jednicové a určitou část nákladů režijních, které se mění podle míry vytíženosti výrobní kapacity.

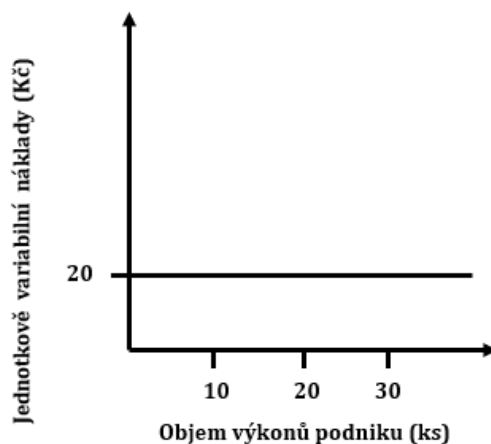
Obrázky č. 2 a 3 představují chování celkových variabilních nákladů a jednotkově variabilních nákladů v závislosti na objemu výkonu. Cílem tohoto grafického znázornění je poukázat na jejich odlišné chování.

*Obrázek 2 - Celkové variabilní náklady*



*Převzato a upraveno dle Popesko a Papadaki (2016)*

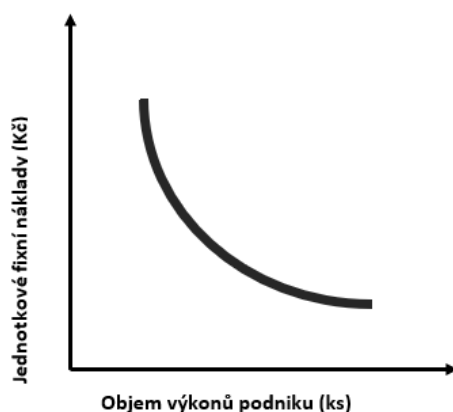
Obrázek 3 - Jednotkově variabilní náklady



Převzato a upraveno dle Popesko a Papadaki (2016)

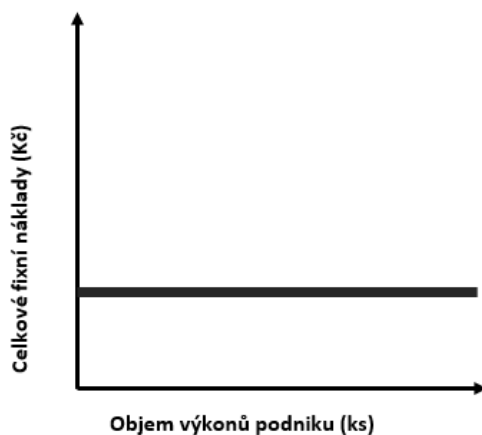
Dalším druhem nákladů, které souvisejí s měnícím se chováním nákladů, jsou náklady fixní. Jak z názvu vyplývá, jejich výše přetrvává na stejné úrovni, nehledě na měnící se objem výkonu podle Synka (2011). Jako sekundární definici tento autor uvádí pomocí jiného názvu a to jako „náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní“. Jako nejznámější reprezentanty z této skupiny nákladů je možné uvést odpisy a nájemné. Stálý charakter fixních nákladů může přivést podnik do potíží, protože je nutné mít neustále na paměti, že tyto náklady vznikají nehledě na to, zda výroba či poskytování služby běží či nikoliv. Znalost tohoto faktu může podnik, firmu nebo organizaci uchránit od případného krachu. Stejně jako variabilní náklady, tak i celkové fixní náklady vykazují odlišný druh chování než jednotkové fixní náklady. Jednotkové fixní náklady s rostoucím objemem klesají. Tento efekt je způsoben „rozpouštěním“ fixních nákladů do čím dál, tím vyššího objemu výkonu – tzv. degrese nákladů. Tyto dva druhy chování nákladů jsou graficky znázorněny v obrázcích č. 3 a č.4.

Obrázek 4 - Jednotkové fixní náklady



*Převzato a upraveno dle Popesko a Papadaki (2016)*

Obrázek 5 - Celkové fixní náklady



*Převzato a upraveno dle Popesko a Papadaki (2016)*

Dle Krále (2018) lze fixní náklady dále rozdělit podle doby, kdy vznikly. Prvotními fixními náklady, které představují počáteční investice do podnikání, lze považovat investice, jež umožňují výkon podnikatelské činnosti. Jejich výši je velmi těžké snížit i po delší době úspěšného zahájení podnikání. Tyto náklady se nazývají umrtvené fixní náklady. Jednou z možností, jak usměrnit či snížit tuto nákladovou položku, je snaha využít maximálně výrobní kapacity podniku. Bez této snahy zůstanou fixní náklady neměnné.

V podnikání se často objevují náklady, které není možné jednoznačně zařadit buď do variabilní, nebo fixní skupiny. Popesko a Papadaki (2016) tyto náklady označují jako náklady smíšené. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. Část z této

spotřeby má spíše fixní charakter – osvětlení ve výrobních halách nebo spotřeba energie v administrativních kancelářích. Vedle této spotřeby podnik využívá elektrickou energii také k vykonávání své hlavní činnosti. Tato spotřeba se přímo podílí na realizaci výkonu, tudíž množství spotřebované energie je přímo úměrné k vyrobenému množství. Tento lineární vztah odpovídá spíše nákladům variabilním.

## 3. Kalkulace a podnikání ve službách

### 3.1. Kalkulace

Termín kalkulace Fibírová a kol. (2015) definují jako „*zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu*“.

Další autor, který tento termín vymezuje je Hradecký (2008) jako „*nástroj, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu*“.

Podle Krále (2018) výstupy z kalkulace představují reálnou hodnotu nákladů, které byly vynaloženy pro získání jedné jednotky výkonu. Kalkulace je v úzkém propojení s kalkulovaným objektem, druhem alokace nákladů k tomuto objektu a na celkovém složení nákladů obsažených v kalkulaci. Kalkulaci lze chápat také jako nástroj, který najde své uplatnění ve více odvětvích:

- rozpočtnictví,
- controlling,
- optimalizace podnikových nákladů.

Kalkulace se může orientovat na výkony pro externí uživatele (výrobky a služby), ale také na vnitropodnikové činnosti (stanovení vnitropodnikových cen). Kalkulace může sloužit také jako nástroj pro podporu rozhodování.

Jednou z nejzákladnějších metod užitých při tvorbě kalkulací je nákladová kalkulace, která souvisí s již popsáním členěním nákladů na přímé a nepřímé. Popesko a Papadaki (2016) u této metody poukazují na obtížnost přiřazování nepřímých nákladů jedné jednotce výkonu. Řešením tohoto nesnadného úkolu vede přes správnou kalkulaci, která začíná alokací nákladů ke správnému nákladovému objektu.

#### 3.1.1. Objekt kalkulace

Objektem kalkulace může být podle Krále (2018) jakýkoliv výkon, který firma vytváří nebo poskytuje. Objekt kalkulace může být vyjádřen dvěma způsoby, buď pomocí kalkulační jednice, nebo jako kalkulované množství. Kalkulační jednice představuje

určitý výkon, který je vyjádřen pomocí různých měrných jednotek a kalkulované množství v sobě ukrývá několik těchto kalkulačních jednic.

### **3.1.2. Přiřazování nákladů kalkulaci**

Smyslem kalkulace je přiřazení určitého množství nákladu jedné kalkulační jednici nebo kalkulovanému množství. Tento proces podle Krále (2018) prošel jistým vývojem započatým tříděním nákladů do různých nákladových skupin, které byly již popsány v předchozí kapitole. Základním a tradičně využívaným členěním je rozdělení na náklady přímé a nepřímé. Toto rozdělení je ale do jisté míry „zkostnatělé“ a nevyhovuje podmínkám dnešního trhu, kdy podniky musí rychle reagovat na sebemenší změny. Pro tyto potřeby byly vytvořeny takové charakteristiky, které jsou schopny reagovat na měnící se objem produkce, nebo na druh nákladového úkolu.

### **3.1.3. Alokace nákladů**

Alokace nákladů je dle Popesko a Papadaki (2016) součástí přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu, produktu nebo zákazníkovi. Tento proces je prováděn na základě členění nákladů pro potřeby kalkulace. Jak již bylo naznačeno, přímé náklady jsou přiřazovány jednotlivým výkonům téměř intuitivně (množství spotřebovaného materiálu apod.). Složitější situace nastává u přiřazení jedné jednotce výkonu část nákladu nepřímých. Toto přiřazení je provedeno na základě různých algoritmů a přepočtů, které určí poměrnou část nepřímých nákladů a přiřadí je jedné jednotce výkonu. K tomuto úkonu je využívána rozvrhová základna, která slouží jako převáděcí veličina. Rozvrhovou základnu mohou představovat různé veličiny. Příkladem těchto rozvrhových základen jsou:

- přímé mzdy,
- přímý materiál.

Při alokaci nákladů mohou být využity různé rozvrhové základny, a to z důvodu zachování příčinného vztahu mezi nákladovým objektem a nákladem samotným. Popesko a Papadaki (2016) poukazují na to, že pro určení rozvrhové základny je nezbytné mít dostatek dat, což může být často obtížné. Pokud podnik nedisponuje

dostatečnými zdroji informací, tak musí zvolit jinou a bohužel méně vhodnou rozvrhovou základnu.

### **3.1.4. Struktura nákladů v kalkulaci**

Smyslem kalkulace není pouze stanovení nákladů, prodejní či vnitropodnikové ceny. Podle Popeska a Papadaki (2016) smysl kalkulace spočívá také v její průkaznosti. Díky kalkulaci je možné obhájit různá rozhodnutí související s nákladovým řízením podniku. Příkladem takového rozhodnutí může být určení výše produkce podle výsledku předběžné nákladové kalkulace. Kalkulace by neměla prezentovat pouze svůj výsledek, ale také postup, jakým se k tomuto výsledku došlo. Průkazná kalkulace může sloužit také jako účinný nástroj užitý při vyjednávání s podniky při uzavírání obchodních vztahů se svými zákazníky/klienty.

Struktura nákladů v rámci kalkulace se může podnik od podniku lišit. Důvodem této rozmanitosti je snaha o maximální přizpůsobení kalkulace pro specifické potřeby podniku. Nicméně většina těchto struktur, které jsou poskládány do kalkulačních vzorců, mají svůj původ v typovém kalkulačním vzorci. Typový kalkulační vzorec je znázorněn v tabulce č.1

*Tabulka 1 - Typový kalkulační vzorec*

<b>Přímý materiál</b>
<b>Přímé mzdy</b>
<b>Ostatní přímý materiál</b>
<b>Výrobní (provozní režie)</b>
<hr/>
<b>Vlastní náklady provozu (výroby):</b>
<b>Správní režie</b>
<hr/>
<b>Vlastní náklady výkonu:</b>
<b>Odbytové náklady</b>
<hr/>
<b>Úplné vlastní náklady výkonu:</b>
<b>Zisk</b>
<hr/>
<b>Cena výkonu (základní)</b>

*Převzato a upraveno dle Popeska a Papadaki (2016)*

### 3.1.5. Kalkulační systém

Kalkulační systém lze podle Hradeckého a kol. (2008) pojmenovat jako skupinu navzájem propojených kalkulací, které se mezi sebou liší nejenom způsobem kalkulace ale také svým účelem. Podle Krále (2018) je dalším odlišujícím parametrem jednotlivých kalkulací doba sestavení a jejich provázanost s potřebami manažerů na různých stupních rozhodování. Pomocí těchto různých pohledů na kalkulaci lze vytvořit rozvětvený kalkulační systém, který je pro lepší ilustraci znázorněn v obrázku č. 6.

Obrázek 6 - Kalkulační systém podniku



*Převzato a upraveno dle Krále (2018)*

### 3.1.6. Přirážková kalkulace

Tento druh kalkulace je dle Popeska a Papadaki (2016) hojně využíván podnikateli, kteří své produkty nebo služby uzpůsobují svým zákazníkům. Jedná se o zakázkově orientované podnikání. Výchozím momentem při navazování obchodních styků mezi podnikatelem a zákazníkem je objednávka. Objednávka udává parametry vyráběného zboží nebo poskytované služby. První fází v kalkulaci ceny za takovouto objednávku



začíná správnou alokací nákladů dané zakázce. Tato kalkulace ve velké míře vyhovuje potřebám podnikatelů, kteří produkují služby, jelikož nehmotný charakter může vytvářet i ze stejných služeb nesourodou skupinu, kterou lze popsat rčením „co kus, to originál“. Přirážková kalkulace se skládá z několika částí:

- přímé materiálové náklady,
- přímé mzdové náklady,
- režijní náklady výroby.

### **3.1.6.1. Přímé mzdové náklady**

Přímé mzdové náklady jsou v sektoru služeb jedny z nejvýznamnějších. Podle Popeska a Papadaki (2016) jejich výše vychází z času, který poskytovatel služby nebo výrobce při této zakázce strávili. Nákladové vyjádření času v této kalkulaci spočívá ve vynásobení počtu hodin, vykázaných u konkrétní zakázky, s hodinovou mzdovou sazbou. V rámci přímých mzdových nákladů existují i náklady nepřímé, které představují čas, který zaměstnanec strávil prací například na údržbě, úklidu nebo jiné činnosti zajišťující chod výroby.

### **3.1.6.2. Režijní náklady**

Stanovit poměrnou část režijních nákladů na jednu zakázku je podle Popeska a Papadaki (2016) obzvláště obtížné. Řešení je možné díky již zmiňované alokaci nákladů, která určí tzv. režijní přirážku nebo sazbu vyměřující podíl nepřímých nákladů na jedné zakázce. Při výpočtu této nákladové položky se nejprve vychází z odhadu rozvrhové základny. Poté podnik přistoupí k vyměření očekávaných nákladů za celou organizaci. Díky těmto informacím může podnik vyměřit konkrétní režijní přirážku či sazbu.

