

# **Analýza kalkulačního systému ve společnosti Maso uzeniny Jan**

Adam Kučera

---

Bakalářská práce  
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Adam KUČERA

Osobní číslo: M10433

Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: Účetnictví a daně

Forma studia: prezenční

Téma práce: Analýza kalkulačního systému ve společnosti Maso uzeniny Jan

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se kalkulačních systémů.

### II. Praktická část

- Identifikujte a zhodnoťte přednosti a nedostatky současného kalkulačního systému ve společnosti maso uzeniny Jan.
- Navrhněte zdokonalení současného stavu kalkulačního systému ve společnosti maso uzeniny Jan.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.  
NEKVAPIL, Tomáš. *Neptejte se účetních, jak řídit náklady: 10 příběhů o kalkulacích v podnikání*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 133 s. ISBN 978-80-7357-596-0.  
NOVÁK, Petr. *Problematika řízení a alokace režijních nákladů v podmínkách výrobních podniků: The problems of overhead costs controll and allocation in manufacturing companies' conditions: teze disertační práce*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2011, 52 s. ISBN 978-80-7454-056-1.  
POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.  
STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Slinták**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2013**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

<sup>1</sup>zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledků obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce počítovat na své náklady výtisky, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup>zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup>zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo - bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 13. 5. 2019

Adam Křivánek

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíží k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá analýzou kalkulačního systému ve společnosti Maso uzeniny Jan. Skládá se z teoretické a praktické části. Teoretická část se věnuje problematice nákladů, kalkulací a cen. Na začátku praktické části jsem představil společnost. V dalších kapitolách jsou analyzovány náklady společnosti a zhodnocen stávající kalkulační systém. Na základě identifikace nedostatků jsem na závěr praktické části uvedl nový kalkulační vzorec.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, kalkulační systém, kalkulační vzorec, cena

## **ABSTRACT**

This bachelor's thesis deals with an analysis of the calculating system in the company Maso uzeniny Jan. It is divided into sections: theoretical and practical. The theoretical section of the thesis is devoted to the issues of costs, calculations and prices. The practical section firstly introduces the company Maso uzeniny Jan. Other chapters of this section analyze company's costs and assess its actual calculating system. Based on the identification of deficiencies, new calculating formula is stated at the end of the practical section.

Keywords: costs, calculations, system of calculation, calculating formula, price

Úvodem bych chtěl poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Karlu Slintákovi, Ph.D. za odborné vedení a vstřícný přístup. Mé poděkování patří také mému otci Janu Kučerovi, který se mnou ochotně konzultoval veškeré odborné záležitosti.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

## OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>	<b>11</b>
<b>1 NÁKLADY.....</b>	<b>12</b>
1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.2 MANAŽÉRSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	13
1.3.1 Druhové členění nákladů.....	13
1.3.2 Účelové členění nákladů.....	13
1.3.3 Oportunitní náklady.....	18
<b>2 KALKULACE.....</b>	<b>20</b>
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE.....	20
2.2 ČLENĚNÍ KALKULACÍ.....	21
2.2.1 Podle časového hlediska.....	21
2.2.2 Podle rozsahu nákladů zahrnutých do kalkulace.....	22
2.3 KALKULAČNÍ VZORCE.....	25
2.3.1 Typový kalkulační vzorec.....	25
2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	26
2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	27
2.3.4 Kalkulační vzorec dynamické kalkulace.....	28
2.3.5 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	29
<b>3 CENA.....</b>	<b>30</b>
3.1 METODY TVORBY CEN.....	30
3.1.1 Poptávkově orientovaná metoda tvorby cen.....	30
3.1.2 Nákladově orientovaná tvorba cen.....	31
3.1.3 Cena stanovená pomocí orientace na užitek.....	32
3.1.4 Konkurenčně orientovaná cena.....	33
3.1.5 Cena tvořená na základě svázání cen.....	33
3.2 SRÁŽKY A SLEVY.....	33
3.2.1 Velikost slev a její načasování.....	34
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>35</b>
<b>4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI MASO UZENINY JAN.....</b>	<b>36</b>
4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	36
4.2 PŘEDMĚT ČINNOSTI SPOLEČNOSTI.....	37
4.3 HLAVNÍ VÝROBNÍ PROCESY POUŽÍVANÉ VE SPOLEČNOSTI.....	37
4.4 ZAMĚSTNANCI.....	38
4.5 SORTIMENT PRODEJE.....	38
4.5.1 Základní členění sortimentu.....	39
4.5.2 Způsob prodeje.....	40
4.6 ZJEDNODUŠENÁ ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	40
<b>5 ANALÝZA NÁKLADŮ.....</b>	<b>42</b>



5.1	DROHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	42
5.2	VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY .....	44
5.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	45
<b>6</b>	<b>ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....</b>	<b>48</b>
6.1	ROZBOR SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	48
6.2	ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO KALKULAČNÍHO VZORCE.....	51
6.3	KALKULACE CENY.....	52
<b>7</b>	<b>NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE.....</b>	<b>53</b>
7.1	POPIS JEDNOTLIVÝCH NÁKLADOVÝCH POLOŽEK .....	53
7.2	PRAKTICKÁ UKÁZKA NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE .....	56
<b>8</b>	<b>ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ .....</b>	<b>57</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>58</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>64</b>

## ÚVOD

Za dobu studia jsem nabył vědomosti v oblasti kalkulací. Tyto vědomosti mi pomáhaly utvářet pohled na svět okolo mé osoby. Rozhodl jsem se vypracovat bakalářskou práci na téma Analýza kalkulačního systému ve společnosti mého otce. Dané téma je pro mě velkou výzvou, která vyžaduje skloubit teoretické znalosti nabyté za dobu studia, s praktickým využitím ve firmě.

Můj otec podniká v oboru řeznictví a uzenářství, tento trh se vyznačuje velkou konkurencí. V současné době ekonomické stagnace se podnikání v tomto segmentu stává ještě obtížnější. Jako důležitý nástroj pro správné fungování podniku považuji dobrou práci s informacemi, a to jak s informacemi externími (makroekonomická data, informace o naší konkurenci) tak i s interními. V mé práci se podrobně zabývám analýzou kalkulačního systému s cílem zdokonalit kvalitu práce s interními informacemi, což následně pomůže zlepšit hospodárnost a efektivnost podniku.

Daný trh má svá specifika, která znesnadňují zcela přesné stanovení nákladů. Je to zejména fakt, že vstupní materiál je maso, které se může dodávka od dodávky lišit ve své kvalitě, obsahu tuku, či formou opracování nebo uchování. Osobně preferuji zdroje informací, které sám získám, proto také dlouhodobě ve firmě působím a zajímám se o dění okolo. Odbornou problematiku konzultuji s vrcholovým vedením firmy Maso uzeniny Jan.

Správné stanovení nákladů je důležitým faktorem pro přežití firmy na trhu. Kalkulační systém, který v segmentu maso uzenářství stačil pro bezproblémové fungování firmy před 10 lety, dnes může být zastaralý. Hlavním důvodem je tvrdší konkurence a s tím související klesající marže na výrobcích a zboží. Mým cílem je analyzovat dosavadní kalkulační systém a případně navrhnout jeho zpřesnění a tím napomoci k lepšímu rozhodování podniku, který může lépe přehodnotit ekonomickou prospěšnost svých jednotlivých výrobků a následně optimalizovat výrobní strukturu podniku.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLADY

Náklady jsou poměrně často vyskytujícím se pojmem v odborné literatuře. Psalo o něm již mnoho autorů a mnohdy náklady definovali zcela jinak, a přesto všichni měli pravdu. Je to zapříčiněno faktem, že ekonomové rozeznávají více druhů nákladů, protože každý druh nákladů se používá na jiný účel. (Staněk, 2003, s. 29) Jak nám říká autor Boris Popesko (2009, s. 32), můžeme k definici nákladů přistupovat z pozice externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo se na náklady díváme z pohledu manažerského. Z toho vyplývá, že v zásadě rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů:

finanční pojetí nákladů

manažerské pojetí nákladů

### 1.1 Finanční pojetí nákladů

Bohumil Král, charakterizuje finanční náklady jako „*úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu*“ (Král a kolektiv, 2006, s. 44). Toto snížení ale není způsobeno výběrem vlastníků. Náklady vnímáme jako spotřebu externích vstupů zaznamenaných v účetním systému. Tyto náklady jsou vyjádřeny v účetních cenách, což jsou ceny, za které byla spotřebována aktiva pořízena. Důležitým hlediskem pro zobrazení nákladů je fakt, zda zdroje vyčerpaly svoji užitečnost. Za tohoto předpokladu jsou uznány jako náklad. V případě, že vynaložené zdroje zvyšují hodnotu aktiv, jsou tyto zdroje součástí ocenění aktiv a přinášejí prospěch v budoucnu, proto zdroje vykazujeme jako přírůstek aktiv (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 92). Finanční pojetí nákladů používají externí uživatelé (Popesko, 2009, s. 32). Mezi externí uživatele patří i stát, který pomocí legislativy může tyto náklady regulovat pro účely daní (Král a kolektiv, 2006, s. 47).

### 1.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerský pohled na náklady je podrobnější. Zapříčiňuje to větší potřeby informovanosti o nákladech, které napomáhají správnému řízení podnikatelského procesu. Tyto informace pak můžeme využít při rozhodování o budoucích variantách. Náklady jsou hodnotově vyjádřené, účelově vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností. Manažerské pojetí se nezaměřuje pouze na následné zobrazení reálné výše nákladů, současně klade velký důraz i na hospodárnost vynakládání nákladů.

Tyto náklady musí být účelové, což znamená, že musí být racionální a přiměřené výsledku činnosti. Také musí mít účelový charakter, který nám říká, že smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. K tomuto zhodnocení dochází při vytvoření takové složky majetku, která přinese větší ekonomický prospěch, než kolik činil náklad na její vytvoření. (Král a kolektiv, 2006, s. 47)

### 1.3 Klasifikace nákladů

Náklady můžeme členit podle různých hledisek či kritérií. Podrobnější členění je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví a napomáhá ke zkvalitnění informací, které hrají významnou roli v rozhodovacím procesu. Díky pochopení jednotlivých nákladových položek můžeme optimalizovat nebo snižovat naše náklady. Počet nákladových položek se v jednotlivých podnicích může pohybovat v řádu stovek či tisíců, proto je nezbytné umět tyto náklady rozčlenit do určitých homogenních skupin, abychom mohli zkoumat jejich změny při různých situacích. (Popesko, 2009, s. 34)

#### 1.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří k nejběžnějším klasifikacím nákladů. Toto členění se používá při konstrukci standartních účetních výkazů. Jejich charakteristickým rysem je, že jsou externí, tím pádem vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, práce či služeb od jiných subjektů. Z hlediska jejich účetního zobrazení jsou prvotní, což nám říká, že se stávají předmětem zobrazení hned při jejich vstupu do podniku. Z pohledu podnikového řízení nelze tyto náklady dále členit, proto je považujeme za jednoduché. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 100)

Základní členění nákladových druhů se používá:

- Spotřeba materiálu a energií (paliva, suroviny, provozní látky, atd.)
- Osobní náklady (mzdy, platy, provize, atd.)
- Odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku (budov, licencí, strojů atd.)
- Použití externích prací a služeb (údržba, dopravné, opravy atd.)
- Finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky, atd.) (Popesko, 2009, s. 35)

#### 1.3.2 Účelové členění nákladů

Pokud chceme poznat efektivnost prováděných operací, je pro nás druhové členění nákladů zcela nevyhovující. Účelové členění nákladů klasifikuje náklady ve vztahu k účelům jejich

vynaložení. V praxi se toto členění však jeví jako velmi obecné a nezdá se setkáváme s problémem definovat, které nákladové položky souvisejí bezprostředně s technologií a které položky jsou vyvolány obsluhou transformačního procesu jako celku. V tomto členění nákladů se využívá několik odlišných členění. První z nich je členění nákladů na: (Popesko, 2009, s. 37)

### **Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Náklady technologické jsou náklady, které jsou bezprostředně vyvolány některou z technologií dané činnosti, aktivity nebo operace. Jako příklad technologického nákladu můžeme uvést různé druhy dřeva na pile. (Král a kolektiv, 2006, s. 72)

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se o náklady, které zajišťují vhodné podmínky a infrastrukturu k technologickému procesu. Jako příklad můžeme uvést plat mistra, spotřeba energií v kancelářích nebo náklady na vytápění budov. (Popesko, 2009, s. 37)

### **Náklady jednicové a režijní**

Pro správné rozhodování je velmi důležité vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétní jednici či výkonu. Rozdělení nákladů na náklady jednicové a režijní je podrobnější než členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení. Náklady technologické mohou být jak režijní tak i jednicové, náklady na obsluhu a řízení mohou být pouze režijní. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104)

Náklady jednicové jsou část technologických nákladů, které jsou přímo přiřaditelné k jednotce určitého výkonu (Popesko, 2009, s. 37). Na základě toho, že jsme poznali příčinné souvislosti vzniku výkonů a jeho jednicových nákladů, můžeme stanovit nákladový úkol pomocí norem spotřeby zdrojů jako například práce, spotřeba materiálu, energií a následně ocenění této naturální spotřeby. Oceněním naturální spotřeby vzniká kalkulace jednicových nákladů, která představuje základní nástroj pro řízení hospodárnosti těchto nákladů. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104)

Režijní část nákladu je ta, kterou nemůžeme přiřadit k jednotce určitého výkonu, protože souvisí s technologickým procesem jako celkem. Z toho vyplývá fakt, že pouze rámcově souvisí s rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Tyto náklady se stanovují pomocí limitů a norem platných pro určité časové období. Jako příklad režijních nákladů mohou být náklady na uhlí vycházející z harmonogramu topné sezóny a

normativu založeného na počtu vytápěných krychlových metrů. Kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola nákladů jednicových. (Král a kolektiv, 2006, s. 73)

### **Kalkulační členění nákladů**

Základem efektivního řízení nákladů je určit jejich účelnost a účelovost jeho vynaložení. Toto se v praxi projevuje snahou přiřadit náklady k určitým podnikovým činnostem a výkonům. Toto přiřazování, je základní činností manažerského účetnictví. V literatuře se můžeme setkat s více termíny pro definici objektů přiřazování nákladů. V tradičním pojetí hovoříme o předmětu kalkulace nebo kalkulační jednici. V současnosti se můžeme setkat s pojmem nákladový objekt. Náklady přiřazené k nákladovému objektu členíme na náklady přímé a náklady nepřímé (Popesko, 2009, s. 38). Je velmi důležité, co určíme jako nákladovou jednici, jestliže nákladová jednice je podnik, za účelem zhodnocení práce ředitele, je pronájem zařízení nákladem přímým. Pokud ovšem jako nákladovou jednici určíme výrobek podniku, je pronájem zařízení nákladem nepřímým (Staněk, 2003, s. 48). Z toho vyvodíme, že jeden náklad může být nákladem přímým i nepřímým, za předpokladu vhodné změny nákladové jednice.

