

Projekt tvorby cenové kalkulace ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o.

Bc. Josef Hájek

Diplomová práce
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Josef Hájek
Osobní číslo: M21563
Studijní program: N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání
Specializace: Podnikání a ekonomika podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Projekt tvorby cenové kalkulace ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o.

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte literární rešerši v oblasti řízení nákladů, kalkulace a tvorby ceny.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost Skanzen Modrá s. r. o.
- Vytvořte analýzu současného systému kalkulací ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o.
- Zpracujte projekt cenové kalkulace ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o.
- Proveďte časovou, nákladovou a rizikovou analýzu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.
- SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 9788074002748.
- WEYGANDT, Jerry J., Donald E. KIESO a Paul D. KIMMEL. *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. Global edition. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2018, 784 p. ISBN 978-1-119-41965-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Karel Slinták, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/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;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/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;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavní cíl diplomové práce spočívá ve vytvoření cenové kalkulace za pomoci moderní kalkulační metody na základě dílčích činností pro konkrétní výrobek ve společnosti Skanzen Modrá.

Obsah práce je rozdělen na teoretickou a praktickou část, zatímco praktická část je následně detailněji rozvedena na analytický a projektový oddíl. V rámci teoretické části je zpracována literární rešerše v oblasti řízení nákladů, kalkulace, tvorby ceny, ale především vymezení moderní metody kalkulace dle jednotlivých aktivit. Následně je stručně představena společnost, pro kterou je v analytické části vypracována analýza nákladů. Na základě vytvořených podkladů z analytické části je vytvořena projektová část, ve které je zpracována kalkulace ceny pro příslušný produkt. Z dosavadních nedostatků je navržen projekt na provedení modifikace kalkulace ceny, která je posléze analyzována z hlediska času, rizik a nákladů.

Klíčová slova: Activity based costing, cenová kalkulace, tvorba ceny, řízení nákladů, kalkulační metody

ABSTRACT

The main aim of the diploma thesis lies in creating a price calculation with the help of modern calculation methods based on partial activities for a specific product in Skanzen Modrá.

The content of the work is divided into a theoretical and a practical part, while the practical part is subsequently elaborated in more detail on an analytical and a project section. Within the theoretical part, literary research has been made in cost management, calculation, and price formation, but above all the definition of the modern calculation method according to individual activities. Subsequently, the company is briefly introduced, for which a cost analysis has been created in the analytical part. Based on the created documents from the analytical part, a project part is made, in which the price calculation for the relevant product is created. From the existing shortcomings, the project is designed in order to perform a modification of price calculation, which is then analyzed in terms of time, risks, and costs.

Keywords: Activity based costing, price calculation, price formation, cost management, calculation methods

Rád bych tímto způsobem poděkoval mému vedoucímu diplomové práce, panu Ing. Karlu Slintákovi, Ph.D., za odborné vedení a věnovaný čas při zpracování mé diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Finanční pojetí nákladů	14
1.1.2 Manažerské pojetí nákladů.....	14
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	16
1.2.2 Účelové členění nákladů	17
1.2.3 Kalkulační členění nákladů	18
1.2.4 Náklady podle jejich závislosti na změnách objemů produkce	19
1.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování.....	21
2 KALKULACE NÁKLADŮ	23
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE	23
2.2 NÁKLADOVÁ ALOKACE	24
2.3 PRINCIPY ALOKACE	26
2.4 ALOKAČNÍ FÁZE	26
2.5 STRUKTURA NÁKLADŮ V ALOKACI.....	27
2.5.1 Tradiční kalkulační vzorec	27
2.5.2 Retrográdní kalkulační vzorec	28
2.5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	28
2.5.4 Dynamická kalkulace	29
2.6 DRUHY KALKULACÍ.....	30
2.7 METODY KALKULACE	32
3 CENOVÁ POLITIKA	35
3.1 STANOVENÍ CENY NA ZÁKLADĚ NÁKLADŮ	35
3.2 STANOVENÍ CENY NA ZÁKLADĚ POPTÁVKY	36
3.3 STANOVENÍ CENY NA ZÁKLADĚ KONKURENCE	36
3.4 STANOVENÍ CENY VE SPECIÁLNÍCH PŘÍPÁDECH	37
4 ACTIVITY BASED COSTING (ABC KALKULACE)	38
4.1 PRINCIP KALKULACE A TOK NÁKLADŮ	38
4.2 ETAPY PRO VYTVOŘENÍ KALKULACE.....	41
4.2.1 Úprava účetních dat.....	42
4.2.2 Vymezení systému a jeho struktury	42
4.2.3 Procesní nákladová analýza	43
4.2.4 Analýza aktivit	43
4.2.5 Přiřazení aktivit k nákladovým objektům	44