## **3.2. Podnikání ve službách**

Podnikání ve službách je z hlediska hodnoty pro zákazníka hůře uchopitelné, jelikož výsledkem tohoto počínání není hmotný produkt, který vytváří reálné vlastnictví. Dle Vaštíkové (2008) je největším poskytovatelem služeb státní sféra, která má na starosti široké spektrum služeb, jakými jsou například – vzdělání, zdravotní péče,

obrana a řízení veřejných financí. Dalším významným poskytovatelem v této oblasti jsou neziskové organizace, jejichž cílem je uspokojení konkrétních potřeb občanů, které nenajdou své uspokojení ve státních službách. Cílem těchto organizací není zisk a jejich fungování je možné díky příspěvkům ze státního nebo soukromého sektoru. Zbývající podíl služeb, poskytovaných na území jednoho státu, si rozdělují podnikatelské subjekty, jejichž cílem je generování zisku. Tyto subjekty představují rozsáhlou skupinu, která začíná podnikateli – živnostníky a končí velkými nadnárodními společnostmi operujícími v globálním měřítku.

### **3.3. Charakteristika služeb**

Odlišný charakter služeb, na rozdíl od fyzických produktů, je možné definovat pomocí několika charakteristických vlastností. Této problematice se věnuje hned několik autorů. V následujících podkapitolách budou uvedeny charakteristické vlastnosti služeb podle Tučkové (2013), Vašítkové (2008) a Jiráskové (2014).

#### **3.3.1. Nehmatatelnost**

Jak již bylo zmíněno, zákazník si přijetím služby neodnáší fyzicky uchopitelný produkt, který by měl možnost dále směřovat. Jistou míru hmatatelnosti lze podle Vašítkové (2008) nalézt u služeb pojících se s určitým produktem. Princip nehmatatelnosti služeb ve velké míře závisí na tom, zda služba představuje hlavní předmět koupě či nikoliv. Nehmatatelnost je vlastnost, která služby charakterizuje nejvíce. Služby není možné posuzovat na základě fyzických smyslových orgánů.

#### **3.3.2. Souběžnost produkce a spotřeby služby**

Při poskytování služby dochází automaticky k jejímu okamžitému využití, což znamená bezprostřední čerpání užitku a výhod z této služby plynoucí. Tučková (2013) poukazuje na to, že díky tomuto faktu nelze “vytvářet zásoby” tohoto užitku, tudíž jej nelze opětovně využívat. Tato vlastnost souvisí s nehmatnou povahou služeb. Díky neoddělitelnosti produkce a spotřeby může podnikatel již během poskytování služby tento proces upravovat tak, aby byly plně uspokojeny potřeby zákazníka. Díky tomuto

vzájemnému působení jsou poskytovatelé služeb schopni rychleji reagovat na měnící se potřeby svých zákazníků než producenti fyzických výrobků.

### **3.3.3. Vysoká míra heterogenity**

Nabídka služeb se vyznačuje zejména různorodostí a proměnlivostí. Proměnlivost je podle Vašítkové (2008) způsobená lidmi, kteří do procesu služeb vstupují (poskytovatelé a zákazníci). Lidé nejsou stroje, tudíž nelze vytvářet prognózy, které by stanovily to, jakým způsobem se daný člověk zachová. Z tohoto faktu vyplývá, že není často možné proces poskytování služby unifikovat. Tato skutečnost může velmi ovlivnit rozhodování, zda vstoupit do této podnikatelské sféry či nikoliv, protože s vysokou mírou heterogenity je podle Jiráskové (2014) spojena i větší pracnost a důraz na lidský faktor. Spíše zakázková povaha služeb může vytvořit podniku vyšší náklady a zamezuje čerpání určitých výhod, jakými jsou například úspory z rozsahu.

### **3.3.4. Jedinečnost**

Poskytované služby jsou dle Jiráskové (2014) často "ušity na míru" a zákazník má omezenou možnost substituce této služby u jiného poskytovatele. Menší riziko, plynoucí z oslabení vlivu konkurence, dává podnikatelům a firmám větší svobodu ve stanovování jejich cen. Na druhou stranu, tato vlastnost může podniky omezovat v růstu a rozvoji podniku, jelikož přizpůsobování se klientům, může vytvářet dodatečné náklady a zamezuje tak čerpání různých výhod z více homogenní produkce.

## **3.4. Členění služeb**

Služby podle autorek Vašítkové (2008) a Tučkové (2013) představují rozsáhlou a různorodou skupinu ekonomických činností, které můžeme vymezit do několika skupin pomocí:

- a) charakteru,
- b) úlohy, kterou plní,
- c) trhu,
- d) a druhu poptávky.

Vytváření různých klasifikací služeb je velice důležité pro rychlou orientaci a efektivní práci s daty plynoucími z těchto ekonomických činností.

### **3.4.1. Služby podle jejich charakteru**

Tento druh členění je podle Tučkové (2013) úzce navázán na specializaci dané služby a její úlohy v rámci dělby práce. Dělení tohoto druhu je hojně využíváno ve státní správě různých zemí, protože usnadňuje orientaci na širokém poli služeb a tím urychluje mnohé procesy, jakými jsou – povolení provozovat určitou službu, statistické účely apod.

V České republice byla do roku 2008 v tomto směru využívána klasifikace OKEČ (Odvětvová klasifikace ekonomických činností), která byla ale s účinností k 1. lednu 2008 přetvořena Českým statistickým úřadem na klasifikaci CZ-NACE (složeno z francouzského označení „Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes“). Důvodem této změny byl příkaz vydaný Evropským parlamentem a Radou (ES) č. 1393/2006 ze dne 20. prosince 2006. Nová klasifikace má usnadnit porovnání hospodářských výsledků států EU a bere v potaz celkový rozvoj společnosti, jakým je vznik a zánik nových hospodářských činností. Další výhodou této kvalifikace je vytvoření statistik, které jsou mnohem snadněji porovnatelné s jinými světovými statistikami vytvořenými na podobné bázi.

### **3.4.2. Služby podle úlohy a účelu**

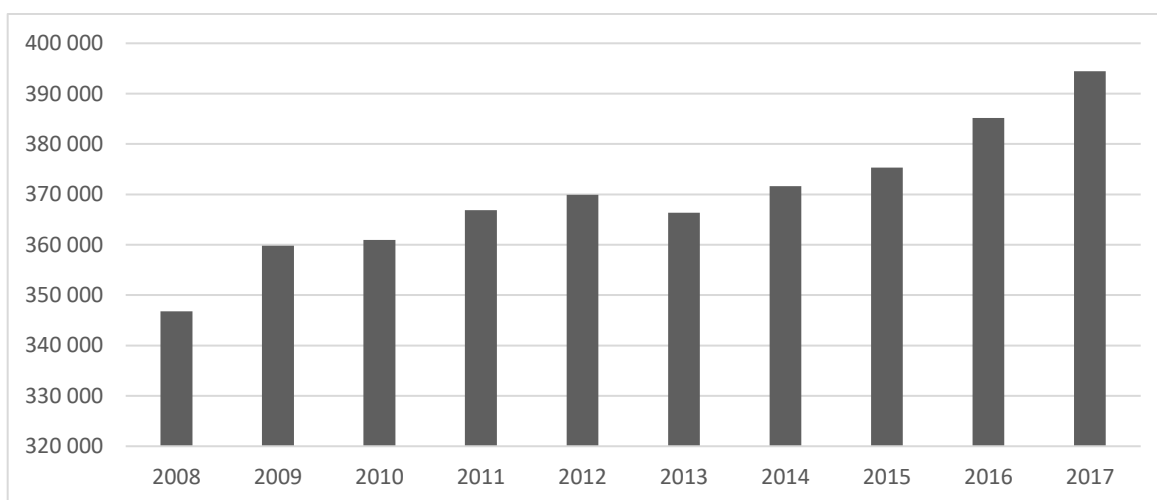
Podle Michalové a Šuterové (2004) se dají služby rozdělit do čtyř podkategorií. Tou první lze nazývat služby výrobní, které se přímo podílejí na procesu poskytnutí služeb, nebo napomáhají jejich vzniku. Mohou být také užitečné při koordinaci výrobního procesu a následném prodeji. Další podkategorie zahrnuje služby související s distribucí statků a služeb. Patří sem také skladování a jejich následná přeprava. Třetí podkategorie se zabývá službami osobními, které se vyznačují uspokojováním potřeb jednotlivých spotřebitelů, jakými jsou například: ubytovací služby, stravování, rekreace. Poslední podkategorii tvoří skupina služeb, která je financována zejména státem nebo neziskovým sektorem. V této podkategorii můžeme nalézt služby poskytující zdravotní péči, školní vzdělávání a ostatní sociální služby.

### 3.4.3. Služby podle trhu

Toto členění podle Vašítkové (2008) dělí služby podle jejich konečného zaměření na dvě kategorie – služby tržní (obchodovatelné na trhu) a netržní (většinou poskytovány neziskovým sektorem). Tržní služby jsou podle Tučkové (2013) ovlivňovány, stejně jako výrobky, klasickými tržními mechanismy, jakými jsou nabídka a poptávka. Na netržní služby působí jiné vlivy, jelikož jsou často poskytovány bezúplatně. Sledovat zde nabídku nebo poptávku tudíž nemá smysl. U této podkategorie je spíše důležité zaměřit se na sociální potřeby obyvatelstva. Jelikož je velká část těchto služeb hrazena ze státního rozpočtu, nelze z nich nikoho vyloučit nebo přesně změřit spotřebu těchto služeb u jedné konkrétní osoby (ochrana státu, soudnictví).

Jirásková (2014) definuje tržní služby a netržní služby pomocí jejich ceny. Cena u tržních služeb je složena zejména z kalkulace vlastních nákladů a určité přírážky, jež doplňují cenu tak, aby byl podnik schopen generovat zisk. Cena u netržních služeb je buď nulová, nebo poskytovaná za cenu, která je nižší než 50 % výrobních nákladů. Vývoj a počet podniků na poli služeb sleduje Český statistický úřad. Na obrázku č. 7 je graficky znázorněn nárůst ekonomických subjektů v oblasti tržních služeb za roky 2008 až 2017. Z tohoto grafu je patrné, že až na rok 2013 číslo aktivních podniků stále narůstá. Tržní služby Český statistický úřad definuje pomocí klasifikace CZ-NACE a jednotlivé služby z této skupiny jsou evidovány pod písmeny L až S. Graf zachycuje pouze aktivní jednotky s určitým obratem nebo zaměstnanci.

Obrázek 7 - Počet aktivních podniků v tržních službách na území ČR



Převzato a upraveno z veřejné databáze Českého statistického úřadu. Dostupné z [https://www.czso.cz/csu/czso/trszvf\\_u\\_cr](https://www.czso.cz/csu/czso/trszvf_u_cr)

#### 3.4.4. Služby podle konečného spotřebitele (poptávky)

Podle Vašítkové (2008) je možné služby rozdělit podle konečného spotřebitele na:

- jednotlivce
- a podniky.

Tyto dvě skupiny se od sebe odlišují v čerpání užitku ze služby. Jednotlivci čerpají užitek čistě pro své vlastní potřeby a z tohoto čerpání nevzniká jakákoliv další ekonomická výhoda. Služby určené pro podniky jsou na rozdíl od služeb pro jednotlivce využívány k tvoření dalších ekonomických užitků. U některých služeb jejich poskytovatelé nerozlišují jejich konečné spotřebitele, jelikož z nich obě tyto skupiny čerpají stejný užitek.

#### 3.4.5. Služby podle stupně nehmotnosti

Jak již bylo zmíněno, služby se vyznačují svým nehmotným charakterem. Nelze je skladovat a čerpání užitku z nich je téměř u všech případů okamžité. Podle Tučkové (2013) s touto charakteristikou souvisí i dvě základní podoby služeb na trhu. Jsou to služby, které slouží jako doplněk k nákupu hmatatelného výrobku (interní služba), nebo služba představuje hlavní předmět koupě (externí služba). Interní služby jsou často podniky využívány ve snaze odlišit svůj produkt od ostatních a vytvořit tak přidanou hodnotu pro zákazníka.

Vašítková (2008) poukazuje na to, že některé služby mohou být doplněny fyzickým produktem (nebo naopak), což tuto konkrétní službu „zhmotňuje“ a tím tak vytváří kombinaci zboží a služby. Nabízení takové kombinace lze vnímat jako opravdovou přidanou hodnotu pro zákazníky, protože spojuje všechny výhody služeb a zboží. Díky fyzické podobě zboží si ho zákazník může předem vyzkoušet a koupě takového produktu je spojena s daleko menší nejistotou, než je tomu u služeb samotných. Další výhodou fyzického produktu je, že si výrobce i kupující mohou snadněji zkontrolovat kvalitu daného výrobku, který je předmětem koupě. Na druhou stranu služba přidává do tohoto mixu lidský faktor a kontakt mezi poskytovatelem služby a zákazníkem je mnohem osobnější a může navodit pocit větší důvěry díky mnohem flexibilnější a rychlejší komunikaci. Na trhu se lze setkat s těmito kombinacemi poměrně často a daly by se dále rozčlenit a klasifikovat podle stupně nehmotnosti, nebo také zda je při koupi přítomen fyzický produkt či nikoliv. Toto členění spolu s příklady popisuje tabulka č. 2, která tyto kombinace dále rozděluje podle toho, zda jsou nabízeny pro podniky nebo pro spotřebitele.