Přímé náklady bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu, do této kategorie spadají téměř všechny jednicové náklady a také náklady, které byly vynaloženy pouze s prováděním určitého druhu výkonů, a jejíž podíl na jednici lze zjistit pomocí prostého dělení. (Král a kolektiv, 2006, s. 76)

Nepřímé náklady se neváží ke konkrétnímu druhu výkonu a v širších souvislostech zajišťují průběh podnikatelského procesu, můžeme říct, že jde o většinu režijních nákladů. (Král a kolektiv, 2006, s. 76)

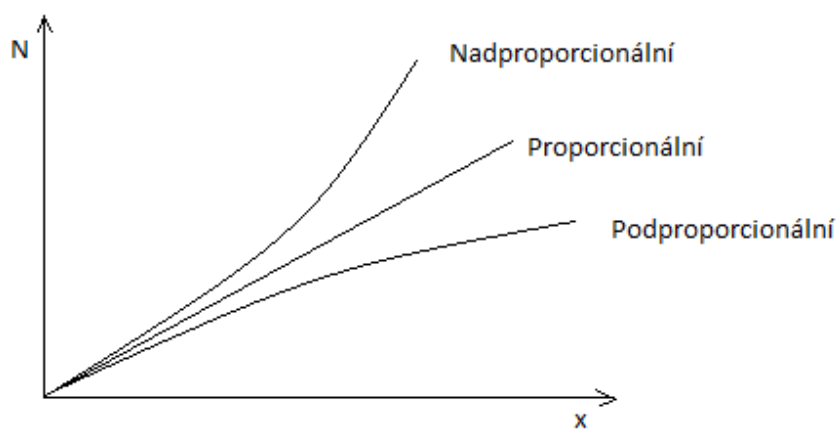
### **Variabilní a fixní náklady**

Toto členění se považuje za mezník ve vývoji manažerského účetnictví. Především členění se zaměřuje na náklady již vynaložené. Cílem členění nákladů na variabilní a fixní je definovat chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucí výroby (Popesko, 2009, s. 39). Můžeme říct, že toto členění je významné i z hlediska řízení zisku, jelikož nám umožňuje porovnávat různé varianty činností a posuzovat vliv změn v objemu a sortimentu výkonů na vývoji zisku. Kalkulace, které používají členění nákladů na variabilní a fixní poskytují vhodnější informace pro rozhodovací proces, než tradiční kalkulace které člení náklady na přímé a nepřímé. Členění nákladů na jednicové a režijní je také nedostupující. Při sestavování režijních nákladů je nutné rozlišit variabilní část režijních nákladů,

kteřá se mění s objemem výkonů a fixní část režijních nákladů, která se s objemem výkonů nemění. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 142-143)

Variabilní náklady jsou závislé na objemu výkonů. Nejvýznamnější složkou variabilních nákladů jsou proporcionální náklady, výše těchto nákladů se přímo mění s objemem výkonů. Jednotkové variabilní náklady jsou konstantní, zatímco celkové proporcionální variabilní náklady mají charakter lineární. Příklad proporcionálního nákladu může být spotřeba přímého materiálu, úkolová mzda výrobního dělníka nebo energie spotřebována k provozu strojů. (Popesko, 2009, s. 39)

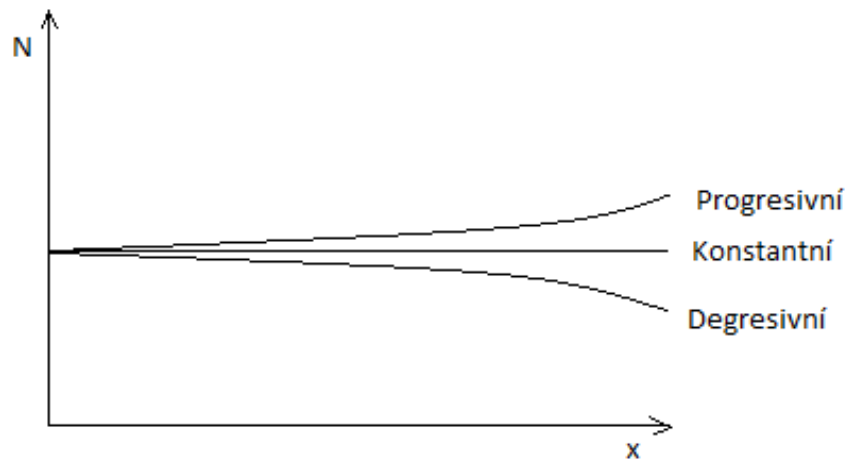
I když méně často jako s proporcionálními, můžeme se v podniku setkat s náklady, které nemají lineární charakter. Jde o náklady nadproporcionální a podproporcionální. U nákladů nadproporcionálních hovoříme o takových, které rostou rychleji než objem produkce. V praxi se jedná například o mzdové náklady výrobních dělníků, v případě růstu objemu produkce je zaměstnavatel nucen zavést noční nebo víkendové směny, při kterých je hodinový tarif dělníků vyšší než při standardní denní směně. (Popesko, 2009, s. 39)



Obrázek 1: Průběh celkových nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 80)

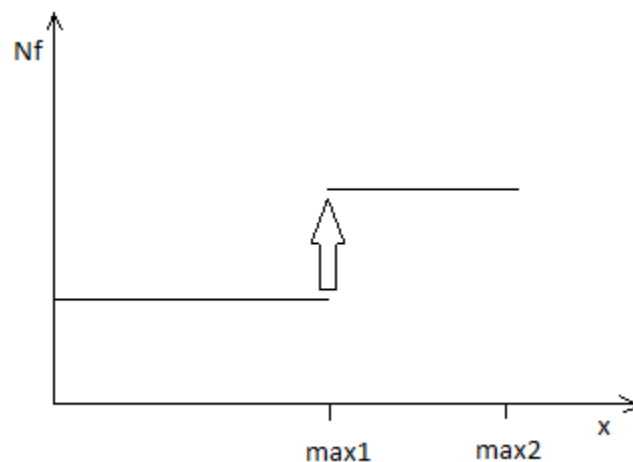


U níže vyobrazeného schémata můžeme sledovat efekt z progresse nákladů, u křivky "Progresivní" a efekt z degrese nákladů u křivky "Degresivní"



Obrázek 2: Průběh průměrných nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 80)

Fixní náklady zajišťují plynulý chod výrobního procesu jako celku. Jejich výše je na objemu výroby nezávislá a zpravidla jsou vynakládány jednorázově na určité časové období. Nemůžeme ovšem říct, že za celou dobu života podniku jsou bezezměnné. Jejich výše se může změnit například v případě změny výrobní kapacity. Taková to změna se projevuje skokově. Fixní náklady dělíme na dvě základní skupiny: (Kožená, 2007, s. 64)



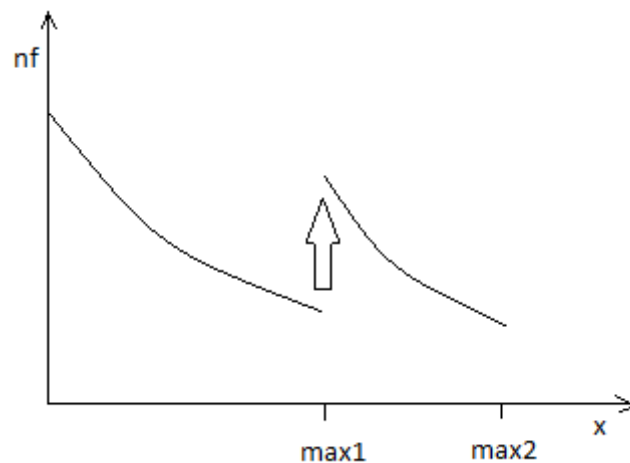
Obrázek 3: Fixní náklady při různých úrovních výrobní kapacity (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)

První skupina jsou umrtvené fixní náklady. Jde o náklady, pro které je často charakteristické, že byly vynaloženy před zahájením podnikatelského procesu. Jde o realizaci investičních rozhodnutí jako je například pořízení budovy, stroje nebo informačního systému. Je-

jich celkovou výši v průběhu ekonomického procesu nemůžeme ovlivnit ani zásadním omezením jeho využívání. Jediným způsobem jeho snížení je opačné působení investičního rozhodnutí, v praxi například jde o prodej strojního zařízení. Příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv. (Král a kolektiv, 2006, s. 81)

Vyhnutelné fixní náklady nejsou bezprostředně spjaty s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. Díky tomuto faktu, můžeme tyto náklady omezit při zřetelném snížení kapacity. Také tato skupina nákladů vzniká k zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Jako příklad z praxe bych uvedl časovou mzdu mistra nebo náklady na vytápění haly. Tyto náklady více odpovídají výdajům na jejich úhradu, než je tomu u utopených fixních nákladů. (Král a kolektiv, 2006, s. 81)

U fixních nákladů bych rád zmínil efekt degrese fixních nákladů. Jde o situaci, kdy fixní náklady jsou rozpočítávány na vzrůstající objem výroby a tím pádem klesají průměrné fixní náklady na jednotku výkonu. Z toho vyplývá fakt, že čím vyšší je objem výkonu, tím nižší je podíl fixních nákladů připadajících na jednotku. Graf nám ukazuje průměrné fixní náklady při různých úrovních výrobní kapacity. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)



Obrázek 4: Průměrné fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26)

### 1.3.3 Oportunitní náklady

V literatuře se také nazývají náklady ušlé příležitosti. Tyto náklady představují hodnotu ušlých příjmů z varianty, která nebyla vybrána pro realizaci. Pracujeme s faktem, že podnik má omezené množství prostředků a snaží se vybrat pouze nejvýhodnější variantu. Tato

kategorie nákladů se uplatňuje při optimalizaci sortimentních rozhodnutí, což má velký význam u podniků, které mají omezené své zdroje činnosti. Z oportunitních nákladů vychází metody čisté současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty, vnitřní výnosové procento nebo indexu rentability. Tyto metody využíváme při rozhodování o dlouhodobých investičních projektech. (Král a kolektiv, 2006, s. 89)

Jako příklad oportunitního nákladu z praxe bych uvedl prostředky, které bychom mohli získat pronájmem haly, kterou sami využíváme pro náš ekonomický proces.

## 2 KALKULACE

Kalkulace je nástrojem ke stanovení nákladů. Základní podmínkou pro přežití podniku je jeho konkurenceschopnost a ta souvisí s výkony, které podnik poskytuje. Úspěch těchto výkonů na trhu ovlivňují dva hlavní faktory a to, užitná hodnota a cena. Právě kalkulace nám ukazuje základní informace pro řízení nákladů jednotlivých výkonů a tím pádem můžeme stanovit jejich cenu. Také hrají významnou roli při rozhodování o sortimentu produkováných výkonů. V neposlední řadě slouží jako podklad pro plánování a kontrolu při operativním řízení, v praxi se například jedná o stanovení jednicových nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175)

Historicky se první objevila kalkulace výsledná, která měla za úkol stanovit skutečné náklady výkonu a na jejich základech pak stanovit cenu výkonu. S postupem času tato kalkulační přestala postačovat pro řízení podniků a začal vznikat nový druh kalkulací a to předběžné. Pro předběžné kalkulační je velmi významný proces standardizace, který umožnil pomocí stanovení standardů a norem určit výsledné náklady ještě před jejich vynaložením. Tyto všechny kalkulační nazýváme kalkulační systém. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175)

Pojem kalkulační je spojován se třemi základními významy

- 1) jde o činnost, při které se zjistí či stanoví náklad výkonu, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen
- 2) jde o výsledek této činnosti
- 3) jde o jasně definovanou část informačního systému podniku, který tvoří součást manažerského účetnictví, v tomto pojetí se o kalkulaci nehovoří jako o izolovaném propočtu hodnotových veličin na jednotku výkonu, ale jako o systému vzájemně navazujících a propojených výpočtů, které jsou zpracovány pro různé účely (Kráal a kolektiv, 2006, s. 120)

### 2.1 Předmět kalkulační

Hovoříme o objektu kalkulační, který může být kalkulační jednice nebo kalkulované množství

- Kalkulační jednice je přesně určený výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který se zjišťují náklady (Čechová, 2006, s. 80)

- Kalkulované množství je určitý počet kalkulačních jednic, pro které se najednou stanoví celkové náklady. U podniků s velmi vysokým počtem vyprodukovaných výkonů se tato kalkulace používá pro uchování přesnosti kalkulace. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 50)

## 2.2 Členění kalkulací

Kalkulace členíme podle dvou základních hledisek

- časové hledisko
- rozsahu nákladu zahrnutých do kalkulace

### 2.2.1 Podle časového hlediska

#### Předběžné kalkulace

Ty nám pomáhají stanovit předpokládanou výši vlastních nákladů ještě před začátkem výrobního procesu. Dále se dělí na:

- **propočtová** – úkolem této kalkulace je stanovit předběžné náklady, které poskytnou informace k posouzení efektivnosti investice nebo nově vyráběného výrobku (Kožená, 2007, s. 72)
- **plánovaná** – používá se u výkonů, které se v ekonomickém procesu podniku opakují, slouží jako podklad pro stanovení plánů nákladů, výnosů a zisku (Kožená, 2007, s. 72)
- **operativní** – vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým technickým a výrobním podmínkám. Operativní kalkulace se v praxi používá při zadávání nákladových úkolů výrobním útvarů a následně při kontrole jejich plnění (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 60)

#### Výsledná kalkulace

Tyto kalkulace se sestavuje po skončení výroby, její hlavní úkol je, zjistit skutečné vynaložené náklady.