4.3	VÝHODY A NEVÝHODY VYUŽITÍ KALKULACE	44
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	45
II	PRAKTICKÁ ČÁST	46
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	47
6.1	OKOLÍ A KONKURENCE SPOLEČNOSTI.....	48
6.2	PŘEDMĚT ČINNOSTI	49
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	50
6.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ VE SPOLEČNOSTI	51
6.5	SWOT ANALÝZA PODNIKU	52
6.6	VÝVOJ EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ	54
6.7	POMĚR TRŽEB DLE JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK	56
7	ANALÝZA SOUČASNÝCH NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	59
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	59
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK	61
7.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	62
7.3.1	Přímé náklady.....	63
7.3.2	Nepřímé náklady	64
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU TVORBY CENY	67
8.1	SOUČASNÁ KALKULACE V PRAXI.....	68
8.2	ZHDNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACE CENY	70
9	PROJEKT TVORBY CENY VYBRANÉHO PRODUKTU	72
9.1	VYMEZENÍ PROJEKTU	72
9.2	NÁVRH KALKULACE NA ZÁKLADĚ DÍLČÍCH AKTIVIT.....	73
9.3	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	73
9.4	VYMEZENÍ JEDNOTLIVÝCH AKTIVIT	76
9.5	PROCESNÍ NÁKLADOVÁ ANALÝZA	79
9.6	ANALÝZA AKTIVIT	88
9.6.1	Stanovení míry výkonu aktivit.....	88
9.7	PŘÍRAZENÍ ČINNOSTÍ K NÁKLADOVÝM OBJEKTŮM.....	91
9.7.1	Alokace přímých nákladů	91
9.7.2	Alokace nepřímých nákladů.....	91
10	ZHDNOCENÍ PROJEKTU	93
10.1	POROVNÁNÍ MODELU KALKULACE ABC SE STÁVAJÍCÍM SYSTÉMEM	93
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	95
10.3	ČASOVÁ ANALÝZA	96
10.4	RIZIKOVÁ ANALÝZA	98

11 ZHODNOCENÍ PROJEKTU A DOPORUČENÍ	99
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	103
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	108
SEZNAM OBRÁZKŮ	109
SEZNAM TABULEK.....	110
SEZNAM PŘÍLOH.....	112

ÚVOD

Požadavky zákazníků na výrobky se na současném trhu vyvíjí stejně dynamicky jako technologie a konkurence. Chování spotřebitelů v uplynulých letech tak zásadně změnilo celkový přístup k vytváření nabídky vlastních produktů určených k prodeji. V okamžiku, kdy se požadavky na zákaznický servis zvyšují o jeho podpůrné odbytové aktivity, dochází také k výraznému nárůstu nepřímých nákladů.

Snahou podniků je proto především co nejlépe optimalizovat veškeré vynaložené náklady, které nesouvisí přímo s jejich výrobou, a to při zachování stejného užitku pro spotřebitele. Z tohoto důvodu je velmi efektivní disponovat plnou kontrolou a znalostí o jejich vzniku. Uvedený přístup k řízení vlastních nákladů podniku je podmíněn vhodně zvolenou kalkulací nákladů, která je primárně koncipována za účelem pokrytí všech skutečných nákladů a dosažení požadované rentability. Toto stanovení cen může být v mnoha případech opravdu ošemetné, z čehož vyplývá požadavek na porozumění celkovému myšlení konzumentů na příslušném trhu.

S tímto záměrem je vytvořena diplomová práce, která se v teoretické části zabývá komplexním pojetím vzniku nákladů, jejich klasifikací a postupným řízením. Zároveň jsou charakterizovány rozličné kalkulační vzorce a metody umožňující zcela přesnou identifikaci uskutečněných nákladů a vyčíslení konečné ceny daného výrobku. Existuje tedy skutečně mnoho způsobů a metod, kterými lze vyčíslit náklady s požadovanou marží, avšak pouze v málo případech je při specifické činnosti společnosti zvolen vhodný kalkulační model.

Analytická část obsahuje podrobné informace o veškerých činnostech společnosti a jejím blízkém okolí. Z dostupných interních dat jsou pro potřebu sestavení nové kalkulační metody vytvořeny základní nákladové podklady. Včetně těchto materiálů dojde k ověření stávajícího systému kalkulace nákladů, které umožní posoudit stávající nedostatky systému kalkulace nákladů pro výrobu ovocných destilátů.

Ze získaných poznatků a identifikovaných nedokonalostí stávající kalkulace nákladů bude vypracována principiálně nová metoda kalkulace nákladů založená na dílčích aktivitách, díky níž lze velmi přesně a efektivně alokovat nepřímé náklady na jednotku destilátu. Závěrem bude kalkulace dle aktivit porovnána a vyhodnocena se stávajícím systémem kalkulace nákladů a následně rozšířena o pomocné analýzy. Na závěr jsou předložena výsledná doporučení vycházející ze zjištěných výstupů projektové části.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je vypracování projektu cenové kalkulace pro vybraný produkt ve společnosti Skanzen Modrá za použití moderní kalkulační metody založené na dílčích aktivitách. Diplomová práce je strukturována do teoretické a praktické části.

Teoretická část je zaměřena na průzkum literárních pramenů v oblasti řízení nákladů, kalkulačních metod, přístupů k tvorbě konečné ceny, a především vymezení moderní metody kalkulace z hlediska jednotlivých aktivit, která je později uplatněna v projektové části diplomové práce.

S využitím teoretických poznatků se praktická část nejprve zaměřuje na vedlejší cíle, v nichž je představena vybraná společnost a podrobena standardním ekonomickým analýzám. Kromě toho jsou náklady klasifikovány podle druhového členění, které vychází z výkazu zisku a ztráty společnosti v letech 2020–2022. Na základě rozhovorů s pracovníky a interních účetních materiálů jsou náklady rozloženy do jednotlivých středisek, ale rovněž členěny na přímé a nepřímé náklady, což představuje hlavní nákladovou základnu pro navazující projektovou část. Dále je definována současná koncepce kalkulace nákladů v podniku, která utváří dosavadní cenu výrobku.

Za pomoci již vytvořených podkladů a získaných poznatků ohledně společnosti lze zpracovat moderní metodu kalkulace založenou na dílčích aktivitách, při níž jsou veškeré vyplývající nepřímé náklady alokovány k předem definovaným aktivitám, na něž jsou navázány jejich rozvrhové základny.