Tabulka 2 - Rozdělení služeb podle stupně hmatatelnosti

<b>Stupeň hmatatelnosti</b>	<b>Služby pro podniky</b>	<b>Služby pro spotřebitele</b>
<b>Služby, které jsou v zásadě nehmotné</b>	Finanční poradenství, expediční a celní služby, franchising	Volnočasové aktivity, cestovní ruch, muzea, právní poradenství
<b>Služby, které slouží jako přidaná hodnota k hmotnému produktu</b>	Servis, reklama, záruka, poradenství	Soukromé služby (kadeřnictví, masáže aj.), prádelny
<b>Služby, které doplňují hmotný produkt</b>	Velkoobchod, přeprava, skladování	Maloobchod, bankovní půjčky, pošta

*Převzato a upraveno podle Janečkové(2000)*

### **3.5. Tvorba cen ve službách**

Podle Tučkové (2013) je cena základním faktorem, který dokáže rozpohybovat nabídku a poptávku. Ideální výše ceny by měla být na úrovni ceny rovnovážné, což představuje bod, kdy se poptávka rovná nabídce. V praxi se cena ale spíše pouze kolem

tohoto bodu pohybuje. Na cenu služeb je nutné nahlížet z jiné perspektivy než jako na cenu za hmotný produkt, jelikož zakoupením určité služby nemůže vzniknout reálné vlastnictví. Cena v rámci služeb představuje spíše obchodní podmínky, které definují způsob provedení a poskytnutí služby zákazníkovi. Specifické vlastnosti služeb mohou mít negativní i pozitivní vliv na výši ceny. Nehmatatelnost, jako nejvýraznější vlastnost služeb, má na její cenu spíše negativní vliv a způsobuje její navýšení. Posuzování kvality poskytnuté služby může být mnohdy mnohem náročnější, než je tomu u fyzických výrobků a jejich poskytování může být často spojeno s přísnější státní regulací. U služeb jako je zdravotní péče je požadovaná velmi vysoká odbornost a vzdělání, což může cenu dané služby zvýšit. Vašítková (2008) poukazuje na další vliv na cenu plynoucí z vlastnosti služeb. Na rozdíl od výrobků, služby nelze tak snadno přenášet a cesta služeb k zákazníkům může být mnohem delší. Náklady na distribuci jsou často součástí ceny služeb. V opačném případě musí zákazník putovat za osobou, která mu tuto službu poskytne. Různorodost služeb a poměrně nízká kapitálová náročnost při zahájení podnikání, dělá zejména z tržních služeb atraktivní odvětví na trhu. Snadný vstup do odvětví, způsobuje vysokou rivalitu a konkurenční boje mezi jednotlivými poskytovateli služeb. Získání zákazníka v takto soutěživém prostředí je možné často pouze nižší cenou. Cena velké části tržních služeb má přímou souvislost s ekonomickou situací v daném státě. Pokud dojde k poklesu mezd, tak zákazníci budou mít tendenci odsouvat nebo si zcela odepřít čerpání určité služby (cestovní ruch, zábava). Podnikatelům ve službách nezbyvá nic jiného než na tuto změnu reagovat snížením ceny

Dle Jiráskové (2014) je oblast služeb oproti výrobní větvě trhu v nevýhodě. Jak již bylo zmíněno, velkou část služeb pro své občany obstarává stát (netržní služby) a tím ztěžuje podnikání ziskově orientovaným subjektům (tržní služby). Tyto subjekty jsou nuceny k výraznému odlišení od těchto dotovaných služeb, které jsou často poskytovány zadarmo anebo za velmi nízkou cenu. Odlišení tržních služeb nemůže být z dlouhodobého hlediska založeno na principu nižší ceny. To, co může zákazníka přimět vybrat si poskytnutí služby ze soukromého sektoru je vyšší kvalita, větší rozmanitost, lepší marketing. Příkladem takové služby může být soukromá dentální ordinace, která na rozdíl od té veřejné, může zajistit pacientovi nadstandardní péči s nadstandardním vybavením. Za lepší kvalitu si ale zákazník musí připlatit v podobě vyšší ceny.



### **3.6. Cenové strategie**

Stanovení správné ceny je komplexní a rozhodující úkol při zahájení podnikání. Špatně zvolená cena může stát za neúspěchem a výraznými ekonomickými ztrátami. Cena, jako jedna ze součástí marketingového mixu, určuje budoucí vývoj a postavení daného podniku na trhu. Při rozhodování o výši ceny by podnik měl nejprve vycházet z kalkulace vlastních nákladů, protože pokud podnik nepokryje svými výnosy náklady, tak nemůže z dlouhodobého hlediska dále fungovat. Cena by měla také zohledňovat situaci na trhu. Jak již bylo popsáno v předchozí podkapitole – odvětví služeb se vyznačuje vysokou konkurencí a opomenutí tohoto faktu, může být pro podnik ztrátové. Tučková (2013) ve své publikaci popisuje několik cenových strategií, a to podle toho, na co se stanovení ceny orientuje. Může se jednat o orientaci na:

- nízké ceny díky nízkým nákladům,
- exkluzivitu nebo
- náklady samotné.

V praxi je možné se setkat také s různými kombinacemi těchto strategií, které využívají výhod z různých strategií tak, aby co nejvíce vyhovovali potřebám podniku a situaci na trhu.

#### **3.6.1. Strategie nízkých cen díky nízkým nákladům**

Jak je již z názvu patrné, stěžejní část této strategie tvoří stanovení nižší ceny, než je tomu u konkurence. Dle Tučkové (2013) se nejedná o jednorázové nastavení nižší ceny, ale o postupné snižování díky rostoucímu objemu výroby. Pokud chce podnik snížit cenu a vykazovat nadále zisk, je potřeba, aby hledal různé cesty, jak ušetřit na své vlastní produkci. Úspory může podnik dosáhnout díky lepším technologiím, různým inovacím a dosažení maximální efektivity při práci se zdroji, které do podnikání vstupují. Jak již bylo naznačeno v předchozí kapitole, jedním z největších konkurentů na poli služeb pro ziskově orientované podniky je stát, který své služby nabízí za velmi nízkou cenu, nebo zcela zdarma. Snaha vyrovnat se těmto cenám je z dlouhodobého hlediska neudržitelná. Strategie nízkých cen má tudíž smysl pouze z hlediska krátkodobého. Cílem této strategie je především vylepšení pozice podniku na trhu.

Díky nižším cenám je možné přilákat více zákazníků a oslabit tak dominantní podnik na trhu. Dalším cílem může být zamezení vstupu nových podniků na trh.

### **3.6.2. Strategie vysokých cen díky exkluzivním a jedinečným vlastnostem nabízené služby**

Exkluzivita a vyšší kvalita, je podle Tučkové (2013) jednou z hlavních zbraní poskytovatelů služeb při snaze odlišit se od ostatních konkurentů. Vyšší kvalita se může projevovat nadstandartními vlastnostmi nabízené služby, jakými jsou například:

- snadnější distribuce (poskytovatel služby jezdí za zákazníkem),
- nejnovější technologie a postupy,
- lepší komunikace,
- luxusní prostředí.

Tyto nadstandartní vlastnosti jsou ale vykoupeny vyšší cenou. Složení ceny v rámci této strategie je možné rozdělit na dvě části – cena obvyklá za tento druh služby a přírážka za nadstandartní vlastnosti. Vyšší kvalita nabízených služeb nemá vliv pouze na cenu, ale také na podnik samotný. Poskytnutí lepších služeb může pramenit z vyššího množství zaměstnanců se zřetelem na jejich odbornost a kvalifikaci, nebo práce s vysoce kvalitními zdroji.

### **3.6.3. Nákladově orientovaná strategie**

U této strategie jsou hlavní východisko pro stanovení ceny náklady. Podle Tučkové (2013) nákladově orientovaná strategie nalezne své uplatnění zejména v podnicích, které se orientují na zakázkovou výrobu nebo služeb, které se velkou měrou přizpůsobují potřebám klienta.

#### **3.6.3.1. Výpočet směrné ceny**

Výpočet směrné ceny vychází z nákladově orientované strategie, která se využívá při stanovování cen podniku. Směrná cena by podle Krále (2018) měla být řešením na otázku, zda stanovená cena přinese uspokojivý výnos z vlastního kapitálu. Vyměření směrné ceny se skládá ze dvou kroků:

- kalkulace nákladů výkonu,
- výpočet přírážky představující zisk.

Výpočet přírážky začíná u nákladové rentability výkonů. Tento ukazatel je možné získat pomocí rentability aktiv, které jsou zapojeny do hlavní výdělečné činnosti a počtu obrátek těchto aktiv. Dalším údajem, který je potřebný pro vyměření této přírážky jsou plné náklady, které podnik plánuje pro určité sledované období. Po těchto výpočtech je možné získat procentní ziskovou přírážku. Toto číslo by ale nemělo být konečné. Celková cena, a tudíž i procentní výše této přírážky, by měla být přizpůsobena podmínkám trhu.

## **4. Představení podniku a analýza současné kalkulace**

### **4.1. Auditum s.r.o.**

Společnost Auditum s.r.o. je poměrně mladá společnost na poli finančních a poradenských služeb se sídlem v Hradci Králové. Vznik a zápis do obchodního rejstříku je sice datován k 24. lednu 1994, nicméně podnikání pod touto obchodní značkou začalo koncem roku 2009, kdy došlo k jejímu odkoupení dvěma současnými jednatelem firmy. Těmito jednatelem jsou JUDr. Jana Murková a PhDr. Ivan Murko. Jediným společníkem firmy je PhDr. Ivan Murko, který má veškerý obchodní podíl na firmě. Tito dva jednatele se aktivně podílejí na řízení chodu firmy, a to zejména díky své vysoké odbornosti a bohatým zkušenostem v tomto oboru.

Ústřední myšlenka při zakládání této společnosti byla především poskytovat kvalitní služby svým klientům v oblasti vedení účetnictví, daňové evidence a mzdové agendy. O kvalitě jejich služeb mohou vypovídat desítky spokojených klientů z České, ale i Slovenské republiky. Posláním společnosti je ulehčit podnikání svým klientům převzetím všech povinností, které se týkají komunikace se státní správou. Přestože se Auditum s.r.o. považuje za společnost s vysokou odborností, své služby nabízí za dostupné ceny. Hlavní podnikatelská činnost této firmy představuje vedení finančního účetnictví spolu s vedením daňové evidence, kterou vykonává osm vysoce kvalifikovaných účetních se záštitou daňového poradce. Další významnou činností společnosti je vedení mzdové agendy, kterou vykonávají dvě pracovnice. Kromě toho je firma schopna zajistit svým klientům i služby, které nenabízí ve svém portfoliu. Jsou to služby notářských kanceláří, služby auditu účetní závěrky, finanční poradenství, daňové poradenství, právní poradenství atd. Obrázek č. 8 představuje logo společnosti.

Obrázek 8 - Logo společnosti



*Převzato z facebookových stránek společnosti*

Portfolio služeb firmy bude blíže specifikováno v dalších podkapitolách. Všechny tyto informace byly čerpány z interních zdrojů a také z webu společnosti [www.auditum.cz](http://www.auditum.cz).

#### **4.1.1. Základní popis portfolia služeb společnosti**

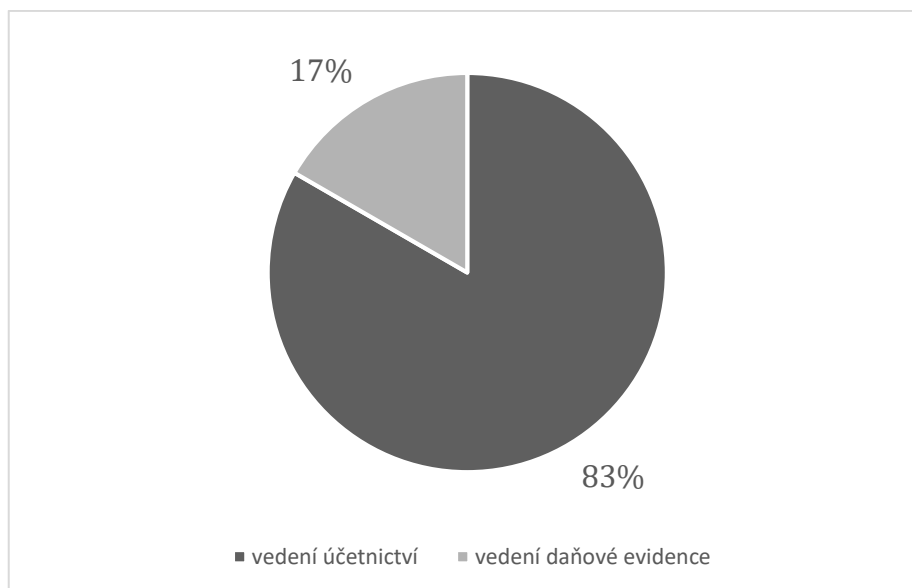
Vedení finančního účetnictví a daňové evidence představuje důležitou a nedílnou součást podnikání v tuzemských podmínkách. *Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb § 1* ukládá mnohým firmám na našem území vést účetnictví. Do této skupiny patří např. právnické osoby se sídlem v ČR nebo fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku a mnohé další. Legislativní podmínky pro vedení daňové evidence jsou popsány v *Zákoně o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.* Smyslem vedení daňové evidence je především stanovení základu daně pro daň z příjmu. Tento styl evidence finančních pohybů musí evidovat všichni podnikatelé, kteří spadají pod §7 tohoto zákona.