## 2.2.2 Podle rozsahu nákladů zahrnutých do kalkulace

### Kalkulace úplných nákladů

pracuje se všemi náklady, které vyvolal náš výkon, a to jak s přímými, tak režijními. Tyto náklady se následně rozpočítají na předmět kalkulace. Mezi hlavní metody úplné kalkulace řadíme:

- kalkulace dělením
- kalkulace přirážkové
- kalkulace ve sdružené výrobě
- kalkulace rozdílové (Kožená, 2007, s. 72-73)

### **Kalkulace dělením**

Prostá kalkulace dělením

Jde o nejjednodušší metodu kalkulace, která se využívá v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. V praxi se například jedná o výrobu elektrické energie, těžbu uhlí nebo autodopravu. Vypočítá se, když celkové náklady vydělíme množstvím výkonů, které jsme vyprodukovali za dané období.

$$\text{Náklady na jednici} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Množství vyprodukovaných jednic}} \quad (1)$$

Fázová metoda kalkulace

Používá se u výrobků, které vznikají v podmínkách členitého výrobního procesu. Předmětem kalkulace nejsou celé výkony, ale jednotlivé fáze. V každé jednotlivé fázi se používá prostá metoda kalkulace a tím se určí náklady na určitý polotovar. Náklady finálního produktu se zjistí součtem všech dílčích fázových nákladů a nákladů na správní režii. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 72)

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato metoda se používá u výroby, která produkuje podobné produkty, které jsou rozdílné jedním svým technickým parametrem jako například velikostí, tvarem, váhou, jakostí. Poměrovým číslem se eliminují tyto rozdíly. V podniku se nejprve musí stanovit typický představitel výrobků. Tomuto představiteli dáme ekvivalent nákladů = 1. Ostatním výrobkům přiřadíme ekvivalenční čísla na základě poměrů technologických vztahu k typickému výrobku. (Kožená, 2007, s. 74)

### Kalkulace přírážkové

Tento druh kalkulace se využívá ve výrobě, která produkuje více druhů výrobků. Základ metody spočívá v tom, že společné nepřímé náklady se rozdělují mezi jednotlivé výrobky podle určité rozvrhové základny. Tato základna může mít podobu naturální (hodina práce, strojová hodina, množství zpracovaného materiálu) nebo peněžní. Výhody peněžní základny spočívají v jejich přesném a snadném určení, naopak jejich nedostatkem je slabý příčinný vztah mezi oceněním v rozvrhové základně a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře nákladů. Vypočítáme ji pomocí přírážky nepřímých nákladů, která je vyjádřena v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní základně.

$$\text{Procento přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} * 100 \quad (2)$$

(Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 126)

V případě naturální základny vypočítáme sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách přepočtenou na naturální jednotku.

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} \quad (3)$$

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 67)

Základní dvě metody přírážkové kalkulace jsou metoda diferenciovaná a metoda sumační. V sumační metodě se předpokládá, že veškeré přímé náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině, která je zvolená jako rozvrhová základna. Mnohdy tato metoda nevyhovuje požadavkům, a proto se v praxi spíše uplatňuje diferenciovaná metoda, která využívá různých rozvrhových základen, které jsou zvoleny podle příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 126).

### Kalkulace ve sdružené výrobě

Za sdruženou výrobu je považována ta, při které v jednom technologickém procesu vzniká několik druhů výrobků. V literatuře je velmi oblíbený příklad výroby plynu z uhlí, kdy kromě plynu vzniká koks, dehet a čpavek. Vzniklé celkové náklady se musí mezi tyto výrobky rozdělit. K tomuto úkolu se používá odčítací, nebo rozčítací metoda kalkulace. Odčítací metodu použijeme tehdy, když můžeme určit jeden hlavní výrobek a ostatní jsou vedlejší. Výpočet spočívá v tom, že od celkových nákladů se odečtou prodejní ceny vedlejších výrobků a zbylé náklady se považuje za náklady hlavního výrobku. V praxi se například využívá v cukrovarech, kde v jednom technologickém procesu vzniká jako hlavní

výrobek cukr a jako vedlejší produkty vznikají melasa a řízky. Pokud nemůžeme rozčlenit výrobky na hlavní a vedlejší, použijeme metodu rozčítací. Využívá se v mlýnech, kde při výrobě vznikají různé druhy mouky. U této metody se celkové náklady rozčítají podle poměrových čísel, které mohou být veličiny, vyznačující společnou kvalitativní stránku výrobku. V praxi se preferuje rozpočítávání nákladů podle prodejních cen výrobků. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195-196)

### **Kalkulace rozdílové**

U této kalkulace se předem stanoví náklady, které se následně porovnávají s náklady vynaloženými. Zjišťují se odchylky od těchto plánovaných nákladů a jejich příčiny. V podstatě jde o kontrolu přiměřenosti nákladů. (Kožená, 2007, s. 77)

### **Kalkulace neúplných nákladů**

Na předmět kalkulace alokujeme pouze variabilní náklady, fixní náklady se považují za náklady, které jsou závislé na čase, a z toho důvodu je do nákladů na výrobky nepromítáme. Fixní náklady jsou zahrnuty až do celkového výsledku za dané období. Zisk není zjišťován u jednotlivých výrobků zvlášť, ale vyhodnocuje se za celý podnik. Tento zisk je tvořen z příspěvků na úhradu fixních nákladů a zisku, který je rozdíl mezi cenou a variabilními náklady. Tento příspěvek není ovlivněn změnou vyráběného množství, proto je stabilnější než zisk a také napomáhá zjistit, jak jednotlivé druhy výrobků přispívají k hospodářskému výsledku. S touto informací můžeme seřadit výrobky podle výhodnosti a následně optimalizovat výrobní sortiment. V praxi se můžeme setkat s případy, kdy při použití kalkulace plných nákladů nám výrobek vyjde jako nerentabilní, jelikož jako minimální hranici ceny považujeme jeho celkové náklady, ale v případě zrušení výroby výrobku se celkový zisk společnosti ještě více propadne. Je to způsobeno nedokonalostí kalkulace plných nákladů. U některých výrobků stačí pro jejich ziskovost, aby jejich prodejní cena byla vyšší než variabilní náklady. (Kožená, 2007, s. 78)

Pomocí kalkulace neúplných výrobků můžeme stanovit i rentabilitu výrobku, když vydělíme příspěvek na úhradu prodejní cenou výrobku. V praxi se ale mnohdy setkáváme s problémem, že neznáme celkové variabilní náklady na výrobek ale pouze přímé náklady. Proto aproximujeme příspěvek na úhradu hrubým rozpětím, které vypočítáme jako rozdíl mezi prodejní cenou a přímými náklady. Výpočet rentability se nám změní jako podíl hrubého rozpětí a prodejní ceny. (Kožená, 2007, s. 78)



Cena výrobku			
celkové náklady			zisk
přímé náklady	režie		
HRUBÉ ROZPĚTÍ			
přímé náklady	variabilní režie	fixní režie	zisk
variabilní náklady		PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU fixních nákladů a zisku	

Obrázek 5: Struktura ceny (Kožená, 2007, s. 79)

### 2.3 Kalkulační vzorce

V kalkulačním vzorci se seskupují jednotlivé položky nákladů, které jsou setříděné v určitém sledu za sebou a obsahují příslušné peněžní částky. Tento vzorec by měl být vytvořen pro každý podnik individuálně, protože jednotlivé podniky se liší v jednotlivých skupinách nákladů a je pro ně potřebné sledovat náklady v kalkulačním vzorci v jiné struktuře. V současné době se klade důraz na to, aby kalkulační vzorec umožňoval různé varianty zobrazení nákladů s ohledem na to, jakou rozhodovací úlohu řeší nebo pro koho je tento vzorec vytvořen. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 56)

#### 2.3.1 Typový kalkulační vzorec

Tento vzorec vznikl v centrálně plánovaném hospodářství z důvodů sjednocení postupů, což napomohlo nadřízeným orgánům dohlížet nad tvorbou cen a kalkulací. Především díky tomuto plošnému použití, se často pojem „kalkulační vzorec“ spojuje právě s touto podobou. Je to základní podoba kalkulačního vzorce, která podává elementární představu o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů. S menšími úpravami může vyhovovat většině podniků. Typový kalkulační vzorec představuje kalkulaci úplných nákladů, což nám říká, že ukazuje vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednici.

V praxi se používá například v dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti produkovaných výkonů nebo při stanovení ceny individuálně vyráběných zakázek. Významnou roli hraje také při reálném zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob. Struktura typového kalkulačního vzorce je následující: (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177-178)

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<b>1-4 Vlastní náklady výroby</b>
5. Správní režie
<b>1-5 Vlastní náklady výkonu</b>
6. Odbytová režie
<b>1-6 Úplné vlastní náklady výkonu</b>
7. Zisk (ztráta)
<b>1-7 Prodejní cena</b>

Obrázek 6: Typový kalkulační vzorec (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177-178)

### 2.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

V současné ekonomice velká většina podniků působí na velmi konkurenčních trzích, kde jsou nuceni akceptovat tržní cenu. Tato cena se stává východiskem pro stanovení nákladů výkonu. Náklady charakterizujeme jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Základní podoba vzorce: (Popesko, 2009, s. 59)

<b>Základní cena výkonu:</b> - Dočasné slevové zvýhodnění  - Slevy zákazníkům - Sezónní - Množstevní
<b>Cena po úpravách</b> - Náklady
<b>Zisk</b>

Obrázek 7: Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

### 2.3.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Tento vzorec si podrobně všímá struktury vykazovaných nákladů. V praxi pomáhá při řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. V těchto případech je vhodné v kalkulačním vzorci oddělit náklady, které jsou ovlivněné změnou objemu výkonů od nákladů fixních. Základní podoba této kalkulace variabilních nákladů je tato: (Král a kolektiv, 2006, s. 137)

<b>Cena po úpravách</b> - Variabilní náklady výrobku - Přímé (jednicové) náklady - Variabilní režie
<b>Marže (krycí příspěvek)</b> - fixní náklady v průměru připadající na výrobek
<b>Zisk v průměru připadají</b>

Obrázek 8: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní část (Král a kolektiv, 2006, s. 137)

### 2.3.4 Kalkulační vzorec dynamické kalkulace

Vychází z typového kalkulačního vzorce. Rozčleňuje jednotlivé náklady na variabilní a fixní a snaží se zodpovědět otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu a struktury produkovaných výkonů. V praxi se využívá pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury. Jedna z variant kalkulačního vzorce dynamické kalkulace: (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180)

1. Jednicový materiál	
2. Jednicové mzdy	
3. Ostatní jednicové náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	- variabilní - fixní
<b>Vlastní náklady výroby</b>	
5. Správní režie	- variabilní - fixní
<b>Vlastní náklady výkonu</b>	
6. Odbytová režie	- variabilní - fixní
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>	

Obrázek 9: Dynamický kalkulační vzorec (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180)

### 2.3.5 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

V podstatě se jedná o modifikaci kalkulace variabilních nákladů. Liší se v pohledu na fixní náklady, které nebere jako jeden nedělitelný celek, ale snaží se alokovat fixní náklady na principu příčinné souvislosti. Podrobněji se v kalkulacích člení první skupina nákladů, a to na základě toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobků nebo skupinou výrobků. Vzorec může mít tuto podobu: (Král a kolektiv, 2006, s. 138)

<b>Cena po úpravách</b> <b>- Variabilní náklady výrobku</b> - přímé (jednicové) náklady - variabilní režie
<b>Marže I</b> <b>- Fixní výrobní náklady</b>
<b>Marže II</b> <b>- Fixní náklady skupiny výrobků</b>
<b>Marže III</b> <b>- Fixní náklady podniku</b>
<b>Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek</b> (Král a kolektiv, 2006, s. 138)

Obrázek 10: Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 138)

### 3 CENA

Cenová politika nejvíce ovlivňuje hospodářský výsledek firmy, protože zahrnuje všechny na trh zaměřené opatření a rozhodnutí, která mají vliv na ceny produktů, služeb, a dalších výsledků podnikání, které firma umísťuje na trhu. Cenu těchto výstupů může firma měnit i několikrát za den a proto se cena považuje za jednu z nejpružnějších nástrojů marketingové politiky. Z pozice zákazníka nemusí být cenová strategie nejdůležitějším faktorem ovlivňujícím jeho rozhodování. Zákazník při výběru ze dvou výrobků s identickými vlastnostmi není ovlivněn pouze cenou, ale například ho ovlivňuje minulá zkušenost s jedním z daných produktů nebo image značky. Z hlediska konkurence, je cenová politika bedlivě střežena, protože informace o naší cenové politice by mohly výrazně napomoci naší konkurenci. Cena může být ovlivněna legislativními kroky pomocí zákonů, které upravují hospodářskou soutěž nebo napomáhají státnímu aparátu v oblasti regulace. Postup při vytváření cenové politiky lze vysvětlit v těchto krocích: (Tomek a Vávrová, 2001, s. 140)

#### 3.1 Metody tvorby cen

##### 3.1.1 Poptávkově orientovaná metoda tvorby cen

V obecné rovině cenová politika řeší zásadní otázky, a to zda je možno hradit náklady a utvářet zisk při situaci, kde se cena našeho produktu zvýší a zároveň se sníží objem prodeje, či naopak při snížení ceny našeho produktu, se zároveň působícím faktorem zvýšeného prodaného množství. Na základě dlouholetých pozorování byly zobecněny nejdůležitější faktory, které musíme brát v potaz při aplikaci těchto dvou politik. Úspěšná aplikace cenového průniku je podmíněna několika předpoklady: (Kráal a kolektiv, 2006, s. 536)