Vzhledem k již definovaným nedostatkům systému kalkulace nákladů je předložen související návrh na uskutečnění prospěšných kalkulačních změn. Závěrečným dílčím cílem diplomové práce je zpracování analýzy rizik, času a nákladů. Poslední kapitola poskytuje stručný přehled rámcového hodnocení a výsledků, které vyplývají z projektové části, na jejichž základě jsou zformulována doporučení pro společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE

První kapitola teoretické části definuje, jaký je hlavní význam a pojetí nákladů, ale i jejich následné členění.

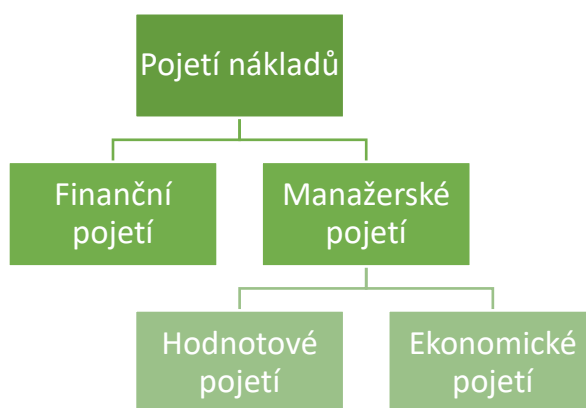
Dle Martinovičové (2019, s. 48) je klíčové pochopit rozvíjející vazbu mezi výnosy a náklady, které jsou mimořádně důležité pro úspěšné řízení podniku jako celku. Spolu s výrobou je jedním z hlavních předmětů zájmu jakéhokoli ekonoma nebo manažera podniku.

Náklady lze vyjádřit jako vstupy do ekonomické činnosti účetní jednotky, které snižují ekonomické užítky tím, že snižují aktiva nebo zvyšují závazky. Ve své podstatě snižují výsledek hospodaření za účetní období, a tedy i vlastní kapitál jiným způsobem než tím, že jsou čerpány samotnými vlastníky. (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 205)

Synek a Kislingerová (2010, s. 39) popisují náklady jako spotřebu výrobních faktorů vyjádřenou v peněžních jednotkách, která je účelně použitá k dosažení podnikových výnosů, včetně ostatních nezbytných nákladů souvisejících s činností podniku.

1.1 Pojetí nákladů

Dle úsudku Popeska a Papadaki (2016, s. 27) mohou být náklady chápány odlišným pohledem jak ve finančním, tak v manažerském účetnictví. Vzhledem k rozdílnému pohledu interních a externích uživatelů lze zmiňované náklady rozdělit do dvou základních kategorií.



Obrázek 1 Vazba mezi pojetí nákladů (Popeska a Papadaki, 2016, s. 28)

Kocmanová (2013, s. 50) tvrdí, že je velmi obtížné tyto náklady definovat z hlediska ekonomického rozhodování. Je to proto, že náklady jsou chápány odlišně manažery, účetními odděleními nebo vlastníky.

Při takovémto rozdílném výkladu nákladů se mohou vyskytnout případy, kdy se náklady zaúčtované ve finančním účetnictví nemusí nutně projevit v nákladech v manažerském účetnictví, což samozřejmě platí i v opačném případě. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28).

1.1.1 Finanční pojetí nákladů

Informace týkající se nákladů jsou pečlivě vedeny ve finančním účetnictví a slouží jako zdroj dat pro řízení společnosti. Jedná se o zásadní informace pro majitele podniku, ale zejména pro externí uživatele, jako jsou například dodavatelé, státní úřady nebo akcionáři. Zaznamenané výstupy jsou promítnuty do finančních výkazů, obsahující rozvahu, výkaz zisku a ztrát, a cash flow, které jsou vždy sestavované na konci každého hospodářského roku. V tomto pojetí jsou všechna data spojena s obdobím, které již proběhlo. (Taušl Procházková a kol., 2018 s. 18)

Král (2018, s. 10) doplňuje, že ve finančním pojetí představují náklady ztrátu ekonomického prospěchu, která způsobuje snížení aktiv nebo zvýšení pasiv a zároveň je spjata se snížením vlastního kapitálu.

Dle Nováka (2018, str. 10) jsou v tomto pojetí na vstupu vyobrazeny pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným odtokem finančních prostředků, příkladem mohou být mzdy zaměstnanců či spotřeba materiálu. Dále autor poukazuje na možnosti oceňování nákladů, které je v tomto případě obvyklé provádět ve skutečných pořizovacích cenách.

Finanční a daňové účetnictví musí být sestaveno v souladu s přísnými předpisy, jelikož externí uživatelé dožadují jednotnou interpretaci účetního systému a možnost tyto informace následně porovnávat. V tomto případě finanční účetnictví obecně poskytuje informace o společnosti jako celku. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 13)

1.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Podnikatelské prostředí nikdy nestojí pouze na jednom místě, vládní předpisy a regulace se průběžně mění, celosvětová konkurence je stále intenzivnější a technologie lze označit jako neustálý zdroj převratných událostí. Vzhledem k tomuto rychle se měnícímu prostředí, je opravdu potřebné, aby se i nadále rozvíjelo manažerské účetnictví o řadu inovací, které manažerům pomohou získat nové informace a poznatky. (Weygandt, 2018, str. 15)

V manažerském účetnictví se na náklady pohlíží z interního účetního hlediska. Pomocí kalkulací nákladů, rozpočtování a dalších statistických metodik napomáhají k efektivnímu řízení podniku.