Tyto dvě služby se od sebe liší nejenom svým ukotvením v jiných zákonech, ale také svou náročností na vedení a vykazování. Vedení účetnictví je na rozdíl od daňové evidence více komplexní a složitější a zabírá mnohem více času při jeho zpracování, než je tomu u daňové evidence.

Společnost Auditum s.r.o. poskytuje své služby desítkám klientům. Tito klienti nebudou na žádost vedení společnosti blíže specifikováni. V roce 2019 společnost aktivně spolupracuje s 36 klienty z České a Slovenské republiky, kdy účetnictví vede 30 firmám a daňovou evidenci šesti klientům. Jedná se o velmi pestrou a různorodou skupinu. V této skupině je možné nalézt malé živnostníky, ale i velké firmy s vysokými

měsíčními obraty. Rozčlenění jednotlivých klientů podle druhu poskytované služby graficky znázorňuje obrázek č. 10.

Obrázek 9 - Grafické znázornění počtů klientů společnosti podle druhu poskytované služby



*Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat společnosti*

Jak je z obrázku č. 10 patrné, firma se převážně specializuje na vedení účetnictví než na vedení daňové evidence. Důvodem této specializace je vyšší výdělečnost této služby. Ceny a jejich opodstatnění bude dále specifikováno a hlouběji rozvedeno v dalších podkapitolách.

Jak již bylo zmíněno, společnost Auditum si zakládá na spolehlivých a profesionálních službách, ať už se jedná o účetnictví nebo daňovou evidenci. Tyto činnosti jsou prováděny s maximální pečlivostí se zřetelem na aktuální účetní legislativu. Součástí těchto služeb je také zpracovávání různých dokumentů, které jsou ze strany státní správy po podnikatelích vyžadovány. Důležitou součástí je také komunikace s klientem, kdy má klient právo, po uzavření smlouvy, vyžadovat průběžné zprávy o hospodaření či jiné pro klienta důležité informace vyplývající z účetnictví nebo daňové evidence. Společnost se také zavazuje být pro své klienty poradcem v jakýchkoli sporných situacích. S komunikací souvisí také umožnění klientům online nahlížení do podnikem používaného účetního programu, kde mohou najít všechna potřebná data, případně si zkontrolovat kvalitu poskytované služby. Nedílnou součástí průkazného vedení účetnictví jsou doklady na základě kterých, jsou účtovány jednotlivé účetní případy. Tyto doklady jsou tedy pro práci jednotlivých účetních

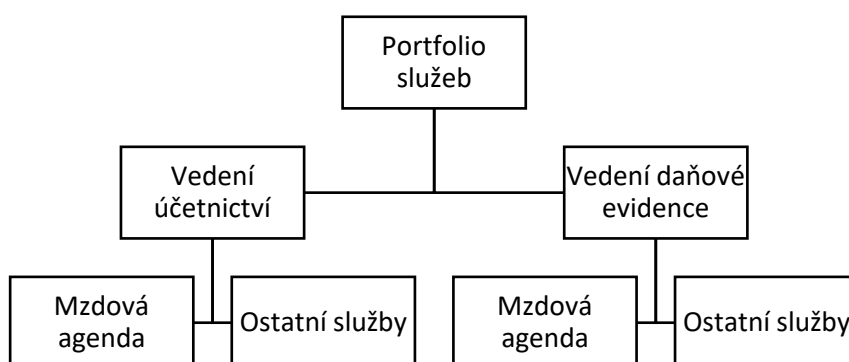
nezbytné. Problém týkající se dopravy fyzických dokladů k zaúčtování společnost řeší tak, že po domluvě s klientem si tyto doklady vyzvedává na předem smluveném místě.

Vedení účetnictví a daňové evidence nejsou jedinými službami, které firma nabízí. Klienti této společnosti mají také možnost nechat si vést mzdovou agendu a všechny úkony s touto problematikou spojené (komunikace s úřady, archivování důležitých dokumentů apod.). Tato činnost, v porovnání s vedením účetnictví a daňové evidence, není tolik časově náročná. Jediné, co může tuto náročnost ovlivnit je počet zaměstnanců, nebo podnik s vysokou mírou fluktuace (kvůli časté komunikaci s úřady). Aktuálně společnost spravuje mzdovou agendu 19 klientům.

Poslední činností, kterou podnik nabízí ve svém portfoliu, jsou ostatní služby, které by se daly charakterizovat jako služby poradenské. Tyto činnosti slouží jako doplňkové k předchozím „hlavním“ činnostem podniku. Pokud klient vyžaduje osobní konzultaci s cílem diskutovat určitý problém nebo vytvořit různé výstupy s doprovodným komentářem, firma si za tyto činnosti navíc účtuje určitý poplatek. Dalšími činnostmi, které podnik poskytuje v rámci skupiny ostatních služeb, jsou činnosti související s daňovými povinnostmi klientů. Patří sem přiznání k DPH, přiznání k dani silniční, kontrolní a souhrnné hlášení, daň z příjmu právnických osob a sestavení účetní závěrky.

Pro lepší ilustraci a přehled byly tyto jednotlivé služby popsány v obrázku č. 11.

Obrázek 10 - Portfolio služeb společnosti



Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

### **4.1.2. SWOT analýza podniku a jeho konkurenčního prostředí**

Jak již bylo naznačeno v předchozích kapitolách, odvětví služeb se vyznačuje silnou konkurencí. Proto je při stanovení ceny nutné znát také konkurenční prostředí podniku. Podle Vašítkové (2008) je nejvhodnějším nástrojem v této situaci analýza SWOT. Název tohoto nástroje se skládá ze čtyř počátečních písmen anglických slov – strengths, weaknesses, opportunities, threats. V překladu tyto slova znamenají – silné stránky, slabé stránky, příležitosti a hrozby.

Pod následujícími podnadpisy budou jednotlivé faktory SWOT analýzy aplikovány na společnost Auditum s.r.o.

#### **Silné stránky**

Mezi silné stránky společnosti patří zejména vysoká odbornost. Díky tomuto faktu působí velmi důvěryhodným dojmem. Její zaměstnanci jsou průběžně během svého působení ve firmě vzděláváni, a to prostřednictvím různých kurzů a školení. Další nespornou výhodou společnosti je dozajista celková komplexnost služeb, kdy je schopna zajistit svým klientům vedení veškeré finanční agendy. Komunikace je další její silnou stránkou, kdy společnost vystupuje v roli poradce pro své klienty.

#### **Slabé stránky**

V silných stránkách byla vyzdvihnuta komunikace s klienty, kterou podnik zvládá bravurně. To samé se bohužel nedá říci o propagaci podniku, která je jistou formou vnější komunikace společnosti se svým prostředím. Jediným náznakem propagace by se daly považovat facebookové stránky podniku. Webové stránky podniku jsou sice přehledně zpracovány, ale nejsou zcela dokončené, což nemusí na potenciálního klienta působit dobře.

#### **Příležitosti**

Jednou z největších příležitostí pro tento podnik je zlepšení propagace a tím získání silnějšího postavení na trhu. Spolu s propagací by bylo vhodné přijmout nové a dobře kvalifikované zaměstnance, aby se firma mohla dál rozrůstat a přijímat nové klienty. Další příležitostí, kterou by firma mohla využít, je změna organizační struktury, která je momentálně postavena pouze na jediné osobě. Je jí jednatel společnosti, kterému podléhají všichni zaměstnanci na stejné úrovni. Jednatel společnosti díky svým



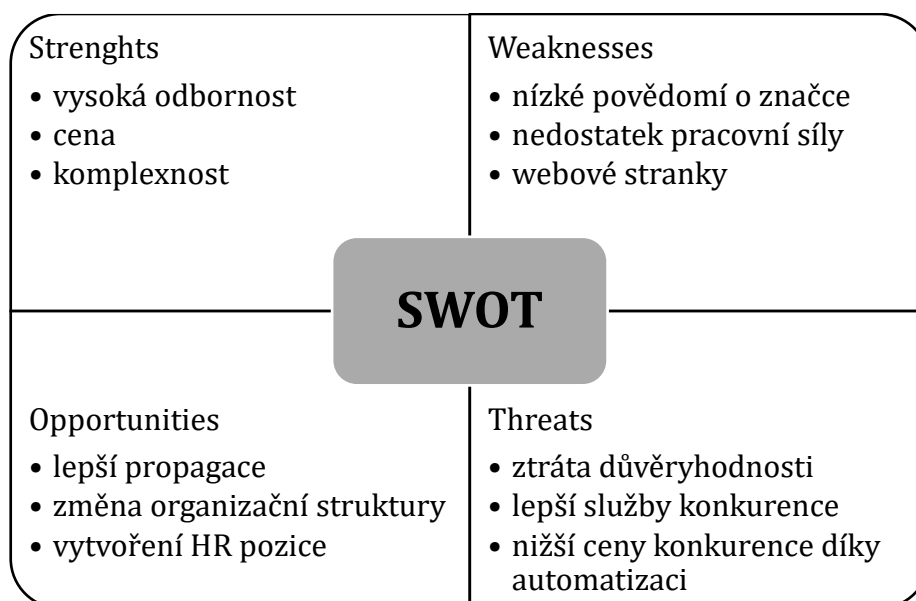
výborným znalostem funguje také jako poradce pro své zaměstnance, stará se dále o organizační chod firmy a vede veškerou agendu – mzdy, účetnictví atd. Zastávání několika pozic najednou může způsobit to, že osoba, která tyto pozice vykonává, nemá dostatek času věnovat se všem činnostem dostatečně. Pokud by zde existoval určitý mezičlánek mezi vedením a zaměstnanci firmy, který se stará pouze o chod společnosti a péči o zaměstnance, mohlo by dojít k velkému rozvoji této společnosti. Díky této nově vzniklé pozici by mohlo dojít ke zlepšení vnitropodnikové komunikace a zvýšení spokojenosti zaměstnanců.

## **Hrozby**

Firma podniká na trhu, který je často kontrolován a upravován ze strany státní správy. To znamená, že i malá chyba, jakou může být špatné zaúčtování konkrétního účetního případu, může klientům společnosti způsobit potíže. Za následky těchto potíží (pokuty, penále) poté nese zodpovědnost firma. Ztráta důvěryhodnosti může být pro podnik osudná, proto je nesmírně důležité mít kvalitní zaměstnance s vysokou odborností. Další hrozba pro podnik může představovat vstup nového konkurenta na trh, který bude poskytovat lepší služby. Jedna z největších hrozeb, která může tradiční účetní kanceláře čekat v budoucnu, je rozmach automatizace v tomto odvětví. Tento rozmach by mohl ohrozit tradiční účetní kanceláře, kde veškerou (nebo většinu) práce odvádí pracovníci nikoliv systém automaticky. Další riziko, které ze strany společností s celkovou automatizací svých procesů hrozí, jsou nízké ceny vyplývající z nižších nákladů na zaměstnance. V Hradci Králové v současné době působí 39 účetních kanceláří, dle vlastního průzkumu na internetu. V bezprostřední blízkosti sídla společnosti (v okruhu 1 km) sídlí dva největší potencionální konkurenti společnosti. Téma konkurence společnosti bude dále rozvedeno v další podkapitole.

SWOT analýzu podniku znázorňuje obrázek č. 9.

Obrázek 11 - SWOT analýza společnosti



Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat a osobní znalosti společnosti

#### 4.1.3. Hlavní konkurenti společnosti Auditum s.r.o.

Dle vlastního průzkumu na internetu, v Hradci Králové bylo identifikováno 39 účetních kanceláří, které poskytují minimálně jednu ze služeb, kterou nabízí společnost Auditum s.r.o. Ve většině případů se jedná o společnosti, které mají podobný cíl – usnadnit svým klientům podnikání z hlediska kompletního vedení ekonomické agendy. Jak již bylo naznačeno, v bezprostředním okolí podniku se nachází dvě firmy. Tyto firmy, jako největší konkurenti, budou z hlediska posouzení míry hrozby pro podnik blíže popsáni.

##### **MV-Data – Bc. Martin Vycpálek**

Tato společnost je z hlediska vzdálenosti nejbližší. Informace použité pro popis této společnosti byly převzaty z oficiálních webových stránek společnosti. MV-Data poskytuje stejné služby jako společnost Auditum s.r.o. a navíc také služby poradenství v oblasti investičního majetku. Společnost MV-Data nemá na svých stránkách uvedený ceník za své služby, tudíž nelze tuto společnost porovnat s analyzovaným podnikem na základě cenotvorby. Tato společnost je téměř totožná v oblasti poskytovaných služeb a představuje tak velkou hrozbu pro analyzovaný podnik, protože může dojít k snadné substituci.

## **EKK-servis, s.r.o.**

Tato společnost poskytuje všechny služby, které jsou součástí portfolia služeb společnosti Auditum s.r.o. a navíc nabízí služby v oblasti oddlužení a zakládání nových firem. Informace použité pro popis této společnosti byly převzaty z oficiálních webových stránek společnosti. Součástí těchto webových stránek je také ceník, tudíž je možné tyto dvě společnosti porovnat z hlediska cenotvorby. Ceny za vedení účetnictví a daňové evidence jsou složeny ze dvou částí – paušální částka a poté konkrétní částka za zaúčtování jednoho účetního dokladu. Ceny u mzdové agendy jsou srovnatelné se společností Auditum, s.r.o. Společnost EKK-servis se jeví jako větší hrozba pro společnost než firma MV-Data, jelikož nabízejí více služeb, a tak mohou uspokojit potřeby svých klientů ve větší míře.