- poptávka je pružná, což znamená, že spotřebitelé jsou citliví na změnu cen
- za předpokladu růstu objemu produkce se musí snižovat průměrné náklady výkonu
- pro daný segment trhu neexistuje elitní trh
- podnik musí disponovat dostatkem finančních zdrojů (Kožená, 2007, s. 51)

Opačnou cenovou politikou je politika vysoko výnosové ceny, která je někdy označována jako „sbírání smetany“. Tato politika je založená na vysoké prodejní ceně. Úspěšná aplikace politiky vysoko výnosové ceny vychází z těchto předpokladů: (Kožená, 2007, s. 51)

- politika se aplikuje na trhu, který je charakteristický vysokou segmentací, za tohoto předpokladu je možné využít vysokou cenu alespoň pro určitou část trhu

- náš podnik nemá dostatek dlouhodobého kapitálu, a proto musí svůj kapitál rychle reprodukovat
- nesmí existovat výrazná nehospodárnost za předpokladu nižšího využití kapitálu
- poptávka je nepružná, což znamená, že spotřebitelé jsou málo citliví na změnu ceny
- náš nabízený výkon musí mít vysokou užitnou hodnotu a vysokou kvalitu (Kráal a kolektiv, 2006, s. 538)

### 3.1.2 Nákladově orientovaná tvorba cen

Pokládá se za nejjednodušší metodu tvorby cen, při které náklady určují dolní hranici ceny. Při aplikaci této metody v podstatě nemusíme překročit pomyslný práh našeho podniku, pouze nám stačí pracovat s účetními a finančními údaji firmy. Není potřeba brát v potaz vliv konkurence, tržní poptávku, či jiné vlivy působící na cenu. Dalším významným kladem této metody je možnost nákladově zdůvodnitelné obrany při nařčení z cenové diskriminace. Můžeme se hájit například tím, že rozdílná cena byla zapříčiněna odlišným objemem prodeje nebo rozdílným způsobem přepravy. Maloobchodníci, velkoobchodníci a někteří výrobci používají tuto metodu tvorby cen zejména z důvodů její jednoduchosti. V případě maloobchodů se prodejní cena vypočítá součtem nákupní ceny, příslušného podílu provozních nákladů a požadované ziskové přírážky. (Hanna a Dodge, 1997, s. 58-59)

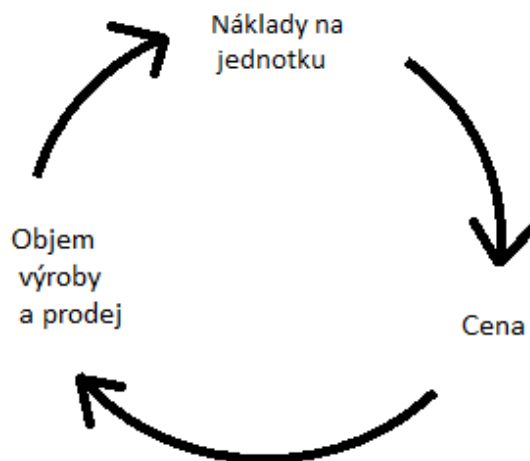
#### Slabiny nákladově orientované metody

**Ignorování tržního prostředí** – Cena, kterou je zákazník ochoten zaplatit za výkon, může mít na náklady na výrobu tohoto výkonu jen nepatrný vztah. Studie chování jednoznačně dokazují, že zákazník se nechová vždy racionálně a vědomě si vybere výrobek nebo službu za vyšší cenu, přestože jsou k dispozici levnější alternativy. Je to zapříčiněno osobnostní charakteristikou kupujícího, který preferuje určitou značku výkonu nebo komfort spojený s nákupem daného výkonu. (Hanna a Dodge, 1997, s. 59)

**Chybné nebo skreslené nákladové informace** – Stává se to při kalkulaci nákladů na jednotku produkce u podniků s širším sortimentem výkonů. Rozporuplné názory vyvolávají také definice fixních a variabilních nákladů, v rámci období jednoho roku. Výhodnější bývá zvolit období návratnosti, které odpovídá životnosti výkonu, což v praxi může znamenat až několik let. (Hanna a Dodge, 1997, s. 60)

**Fenomén logického kruhu** – Jedná se v podstatě o začarovaný kruh. Cena získaná pomocí propočtů nákladů je ovlivňuje objemem prodaných výrobků. Tento objem ovlivňuje nákla-

dovou kalkulaci na jednotku výkonu. Takže nastává situace, kdy objem výroby předurčuje náklady, které následně určují cenu. (Hanna a Dodge, 1997, s. 60)



Obrázek 11: Vztah nákladů – cena – objem

(Hanna a Dodge, 1997, s. 61)

**Předpoklad správnosti odhadů objemů prodeje a přehlížení konkurence** – Problém spočívá v tom, že vedení podniku nemůže s naprostou jistotou vědět, zda odhadovaný objem prodeje bude při takové ceně skutečně dosažen. Nebere se v úvahu dynamika trhu ani konkurenční síly, které mají nezpochybnitelný vliv na cenu produktu na trhu. (Hanna a Dodge, 1997, s. 62-63)

### 3.1.3 Cena stanovená pomocí orientace na užitek

Cena se stanoví v porovnání s jiným produktem na základě bodové hodnoty jednotlivých výkonových znaků. Tyto znaky mohou mít odlišnou váhu, která se odvíjí od jejich významnosti. Produkt tak získává určitý počet bodů, ze kterých pak vyvozujeme cenu. Tendence marketingu naznačuje, že se cenová politika dostává do období individualizace cen. Užitek produktu se liší podle potřeb zákazníka. Pro jednoho zákazníka může být cena příliš vysoká, pro druhého zase nízká. V prvním případě se pravděpodobně obchod realizovat nebude, ve druhém případě bude. U prvního zákazníka podnik ztrácí obrát, zatímco u druhého zákazníka zisk. Z toho můžeme usoudit, že chybou cenové strategie je, že neodpovídá stávající situaci zákazníka a není jí přizpůsobená. U ceny stanovené pomocí orientace na užitek, zákazník tento užitek vnímá a určuje maximální cenu, kterou je ochoten zaplatit. Proto se stanovuje cena pomocí užítku, kterým může zákazník výkon měřit, a nikoliv na



náklady spojené s poskytnutím výkonu. V praxi se můžeme setkat s touto cenovou strategií například u porovnávání různých typů aut, kde jako jednotlivé hodnocené vlastnosti můžeme určit výkon, maximální rychlost, spotřebu nebo například objem kufru. (Tomek a Vávrová, 2001, s. 152-153)

### 3.1.4 Konkurenčně orientovaná cena

Podnik primární pozornost při tvorbě cenové strategie nevěnuje zájmu kupujícího nebo vlastním nákladům, ale ceně konkurence. Na trzích, které jsou charakteristické velkou konkurenční aktivitou a s málo odlišnou nabídkou můžeme hovořit o „ceně trhu“. Cena stanovená nad tuto „cenu trhu“ může být stanovena pouze v případě, kdy podnik naruší dokonalost trhu poskytnutí výhody pro spotřebitele. V praxi se jedná například o kvalitu prodávaných výrobků, pozici značky, nebo rozsah a kvalita distribuční sítě. Pro získání zakázky je běžné, že podnik si zjistí cenu konkurence a následně nabídne cenu nižší. Tato cena by ale neměla být pod úrovní nákladů. (Král a kolektiv, 2006, s. 530)

### 3.1.5 Cena tvořená na základě svázání cen

Jedná se o situaci, kdy různé produkty jsou zahrnuty do společného balíku, a je určena celková cena. Tato cena musí být nižší než suma cen jednotlivých produktů zahrnutých do společné nabídky. V praxi se s touto strategií můžeme setkat ve fastfoodech, při sjednávání pojištění nebo u cen osobních počítačů. Ve firmě má tato strategie výhodu v tom, že se dosáhne standardizace a tím i nákladové výhody ve výrobě. Dalším pozitivem je větší odbyt na jednoho zákazníka. (Tomek a Vávrová, 2001, s. 155)

## 3.2 Srážky a slevy

Srážky a slevy jsou běžně využívané v maloobchodě. Jednotliví obchodníci mohou mít odlišné důvody k těmto korekcím cen. Jako například:

*Sezónní zboží.* Maloobchodník může mít ke konci sezóny velké zásoby neprodaného Sezónního zboží. Pro příklad bych uvedl zimní zboží, které by se mělo zlevnit na začátku roku, tak aby se povzbudil prodej a vytvořil se prostor pro jarní zboží.

*Pojetí obchodní politiky.* Snahou maloobchodníků může být zajišťovat široký sortiment jednotlivých druhů výrobků a tím uspokojovat zákazníky a vytvářet image firmy. S touto politikou se můžeme setkat u diskontních obchodů a maloobchodů prodávajících se slevou.

*Zbytky a přebytky.* Za určitý čas se v maloobchodu může nashromáždit zboží, které charakterizujeme jako zbytky nebo přebytky. Může se jednat o zastaralé zboží, přebytečné velikosti nebo barvy, poškozené nebo vrácené zboží. Toto zboží je prodejné pouze pomocí velkých slev. (Hanna a Dodge, 1997, s. 144)

### **3.2.1 Velikost slev a její načasování**

Velikost slevy by se v ideálním případě měla rovnat částce, která je nutná k vytvoření rozpoznatelného rozdílu. Celková sleva je určena podle povahy výrobku nebo situaci, při které je realizován prodej tohoto výrobku. U zboží dlouhodobé spotřeby nebo u luxusního zboží zákazník většinou neočekává výraznější slevy. Někteří maloobchodníci mají odzkoušeno, že jednorázová výrazná sleva je účinnější než série několika relativně nižších slev prováděných v určitých časových intervalech. Další rozhodování, které souvisí se slevami, je jejich načasování. Setkáváme se dvěma hlavními přístupy, a to pozdržet snížení cen co možná nejdéle nebo snížit ceny zboží, po dosažení vrcholu prodejního cyklu, do doby než se výrobky nevyprodají. V praxi je obvyklá kombinace obou přístupů. Maloobchod by měl omezit frekvenci slev na minimum. Při situaci, kdy by obchodníci prováděli příliš často slevové akce, veřejnost může očekávat, že bude moci nakoupit zlevněné zboží a nebude ochotna nakupovat do té doby. Proto by obchodník měl frekvenci zlevňování omezit na minimum. (Hanna a Dodge, 1997, s. 146)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI MASO UZENINY JAN

### 4.1 Představení společnosti

Společnost Maso uzeniny Jan se sídlem v Mořkově byla založena roku 1993. V té době šlo pouze o prodejnu a bourárnu. Hlavní ekonomická činnost byl prodej a zpracování masa, což setrvalo do dnešní doby. Postupem času se majitel firmy pan Kučera rozhodl převzít výrobu masných produktů ve Studénce. Byl to zásadní krok pro rozvoj společnosti, díky kterému firma ztrojnásobila počet svých zaměstnanců, a zásadně se změnil celý koncept firmy. Do té doby byla firma závislá na cizích výrobnách, které odebíraly ořez, který vznikne při bourání masa. V dnešní době firma disponuje svými vlastními dopravními chladírenskými prostředky a vybudovala si trvalou síť svých dodavatelů a odběratelů, také sama provozuje své tři podnikové prodejny. Tyto prodejny se nacházejí v Mořkově, Studénce a v Rožnově pod Radhoštěm. Své produkty také dodává do několika desítek prodejen, škol, restaurací a jídelen. Od samého začátku se specializuje na tradiční recepty, které pocházejí z našeho kraje. Obrat společnosti se pohybuje okolo 25 miliónu korun a počet zaměstnanců se pohybuje okolo čísla 20.



Obrázek 12: Firemní prodejna v obci Mořkov (vlastní zpracování)

## 4.2 Předmět činnosti společnosti

Společnost Maso uzeniny Jan, se kromě obchodu s masem a produkce masných výrobků zabývá následujícími činnostmi:

- Cateringové služby
- Obchod s kořením a obalovým materiálem
- Zakázkové uzení vlastního masa
- Půjčování grilu

## 4.3 Hlavní výrobní procesy používané ve společnosti

Výroba masných produktů má své specifika. Některé procesy jsou klasicky známy z vaření, ale můžeme se setkat s pojmy, které pro nezasvěcenou veřejnost mohou být neznámé.

**Uzení** – Základní způsob upravení masa ve společnosti Maso uzeniny Jan. Jde o metodu konzervace a aromatizace masa pomocí kouře vzniklého při spalování bukového dřeva. Tento kouř dosahuje teplot 80-90<sup>0</sup>C. (Steinhauser a kolektiv, 1995, s. 519)

**Nástřík masa** – Maso, které bylo určeno k uzení, muselo být mnohdy až týden naloženo v láku. Tyto technické zásoby omezilo až využívání nástřikovacích strojů, které pomocí jehel napíchnou potřebnou směs přímo do masa.

**Masírování masa** – Proces, který je dalším krokem po nástřiku masa. Po napíchnutí směsi do masa se tato směs musí rovnoměrně rozmasírovat do všech částí.

**Vaření masa** – Klasický proces vaření

**Kůtrování** – Jde o proces krájení a rozmělnování masa.

**Mletí masa** – Jde o klasický proces, při kterém se větší kusy masa rozemelou, a získá se homogenní dílo.

**Narážení díla** – Proces, při kterém dílo dáváme do obalových materiálů.

**Vakuové balení** – Využívá se pro jeho nesporné výhody v podobě eliminace ztrát v podobě vysušení a zvýšení trvanlivosti výrobku.

**Smažení** – Klasický proces, při kterém dílo tepelně opracováváme a zbavujeme ho přebytečné vody.

#### 4.4 Zaměstnanci

Ke dni 1. 5. 2013 společnost zaměstnává ve svých provozovnách 19 pracovníků. Jedná se o dva administrativní pracovníky, šest zaměstnanců umístěných ve firemních prodejnách, dva řidiče, sedm zaměstnanců pracujících ve výrobě a dva bourače. K dispozici máme data za období 2008 – 2013. Jak můžeme vidět, i přes probíhající ekonomickou krizi je počet zaměstnanců poměrně stálý. Může to být zapříčiněno tím, že negativa plynoucí z ekonomické krize jsou částečně kompenzovány faktem, že stále více zákazníků nenakupuje maso v supermarketech, ale dávají přednost specializovaným řeznictvím.