Je vhodné podotknout, že zde neexistují pravidla a je zcela dobrovolné. V této situaci je užitečné mít kvalitně nastavený účetní systém přizpůsobený požadavkům konkrétního podniku. V důsledku toho se mohou různé nástroje používané v tomto druhu účetnictví lišit. (Taušl Procházková a kol., 2018, str. 18)

Don R. Hansen (2021, str. 5) tvrdí, že v případě manažerského účetnictví je primárním cílem přiřadit náklady ke konkrétnímu zboží a službám v podniku, zatímco ve finančním účetnictví jsou tyto potřeby zcela odlišné.

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) rozdělují náklady do dvou dalších podkategorií: hodnotové pojetí a ekonomické pojetí, přičemž hlavním rozdílem je jejich odlišný postoj k implicitním nákladům.

Hodnotový přístup se používá k řízení skutečných procesů, prováděných ve společnosti, ale rovněž k zajištění informací pro průběžné vedení. Výchozí data jsou namísto pořizovací ceny oceňována aktuální reálnou hodnotou. (Král, 2018, s. 69)

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) dále zdůrazňují, že do hodnotového pojetí nákladů (kalkulační druhy nákladů), kromě explicitních nákladů, zahrnují i náklady vyjádřené odlišně od finančního účetnictví.

Vzhledem k tomu, že náklady obětované příležitosti, uváděné také jako oportunitní náklady, jsou zahrnuty do ekonomického pojetí nákladů, od finančního pojetí se odlišují o poznání více. Toto pojetí se využívá v neobvyklých okolnostech, například při určování výnosnosti investice, nebo při stanovení hodnoty podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28; Landa, 2008, str. 8)

1.2 Klasifikace nákladů

Důkladné rozdělení nákladů do homogenních skupin je klíčovým požadavkem pro efektivní řízení nákladů. V současné době existuje řada metod rozdělení těchto nákladů, je však třeba mít na paměti, že je nezbytné zohlednit jejich zvláštnosti. Tyto jednotlivé dílčí logické celky lze utřídit takovým způsobem, aby byla vytvořena databáze informací, kterou lze využít k řešení řady dalších otázek a úkolů. (Novák, 2018, s. 12; Popesko a Papadaki, 2016, s. 31)

Náklady lze rozdělit do níže stanovených kategorií:

- Druhové členění nákladů,
- Účelové členění nákladů,

- Kalkulační členění nákladů,
- Členění nákladů podle závislosti na objemu produkce,
- Náklady z hlediska manažerského rozhodování.

1.2.1 Druhové členění nákladů

Rozdělení na základě nákladových druhů je považováno za nejvíce využívanou klasifikaci nákladů, hlavním důvodem je silná návaznost na finanční pojetí nákladů. Vstupující externí náklady do podniku lze označit za prvotní, nelze je již podrobněji členit.

Autor považuje druhové členění za velmi omezené, zejména v případě, pokud je v úmyslu využít nákladové rozdělení k hodnocení efektivnosti, hospodárnosti a výkonnosti podniku, jelikož druhové členění nebere v potaz příčinu jejich vzniku nákladu.

Z tohoto důvodu je silně doporučeno pro efektivnost manažerského řízení kombinovat druhové členění s dalšími členěními, které již naznačuje účelovou vazbu k podnikovým procesům. (Král, 2018, str. 77)

Dle Slavíka (2013, str. 49) druhové členění nákladů ukazuje, na co byly peněžní prostředky vynaloženy. Názorným příkladem jsou náklady typu:

- Spotřeba surovin, materiálu, paliv a energie,
- spotřeba využití externích prací (oprava, dopravné a cestovné)
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- rezervy,
- mzdové a osobní náklady (náklady spojené s výnosy)
- finanční náklady (pojistné, úrok z úvěru, kurzové ztráty).

Jak již bylo zmíněno, druhové členění obsahuje omezené informace v rámci jejich vzniku, z toho důvodu byla vytvořeno další alternativní rozdělení, které tuto podmínku již splňuje. Rozdělení nákladů podle účelu je předmětem vnitropodnikového účetnictví, ale i podklad pro práci ve finančním účetnictví. (Lazar, 2012, str. 11)

1.2.2 Účelové členění nákladů

Přiřadí-li se vzniklým nákladům souvislost jejich původu nebo vývoje, je možné sestavit účinný manažerský nástroj pro řízení nákladů, pomocí něhož lze zjistit klíčová vazba mezi náklady a realizovanými výkony. (Fibírová, 2015, str. 53)

Čechová (2011, str. 75) doplňuje, že veškeré náklady společnosti již musí obsahovat vymezený konkrétní účel vynaložení, pokud ne, je bezvýznamné jej vynakládat. Náklady tak lze tak rozdělit z hlediska účelnosti ve vazbě na výkon či ve vztahu k jednotlivým útvarům.

Technologické náklady a náklady na obsluhu řízení se rozlišují podle jejich závislosti na výrobní aktivitě. Náklady na provoz a řízení vznikají současně s technologickými náklady, odpovídají však více než jednomu technologickému procesu.

Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení lze od sebe odlišit podle způsobu, jakým se vážou k výrobní činnosti.

Technologické náklady, taktéž známé jako náklady výroby, lze zahrnout do stanovených položek kalkulace nákladů na jednotlivé výkony. Rozšíření technologických nákladů bezprostředně souvisí se zvýšením produkce, zavedením nových výrobků či zvýšením využití kapacit.

Novák (2018, str. 13) uvádí ve své publikaci jako příklad technologických nákladů:

- Náklady na materiál,
- spotřeba materiálu,
- odpisy vztahující se k výrobnímu zařízení,
- mzdové náklady související s výrobou,
- nájem výrobních prostorů.