Další významnou konkurencí společnosti Auditum, s.r.o. jsou firmy, které se nevážou k žádnému konkrétnímu místu, jelikož svoje služby poskytují online. Jedná se např. o společnosti Trivi, a.s., UOL a.s. a Secteno, s.r.o. Míra hrozby pro podnik je v tomto případě relativní, jelikož záleží zejména na preferencích klienta, zda chce svoji ekonomickou agendu zpracovávat online, bez bližšího kontaktu se společností, nebo preferuje přímý kontakt.

## **4.2. Náklady společnosti**

Správné a průkazné sestavení kalkulace cen firmy by se nemělo obejít bez dokonalé znalosti vlastních nákladů. V analyzovaném podniku se náklady sledují minimálně, proto je nutné zaměřit se na náklady firmy z několika různých hledisek, které byly popsány v předchozích kapitolách. Všechna data použitá v následujících kapitolách byla převzata z výkazu zisku a ztrát firmy spolu s interními informacemi.

Než budou náklady společnosti rozebrány podle jednotlivých charakteristik, je příhodné nejdříve popsat náklady v jejich celkové výši. Tabulka č. 3 představuje vývoj výše nákladů za tři po sobě jdoucí období od roku 2015.

Tabulka 3 - Celkové náklady společnosti

<b>Sledované období</b>	<b>Výše nákladů</b>
<b>2015</b>	4 474 000 Kč
<b>2016</b>	4 166 000 Kč
<b>2017</b>	4 137 000 Kč

*Vytvořeno na základě interních dat společnosti*

Z tabulky č. 3 je patrné, že náklady společnosti za tyto tři období postupně klesají. V roce 2015 vykázala společnost nejvyšší náklady za tato tři sledovaná období. Tento rozdíl byl způsoben prodejem částí majetku společnosti v tomto roce, tudíž vyšší náklady nebyly způsobeny provozní činností podniku, ale navýšením nákladů o zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku.

Pro efektivní práci s náklady je potřeba znát nejenom jejich celkovou výši, ale také jejich strukturu. Složení nákladů je podrobněji rozepsáno v tabulce č. 4. Z těchto údajů je patrné, že největší nákladovou položku tvoří osobní náklady, které se skládají ze mzdových nákladů a nákladů na zdravotní a sociální zabezpečení zaměstnanců. Tyto náklady mají opačnou tendenci, než je tomu u nákladů celkových. Mzdové roční náklady ve sledovaném období představují růst o 3 až 4 %. Další významnou položku nákladů tvoří spotřebované služby podniku. V této skupině lze nalézt služby, které představují náklady na provoz podniku. Největší položku zde tvoří nájemné za prostory kanceláří, ve kterých pracují zaměstnanci. Dále za různá odborná poradenství nebo náklady na jednorázová školení zaměstnanců. Vedení účetnictví nebo mzdové evidence se v dnešní době téměř neobejde bez podpory odborného softwaru, jehož pronájem a servis tvoří další nákladovou položku společnosti. Další důležitou nákladovou položkou spotřeba energie a materiálu. Jelikož se jedná o společnost podnikající v nehmotných službách, náklady na materiál jsou v poměru s těmi na energii nízké.

Tabulka 4 - Struktura nákladů společnosti

<b>Struktura nákladů</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>Služby</b>	1 522 000 Kč	1 491 000 Kč	1 236 000 Kč
<b>Spotřeba materiálu a energie</b>	275 000 Kč	239 000 Kč	311 000 Kč
<b>Mzdové náklady</b>	1 924 000 Kč	2 018 000 Kč	2 085 000 Kč
<b>Náklady na SZ a ZZ*</b>	101 000 Kč	121 000 Kč	212 000 Kč
<b>Odpisy</b>	279 000 Kč	256 000 Kč	147 000 Kč
<b>Daně a poplatky</b>	26 000 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč
<b>Jiné provozní náklady</b>	67 000 Kč	31 000 Kč	136 000 Kč
<b>Zůstatková cena prodaného DM**</b>	279 000 Kč	- Kč	- Kč
<b>Finanční náklady</b>	1 000 Kč	- Kč	- Kč
<b>Celkové náklady</b>	<b>4 474 000 Kč</b>	<b>4 166 000 Kč</b>	<b>4 137 000 Kč</b>

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

\*Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní zabezpečení

\*\*Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku

#### **4.2.1. Přímé a nepřímé náklady společnosti**

Popsání a pochopení struktury celkových nákladů je výchozím momentem pro sestavení sofistikovanějších charakteristik. Jedna z těchto charakteristik je důležitá pro potřeby kalkulace. Jak již bylo v předchozích kapitolách naznačeno, jedná se o rozdělení na náklady přímé a nepřímé. Následující tabulky (č. 5 a č. 6) rozdělují a blíže popisují náklady pomocí tohoto členění za tři roky.

Tabulka 5 - Přímé náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017

<b>Sledované období</b>	<b>Přímé náklady</b>
<b>2015</b>	3 728 000 Kč
<b>2016</b>	3 755 000 Kč
<b>2017</b>	3 740 000 Kč

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

Přímé náklady v této společnosti představují zejména osobní náklady na zaměstnance, protože lze prokázat přímou spojitost s konkrétním výkonem podniku. Dále do této skupiny patří náklady na materiál, na energii, na externí služby atd. Jak je z tabulky č. 7 patrné, tyto náklady od roku 2015 zaznamenaly růst. Tento růst byl způsoben přijetím nových zaměstnanců. Všechny ostatní náklady souvisí s výkonem podniku pouze nepřímo – nelze prokázat přímou spojitost s konkrétním výkonem.

Tabulka 6 - Nepřímé náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017

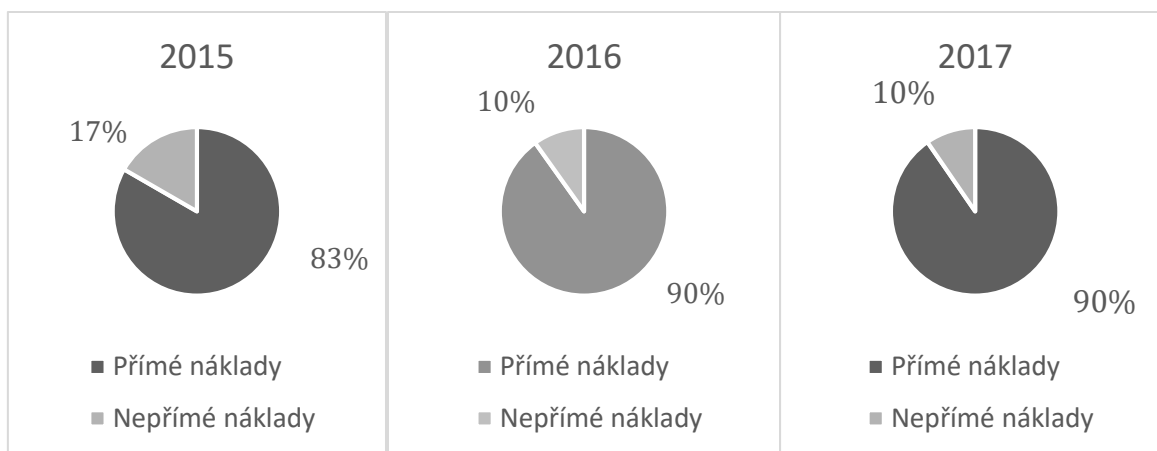
Sledované období	Nepřímé náklady
2015	746 000 Kč
2016	411 000 Kč
2017	397 000 Kč

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

Náklady, které se na výkonu podílí nepřímo, zde tvoří zejména pronájem nemovitosti, ve které společnost sídlí. Další významné položky v této skupině jsou odpisy, daně a poplatky, pojištění proti podnikatelským rizikům atd. Tradičním nepřímým nákladem u mnoha společností, jsou náklady na práci administrativních a řídicích pracovníků, kteří se ale v této společnosti nevyskytují.

Jak již bylo v předchozích kapitolách naznačeno, přímé náklady bývají tradičně v odvětví služeb mnohem vyšší než náklady nepřímé a jinak tomu není ani u této společnosti. Pro lepší ilustraci byl poměr těchto nákladů za jednotlivé roky znázorněn graficky v obrázku č. 12.

Obrázek 12 - Poměr přímých a nepřímých nákladů za roky 2015, 2016 a 2017



Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

Z grafického znázornění nákladů je patrné, že přímé náklady tvoří vždy poměrnou většinu celkových nákladů na výkon společnosti. Největšího podílu na celkových nákladech dosáhly nepřímé náklady v roce 2015, kdy tvořily necelých 17 % nákladů na výkon společnosti. Důvodem tohoto poměru bylo zvýšení nákladů o zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku. V letech 2016 a 2017 se poměr přímých a nepřímých nákladů velice podobá a absolutní rozdíl mezi těmito veličinami je v řádech desetitisíců.

#### 4.2.2. Variabilní a fixní náklady společnosti

Jiný pohled na náklady společnosti může poskytnout členění nákladů, které je závislé na objemu výkonu. Tuto charakteristiku tvoří fixní a variabilní náklady.

Do variabilních nákladů společnosti patří zejména osobní náklady na zaměstnance, které se mění s objemem výkonu. Pokud firma získá nové klienty, je potřebné nabrat také nové zaměstnance a náklady na výkon rostou. Z tabulky č. 7, která popisuje strukturu variabilních nákladů společnosti, je patrné, že tato nákladová položka vykazuje meziroční růst zhruba o 6 %. V položkách služeb jsou zahrnuty zejména poradenské služby, které zaměstnanci potřebují pro svoji práci. Dále náklady na školení zaměstnanců (kvůli potřebám nových klientů), cestovné, práce externích pracovníků atd. Nejvyšší úroveň variabilních nákladů dosáhla společnost v roce 2016.

Tabulka 7 - Variabilní náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017

<b>Variabilní náklady</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Spotřeba materiálu a energie	275 000 Kč	239 000 Kč	311 000 Kč
Služby	1 262 800 Kč	1 230 700 Kč	964 300 Kč
Osobní náklady na zaměstnance	2 025 000 Kč	2 139 000 Kč	2 297 000 Kč
<b>Variabilní náklady celkem</b>	<b>3 562 800 Kč</b>	<b>3 608 700 Kč</b>	<b>3 572 300 Kč</b>

*Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat*

Do skupiny fixních nákladů lze zařadit zejména odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Na podobné úrovni, jako tato nákladová položka, se nachází skupina ostatních služeb, ve kterých jsou zahrnuty náklady na nájem, telekomunikaci, internet. Poměrně stálou položku tvoří daně a poplatky, které se po roce 2015 snížily na 10000 Kč. Podrobnější popis struktury fixních nákladů za tři roky společnosti popisuje tabulka č. 8. Jak již bylo naznačeno v předchozích kapitolách, velkou část fixních nákladů musí podnik hradit, i když dále nevyrábí nebo neposkytuje své služby. Z tohoto důvodu je nutné tyto náklady sledovat a snažit se jejich výši, pokud možno co nejvíce minimalizovat.

Tabulka 8 - Fixní náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017

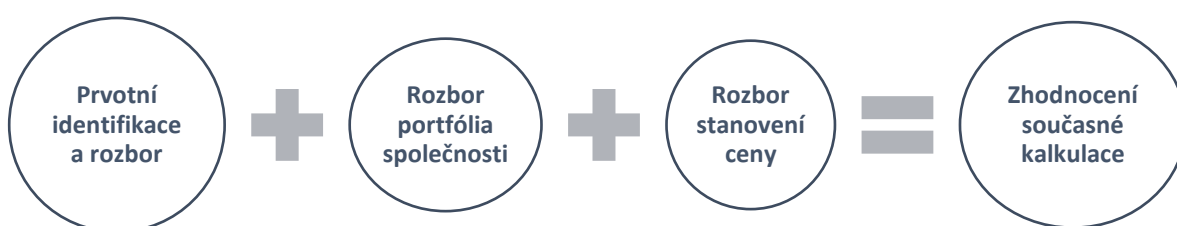
Fixní náklady	2015	2016	2017
Daně a poplatky	26 000 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč
Odpisy	279 000 Kč	256 000 Kč	147 000 Kč
Jiné provozní náklady	67 000 Kč	31 000 Kč	136 000 Kč
Ostatní služby	259 200 Kč	260 300 Kč	271 700 Kč
<b>Fixní náklady celkem</b>	<b>631 200 Kč</b>	<b>557 300 Kč</b>	<b>564 700 Kč</b>

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat

### 4.3. Analýza současné kalkulace a cenových rozhodnutí společnosti

V následujících podkapitolách bude detailně rozebrána cenová politika společnosti ve spojení s nákladovou kalkulací na výkon. Součástí tohoto rozboru bude identifikace jednotlivých faktorů, které mají na tato rozhodnutí vliv. Tyto informace slouží jako výchozí bod pro další rozhodování v této oblasti. Dále budou, pro účely tvoření cen, blíže popsány jednotlivé nabízené služby. Po této části budou, pomocí konkrétních příkladů, nastíněna jednotlivá cenová rozhodnutí podniku. V závěru této kapitoly bude zhodnocení současné kalkulace. Takto zvolený postup je pro lepší ilustraci znázorněn v obrázku č. 13.

Obrázek 13 - Postup analýzy současné kalkulace a cenových rozhodnutí společnosti



Vlastní zpracování

#### 4.3.1. Identifikace služeb

Výchozím bodem pro sestavení nákladové či cenové kalkulace je identifikace předmětu kalkulace. Důvodem této bližší specifikace je dokonalé pokrytí všech důležitých



faktorů, které daný předmět kalkulace obsahuje. Díky této znalosti je možné zvolit takový styl kalkulace, který bude podniku co nejvíce vyhovovat.