Obrázek 13: Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti za období 2008 – 2013 (vlastní zpracování)

#### 4.5 Sortiment prodeje

Prodejní sortiment společnosti Maso uzeniny Jan je velmi bohatý. V současnosti má v nabídce přes 100 masných výrobků. Bourá vepřové půlky a hovězí čtvrtě a následně prodává vybourané maso v kuchyňské úpravě. Maso odebírá každý pracovní den, aby docílil co nejvyšší čerstvosti. Nakupuje chlazené kuřecí a krůtí maso, které následně nabízí koncovým zákazníkům. Náročným zákazníkům je firma schopna obstarat zvěřinu. Při výrobě si zakládá na kvalitě používaných surovin a tradiční receptuře. Nejvyhlášenějším produktem je Mořkovská klobása, která díky tradiční receptuře a uzením pomocí vysušeného bukového dřeva je vyhledávanou pochoutkou nejen místních obyvatel. Ve firemních obcho-

dech lze také objednat mísy z masných produktů, které naaranžoval proškolený personál obchodu. Kvalitu produkovaných masných výrobků také dokazuje fakt, že při kontrole množství masa v párcích, bílovecké párky produkované firmou Maso uzeniny Jan měly nejvyšší obsah masa v celém Moravskoslezském kraji.

#### 4.5.1 Základní členění sortimentu

**Maso** – Vepřové, hovězí, zvěřina, ryby, drůbež

**Uzené výrobky** – valašská slanina, uzené žebro, uzená kýta, uzená krkovice, uzená plec, uzená kotleta, uzený bok, anglická slanina

**Aspiky** – aspik utopenec, aspik šunkový

**Speciality** – rolovaný bok, drůbeží nářez, dušená šunka, dušené ramínko, šunka extra

**Jemné výrobky** – točený salám, hrubé párky, mořkovské klobásy, gothai, junior, papriková klobása, myslivecká klobása, špekáčky, špekáčkový točený salám, bílovecké párky, lahůdkové párky, sedlácký salám, turistický salám

**Vařené výrobky** – ovar, huspenina, tlačěnka libová, jitrnice, jelita, játrová paštika, šunková pěna, játrový bochánek

**Ostatní** – sekaná se svíčkovou, sádlo, luncheon, škvarková pomazánka, škvarky volné, konzumní salám

#### Podíl jednotlivých druhů masa na celkovém prodeji

Níže uvedené čísla jsou poněkud ve zjednodušeném tvaru, jelikož odhad prodeje je na základě sledování v uplynulých několika měsících. Může se odchylovat v řádu několika procentních bodů. Nicméně zásadní fakt je ten, že podíl červeného masa na celkovém prodeji se pohybuje okolo hodnoty 95%. Díky článku publikovanému na webu české televize víme, že průměrný Čech sní 54,6kg červeného a 30,1 kg bílého masa za rok. V procentech to znamená, že podíl červeného masa dosahuje hodnot 65% (ČT24, c2012). Zde je důležitý fakt, že firma nevyváží své produkty do zahraničí. Rozdíl 30% bude nejspíše zapříčiněn tím, že firma velkou většinu svých výrobků dělá z červeného masa a prodej bílého masa chápe spíše jako rozšíření sortimentu. Díky tomu, že pan Jan Kučera se více jak 35 let pohybuje v oboru, mi mohl předat informaci, že podíl hovězího masa na celkovém prodeji v dlouhodobém horizontu klesá. Sám tento fakt přisuzuje stále vyšším cenám tohoto velmi

chutného masa. Výrobci se snaží mít své produkty co nejlevnější a tak nedávají takové procento hovězího masa do svých produktů jako dříve.



Obrázek 14: Podíl jednotlivých druhů mas na celkové prodeji společnosti (vlastní zpracování)

#### 4.5.2 Způsob prodeje

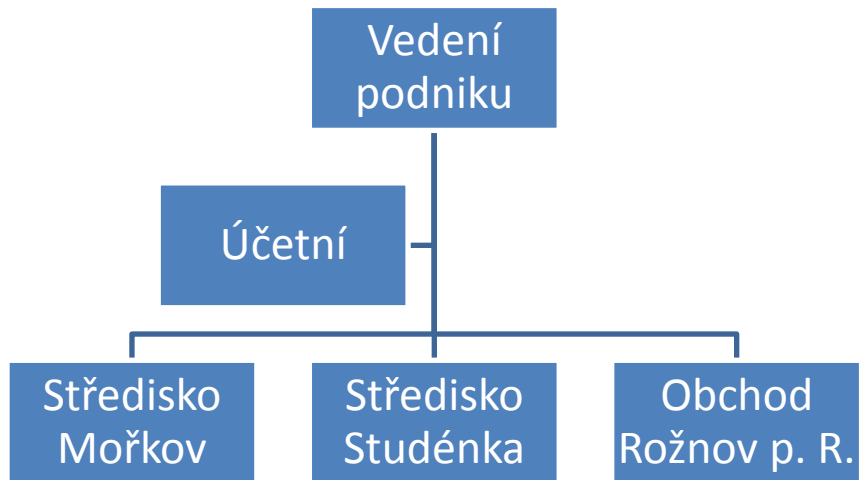
Výrobky firmy se ke koncovému zákazníkovi mohou dostat třemi odlišnými cestami. Největší podíl celkových tržeb mají firemní prodejny, které se podílejí na tržbách z 55%. Podíl 20% má ambulantní rozvoz masa po prodejnách COOP, zbylých 25% představují veškeré školy, školky, ústavy, restaurace a jídelny, kterým firma Maso uzeniny Jan dodává své produkty.

#### 4.6 Zjednodušená organizační struktura

Vedení společnosti Maso uzeniny Jan je představováno panem Janem Kučerou, který většinu svého času stráví v centrále, která se nachází v Mořkově. Plně k dispozici mu je externí účetní, která mu podává veškeré potřebné informace k vedení firmy. V Mořkově se nachází obchod s prostory využívanými k bourání masa a kanceláře pro vedení společnosti. Středisko Studénka je zejména výrobní objekt, který zajišťuje veškerou produkci masných výrobků firmy. V prostorách výroby byl dodatečně zřízen firemní obchod. Obchod



v Rožnově pod Radhoštěm byl zřízen až na začátku roku 2013. Každé středisko má svého odpovědného vedoucího, se kterým pan Jan Kučera dále komunikuje.



Obrázek 15: Organizační diagram firmy Maso uzeniny Jan (vlastní zpracování)

## 5 ANALÝZA NÁKLADŮ

### 5.1 Druhové členění nákladů

O výši celkových nákladů za roky 2009 – 2011 nás informuje následující tabulka, kterou jsem utvořil z konečných zůstatků potřebných účtů. V tabulce jsou také uvedeny podíly jednotlivých druhových skupin na celkových nákladech, díky kterým můžeme pozorovat změny podílu na celkových nákladech u těchto nákladových skupin v čase. Nejvýznamnějším nákladovým druhem jsou náklady na prodané zboží. Je to velmi zavádějící informace, jelikož tato položka je navýšena o spotřebu masa ve výrobě a proto ji nemůžeme brát jako směrodatnou. V účetnictví firmy se vůbec neúčtuje o výkonech. Tento fakt nijak neovlivní výslednou daň z příjmu, ale toto ulehčení výrazně zhoršuje vypovídající schopnost účetních podkladů. Jednou z podmínek zlepšení situace je, aby podnik zlepšil svůj kalkulační systém. Druhou významnou položkou jsou mzdové a ostatní osobní náklady, u této skupiny je zajímavý rok 2010, kdy se zvýšily náklady na tuto skupinu, a i díky tomu se poměrně výrazně zvýšil podíl této skupiny na celkových nákladech. Jako druhá významná příčina zvýšení podílu mzdových a ostatních osobních nákladů na celkových nákladech je, že se výrazněji snížily náklady na prodané zboží. Ostatní položky jsou maximálně do výše 3,5%.

Tabulka 1: Druhové členění nákladů 2009 - 2011(vlastní zpracování)

	2009		2010		2011	
<b>spotřeba materiálu</b>	576 698	<b>1,7%</b>	603 427	<b>2,0%</b>	632 202	<b>2,0%</b>
<b>Prodané zboží</b>	27 935 186	<b>82,2%</b>	24 465 873	<b>79,7%</b>	26 373 428	<b>81,6%</b>
<b>Spotřeba energií a dalších neskladovatelných dodávek</b>	828 534	<b>2,4%</b>	942 025	<b>3,1%</b>	908 012	<b>2,8%</b>
<b>Mzdové a ostatní osobní náklady</b>	2 872 768	<b>8,5%</b>	3 206 906	<b>10,4%</b>	2 928 897	<b>9,1%</b>
<b>Odpisy</b>	355 161	<b>1,0%</b>	233 859	<b>0,8%</b>	260 000	<b>0,8%</b>
<b>Opravy a udržování</b>	317 895	<b>0,9%</b>	283 188	<b>0,9%</b>	291 206	<b>0,9%</b>
<b>Ostatní služby</b>	886 078	<b>2,6%</b>	811 646	<b>2,6%</b>	823 236	<b>2,5%</b>
<b>Ostatní náklady</b>	213 636	<b>0,6%</b>	151 383	<b>0,5%</b>	94 723	<b>0,3%</b>
<b>Celkem</b>	33 985 956	<b>100%</b>	30 698 307	<b>100%</b>	32 311 704	<b>100%</b>

V níže uvedených tabulkách si můžeme všimnout, že náklady na prodané zboží v roce 2010 klesaly takřka přímo úměrně s výnosy, které firma utržila za zboží. V roce 2010 také pozorujeme nárůst ve skupině mzdové a ostatní náklady, tento výkyv je zapříčiněn navýšením na účtu individuálního podnikatele. Podnik se dostává do červených čísel v roce 2011. Příčina byla ve zdražování masa a tvrdém konkurenčním boji, který nedovolil adekvátně zvýšit ceny výstupů firmy.

Tabulka 2: Změna jednotlivých skupin nákladu (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2010/2009	2011/2010
<b>spotřeba materiálu</b>	576 698	603 427	632 202	<b>4,6%</b>	<b>4,8%</b>
<b>Prodané zboží</b>	27 935 186	24 465 873	26 373 428	<b>-12,4%</b>	<b>7,8%</b>
<b>Spotřeba energií a dalších neskladovatelných dodávek</b>	828 534	942 025	908 012	<b>13,7%</b>	<b>-3,6%</b>
<b>Mzdové a ostatní osobní náklady</b>	2 872 768	3 206 906	2 928 897	<b>11,6%</b>	<b>-8,7%</b>
<b>Odpisy</b>	355 161	233 859	260 000	<b>-34,2%</b>	<b>11,2%</b>
<b>Opravy a udržování</b>	317 895	283 188	291 206	<b>-10,9%</b>	<b>2,8%</b>
<b>Ostatní služby</b>	886 078	811 646	823 236	<b>-8,4%</b>	<b>1,4%</b>
<b>Ostatní náklady</b>	213 636	151 383	94 723	<b>-29,1%</b>	<b>-37,4%</b>
<b>Celkem</b>	33 985 956	30 698 307	32 311 704	<b>-9,7%</b>	<b>5,3%</b>

Pro větší vypovídající schopnost předešlých tabulek uvádím také tabulku obsahující vývoj jednotlivých skupin výnosů. I když je zde použito minimální členění jedinou užitečnou informací nám dávají tržby za zboží. Je to z důvodu, že ostatní skupiny jsou v zanedbatelných částkách vzhledem k velikosti tržeb.

Tabulka 3: Změna jednotlivých skupin výnosů (vlastní zpracování)

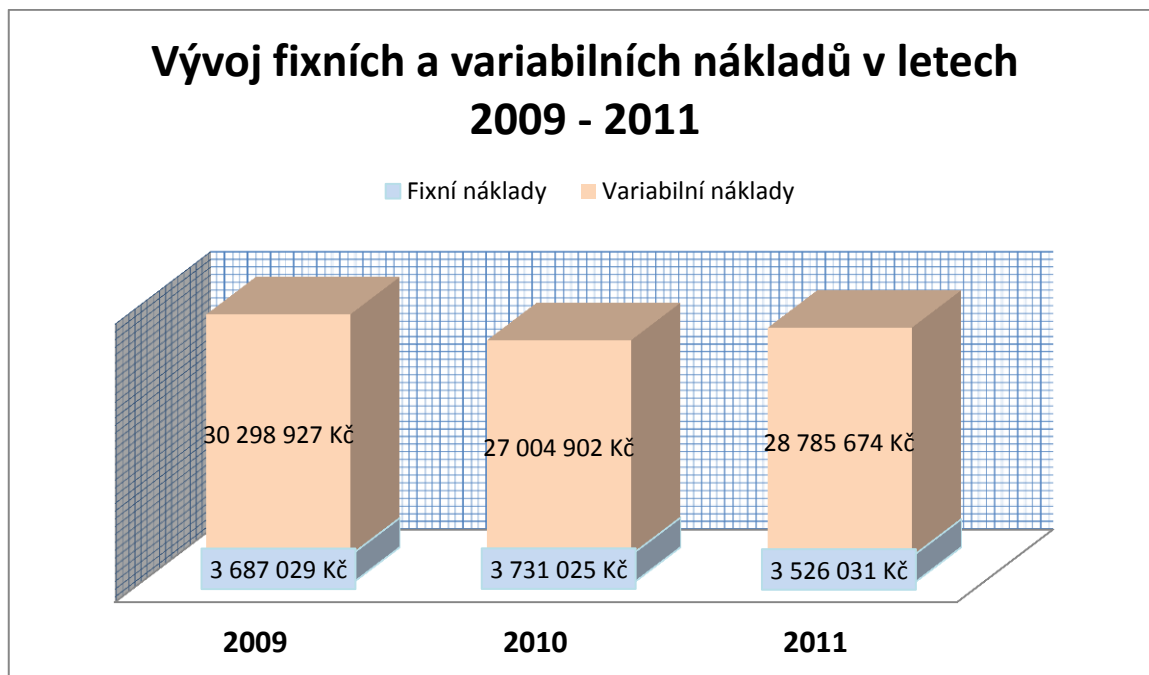
	2009	2 010	2011	2010/2009	2011/2010
<b>Tržby za zboží</b>	34 870 887	30 861 019	31 746 512	<b>-11,5%</b>	<b>2,9%</b>
<b>Jiné provozní výnosy</b>	519	4 057	2	<b>681,7%</b>	<b>-100,0%</b>
<b>Úroky</b>	293	241	232	<b>-17,7%</b>	<b>-3,7%</b>
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	0	0	7 569		
<b>Celkem</b>	34 871 699	30 865 317	31 754 315	<b>-11,5%</b>	<b>2,9%</b>

## 5.2 Variabilní a fixní náklady

Toto členění nákladů se vůbec ve firmě nevyužívá. Pomocí klasifikační analýzy a analýzy jednotlivých položek nákladů v čase, jsem se pokusil rozčlenit celkové náklady. Podklady pro tuto činnost mi byly jednotlivé nákladové analytické účty firmy. Tyto položky jsem se pokusil rozčlenit podle toho, jak se chovají při odlišných tržbách.