Náklady na služby a řízení jsou tedy spojeny s podpůrnými výrobními činnostmi a mohou tak zahrnovat náklady na skladování, osobní náklady v manažerských, administrativních, účetních nebo logistických odděleních podniku, ale také náklady na informační systém podniku, přičemž jejich kontrola a řízení je často náročnější ve srovnání s technologickými náklady.

Toto rozdělení nákladů se v praxi téměř nevyužívá. Jedním z důvodů je nejasné rozlišování nákladů, kdy v některých případech není zcela jasné, zda se náklady týkají konkrétně

technologické činnosti, nebo pouze jejího zajištění či udržování. Podstatným aspektem je také jejich omezené používání při kalkulaci jednotkového výkonu.

Jednicové a režijní náklady jsou neodmyslitelně spjaty s předchozími technologickými a náklady na obsluhu a řízení, neboť představují jejich podrobnější verzi a stávají se tak užitečnějším nástrojem v praxi. Na rozdíl od předchozího členění, kde bylo primárním cílem hledat souvislost mezi náklady a výkony, je tento způsob členění nákladů zaměřen více na kontrolu přiměřenosti nákladů.

Podle autorů jsou jednicové náklady téměř totožné se samotnými technologickými náklady, vztahují se tedy nejen k samotnému technologickému úkonu, ale i k jednotce výroby, tudíž lze zcela jednoduše vypočítat náklady na jednicový materiál, ale taktéž osobní náklady u konkrétních výrobních pozic.

Podobně lze definovat i režijní náklady, do nichž náleží náklady na obsluhu a řízení, ale současně jsou rozšířeny o část technologických nákladů, jejichž výše se nevztahuje k jednotce produkce a vztahují se k zajištění a řízení výrobního procesu. Mezi takové náklady autoři uvádí: (Popesko a Papadaki, 2016, str. 35):

- Odpisy zařízení pro výrobu,
- mzdy pracovníků údržby, vrátných a ostrahy,
- osobní náklady na administrativní pracovníky,
- náklady spojené s informačním systémem společnosti,
- pronájem výrobních prostor.

Synek (2011, str. 82) ve své publikaci zmiňuje střediskové odpovědnostní členění nákladů, které primárně klasifikuje náklady dle organizační struktury podniku do nákladových středisek. V důsledku toho se při vyhodnocování jednotlivých středisek zohledňuje překročení a úspora nákladů. Hospodářské středisko se zpravidla skládá z několika nákladových středisek, avšak pro plynulou funkčnost tohoto členění je zapotřebí splnit organizační požadavky.

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Dle Foltínové a kol. (2011) definuje kalkulační členění nákladů jako další z možných účelových nákladových členění, kde do určité míry podléhají jednicovým a režijním nákladům.

Identifikace a stanovení hodnotových veličin, zejména v souvislosti s jednotkou výkonu, je jednou z klíčových činností manažerského účetnictví. Z hlediska přiřazování existují dvě hlavní nákladové kategorie:

- Přímé náklady
- Nepřímé náklady

Do kategorie přímých nákladů se považují jakékoli náklady, které lze jednoznačně identifikovat a přiřadit k odpovídajícímu nákladovému objektu. V případě těchto přímých nákladů je možné stanovit výši všech nákladů, které vznikly jako přímý důsledek výroby. (Drury, 2015, str. 26)

Jednicové náklady mohou být plně zařazeny do přímých nákladů, zároveň je možné počítat s náklady, které vznikly pouze v souvislosti s konkrétním druhem výkonu a jejichž podíl na jednotce lze určit prostým dělením. (Král, 2018, str. 84)

Crosson Needles (2014, str. 4) zmiňuje ve své publikaci nepřímé náklady, jako typ nákladů, které není možné snadno a hospodárně měřit přiřazením k nákladovému objektu. V zájmu preciznosti však i tyto nepřímé náklady musí být součástí nákladů na výrobek případně služby.

Ostatní přímé náklady obvykle zahrnují fixní náklady, které mají jiný vztah k výkonům než položky jednotkových nákladů. V důsledku toho nejsou přímé náklady vždy proporcionální. (Foltínová, 2011, str. 29)

1.2.4 Náklady podle jejich závislosti na změnách objemů produkce

Náklady lze rozdělit do níže uvedených oblastí na základě jejich reakce na změny objemu produkce:

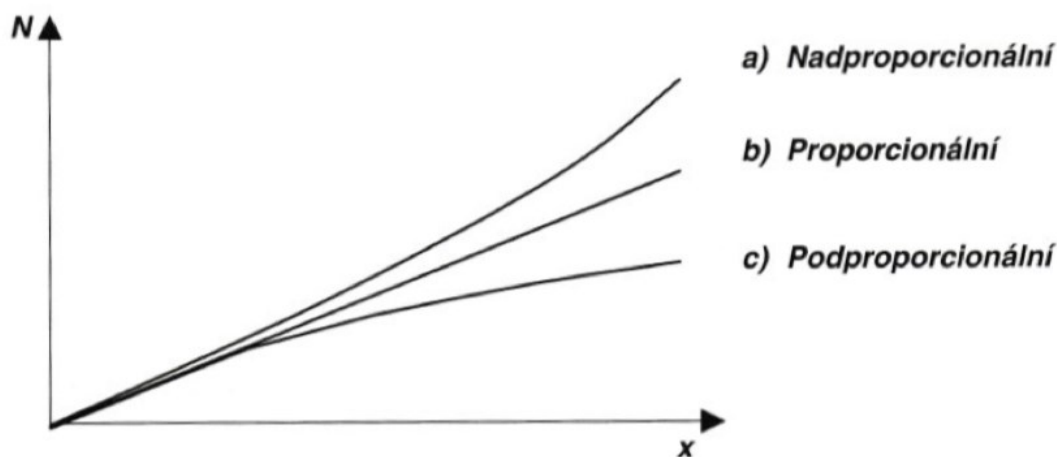
- a) Variabilní náklady, jež se s objemem produkce mění proporcionálně či neproporcionálně.
- b) Fixní náklady, vzhledem k tomu, že jsou závislé na čase, jsou na objemu produkce či využití kapacity zcela nezávislé.