Povaha služeb, které tvoří celkové portfolio společnosti, je čistě nehmotná (není spojena s fyzickým produktem). Další výrazné specifikum tohoto portfolia je, že se nejedná o jednorázové služby, ale spíše o navázání obchodního vztahu mezi společností a klientem. Při uzavírání tohoto vztahu se téměř nikdy nespécifikuje doba, po kterou bude podnik pro klienta tyto služby vykonávat – není určeno datum poskytnutí „poslední služby“. Jediné, co může tento vztah ukončit, je vypovězení smlouvy buď ze strany společnosti (klient neplní své smluvní podmínky), nebo ze strany klienta (klient není spokojený s kvalitou poskytované služby). U tohoto druhu podnikání je velmi důležitá vzájemná komunikace a důvěra mezi těmito stranami.

Další výraznou vlastností služeb poskytovaných touto společností, je jejich personalizace. Tato vlastnost vyplývá z individuálních potřeb každého klienta, které se od sebe mohou výrazně lišit. Pokud se firma specializuje na svého klienta tímto způsobem, lze tyto služby nazvat jako služby na zakázku.

Zakázkově orientovaná produkce je z hlediska tvorby kalkulací složitější, jelikož jednotlivé podnikové procesy nelze jednoduše unifikovat a na základě tohoto sjednocení vytvářet různé predikce a rozbory. S tímto charakteristickým rysem mohou být kalkulace služeb na zakázku daleko pracnější, než je tomu u jiných služeb.

#### **4.3.2. Identifikace jednotlivých služeb pro účely kalkulace**

##### **Vedení účetnictví**

Tato činnost má největší podíl na tržbách podniku. Jak bylo již v předchozí kapitole popsáno, společnost vede účetnictví pro 30 klientů. Fakturace za tyto služby má měsíční frekvenci. Cena za tyto služby není u všech klientů jednotná. Důvodem tohoto rozhodnutí bylo nabídnout klientům takovou cenu za poskytované služby, která bude odpovídat náročnosti a konkrétním požadavkům klienta. Cena je uzavřena na základě neměnné měsíční částky, která se mění pouze pokud rapidně vzrostou náklady na poskytovanou službu.

## **Vedení daňové evidence**

Způsob stanovení ceny je obdobný jako u vedení účetnictví. Cena za poskytované služby je stanovena při uzavření smlouvy a změní se pouze, pokud vzrostou náklady podniku na poskytování této služby. Fakturace zde probíhá opět každý měsíc. Ceny za tyto služby jsou nižší vzhledem k časové a odborné náročnosti této služby.

## **Mzdová agenda**

Vedení mzdové agendy se od vedení účetnictví a daňové evidence liší svojí celkovou náročností, ale také způsobem stanovení ceny. Fakturace této služby má také měsíční frekvenci. Cenu u této služby tvoří základní poplatek 200 Kč na osobu, který se dále násobí počtem zaměstnanců, u kterých je mzdová agenda vedena. Tento poplatek je u všech klientů stejný. Poplatek 200 Kč byl stanoven vedením podniku zejména na základě cen konkurence při zahájení podnikání v této oblasti.

## **Ostatní služby**

Ostatní služby představují doplňkové činnosti, o které si klient může požádat. Za tyto služby se všem klientům účtují stejné ceny. Za každou položku je stanovena konkrétní cena, která je klientovi naúčtována v rámci měsíční fakturace za hlavní služby. Ceny za jednotlivé úkony jsou:

- vystavení přiznání k DPH – 600 Kč,
- vystavení přiznání k dani silniční – 700 Kč,
- vystavení kontrolního hlášení – 700 Kč,
- vystavení souhrnného hlášení – 700 Kč,
- sestavení účetní závěrky spolu s přiznáním k dani z příjmu fyzických osob - 5 000 Kč,
- ostatní poradenství – 1 000 Kč.

Důvodem zavedení jednotných cen za tyto úkony pro celou klientelu společnosti vychází zejména z obdobné časové náročnosti těchto činností. Tyto činnosti by se daly popsat jako standardizované úkony a postupy, které mají velmi podobné náležitosti, a proto je možné účtovat všem klientům stejné ceny.

### 4.3.3. Rozbor stanovení ceny

Stanovení ceny (kalkulace ceny) probíhá u této společnosti dvěma způsoby. Buď se jedná o sofistikovaný výpočet pomocí určitého vzorce, anebo jde o prosté násobení poplatku za konkrétní výkon s objemem poskytnutého výkonu.

#### **Kalkulace ceny za vedení účetnictví a daňové evidence**

Jak bylo již v předchozí podkapitole specifikováno, cena za vedení účetnictví a daňové evidence se u všech klientů liší. Společnost tímto krokem chce dát najevo, že každému klientovi personalizuje svoje služby. Společnost pro výpočet ceny svých služeb využívá níže popsany vzorec.

$$\text{cena za služby} = (\text{počet hodin} \times \text{hodinová sazba výkonu}) + \text{zisková přírážka}$$

$$\text{hodinová sazba} = \text{mzdové náklady} + \text{režijní procentní přírážka}$$

Cena za poskytované služby se skládá ze dvou částí. První část představuje náklady, které společnost na tuto službu vynaloží. Druhá část představuje ziskovou přírážku, která byla stanovena vedením společnosti na 25 % (25 % z kalkulovaných nákladů na výkon). Nákladová část kalkulace se skládá z nákladů na zaměstnance a režijní přírážky. Režijní přírážka přiřazuje poměrnou část nepřímých nákladů jednomu klientovi. V podmínkách této společnosti režijní přírážka představuje 10 % ze mzdových nákladů na zaměstnance na jednu hodinu jeho výkonu. Dalším důležitým parametrem je časová náročnost služby, která je stanovena odhadem vzhledem k velikosti podniku při uzavírání spolupráce s klientem. Pro lepší ilustraci bude kalkulační vzorec aplikován na konkrétního klienta společnosti. Tento klient nebude z důvodu zachování diskretnosti blíže specifikován a bude nazýván jako klient XY. Klient XY je firma, která je měsíčním plátcem DPH. Klientovi XY se za vedení účetnictví za měsíc fakturuje částka ve výši 9 000 Kč.

počet hodin..... 40 hodin

hodinová sazba výkonu ..... 180 Kč (mzdové náklady + režijní přírážka)

zisková přírážka ..... 25 % (1800 Kč)

$$\text{cena za služby} = 40 \times 180 + 1800 = 9000 \text{ Kč}$$

### **Kalkulace ceny za mzdovou agendu a ostatní služby**

Kalkulace cen za tyto služby je pro všechny klienty stejná. Společnost stanovila jednotkové ceny, které používá ve svých fakturacích. Určení celkové ceny za vedení mzdové agendy určuje počet zaměstnanců. Cena za tyto služby vyplývá z níže popsaného vzorce.

$$\text{cena za mzdovou agendu} = \text{jednotková sazba} \times \text{objem výkonu}$$

Jednotková sazba představuje práci mzdové účetní na jednom zaměstnanci. Tato práce nepředstavuje jenom výpočet mzdy konkrétního zaměstnance, ale také práci s pracovními smlouvami, komunikace s úřady, přihlašování nových zaměstnanců k příslušným úřadům apod.

U ostatních služeb, jako je vystavení příznání DPH nebo vystavení kontrolního hlášení, se klientům účtuje jednotný poplatek, který si společnost stanovila.

#### **4.3.4. Zhodnocení současné kalkulace**

Současný způsob kalkulace v této společnosti přetrvává již od začátku podnikání. Je nutné podotknout, že vedení společnosti se nedrží striktně pouze těchto výše popsaných praktik. Cena za různé služby může být vedením společnosti dále modifikována na základě speciálních potřeb klientů. Tento velmi benevolentní styl cenové politiky je pro podnik velkým přínosem, protože přispívá k větší spokojenosti klientů a prohlubuje vzájemnou důvěru mezi klientem a společností. Určitou nevýhodou u této strategie je její pracnost. Přizpůsobovat ceny každému klientovi zvláště vyžaduje čas navíc, který by vedení společnosti mohlo využít jinak. Problém jako takový nespočívá u této společnosti v podstatě této strategie, ale spíše s jeho provedením. V této společnosti není žádný administrativní pracovník, který by měl tyto interní záležitosti na starosti, tudíž jsou tyto úkony prováděny jako „vedlejší činnost“ a není jim věnován dostatek času. Důsledkem tohoto nedostatku mohou být chyby ve fakturaci. Řešením, jak už bylo v předchozí podkapitole naznačeno, by mohlo být vytvoření nové pozice interního zaměstnance, který by se těmto činnostem věnoval dostatečně.

Dalším významným rysem cenové politiky společnosti jsou fixní částky, které společnost fakturuje svým klientům za hlavní služby (vedení účetnictví a daňové

evidence). Toto rozhodnutí je opět velmi vstřícné vůči klientům společnosti, jelikož klienti mohou takto lépe předvídat své budoucí náklady. To samé platí i pro společnost, jelikož může lépe předvídat svoje budoucí příjmy. Co ale může být velkou nevýhodou tohoto rozhodnutí je to, že cena za služby konkrétnímu klientovi nemusí vždy dostatečně pokrývat náklady. Příčinou této situace může být nárazové nebo dlouhodobé zvýšení objemu účtovaných dokladů. Řešením této situace by mohl být nový styl kalkulace ceny, který by více reflektoval skutečný objem výkonu společnosti na jednoho konkrétního klienta.

Tento nedostatek se nevyskytuje u celého portfolia služeb společnosti. V případě mzdové agendy dochází k násobení základního poplatku za zaměstnance jejich počtem a díky tomuto výpočtu cena reflektuje více skutečně vynaložené náklady na tyto služby. Přestože je tento způsob stanovení ceny průkazný z hlediska objemu výkonu (počtu zaměstnanců), tak v některých činnostech nestačí na pokrytí celkových nákladů. Tato situace nastává při přijetí nového zaměstnance, kdy mzdová účetní musí zkontrolovat všechny náležitosti pracovní smlouvy, přihlásit tohoto zaměstnance k příslušným úřadům (sociální a zdravotní pojištění) a další činnosti s touto situací spojené. Tyto činnosti mohou zabrat více času, než dokáže základní poplatek za zaměstnance pokrýt. Řešením tohoto nedostatku by mohlo být stanovení nového poplatku, který by se uplatňoval v případě, kdy firma přibírá nové zaměstnance, nebo pokud jej naopak propouští. Zavedení tohoto poplatku by zlepšilo situaci především u podniků s vysokou fluktuací, u kterých je tato „práce na víc“ v rádech několik desítek hodin měsíčně. Společnost vede mzdovou agendu u 19 klientů. Z vnitropodnikových dat je patrné, že u sedmi klientů je míra fluktuace vyšší než 20 %. Další možná komplikace vychází z výše tohoto poplatku, který společnost stanovila na základě cen konkurence. Takto stanovená cena má svoje výhody i nevýhody. Výhodou je, že firma může dobře konkurovat ostatním firmám díky již akceptovaným cenám na trhu. Nevýhoda tohoto způsobu stanovení ceny je ta, že trhem stanovená cena nemusí vždy dostatečně pokrývat náklady podniku na určitý výkon.

Režijní přírážka byla společností stanovena nikoliv výpočtem ale odhadem na 10 %. Takto stanovena přírážka nemusí být dostačující při úhradě nepřímých nákladů společnosti, proto bude v další podkapitole stanovena na základě výpočtu přes zvolenou rozvrhovou základnu.

## 5. Návrh kalkulace cen

Tato kapitola navazuje na celkové zhodnocení současné kalkulace společnosti a jejím cílem je představit nový způsob kalkulace ceny, který odstraňuje nedostatky současné kalkulace u vedení účetnictví a daňové evidence, ale také u mzdové agendy. Na základě výsledků nových kalkulací budou sestaveny ceníky za poskytované služby společnosti. Hlavním přínosem těchto ceníků může být snadnější práce a orientace ve fakturaci poskytnutých služeb. Hlavní nedostatky současné kalkulace u hlavních služeb jsou:

- neprůkaznost,
- nedostatečná režijní přírážka.

### 5.1. Cena na základě objemu výkonu

Jak je již z nadpisu této podkapitoly zřejmé, nově navržená kalkulace ceny se bude odvíjet zejména na reálném objemu výkonu, který společnost vykonala pro konkrétního klienta. Určitou měrnou jednotkou je v rámci tohoto druhu podnikání účetní doklad (faktura přijatá, příjmový pokladní doklad atd.), který konkrétní zaměstnanec zadal do účetního softwaru. Dalším kritériem pro novou kalkulaci je stanovení časové normy na zadání jednoho účetního dokladu. V podmínkách této společnosti je průměrná časová norma na zadání jednoho účetního dokladu přibližně tři minuty. Stanovení těchto kritérií umožňuje vytvořit **kalkulaci ceny jednoho účetního případu**.

Tabulka 9 - Navržený kalkulační vzorec pro výpočet ceny jednoho účetního případu

Kalkulační vzorec
1. Přímé mzdové náklady
2. Odvody
3. Režijní přírážka
Vlastní náklady výkonu
4. Zisk
Cena za jeden účetní doklad

*Vlastní zpracování*

Kalkulační vzorec obsahuje dvě části – kalkulace nákladů a zisková přírážka. Celkový kalkulační vzorec je blíže popsán v tabulce č. 9.

Navržený kalkulační vzorec bude aplikován opět na potřeby klienta XY. Tuto aplikaci představuje tabulka č. 10. Všechny částky jsou zaokrouhlovány matematicky na celé koruny.