Nákladové položky, které se přibližně stejně vyvíjely jako celkové tržby, jsem zařadil do variabilních nákladů. Nejvýznamnější položkou variabilních nákladů se tak staly náklady za prodané zboží. Jak již jsem se výše zmínil, tato položka je zkreslená, jelikož se do ní připočítává maso, které je spotřebovááno ve výrobě. Další významnou částí variabilních nákladů jsou mzdy výrobních dělníků. Tyto mzdy jsem do této skupiny nezařadil celé. Je to z toho důvodu, že firma i při výkyvech svých tržeb musí mít určitý počet kvalifikovaných zaměstnanců, kteří zajišťují plynulý chod firmy. Při ztrátě těchto pracovníků, u kterých jsem jejich mzdy zařadil do fixní části nákladů, by jakékoliv znovuoobnovení bylo velmi nákladné, zdoluhavé a obtížné. Změny celkových tržeb poměrně velmi přesně kopírují náklady na opravy a udržování. Z této položky jsem vyčlenil pouze náklady na opravy, které do variabilních nákladů zařadím. Náklady na údržbu jsou nezávislé na velikosti tržeb, a proto jsem je zařadil do fixních nákladů.

Jak už jsem naznačil, položky, které jsou nezávislé na objemu tržeb nebo jsou závislé na nich pouze minimálně, jsem zařadil do fixních nákladů. Jedná se o odpisy, mzdy THP pracovníků, nájemné, část elektrické energie, která připadá na chladírenské zařízení. U elektrické energie je patrný problém, který se vyskytuje u více nákladových položek. Jedná se o fakt, že některé nákladové položky jsou velikostí tržeb ovlivněny pouze částečně, u těchto položek jsem byl nucen odhadnout velikost variabilní a fixní části.



Obrázek 16: Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

Závěrem této části bych dodal, že procentuální podíl fixních nákladů je v roce 2009 11%, v roce 2010 12% a v roce 2011 opět 11%. Z těchto dat můžeme usoudit, že velikost celkových fixních nákladů se firmě daří držet na poměrně konstantním poměru vzhledem k variabilním nákladům.

### 5.3 Kalkulační členění nákladů

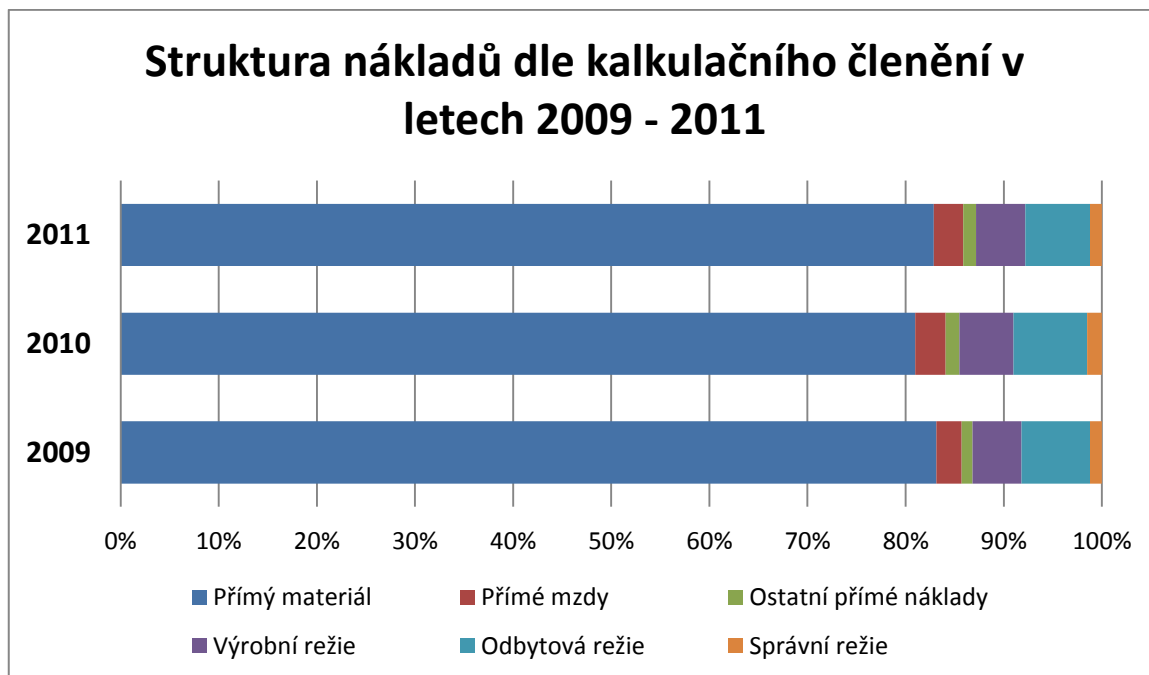
Zdrojem pro tento druh členění mi opět byly zůstatky jednotlivých nákladových účtů. Tyto účty jsem rozčlenil na náklady přímé a nepřímé. Problematická situace nastává, kdy nemůžeme zcela přesně určit, o jaký druh nákladu se jedná. V těchto situacích jsem jednotlivé nákladové položky rozdělil pomocí kvalifikovaného odhadu společně s konzultacemi s vedením společnosti.

Nejvýznamnější část přímých nákladů se staly náklady na přímý materiál, které se v každém sledovaném roce pohybují nad hodnotou 80%. Určení celkové výše nákladů vynaložených na přímý materiál je snadné a bez větších obtíží. Do přímých mezd jsem zařadil mzdy výrobních dělníků a mzdy bouračů. Zde nastal problém, že tito pracovníci se nevěnují pouze výrobě masných produktů a bourání masa. U výrobních dělníků poměrně velkou část časového fondu zabírá úklid pracoviště, který jsem zařadil do výrobní režie. Firma pracuje s potravinami a má velmi přísné hygienické směrnice. Bourači, jako svou dodatkovou činnost, mají chystání objednávek pro velkoobchodatele. Plat odpovídající době, při

kteřé bourač chystá objednávky, jsem zařadil do odbytové režie. Do ostatních přímých nákladů jsem započítal vodu a elektrickou energii, která lze přiřadit přímo k určitému výkonu, i když se zdá o částku bezvýznamnou, v peněžních hodnotách se pohybuje okolo hodnoty 400 000 Kč.

Režii jsem rozčlenil na tři druhy a to výrobní, správní a odbytovou. Největší podíl zaujímá odbytová režie, do které jsem zahrnul veškeré náklady spojené s podnikovými prodejny, jako jsou mzdy prodavaček, nájmy a platby za energie plynoucích z provozování obchodů. Jak už jsem se zmínil v organizačním členění, středisko v Mořkově je současně bourárna a obchod. Platby se provádějí za celé středisko dohromady. Proto jsem rozdělil nájem mezi bourárnu a obchod podle m<sup>2</sup> které jsou jimi využívány. U rozdělení plateb za elektrickou energii jsem postupoval dle odhadu pana Kučery. Obdobný problém nastal ve středisku Studénka, kde je dohromady výroba s obchodem. Situaci jsem řešil stejným způsobem jako v Mořkově. Další významnou část odbytové režie tvoří náklady spojené s vlastní dopravou. Jsou to zejména náklady spojené s odpisy automobilů, nákup pohonných hmot, a platy řidičů.

Druhá největší režie je výrobní. Do této režie jsem začlenil část spotřeby materiálu, kterou nelze kalkulovat na výrobek přímo, nebo také odpisy spojené s výrobním a chladírenským zařízením. Další významnou část režie tvoří nájmy, které souvisejí s výrobnou a bourárnou. Dále jsem zde zařadil elektrickou energii, kterou nelze přiřadit přímo k výkonu. Jedná se například o spotřebu chladírenské techniky, vzduchotechniky, vytápění a osvětlení. Poslední významnou částí výrobní režie jsou platy, připadající na dobu úklidu výroby a bourárny.



Obrázek 17: Struktura nákladů dle kalkulačního členění v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování)

Pro zlepšení vypovídající schopnosti grafu jsem přidal i tabulku s odpovídajícími procentuálními hodnotami jednotlivých nákladových položek.

Tabulka 4: Procentuální vyjádření struktury nákladů dle kalkulačního členění (vlastní zpracování)

	<b>Přímý materiál</b>	<b>Přímé mzdy</b>	<b>Ostatní přímé náklady</b>	<b>Výrobní režie</b>	<b>Odbytová režie</b>	<b>Správní režie</b>
<b>2009</b>	<b>83,2%</b>	<b>2,6%</b>	<b>1,1%</b>	<b>5%</b>	<b>7%</b>	<b>1,2%</b>
<b>2010</b>	<b>80,9%</b>	<b>3,1%</b>	<b>1,4%</b>	<b>5,5%</b>	<b>7,5%</b>	<b>1,5%</b>
<b>2011</b>	<b>82,8%</b>	<b>3%</b>	<b>1,3%</b>	<b>5%</b>	<b>6,6%</b>	<b>1,2%</b>

## 6 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Ve společnosti Maso uzeniny Jan nejsou kalkulace příliš využívány. Je vytvořena úplně základní předběžná kalkulace výrobků, která se zabývá kalkulací přímého materiálu. Tyto kalkulace jsou využívány vedením podniku pro získání aspoň základních informací o jednotlivých výrobcích firmy. Tyto kalkulace nemají pevně stanovenou dobu, za kterou se aktualizují, což při větších změnách cen může přivodit situaci, kdy firma bude vyrábět své výrobky pod svými výrobními náklady. Kalkulace jsou vytvořeny na 100 kg výrobků, nicméně ne u všech výrobků tomu tak je. Můžeme se setkat s kalkulacemi, kde je sice uvedeno, že je to na 100kg výrobků ale konečné množství vyprodukovaného výrobku je jenom 85 kg. Je to spíše jen formální chyba ale znehledňuje celý kalkulační systém. V příloze P I a P II jsou ukázky dvou současných kalkulací.

### 6.1 Rozbor současného kalkulačního systému

<b>Přímý materiál</b>
Maso
Koření
Obalový materiál
Snížení celkové váhy materiálu o ztrátu při vaření a uzení
Provozní režie
Výrobní cena výrobku za 1 kg
<b>Prodejní cena výrobků</b>

Obrázek 18: Současný kalkulační vzorec (Interní dokumenty společnosti)

Jak je patrné z kalkulačního vzorce, firma dělá kalkulace pouze přímých nákladů. Tento fakt velmi zkresluje celkové náklady na některé výrobky, které jsou technologicky náročné.



## Přímý materiál

Firma nakupuje maso v podobě vepřových půlek nebo býčích čtvrtí. Toto maso je dále zpracováno a dáno do chladících místností. Firma naskladní jednotlivé druhy masa podle vytvořeného propočtu v programu Excel. Odborně se tento propočet nazývá bourací list. V tomto stádiu nastávají první odchylky skutečného stavu na skladu od stavu, který je evidován. Je to způsobeno povahou materiálu. Při dvou dodávkách masa o stejné hmotnosti se můžete lišit výtěžnost jednotlivých druhů masa až o 20%. Proto je velmi důležité sledovat kvalitu každé dodané dodávky masa. Vytvořené bourací listy se zatím ještě neaktualizovaly, což vidím já i pracovníci firmy, jako jejich slabinu. Sledování kvality se zaměřuje na zatučnělost dodávaného masa. Odchylku může také způsobit jiné plemeno prasat nebo býků, ze kterých se bourá maso. Tuto odchylku lze eliminovat průběžnou aktualizací bouracích listů. Další problém nastává při ohodnocení jednotlivých druhů rozbouraného masa. V současném kalkulačním vzorci se tyto hodnoty určují pomocí kvalifikovaného odhadu s přihlédnutím na ceny nabízeného rozbouraného masa od velkododavatelů. Další nepřesnost v kalkulačním vzorci způsobuje nedostatečné rozdělení jednotlivých druhů mas v kalkulaci. Na jednom řádku jsou i čtyři druhy, které se výrazně liší svou cenou. Celý kalkulační systém je poměrně nový ve firmě, tak není nastaveno období, po kterém by se měly jednotlivé položky aktualizovat. Osobně bych stanovil časový interval, po kterém by se přezkoumaly ceny jednotlivých nákladových položek. Přepočítat kalkulace by se měly bez ohledu na interval i v případě razantního zdražení vepřových půlek.

<b>Bourací list</b>					
Název	Cena za kg	Hmotnost (kg)	Nákupní cena (Kč)	Prodejní cena za kg	Prodejní cena celkem
Vepřová půlka	49,80 Kč	1 311,20	65 297,76 Kč		
1 Kotleta s.k.		98,34	4 897,33 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
2 Krkovice s.k.		110,14	5 485,01 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
3 Bok s.k.		195,37	9 729,37 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
4 Kolena		82,61	4 113,76 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
5 Kýta		145,54	7 248,05 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
6 Plec		85,23	4 244,35 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
7 Výřez		141,61	7 052,16 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
8 Křížové kosti		13,11	652,98 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
9 Žebírko		26,22	1 305,96 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
10 Panenka		7,87	391,79 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
11 Kůže		65,56	3 264,89 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
12 Ovar		44,58	2 220,12 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
13 Hlava		78,67	3 917,87 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
14 Nožky		22,29	1 110,06 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč

Obrázek 19: Bourací list na vepřové půlky (Interní dokumenty společnosti)

Koření v jednotlivých kalkulacích nehraje příliš významnou roli na ceně produktu, ale v celkových ročních nákladech se jedná o významnou položku. Ceny se mohou u jednotlivých dodavatelů značně lišit. Proto je třeba udržovat kontakty s co největším počtem dodavatelů.