Rozdělení nákladů podle objemu výroby odráží skutečnost, že různé druhy nákladů se chovají odlišně v závislosti na objemu výroby a využití kapacit, a tudíž lze sledovat, posuzovat a predikovat, zda se hodnota těchto nákladů v průběhu času zvýší nebo sníží. (Foltínová a kol., 2011, str. 30)

Král (2018, str. 86) tvrdí, že právě proporcionální náklady jsou nejviditelnější složkou variabilních nákladů; běžně se vychází z toho, že tyto náklady jsou způsobeny konkrétní jednotkou výkonu.

Mohou však nastat případy, kdy náklady porostou rychleji než úroveň činnosti. Tyto náklady lze považovat za nadproporcionální, pokud rostou výrazně rychleji než objem činnosti. Běžně se promítají do osobních nákladů, zvláště v důsledku rostoucí poptávky nebo nárůstu objemu výroby.

Lze hovořit také o tzv. podproporcionálních nákladech, což jsou obvykle náklady na spotřebu materiálu, na které se při zvýšení objemu výroby a nákupu většího množství uplatňuje skonto. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 38)



Obrázek 2 Nákladový průběh (Král, 2018, str. 87)

Dle Fibírové (2020, str. 72) jsou variabilní náklady tvořené především výše zmíněnými jednicovými náklady, přičemž jsou vyvolány konkrétní jednotkou produkce, ale rovněž obsahují i část variabilních režijních nákladů, měnících se se změnou množství produkce.

V důsledku toho může sloužit jako základ pro dynamické kalkulace nákladů a rozdílové rozpočty, stejně napomáhá pro výpočet příspěvku na fixní náklady či tvorbě zisku. (Foltínová a kol., 2011, str. 30-31)

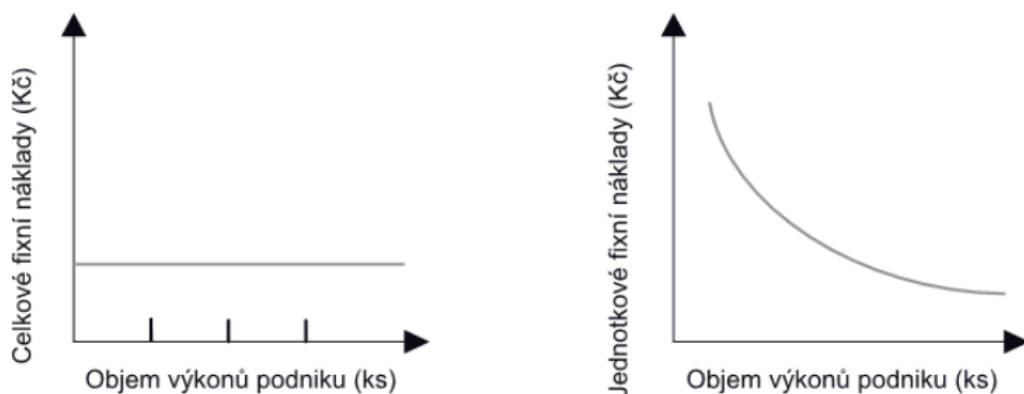
Zůstávají konstantní v širokém rozsahu aktivit po určitou dobu, tudíž nejsou ovlivněny změnami aktivity. Ilustračním příkladem fixních nákladů mohou představovat odpisy technologického zařízení, nemovitostí a majetku.

Fixní náklady zůstávají v širokém spektru činností po určitou dobu konstantní. Změny aktivit společnosti na ně nemají žádný vliv.

Příkladem fixních nákladů mohou být: odpisy zařízení, majetku a aktiv, náklady na pojištění či osobní náklady managementu. (Drury, 2018, str. 30)

Přestože fixní náklady zabezpečují určitou výrobní kapacitu, zároveň zajišťují okolnosti pro výrobu výstupů v určitém časovém úseku. Během určitého časového období jsou fixní náklady jednorázovými výdaji. Zkoumání absolutní výše fixních nákladů i míry jejich využití je rozhodující složkou pro udržení jejich nákladové efektivity. (Foltínová a kol., 2011, str. 31)

Kavan (2002, s. 71) tvrdí, že všechny fáze výroby a veškeré produkty jsou částečně zatíženy fixními náklady, stejně jako v oblasti řízení a správy. Autor tak konstatuje, že s rostoucím objemem výroby klesají náklady na jednotku, v opačném případě se zvyšující se automatizací v podniku dochází k výraznému nárůstu podílu fixních nákladů.



Obrázek 3 Srovnání jednot. a fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

Popesko a Papadaki (2016, str. 39) dodávají, že celkové fixní náklady jsou téměř ve všech činnostech firmy konstantní, zatímco jednotkové fixní náklady se s rostoucí mírou aktivity firmy postupně snižují, viz. uvedený obrázek č. 3.