Tabulka 10 - Aplikace navržené kalkulace

Kalkulační vzorec	Kč
1. Přímé mzdové náklady	7,-
2. Odvody	2,-
3. Režijní přírážka	1,-
Vlastní náklady výkonu	10,-
4. Zisk	3,-
Cena za jeden účetní doklad	<b>13,-</b>

*Vlastní zpracování*

Přímé mzdové náklady představují poměrnou část mzdových nákladů na zaúčtování jednoho účetního případu (tři minuty). Při hodinové mzdové sazbě 130 Kč tato částka představuje zaokrouhleně 7 Kč. Položka odvody představuje odvody zdravotního a

sociálního pojištění společnosti za své zaměstnance. Výše těchto odvodů představuje 35 % z přímých mzdových nákladů. Režijní přírážka byla získána podílem celkových nepřímých nákladů z roku 2017 a rozvrhovou základnou. Rozvrhová základna představuje celkové mzdové náklady společnosti na rok 2017. Důvodem zvolení této rozvrhové základny je příčinná spojitost nepřímých nákladů a přímých mezd. Dalším důvodem pro zvolení mzdových nákladů jako rozvrhovou základnu je ten, že nejnějněji demonstrují pracnost výkonu společnosti.

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{\text{nepřímé náklady}}{\text{rozvrhová základna}}$$

Výsledek tohoto podílu představuje 19% režijní přírážku, která je vypočtena z přímých mezd. Celkové vlastní náklady na výkon představují 10 Kč.

Poslední položkou kalkulačního vzorce je zisková přírážka, která představuje 25 % z vlastních nákladů na výkon. Výpočtem tohoto kalkulačního vzorce vyjde cena za zaúčtování jednoho účetního případu, která představuje **13 Kč**.

Pro získání celkové měsíční částky je potřebné znát také celkový objem výkonu za jeden měsíc, který u klienta XY za rok 2017 představuje průměrně 780 účetních případů. Po vynásobení objemu výkonu částkou za jednu jednotku výkonu vyjde měsíční cena za službu společnosti ve výši **10 140 Kč**.

Implementace této kalkulace by mohla společnosti přinést několik výhod. Při každoměsíčním výpočtu individuální ceny konkrétnímu klientu společnost mnohem lépe pokryje svoje náklady na výkon. Takto stanovená cena je velmi průkazná a klient platí pouze za to, co mu bylo společností skutečně poskytnuto. Co ale může být nevýhodou je určitá pracnost, která by tento způsob stanovení ceny provázela. Řešením by mohlo být, jak bylo již u SWOT analýzy společnosti naznačeno, vytvoření nové pracovní pozice pro zaměstnance, který by měl tyto interní záležitosti na starosti.

## **5.2. Ceník vedení účetnictví a daňové evidence**

Pracnost navržené kalkulace, která by se projevila zdlouhavou fakturací, může být vyřešena také jiným způsobem než přijetím nového zaměstnance, a to vytvořením paušálních částek pro určité objemy výkonu. Takovýto způsob fakturace už nebude tak průkazný, jak by tomu bylo u počítaných měsíčních částek. Na druhou stranu, může



tento způsob ušetřit mnoho času a nevytváří tak potřebu přijmout nového čistě interního zaměstnance. Průkaznost paušálně stanovených cen mohou podpořit pravidelné kontroly objemu účetních dokladů u jednotlivých klientů. Při zjištěných odchylkách by došlo k změně fakturované částky ať už směrem nahoru či dolů. Paušální částky sestavné na základě objemu zaúčtovaných dokladů, představuje tabulka č. 11.

*Tabulka 11 - Ceník vedení účetnictví a daňové evidence*

<b>Počet dokladů</b>	<b>Cena</b>
0 - 100	1 300 Kč
101 - 200	2 600 Kč
201 - 300	3 900 Kč
301 - 400	5 200 Kč
401 - 500	6 500 Kč
501 - 600	7 800 Kč
601 - 700	9 100 Kč
701 - 800	10 400 Kč
801 - 900	11 700 Kč
901- 1000	13 000 Kč

*Vlastní zpracování*

Sestavení ceníku může být také „vyjednávacím nástrojem“ při uzavírání smluv s novými klienty. Takto stanovený ceník může sloužit jako prvotní informace pro klienta při rozhodování o budoucí možné spolupráci.

### **5.3. Cena na základě hodinové sazby výkonu**

Způsob stanovení ceny za mzdovou agendu je současnou kalkulací nastaven na základě objemu výkonu – počtu zaměstnanců. Vedení mzdové agendy, na rozdíl od vedení účetnictví a daňové evidence, není primárně založeno na práci s doklady a výkon společnosti, pro potřeby nákladové kalkulace, se dá měřit pouze v hodinách. Z tohoto důvodu nelze aplikovat nově navržený způsob kalkulace ceny. Pro účely výpočtu nových cen za vedení mzdové agendy bude vytvořena nová kalkulace představující výpočet hodinové sazby výkonu. Způsob nové kalkulace bude téměř totožný se současnou kalkulací hlavních služeb a bude se lišit pouze v režijní příirážce, která byla již stanovena v předchozí navržené kalkulaci. Čas, který mzdová účetní věnuje celkovému výpočtu jedné mzdy představuje v podmínkách této společnosti přibližně jednu hodinu. Tento čas je adekvátní vzhledem k důležitosti a pracnosti této práce,

jelikož mzdová agenda se dotýká hned několik stran. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby mzdová účetní tuto práci vykonávala velmi pečlivě a zohlednila všechny okolnosti, které mohou výpočet mzdy ovlivnit. Pokud by mzdová účetní svoji práci odvedla špatně, tak se to dotkne nejen zaměstnanců, pro které se mzda počítá, ale také klienta (zaměstnavatele) samotného, jelikož výsledky mzdové agendy jsou předávány státní správě.

*Jednotková cena za výpočet mzdy = hodinová sazba výkonu + zisková přírážka*

Pro výpočet nové hodinové sazby výkonu byla použita současná mzdová sazba u mzdových účetních, která v této společnosti představuje 125 Kč/hod. K této sazbě byly připočteny odvody zdravotního a sociálního pojištění za zaměstnance odváděné zaměstnavatelem (35 %). Další přírážka v nově navržené kalkulaci je přírážka režijní (19 %), která po přepočtu z přímých mezd představuje částku 24 Kč. Součtem těchto položek je možno stanovit cenu za vlastní výkony podniku. Po aplikaci ziskové přírážky 25 % celková cena za vedení mzdové agendy u jednoho zaměstnance představuje částku **240 Kč**. Kalkulační vzorec pro výpočet této částky představuje tabulka č. 12. Všechny částky jsou zaokrouhlovány matematicky na celé koruny.

*Tabulka 12 - Navržený kalkulační vzorec pro výpočet ceny mzdové agendy za jednoho zaměstnance*

Kalkulační vzorec	Kč
1. Přímé mzdové náklady	125,-
2. Odvody	44,-
3. Režijní přírážka	24,-
Vlastní náklady výkonu	192,-
4. Zisk	48,-
Cena mzdové agendy za jednoho zaměstnance	<b>240,-</b>

*Převzato z vnitropodnikových dat spolu s vlastním zpracováním*

Jak již bylo předchozí podkapitole naznačeno, u vedení mzdové agendy nestačí pouze jednotková cena za jednoho zaměstnance. Je také potřeba vytvořit poplatek nebo cenu

za činnosti, které mzdová účetní neprovádí pravidelně a často mohou zabrat mnohem více času než výpočet samotné mzdy. Jedná se o podání přihlášek zaměstnavatele na úřad správy sociálního zabezpečení a na zdravotní pojišťovnu zaměstnance. Další nutný úkon je přihlásit zaměstnance na finančním úřadě k dani z příjmu fyzických osob, kam se bude posílat měsíční srážková daň za zaměstnance. Poté je důležité zajistit pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za pracovní úrazy zaměstnanců. Mzdová účetní se také může setkat se zaměstnancem, který není občanem České republiky, což může představovat poměrně komplikovanou situaci při komunikaci s úřady a celý tento proces ještě prodloužit.

Tyto činnosti v podmínkách této společnosti trvají v průměru dvě hodiny. Nová cena za vedení mzdové agendy u nových, nebo také odcházejících zaměstnanců představuje dvojnásobek hodinové sazby výkonu se ziskovou přírůžkou. Takto vypočtená cena představuje částku ve výši **480 Kč**.

Nová kalkulace ceny u mzdové agendy bude demonstrována u klienta ZY, který nebude z důvodu diskrétnosti blíže specifikován. Všechna použitá data v souvislosti s tímto klientem jsou z roku 2017. Pro klienta ZY bylo za rok 2017 vyfakturováno 535 mezd. Pokud by na tento objem výkonu byla aplikována navržená cena za zpracování jedné mzdy, společnost by klientu vyfakturovala za rok 2017 částku **128 400 Kč**. Tato částka by ale nebyla finální. Vedle této základní fakturace za zpracování mezd, by klientu ZY byla vyfakturována také částka za „práci navíc“ u nových nebo klienta opouštějících zaměstnanců. Tato částka by byla za rok 2017 ve výši **8 160 Kč**, kdy deset zaměstnanců bylo propuštěno a sedm jich bylo přijato. Celková fakturovaná částka by u klienta ZY za rok 2017 představovala sumu **136 560 Kč**.

#### **5.4. Ceník mzdové agendy**

Pro lepší přehlednost a orientaci byly ceny za mzdovou agendu vloženy do tabulky č. 13. Tento ceník nemusí sloužit pouze pro interní potřeby podniku, ale také jako nástroj užitečný při navazování nových obchodních vztahů. Takto vytvořený ceník, umístěný například na webových stránkách společnosti, může dát potencionálnímu klientovi prvotní informaci o cenové náročnosti poskytovaných služeb.

Tabulka 13 - Ceník mzdové agendy

<b>Činnost</b>	<b>Kč/ks (hod)</b>
<b>Zpracování mzdy u jednoho zaměstnance</b>	240 Kč
<b>Prvotní zpracování mzdové agendy u zaměstnance</b>	480 Kč

*Vlastní zpracování*

## 6. Shrnutí

V této kapitole dojde k porovnání současné a navržené kalkulace ceny u portfolia služeb společnosti. Porovnání bude provedeno zejména na základě fakturovaných částek, které z jednotlivých kalkulací vyplývají.

### 6.1. Porovnání současné a navržené kalkulace u hlavních služeb společnosti

Aby byla podpořena průkaznost tohoto porovnání, je nutné vycházet z delšího časového období (jeden rok – 12 fakturací). Jelikož společnost v současné době kalkuluje svoje ceny pro každého klienta zvlášť, nelze jednoduše porovnat celková čísla za podnik, vyplývající z rozdílných fakturací. Z tohoto důvodu bude porovnána současná kalkulace opět u klienta XY a dále bude na parametry tohoto klienta aplikována nově navržená kalkulace ceny. Pro potřeby této závěrečné práce byl použit počet účetních dokladů z roku 2017. Tento počet byl vynásoben vykalkulovanou cenou za jeden účetní případ za účelem získání celkové měsíční částky, která by byla vyfakturována klientu XY, kdyby společnost používala navržený způsob kalkulace. Všechna tato čísla jsou podrobněji popsána v tabulce č. 14, která má za cíl demonstrovat ceny při současné a navržené kalkulaci.

Tabulka 14 - Porovnání cenových kalkulací za jeden rok

Měsíc	Objem výkonu	Současná kalkulace	Navržená kalkulace
leden	606	9 000 Kč	7 878 Kč
únor	746	9 000 Kč	9 698 Kč
březen	753	9 000 Kč	9 789 Kč
duben	700	9 000 Kč	9 100 Kč
květen	713	9 000 Kč	9 269 Kč
červen	785	9 000 Kč	10 205 Kč
červenec	639	9 000 Kč	8 307 Kč
srpen	677	9 000 Kč	8 801 Kč
září	889	9 000 Kč	11 557 Kč
říjen	899	9 000 Kč	11 687 Kč
listopad	966	9 000 Kč	12 558 Kč
prosinec	1 091	9 000 Kč	14 123 Kč
celkem	x	<b>108 000 Kč</b>	<b>132 032 Kč</b>

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat spolu s vlastním zpracováním.

Jak je z této tabulky patrné, nově navržená kalkulace reaguje na změnu objemu výkonu, a tím mnohem lépe pokrývá skutečně vynaložené náklady společnosti. Měnící se cena fakturace je více průkazná, než je tomu u ceny fixní. Nově navržené ceny se až na dva měsíce pohybují vždy nad aktuální fakturovanou cenou.

Z tabulky č. 14 je také možné sledovat rozdíly v kalkulovaných cenách za jednotlivé měsíce. Největším a nejmarkantnějším rozdílem v těchto cenách je rozdíl **5 183 Kč** za měsíc prosinec. Objem výkonu (účetních záznamů) rapidně vzrostl a cena podle aktuální kalkulace na tuto změnu nijak nezareagovala.

Skutečnost, která by po aplikování navržené kalkulace mohla být pro podnik velmi zajímavá, je celkové navýšení zisku u tohoto konkrétního klienta. U současné kalkulace vykazuje společnost zisk u klienta XY **19 200 Kč**. U nově navržené kalkulace, i při zachování stejné ziskové přírážky 25 %, zisk vzrostl na částku **28 392 Kč**.

Čas, který byl společností tomuto klientovi věnován se během roku měnil. Nabízí se tedy otázka, jaká cena by byla klientovi XY naúčtována, pokud by současná kalkulace reagovala na změnu objemu výkonu (změna odpracovaných hodin). Tyto změny reflektuje tabulka č. 15.