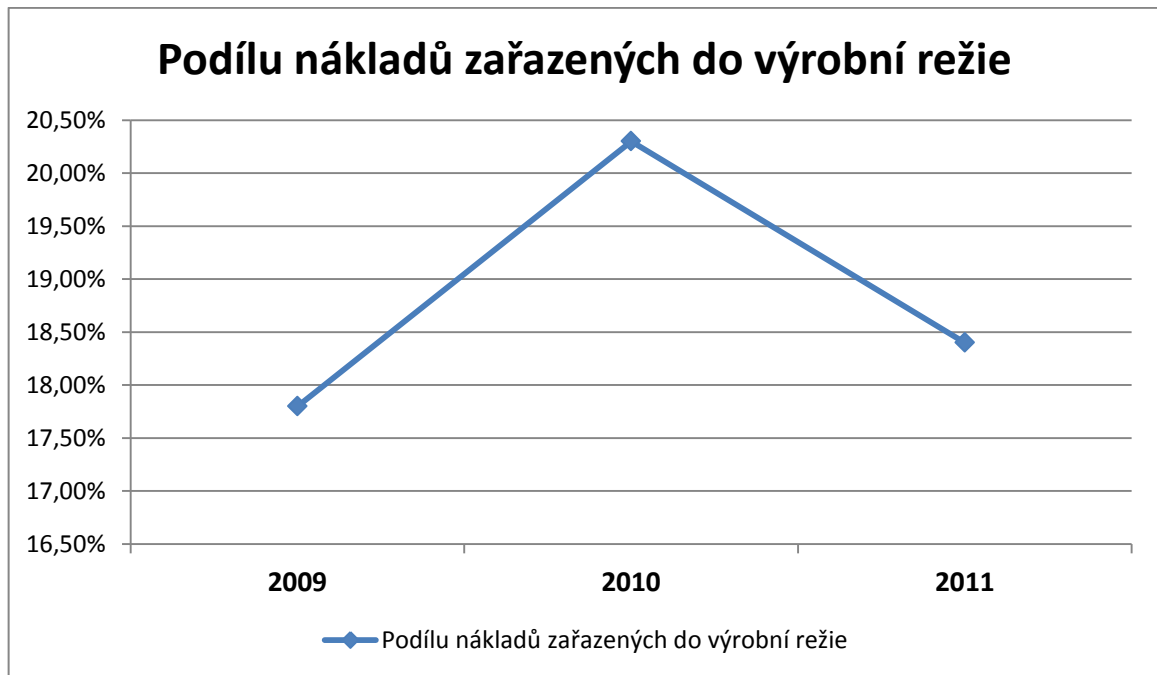
Významnou položkou v kalkulaci jsou náklady spojené s obalovým materiálem. Firma se snaží co největší část svých výrobků plnit do přírodního materiálu. Z tohoto důvodu jsou hojně využívána vepřová, skopová a hovězí střívka. U výrobků, které svou povahou nemohou být dány do přírodního materiálu, jsou použity zdraví nezávadné polyetylenové obaly. Firma má vytvořené propočty, které řeší spotřebu kusů nebo metrů obalů na kalkulované množství.

### **Snížení celkové váhy materiálu o ztrátu při vaření a uzení**

Uzením, smažením a vařením se mění celková hmotnost vstupního materiálu. Tento fakt řeší současný kalkulační systém procentní sazbou, která se nazývá „Ztráta při výrobě vařením a uzením“. Pomocí této sazby sníží celkovou hmotnost vstupního materiálu. Jednotlivé sazby byly vytvořeny na základě kvalifikovaného odhadu. Doporučil bych tyto sazby ověřit přímo při výrobě.

### **Provozní režie**

Veškeré náklady, které nejsou spojeny s přímým materiálem, jsou řešeny pomocí položky provozní režie, která se pohybuje od 6% - 21%. U většiny výrobků nabývá hodnoty 18%. Tato hodnota byla stanovena na základě podílu, který zaujímají, náklady na mzdy, odpisy, nájmy, spotřeba pohonných hmot, náklady na energie a vodu, opravy a údržbu a ostatní náklady v celkových nákladech. V námi sledovaných letech se podíl těchto nákladů, které jsou zařazeny do výrobní režie, pohyboval od 17,8% do 20,3%. Tento způsob přiřazení nepřímých nákladů je velmi nepřesný. Nezohledňuje, jakými technologickými procesy daný výrobek projde a jak je náročný na lidskou práci. V jednotlivých kalkulacích masných produktů jsou sazby provozní režie příliš malé. Je to zapříčiněno tím, že kalkulační systém pracuje pouze s celkovými hodnotami a nebere v potaz to, že podnik prodá polovinu svého masa v syrovém stavu. Aby byly přiřazeny veškeré náklady, musela by být sazba 18% provozní režie dána i na syrové maso. Tento fakt neodpovídá realitě a skresluje informace, které nám kalkulace poskytují.



Obrázek 20: Vývoj podílu nákladů zařazených do výrobní režie na celkových nákladech (vlastní zpracování)

### Prodejní cena výrobku

Cena výrobku se určí na základě jednicového materiálu, který se použije do výroby masného produktu. Významnou roli zde hraje také konkurence, která ovlivňuje prodejní cenu. Proto není stanovena žádná přesně definovaná sazba nebo částka, kterou bychom nazvali zisk.

## 6.2 Zhodnocení stávajícího kalkulačního vzorce

Stávající kalkulační vzorec pokládám za velmi nepřesný. Je to způsobeno špatnou alokací všech ostatních nákladů kromě přímého materiálu. Celý kalkulační vzorec v podstatě řeší pouze jednicový materiál a všechny ostatní náklady řeší pomocí položky výrobní režie. Tato výrobní režie se nejčastěji pohybuje okolo hodnoty 18%. Tato hodnota odpovídá podílu nákladů na mzdy, odpisů, nájmu, spotřeby pohonných hmot, nákladů na energie a vodu, opravy a údržby a ostatní náklady v celkových nákladech. Tento způsob přiřazení všech ostatních nákladů je nepřesný z toho důvodu, že firma prodává nejen výrobky ale i syrové maso. Aby byly původním vzorcem alokovány všechny náklady společnosti, musel by podnik zatížit stejnou 18% sazbou i všechny druhy masa, které nabízí. Tento způsob přiřazení nákladů vůbec nebere v potaz technologickou náročnost procesů, kterými musí výrobek projít. Žádná pevná zisková přírážka nemůže být aplikována, jelikož rozdíl mezi

kalkulovanou výrobní cenou a prodejní cenou můžeme z velké části spíše chápat jako určitý prostor pro nedostatky současné kalkulace než opravdový zisk.

### **6.3 Kalkulace ceny**

Kalkulaci ceny provádí přímo pan Kučera, který má vystudovanou průmyslovou školu obor technologie masa. Jako hlavní informační podklad používá náklady na přímý materiál. Osobně zná veškeré receptury, které podnik používá, přičemž některé i osobně vytvořil. Konečnou cenu vytvoří na základě svého kvalifikovaného odhadu celkových nákladů vynaložených na výrobu produktu společně s přihlédnutím na konkurenci. Tento způsob stanovení ceny výrobků by u velké většiny podniků nefungoval, a zapříčinil by zánik společnosti. Jelikož můžu konstatovat, že podnik takto stanovuje své ceny již 20 let, mohu jen pochválit kvalifikovaný odhad pana Kučery. Nicméně situace na tomto segmentu trhu se mění a zisk, který napomáhal kompenzovat nedostatky současné kalkulace cen, se stále snižuje. Proto je velmi důležité přesněji určit náklady na výrobek.

Firma standardně pracuje s dvěma ceníky. První ceník je pro maso a masné výrobky nabízené ve svých prodejnách. Druhý ceník je určen pro velkoobchod. Na základě tohoto druhého ceníku je dodáváno maso a výrobky do restaurací, škol, školek, jídelen, ústavů a ostatních obchodů, které nejsou součástí společnosti Maso uzeniny Jan. Největším odběratelům firma poskytuje slevu v řádech několika procent.

## 7 NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE

Jako podklady pro nový kalkulační vzorec jsem použil kalkulační členění nákladů, které jsem vytvořil v předešlé kapitole. Oproti tomuto členění však nepracuji s daty za celý podnik, ale rozdělil jsem bourání masa od samotné výroby. Je to z důvodu zpřesnění kalkulací, protože rozbourané maso nejde pouze do výroby, ale velká část se prodává v syrovém stavu. Kalkulační vzorec je utvořen pro masné výrobky.

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní režie
<b>1-4 Vlastní náklady výroby</b>
5. Správní režie
<b>1-5 Vlastní náklady výkonu</b>
6. Odbytová režie 1.
7. Odbytová režie 2.
<b>1-7 Úplné vlastní náklady výkonu</b>
8. Zisk (ztráta)
<b>1-8 Prodejní cena na podnikových obchodech</b>

Obrázek 21: Nový kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Jedná se v podstatě o rozšířený typový kalkulační vzorec, který jsem upravil pro potřeby podniku.

### 7.1 Popis jednotlivých nákladových položek

#### Jednicový materiál

Základním rozdílem od současného kalkulačního systému je stanovení ceny vstupního materiálu. Cenu jsem stanovil pomocí ceníku masa, podle kterého prodává firma maso pro velkoodběratele. Tyto ceny jsem očistil od veškerých režijních přírážek, které byly spojeny

s celým podnikem a od ziskové přírážky, následně jsem takto očištěné ceny navýšil o 4%. Právě hodnota 4% odpovídá všem nákladům spojeným s provozováním bourárny.

### **Jednicové mzdy**

Jednicové mzdy jsem určil na základě konzultace s pracovníky provozu společně s kvalifikovaným odhadem pana Kučery. Své šetření jsem prováděl pouze na dvou druzích masných výrobků. Pro zkvalitnění celého kalkulačního vzorce by bylo třeba stanovit jednicové mzdy ke každému výrobku.

### **Ostatní přímé náklady**

Hlavní část těchto nákladů představují náklady za elektrickou energii. Tyto náklady jsem vyčíslil pomocí časové náročnosti technologických postupů, kterými výrobek prochází. Zjištěné hodnoty jsem vynásobil průměrnou spotřebou stroje a následně i cenovou sazbou za kWh. Díky tomuto postupu by se mělo předejít podhodnocování nákladů těch výrobků, které vyžadují značné energetické nároky při své výrobě.

### **Výrobní režie**

Jsou zde zařazeny ty nákladové položky, které zajišťují plynulý chod výroby. Jde zejména o náklady spojené s chladírenskou technikou a vzduchotechnikou. Významnou část také hrají náklady na úklid. Podle kvalifikovaného odhadu přibližně 30% času, stráví výrobní dělník úklidem. Dalšími položkami jsou odpisy strojů a náklady na čisticí prostředky. Způsobů přiřazení výrobní režie na kalkulované množství se nabízí více. Osobně jsem se přiklonil k procentuálnímu navýšení přímých jednicových nákladů na materiál. Výslednou přírážku jsem stanovil na 10%. Na tuto hodnotu jsem přišel, když jsem vydělil všechny náklady, které nelze přiřadit přímo a souvisejí s provozem výroby, veškerým vstupním materiálem, který putuje do výroby.

$$\text{Výrobní režie} = \frac{1342429\text{Kč}}{14118976\text{Kč}} \quad (4)$$

Výsledná hodnota vyjde 9,5%. Vzhledem k pohybu takto definované výrobní režii v čase, kdy zaznamenala výkyvy i nad 10%, jsem se rozhodl určit výrobní režii právě na hodnotě 10%.

### **Správní režie**

Do správní režie jsem zařadil mzdy administrativních pracovníků a náklady na externí účetní. Tyto náklady jsem alokoval na kalkulační množství pomocí přírážky 1,5%, pomocí

kteřé jsem navýšil veškeré nakoupené zboží a jednicový materiál. Přirážku jsem určil na základě vývoje podílu správní režie v čase.

### **Odbytová režie 1.**

Toto je hlavní změna oproti klasickému typovému kalkulačnímu vzorci. Z důvodu dvou způsobů prodeje svých výrobků a to buď rozvozem, nebo prodejem ve firemních obchodech, jsem rozdělil odbytovou režii na dvě části. První část se zabývá transportem masa a masných produktů. Touto režii bude zatíženo veškeré maso a masné produkty, protože i maso prodané ve firemních obchodech tam muselo být dopraveno. Přirážku jsem stanovil jako pevnou v Kč ke každému kg výrobku nebo masa stejnou. Odůvodňuji to tím, že jestli je auto naloženo pravými svíčkovými nebo kůžemi, náklady na přepravu jsou stále stejné. Výslednou přirážku jsem stanovil na částku 2,5Kč na jeden kilogram masa, u výrobků se bere v potaz celkové množství použitých surovin.

### **Odbytová režie 2.**

Tato režie je vytvořená pro potřeby stanovení nákladů výrobků, které jsou spojeny s jejich prodejem ve firemních prodejnách. Jako hlavní nákladové položky jsou zde mzdy prodavaček, nájmy za prodejny, platby za energie v prodejnách, balící materiál. Všechny tyto nákladové položky jsem vydělil náklady na přímý materiál, které připadají na prodané zboží v podnikových prodejnách. Z tohoto postupu jsem vyjádřil 7% přirážku k jednicovým nákladům. Tato přirážka se použije pouze na výrobky a maso, které se prodávají ve firemních obchodech.