1.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Nezbytným prostředkem pro získání informací pro účely budoucího manažerského rozhodování je také členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování. Odlišují se tím, že vypočítávají spíše odhadované náklady jednotlivých zvažovaných možností, nikoli skutečné náklady. (Novák, 2018, s. 21).

Manažerské pojetí nákladů vychází z tzv. "relevantních nákladů", které se od účetních nákladů odlišují tím, že zahrnují také náklady ušlé příležitosti, nazývané taktéž jako oportunitní náklady.

Relevantní náklady zahrnují pouze takové náklady, jež jsou pro manažerské rozhodnutí důležité, tudíž se mění v návaznosti na rozhodnutí, zatímco **irelevantní náklady**, nemají s naším rozhodnutím nic společného a zůstávají tak beze změny. Nejzákladnějším typem relevantních nákladů jsou takzvané rozdílové náklady, které jsou definovány jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po jejím provedení. (Král, 2018, str. 94)

Oportunitní náklady, známé také jako náklady obětované příležitosti či alternativní náklady, jsou využívány k ocenění příležitosti, o níž společnost přijde výběrem jiné možnosti a současně jsou vyčerpány veškeré disponibilní ekonomické zdroje. Lze je také chápat, jako ekonomický prospěch z nejlepší nerealizované alternativy, od kterého bylo upuštěno, aby mohla být zvolená alternativa naplněna. To znamená, že tyto náklady nepředstavují reálné finanční prostředky, jež budou vynaloženy. Jde pouze o způsob, jak změřit a přiřadit náklady obětované příležitosti k ekonomickým dopadům realizace daného plánu. Dle autora jsou opravdu podstatné, neboť umožňují posoudit, jak efektivně jsou využívány omezené ekonomické zdroje.

Náklady ušlé příležitosti se běžně zohledňují při oceňování vkladů vlastníka společnosti. V této souvislosti se náklady na vlastní kapitál obvykle vyjadřují jako ušlý výnos, který by vlastník získal vkladem do jiného podniku či investoval finanční prostředky do jiných aktiv. Pokud však neexistuje alternativní využití zdrojů, jsou náklady obětované příležitosti nulové. (Martinovičová, 2019, str. 62)

Hlavním záměrem finančního účetnictví je zachytit skutečný průběh činnosti podniku; vychází ze základního explicitního pojetí nákladů, které je podloženo skutečným čerpáním ekonomických zdrojů. Vzhledem k tomu, že se jedná o fiktivní náklady, nejsou náklady obětované příležitosti běžnou oblastí finančního účetnictví. (Čížinská, 2018, str. 74)

Explicitní náklady jsou druhy nákladů, se kterými se podnik skutečně potýká; jsou to náklady, které jsou vyobrazeny ve finančním účetnictví, zatímco implicitní náklady vycházejí ze zmíněné teorie oportunitních nákladů. (Pavelka, 2010, str. 121)

2 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace je popsána jako ucelený pohled na jednotlivé nákladové položky, které jsou pro chod podniku nezbytné. Primárním cílem kalkulace nákladů je vyčíslit konkrétní složky nákladů na kalkulační jednici. Klíčovým faktorem při kalkulaci nákladů je rozpoznání příčin a míst podniku, které mohou mít značný vliv na jednotlivé nákladové skupiny.

Hlavní příčinnou, proč kalkulační metody vůbec sestavovat, je především v níže uvedených případech (Taušl Procházková, str. 81):

- pro interní účely podniku určit cenu výkonu,
- stanovení základny pro rozhodování o prodejní ceně výrobku nebo služby,
- výpočet rentability daného výkonu,
- vytvoření informační databáze pro tvorbu rozpočtových plánů,
- kontroly a hodnocení efektivity výroby.

Dle Baculíkové (2021, str. 71) kalkulace napomáhá poskytnout informační základ pro vyhodnocování přímých úspor nákladů, vytvářet podklady pro plánování nákladů a tvorbu zisku či vyhodnocovat úspěšnost investičních záměrů.

Požadovanou charakteristikou kalkulace je především její srozumitelnost, přehlednost a stručnost. V případě jakéhokoli konkrétního vyžádání ze strany vedení musí poskytnout bližší upřesňující informace o své struktuře. (Fibírová, 2020, str. 230)

Podle Čechové (2011, s. 86) se výpočty vytvářejí pomocí různorodých technik, které jsou závislé na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu, jakým lze náklady přiřadit k danému subjektu,
- struktuře nákladů, jež má být určena nebo stanovena.

2.1 Předmět kalkulace

Předmět by měl primárně znázorňovat všechny výstupy, které v podniku vznikají, a to jak finální, tak částečné. Ve své podstatě se však kalkulace nákladů uplatňuje pouze v takových oblastech, kde je výroba nebo služba tak obsáhlá, že stanovení ceny bez kalkulace nákladů