Tabulka 15 - Cena podle současné a navržené kalkulace reagující na změnu objemu výkonu

Měsíc	Počet hodin	Současná kalkulace reagující na změnu výkonu
leden	30	6 818 Kč
únor	37	8 393 Kč
březen	38	8 471 Kč
duben	35	7 875 Kč
květen	36	8 021 Kč
červen	39	8 831 Kč
červenec	32	7 189 Kč
srpen	34	7 616 Kč
září	44	10 001 Kč
říjen	45	10 114 Kč
listopad	48	10 868 Kč
prosinec	55	12 274 Kč
<b>Celkem</b>	x	<b>106 470 Kč</b>

Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat spolu s vlastním zpracováním

Z tabulky č 15 je patrné že současná kalkulace, byť reagující na objem výkonu, kalkuluje cenu nižší než nově navržená kalkulace. Pokud dojde k porovnání současné kalkulace obměněné o měnící se objem výkonu a navrhované kalkulace z hlediska

zisku, tak vyšší částku by společnost opět získala při aplikaci nově navržené kalkulace. Zisk, který by společnost získala současnou kalkulací po přepočtu na objem výkonu by činil **21 294 Kč**, což je o **7 098 Kč** méně než potencionální zisk z nově navržené kalkulace.

Další možností, jak společnost může fakturovat své ceny je pomocí paušálních částek, které byly vytvořeny na základě navržené kalkulace, tedy na základě objemu zaúčtovaných dokladů. Výše paušální částky je stanovena na základě průměrného množství zaúčtovaných dokladů za jeden měsíci v roce 2017. Tento objem představuje 780 dokladů měsíčně což odpovídá paušální částce ve výši **10 400 Kč**. Tato částka byla převzata z tabulky č. 11.

*Tabulka 16 – Porovnání cenových kalkulací za jeden rok*

<b>Měsíc</b>	<b>Současná kalkulace</b>	<b>Paušální částky</b>
<b>Leden</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Únor</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Březen</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Duben</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Květen</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Červen</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Červenec</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Srpen</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Září</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Říjen</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Listopad</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>Prosinec</b>	9 000 Kč	10 400 Kč
<b>celkem</b>	<b>108 000 Kč</b>	<b>124 800 Kč</b>

*Vytvořeno na základě vnitropodnikových dat spolu s vlastním zpracováním*

Z tabulky č. 16 je patrné, že firma by za rok 2017 pomocí paušálních částek vyfakturovala o **16 800 Kč** více než pomocí současné kalkulace. Zisk, který by společnost pomocí fakturovaných paušálních částek vygenerovala by představoval částku **31 200 Kč**.

## **6.2. Porovnání současné a navržené kalkulace u vedení mzdové agendy**

Dle vnitropodnikových dat společnost vede mzdovou agendu 19 klientům, kdy u 7 nich je míra fluktuace vyšší než 20 %. Porovnání nově navržené kalkulace bude opět

provedeno na klientu ZY. Všechna použitá data v souvislosti s tímto klientem jsou z roku 2017. Tento klient má ze skupiny „mzdových“ klientů společnosti nejvyšší míru fluktuace, a to ve výši 22 %. Klient ZY měl v tomto roce průměrně 45 zaměstnanců a 10 zaměstnanců bylo v tomto roce propuštěno a 7 jich bylo přijato. Pro klienta ZY bylo za rok 2017 vyfakturováno 535 mezd. Pomocí současné kalkulace bylo klientu ZY za rok 2017 vyfakturována částka **107 000 Kč**. Podle nově navržené kalkulace by klientu za rok 2017 byla vyfakturována částka **136 560 Kč**. Rozdíl ve fakturované částce u současné a u navržené kalkulace je **29 560 Kč**. Tento rozdíl vznikl z důvodu návrhu navýšení kalkulovaných cen a má za cíl lépe pokrývat skutečné náklady společnosti.

Jelikož současná kalkulace nebyla vytvořena na základě nákladů společnosti, nelze navzájem porovnávat zisky z navržené a současné kalkulace.



## 7. Závěr a doporučení

Společnost Auditum s.r.o. je velmi benevolentní ke svým klientům v oblasti cenotvorby, což se jeví jako silná ale také jako slabá stránka podniku. Je důležité, aby podnik neopomíjel své náklady na úkor spokojenosti svých klientů a používal takové kalkulace a praktiky, které mohou snadno reagovat na měnící se objem výkonu. Více pružná cena je pro podnik i klienta daleko průkaznější než paušální částka. V této situaci se nabízí hned několik řešení.

Společnost může pokračovat ve stejném způsobu kalkulace ceny, ale musí docházet k pravidelným kontrolám objemu výkonu (počtu hodin), který byl na konkrétního klienta vynaložen. Pokud by výsledkem této kontroly byla výrazná odchylka od odhadované náročnosti služby, společnost by fakturovanou měsíční částku zvýšila, nebo také snížila. Společnost může také zavést navrhovaný způsob kalkulace a fakturovat svým klientům cenu na základě objemu zaúčtovaných dokladů. Poslední navrhovanou variantou pro podnik v oblasti kalkulace cen je využít navrhovaný ceník za služby společnosti, kdy jsou klientům fakturovány paušální částky na základě odhadovaného objemu výkonu, který je měřený pomocí množství zaúčtovaných dokladů.

Osobní doporučení pro společnost je využít navrhovanou kalkulaci a fakturovat ceny svým klientům na základě skutečně odvedené práce – množství zaúčtovaných dokladů. Tento způsob se může jevit jako velmi pracný, ale na druhou stranu velmi dobře odráží poskytnutý výkon společnosti. Tato metoda může být velmi praktická u klientů, u kterých dochází k nepravidelným, ale za to výrazným výkyvům v objemu zaúčtovaných dokladů. U klientů s téměř neměnným objemem účetních dokladů je doporučeno využít navrženého ceníku s paušálními částkami, které byly stanoveny na základě počtu zaúčtovaných dokladů. Osobním doporučením u vedení mzdové agendy je zohledňovat ve svých cenách více výkon společnosti, a to zejména u činností, které provádí u svých klientů navíc.

Dalším doporučením je věnovat více času fakturaci cen, případně vytvořit novou pracovní pozici zaměstnanci, který by mohl tyto záležitosti lépe monitorovat a reagovat tak rychleji na jakékoliv změny. Společnost by měla vždy účtovat svým klientům adekvátní cenu za svoje služby. Pokud nepřizpůsobuje své ceny svým

výkonům, přichází o své zisky. Díky větším ziskům by se společnost mohla dále rozvíjet a zainvestovat více do své propagace a tím získat lepší postavení na trhu.

Součástí této závěrečné práce je také analýza nákladů společnosti. Důvodem tohoto zkoumání bylo zejména určení nákladů, které jsou nezbytné pro sestavení nákladové kalkulace. Dalším důvodem této analýzy byla snaha zvýšit povědomí společnosti o svých nákladech a upozornit tak na nutnost se této oblasti věnovat bedlivěji. Analýza nákladů společnosti ukázala, že většina nákladů má variabilní charakter, což odpovídá odvětví, ve kterém tato společnost podniká. Vedle variabilních nákladů byly ve společnosti identifikovány také náklady fixní, jejichž výše je, v porovnání s variabilními náklady nízká.

## 8. Zdroje

### Monografie

1. ČECHOVÁ, Alena. (2011) *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, ISBN 978-802-5128-312.
2. DRURY, Colin (2012) *Management and Cost Accounting, Eight Edition.* USA: Thomson Learning, ISBN 978-1-4080-4180-2.
3. FIBÍROVÁ, Jana. (2015) *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2.*, aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-807-4787-430.
4. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. (2008) *Manažerské účetnictví.* Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4724-713.
5. JANEČKOVÁ, (2000) Lidmila. *Marketing služeb: efektivně a moderně.* Praha: Grada, Manažer. ISBN 80-716-9995-0.
6. JIRÁSKOVÁ, Eliška. (2014) *Ekonomika a podnikání ve službách.* Liberec: Technická univerzita v Liberci, ISBN 978-807-4940-392.
7. KRÁL, Bohumil. (2018) *Manažerské účetnictví. 4.* rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, ISBN 978-80-7261-568-1.
8. MICHALOVÁ, Valéria a ŠUTEROVÁ, Viola. (2004) *Služby.* Hronsky Beňadik: Netri, ISBN 80-968904-5-X
9. POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. (2016) *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, Prosperita firmy. ISBN 978-802-4757-735.
10. SVOBODOVÁ, Libuše. (2015) *Nástroje manažerského účetnictví.* Hradec Králové: Gaudeamus, ISBN 978-80-7435-558-5.
11. SYNEK, Miloslav. (2011) *Manažerská ekonomika. 5.*, aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
12. VAŠTÍKOVÁ, Miroslava (2008) *Marketing služeb: efektivně a moderně.* Praha: Grada, Manažer. ISBN 978-802-4727-219.
13. TUČKOVÁ, Zuzana. (2013) *Ekonomika služeb.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, ISBN 978-807-4780-066.

## Ostatní zdroje

14. Interní zdroje společnosti Auditum s.r.o.
15. Oficiální Facebook společnosti Auditum s.r.o. [online]. [cit-2010-07-13] Dostupné z: <https://www.facebook.com/auditumsro/>
16. Oficiální Facebook společnosti Auditum s.r.o. [online]. [cit-2010-07-13] Dostupné z: <https://www.facebook.com/auditumsro/>
17. Oficiální stránky společnosti MV-Data – Bc. Martin Vycpálek [online]. [cit-2010-07-13] Dostupné z: <http://www.mvdata.cz/> [online].
18. Oficiální stránky společnosti EKK-Servis, s.r.o. [online]. [cit-2010-07-13] Dostupné z <http://www.ekkservis.cz/>
19. Souborná databáze Českého statistického úřadu (databáze on-line). Praha: Český statistický úřad 2018 [cit-2010-07-13]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/czso/trszvf\\_u\\_cr](https://www.czso.cz/csu/czso/trszvf_u_cr)
20. *Zákon č. 563/1991 Sb.: Zákon o účetnictví*. In: . 1992, 107/1991. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563/zneni-20180101>
21. *Zákon č. 563/1991 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů*. In: . 1992, 117/1992. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Typový kalkulační vzorec .....	15
Tabulka 2 - Rozdělení služeb podle stupně hmatatelnosti.....	23
Tabulka 3 - Celkové náklady společnosti.....	36
Tabulka 4 - Struktura nákladů společnosti.....	37
Tabulka 5 - Přímé náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017 .....	37
Tabulka 6 - Nepřímé náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017.....	38
Tabulka 7 - Variabilní náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017 .....	39
Tabulka 8 - Fixní náklady společnosti za roky 2015, 2016 a 2017 .....	40
Tabulka 9 - Navržený kalkulační vzorec pro výpočet ceny jednoho účetního případu .....	47
Tabulka 10 - Aplikace navržené kalkulace.....	47
Tabulka 11 - Ceník vedení účetnictví a daňové evidence.....	49
Tabulka 12 - Navržený kalkulační vzorec pro výpočet ceny mzdové agendy za jednoho zaměstnance .....	50
Tabulka 13 - Ceník mzdové agendy .....	52
Tabulka 14 - Porovnání cenových kalkulací za jeden rok.....	53
Tabulka 15 - Cena podle současné a navržené kalkulace reagující na změnu objemu výkonu.....	54
Tabulka 16 – Porovnání cenových kalkulací za jeden rok.....	55

## Seznam obrázků

Obrázek 1 - Účelové členění nákladů .....	6
Obrázek 2 - Celkové variabilní náklady.....	9
Obrázek 3 - Jednotkově variabilní náklady.....	10
Obrázek 4 - Jednotkové fixní náklady .....	11
Obrázek 5 - Celkové fixní náklady .....	11
Obrázek 6 - Kalkulační systém podniku.....	16
Obrázek 7 - Počet aktivních podniků v tržních službách na území ČR .....	22
Obrázek 8 - Logo společnosti .....	29
Obrázek 10 - Grafické znázornění počtů klientů společnosti podle druhu poskytované služby.....	30
Obrázek 11 - Portfolio služeb společnosti.....	31
Obrázek 9 - SWOT analýza společnosti .....	34
Obrázek 12 - Poměr přímých a nepřímých nákladů za roky 2015, 2016 a 2017 .....	38
Obrázek 13 - Postup analýzy současné kalkulace a cenových rozhodnutí společnosti .....	40

Podklad pro zadání BAKALÁŘSKÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ:	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
Nuttová Ivana	Pod Strání 1250, Chrudim - Chrudim IV	I1500554

**TÉMA ČESKY:**

Kalkulace cen v účetní kanceláři

**TÉMA ANGLICKY:**

The price calculation in the accounting company

**VEDOUcí PRÁCE:**

Ing. Libuše Svobodová, Ph.D. - KE

**ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:**

Cíl práce: Cílem práce je analyzovat současný způsob kalkulace cen a navrhnout doporučení pro analyzovaný podnik.

Osnova: 1. Úvod 2. Náklady a jejich charakteristika 3. Kalkulace a podnikání ve službách 4. Představení podniku a analýza současné kalkulace 5. Návrh kalkulace cen 6. Shrnutí 7. Závěr a doporučení

**SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:**

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8, ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Brno: Computer Press, c2006. ISBN 80-251-1124-5. TUČKOVÁ, Zuzana. Ekonomika služeb. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-006-6. HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4212-5. ŠEBESTOVÁ, Jarmila. Nabídkové kalkulace ve službách: distanční studijní opora. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2009. ISBN 978-80-7248-526-0. SVOBODOVÁ, Libuše. Nástroje manažerského účetnictví. Hradec Králové: Gaudeamus, 2015. ISBN 978-80-7435-558-5.

Podpis studenta:



Datum:

12.8.2019

Podpis vedoucího práce:



Datum:

12.8.2019