## 7.2 Praktická ukázka nového kalkulačního vzorce

<b>Vepřová tlačěnka libová 100kg</b>	
1. Jednicový materiál	4762 Kč
2. Jednicové mzdy	360 Kč
3. Ostatní jednicové náklady	300 Kč
4. Výrobní režie (10%)	476 Kč
<b>1-4 Vlastní náklady výroby</b>	<b>5898 Kč</b>
5. Správní režie (1,5%)	71Kč
<b>1-5 Vlastní náklady výkonu</b>	<b>5969 Kč</b>
6. Odbytová režie 1. (2,5 Kč)	400 Kč
7. Odbytová režie 2. (7%)	333 Kč
<b>1-7 Úplné vlastní náklady výkonu</b>	<b>6702 Kč</b>
8. Zisk (ztráta)	2698 Kč
<b>9. 1-8 Prodejní cena na podnikových obchodech</b>	<b>9400 Kč</b>

Obrázek 22: Praktická ukázka nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování)

Úplné vlastní náklady výkonu byly původní kalkulací vyčísleny na hodnotu 5680 Kč. Rozdíl činí více jak 1000 Kč. Tento rozdíl je zapříčiněn velmi nepřesnou alokací všech ostatních nákladů kromě přímého materiálu.



## 8 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Na základě poznatků, které jsem získal během práce na své bakalářské práci, bych firmě Maso uzeniny Jan doporučil přehodnotit celý kalkulační systém. Současné kalkulace se věnují pouze jednicovému materiálu a všechny ostatní náklady jsou rozděleny pomocí přírážky, kterou firma nazvala „výrobní režie“. Toto rozdělení neodpovídá technologické náročnosti jednotlivých výrobků firmy. Další problém, který souvisí s tímto způsobem alokací nákladů je to, že přibližně stejná přírážka by musela být přiřazena i k syrovému masu, jinak by nebyly přiřazeny všechny náklady. Proto doporučuji zcela změnit způsob přiřazování přímých mezd, ostatních přímých nákladů, výrobní, odbytové a správní režie.

Doporučuji o náklady, které jsou spojené s provozem bourárny, navýšil cenu veškerého masa. Tento postup bude řešit problém, že firma prodává maso jak v syrovém stavu, tak i v podobě mastných produktů. Náklady spojené s provozem bourárny se u výrobků nebudou alokovat pomocí přírážky výrobní režie ale přímo do jednicového materiálu.

Ve výrobní režii bych ponechal pouze náklady, které jsou spojeny s provozováním výroby a nejdou na objekt kalkulace přiřadit přímo. Jedná se zejména o náklady na chladicí techniku, vzduchotechniku, topení a náklady na úklid. Tyto náklady doporučuji přiřadit pomocí procentuální přírážky k jednicovému materiálu. Pro alokaci nákladů zařazených do správní režie bych doporučil použít totožný postup.

Zvýšení kvality získaných informací z kalkulačního vzorce, by napomohlo rozdělení odbytové režie na dva díly. První díl by se zabýval pouze transportem. Náklady spojené s transportem bych přiřadil pomocí jednotné přírážky v Kč na jeden kilogram masa. Do druhé odbytové režie bych doporučil zařadit veškeré náklady spojené s provozem podnikových prodejen. O tyto náklady bych navýšil náklady spojené s masem a mastnými produkty, které jsou prodávány v podnikových prodejnách. U mastných produktů bych tyto náklady alokoval pomocí procentuální přírážky k jednicovému materiálu.

## ZÁVĚR

Má bakalářská práce se zabývá kalkulačním systémem ve společnosti Maso uzeniny Jan. Mým hlavním cílem bylo analyzovat dosavadní kalkulační systém a popřípadě navrhnout jeho zlepšení. Při analýze současného stavu jsem zjistil významné nedostatky, zejména ve velmi nepřesném alokování nákladů jako jsou mzdy zaměstnanců, energie, náklady na dopravu a nájmy. Tyto nedostatky jsem se snažil eliminovat ve svém novém kalkulačním vzorci. Osobně jsem pracoval jen se zlomkem nabízených masných výrobků. Za předpokladu, že by firma chtěla využít nový kalkulační vzorec, je na jejím uvážení, zda přesně nealokovat přímé mzdy a přímé náklady na všechny nabízené výrobky. Tento krok by pomohl zpřesnit nový kalkulační systém.

Práce se skládá z části teoretické a praktické. V teoretické části jsem prozkoumal literární prameny zabývající se náklady, kalkulacemi a cenou. Získané poznatky jsem využil pro zpracování praktické části.

Začátek praktické části jsem věnoval představení společnosti Maso uzeniny Jan, pro kterou jsem svou bakalářskou práci zpracovával. Popsal jsem zde předmět činnosti, technologické procesy využívané ve firmě, sortiment prodeje, organizační strukturu a v neposlední řadě jsem se věnoval zaměstnancům firmy.

V další fázi mé práce jsem se věnoval analýze nákladů společnosti. Pracoval jsem s daty od roku 2009 až po rok 2011. Zjistil jsem, že firma používá pouze druhové členění nákladů, což je nedostačující pro potřeby kalkulace. Proto jsem vytvořil kalkulační členění nákladů, které jsem použil jako podklad při analýze kalkulačního vzorce.

Největší část své bakalářské práce jsem věnoval analýze kalkulačního systému. Současný kalkulační systém se věnuje pouze jednicovému materiálu a všechny ostatní náklady řeší pomocí výrobní režie. Stávající řešení nebere v potaz energetickou a technologickou náročnost jednotlivých výrobků. Další jeho velkou slabinou je, že za předpokladu alokace všech nákladů, musela by firma přibližně stejnou výrobní marží zatížit i cenu všeho masa, které prodá v syrovém stavu. Zjištěné nedostatky stávajícího kalkulačního vzorce jsem se snažil odstranit ve vzorci, který jsem navrhl na základě kalkulačního členění nákladů.

Problematika, kterou se zabývám v bakalářské práci, je velmi zajímavá, a proto bych se jí rád podrobně věnoval i ve své diplomové práci.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HANNA, Nessim a H DODGE. Pricing: zásady a postupy tvorby cen. Vyd. 1. Praha: Management Press, 1997, 203 s. ISBN 8085943344.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOŽENÁ, Marcela. Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, xiii, 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

STEINHAUSER, Ladislav. Hygiena a technologie masa. 1. Vyd. LAST, 1995, 664 s. ISBN 80-900260-4-4.

TOMEK, Gustav a Věra VÁVROVÁ. Výrobek a jeho úspěch na trhu. 1. vyd. Praha: Grada, 2001, 352 s. ISBN 80-247-0053-0.

**Internetové zdroje**

Studie: Čím víc červeného masa jíme, tím dřív umíráme. *Česká televize* [online]. 2012 [cit. 2013-05-07]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/170637-studie-cim-vic-cerveneho-masa-jime-tim-driv-umirame/>

**Interní materiály**

Interní materiály společnosti Maso uzeniny Jan

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

- v. Vepřové
- b.k. Bez kosti
- VL Vepřové libové
- sk S kostí

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1: Průběh celkových nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 80) .....	16
Obrázek 2: Průběh průměrných nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 80) .....	17
Obrázek 3: Fixní náklady při různých úrovních výrobní kapacity (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26).....	17
Obrázek 4: Průměrné fixní náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 26).....	18
Obrázek 5: Struktura ceny (Kožená, 2007, s. 79).....	25
Obrázek 6: Typový kalkulační vzorec (Kožená, 2007, s. 70).....	26
Obrázek 7: Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....	27
Obrázek 8: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní část (Král a kolektiv, 2006, s. 137) .....	27
Obrázek 9: Dynamický kalkulační vzorec (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 180).....	28
Obrázek 10: Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král a kolektiv, 2006, s. 138) .....	29
Obrázek 11: Vztah nákladů – cena – objem (Hanna a Dodge, 1997, s. 61) .....	32
Obrázek 12: Firemní prodejna v obci Mořkov (vlastní zpracování).....	36
Obrázek 13: Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti za období 2008 – 2013 (vlastní zpracování) .....	38
Obrázek 14: Podíl jednotlivých druhů mas na celkovém prodeji společnosti (vlastní zpracování) .....	40
Obrázek 15: Organizační diagram firmy Maso uzeniny Jan (vlastní zpracování) .....	41
Obrázek 16: Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2009 – 2011(vlastní zpracování) .....	45
Obrázek 17: Struktura nákladů dle kalkulačního členění v letech 2009 – 2011 (vlastní zpracování) .....	47
Obrázek 18: Současný kalkulační vzorec (Interní dokumenty společnosti).....	48
Obrázek 19: Bourací list na vepřové půlky (Interní dokumenty společnosti) .....	49
Obrázek 20: Vývoj podílu nákladů zařazených do výrobní režie na celkových nákladech (vlastní zpracování) .....	51
Obrázek 21: Nový kalkulační vzorec (vlastní zpracování).....	53
Obrázek 22: Praktická ukázka nového kalkulačního vzorce (vlastní zpracování) .....	56

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1: Druhové členění nákladů 2009 - 2011(vlastní zpracování).....	42
Tabulka 2: Změna jednotlivých skupin nákladu (vlastní zpracování).....	43
Tabulka 3: Změna jednotlivých skupin výnosů (vlastní zpracování).....	43
Tabulka 4: Procentuální vyjádření struktury nákladů dle kalkulačního členění (vlastní zpracování) .....	47

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Současná kalkulace vepřové tlačanky

Příloha P II: Současná kalkulace Mořkovské klobásy



PŘÍLOHA P I: SOUČASNÁ KALKULACE VEPŘOVÉ TLAČENKY

4/165

Cenová kalkulace na 100 kg masného výrobku - firma Kučera Jan, Mořkov				
Vepřová tlačěnka libová				
Pol.	Materiál + koření na výrobu	Hmotnost	Cena za 1 kg	Cena celkem
1.	v. hlava	77,00 kg	15,00 Kč	1 155,00 Kč
2.	v. lalok	14,00 kg	4,00 Kč	56,00 Kč
3.	v. koleno sk	41,00 kg	30,00 Kč	1 230,00 Kč
4.	v. plec	32,00 kg	75,00 Kč	2 400,00 Kč
5.	v. kůže	22,00 kg	4,00 Kč	88,00 Kč
6.	v. jazyk	2,00 kg	35,00 Kč	70,00 Kč
7.	vývar	25,00 kg	15,00 Kč	375,00 Kč
8.	v. srdce	2,00 kg	35,00 Kč	70,00 Kč
9.	sůl	1,50 kg	4,50 Kč	6,75 Kč
10.	pepř ml. Č.	0,15 kg	88,00 Kč	13,20 Kč
11.	česnek tek	0,10 kg	400,00 Kč	40,00 Kč
12.	majoránka	0,30 kg	95,00 Kč	28,50 Kč
13.				
14.				
15.				
16.	<i>TR. maso (v. maso)</i>	<i>13%</i>		
17.				
18.				
19.				
20.				
<b>Celkem</b>		<b>217,05 kg</b>	<b>100%</b>	<b>5 532,45 Kč</b>
Ztráta při výrobě vařením, uzením		6 %		
		<b>204,03 kg</b>		
<b>Výrobní cena za 1 kg výrobku bez obalu/střeva</b>				
Střeva/obaly na 100 kg výrobku		40,00 m/ks		
Střeva/obaly celkem (zaokrouhlo)				
Cena střeva/obalu na 100 kg výrobku				150,00 Kč
Cena střeva/obalu celkem		150,00 Kč		
Sáček + etiketa na 100 kg výrobku				
Sáček + etiketa celkem				
		204,03 kg		5 682,45 Kč
<b>Výrobní cena výrobku za</b>				
<b>Výrobní cena výrobku za 1 kg</b>		<b>27,85 Kč</b>		1 022,84 Kč
Provozní režie		18 %		6 705,29 Kč
<b>Prodejní cena za</b>		<b>204,03 kg</b>		<b>6 705,29 Kč</b>
<b>Prodejní cena výrobku za 1 kg</b>				

## PŘÍLOHA P II: SOUČASNÁ KALKULACE MOŘKOVSKÉ KLOBÁSY

4066 / 4009

Cenová kalkulace na 100 kg masného výrobku - firma Kučera Jan, Mořkov				
Vepřové a Mořkovské klobásy				
Poř.	Materiál + koření na výrobu	Hmotnost	Cena za 1 kg	Cena celkem
1.	V.kýta, VI I, V.plec, V.kotlela b.k., V.krik b.k.	80,00 kg	90,00 Kč	7 200,00 Kč
2.				
3.	Sádlo, VI. II	20,00 kg	45,00 Kč	900,00 Kč
4.	Ledová tříšť	10,00 kg	1,00 Kč	10,00 Kč
5.	Sůl pragaada	2,00 kg	5,50 Kč	11,00 Kč
6.				
7.				
8.	Kůžová emulze	3,00 kg	7,00 Kč	21,00 Kč
9.	Česnek plátkový	2,00 kg	63,00 Kč	126,00 Kč
10.				
11.	Kmín drc.	0,30 kg	58,00 Kč	17,40 Kč
12.	Pepř mletý	0,30 kg	88,00 Kč	26,40 Kč
13.				
14.				
15.				
16.				
17.				
18.				
19.				
20.				
<b>Celkem</b>		<b>117,60 kg</b>		<b>8 311,80 Kč</b>
Ztráta při výrobě vařením, uzením		15 %	<b>99,96 kg</b>	
<b>Výrobní cena za 1 kg výrobku bez obalu/střeiva</b>				
Střeiva/obaly na 100 kg výrobku		250,00 m/ks		
Střeiva/obaly celkem (zaokrouheno)		294,00 m/ks		
Cena střeiva/obalu na 100 kg výrobku		750,00 Kč		
Cena střeiva/obalu celkem		882,00 Kč		882,00 Kč
Sáček + etiketa na 100 kg výrobku				
Sáček + etiketa celkem				
Výrobní cena výrobku za		99,96 kg		9 193,80 Kč
<b>Výrobní cena výrobku za 1 kg</b>			<b>91,97 Kč</b>	
Provozní režie		19 %		1 746,82 Kč
				10 940,62 Kč
Prodejní cena za		99,96 kg		10 940,62 Kč
<b>Prodejní cena výrobku za 1 kg</b>				<b>120,00 Kč</b>