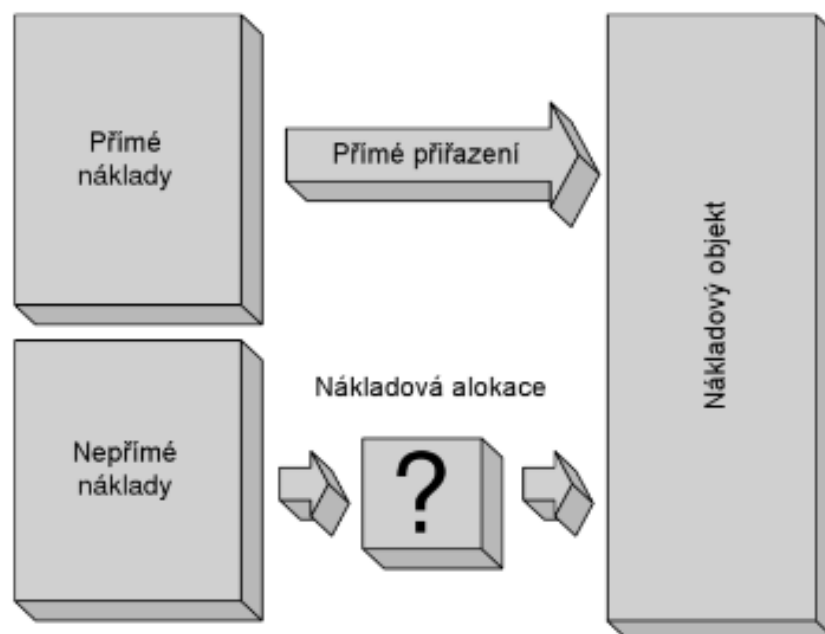
je prakticky nemožné. Ve skutečnosti je však poměrně obvyklé, že malé podniky provádějí kalkulace nákladů pouze pro nejvýznamnější výstupy.

Již zmiňovaný předmět kalkulace je odvozen z kalkulační jednice a jejího kalkulovaného množství. Kalkulační jednici lze obecně definovat jako určitý typ výkonu, na něž jsou přiděleny náklady, druh a měrná jednotka. Zatímco vyjádření určitého počtu kalkulačních jednic, pro něž se stanovují celkové náklady, se označuje jako kalkulační množství.

Autor ve své publikaci zmiňuje názorný příklad, kdy kalkulační jednici lze chápat jako konkrétní výrobek, např. pálenka, přičemž měrnou jednotkou je kus, v tomto případě kalkulační množství představuje počet vyprodukované pálenky v kusech. (Čechová, 2011, str. 86)

2.2 Nákladová alokace

Effektivní řízení nákladů do značné míry závisí na přiřazování nákladů k nákladovým objektům, neboť odhaluje a objasňuje vazbu mezi náklady a výkony. Činnost nebo provedení výkonu, u kterého je nutné sledovat nákladové prvky, je označována jako nákladový objekt. Přímé přiřazení k nákladovému objektu a nepřímé přiřazení jsou dva jednoduché způsoby pro alokaci nákladů. V případě přímé alokace je to mnohem jednodušší, neboť spojení již existuje a umožňuje tak náklady přiřadit ke konkrétnímu objektu.



Obrázek 4 Nákladový způsob alokace (Popesko, 2009, str. 48)

Autor chápe alokaci nákladů jako přiřazení nákladů k nákladovým objektům v situaci, kdy neexistuje jednoznačná souvislost mezi náklady a jejich výkony. Z toho důvodu byla vytvořena tzv. vztahová veličina, díky čemuž jsme schopni nepřímé náklady propojit s nákladovým objektem.

Jak vyplývá z definice, hlavním účelem alokace nákladů je přidělit náklady objektu, které představují jejich skutečnou příčinu vzniku. Toho lze dosáhnout volbou vhodné rozvrhové základny, jenž je fundamentálním měřítkem vzniku, ačkoliv to není vždy jednoduché.

Hlavní překážka při stanovení rozvrhové základny spočívá ve snaze nalézt zdroj informací, umožňující vhodné zvolení rozvrhové základny, vzhledem k tomu, že v praxi je spíše rozhodující dostupnost údajů pro dokončení alokace nákladů, nikoli odpovídající souvislost mezi nákladem a nákladovým objektem. (Popesko, 2009, str. 47)

Fibírová a kol. (2010, str. 202) uvádí jako názornou ilustraci rozvrhové základny:

- Počet hodin, který zaměstnanci odpracují v práci,
- strojové hodiny, vyvolané technologickými prostředky,
- množství zpracovaného materiálu, na jehož základě lze stanovit materiálově vyvolané náklady,
- objem výkonů za předpokladu, že všechny výkony jsou z hlediska nákladů rovnocenné,
- odborný odhad založený na znalosti, u něhož je zřejmé, že jedna činnost vyžaduje vyšší náklady než jiná.

Nepřímé náklady obvykle vycházejí z více druhů výkonů, z tohoto důvodu je lze označit jako společné náklady, mají významný vztah k určité skupině výkonů. Běžné nepřímé náklady bývají např. odpisy technického vybavení, spotřeba prostředků na údržbu technologií či náklady na lidské zdroje řídicích a administrativních jednotek. Pro přiřazení nepřímých nákladů k nákladovému objektu lze využít více možných metod výpočtu, které budou podrobněji popsány v kapitole (2.7) (Fibírová, 2020, str. 251):

- Kalkulace dělením (prostým dělením nebo poměrovými čísly),
- Kalkulace přírážková (sumační či diferencovaná).

2.3 Principy alokace

Pokud je k alokaci nákladů využita vztahová veličina, jejíž použití je skutečným důvodem vzniku nákladů, jedná se o alokaci na principu příčinné souvislosti. Nicméně za daných okolností může být nesmírně obtížné prokázat příčinnou souvislost, a proto je klíčové rozhodnout, zda tyto náklady rozdělit, či nikoli. Pokud je to nevyhnutelné, jednáme o tzv. arbitrární přidělení, při němž se v případě potřeby vychází z principu únosnosti.

Nejčastěji jsou náklady přiřazovány v závislosti na tom, jaká výše nákladů je zahrnuta v procentním vyjádření z prodejní ceny, zjednodušeně vyjádřeno, zvyšující cenou produktu se úměrně navyšují jednotlivé režie. Posledním a nejjednodušším způsobem je princip průměrování, jehož základním smyslem je přiřadit nákladovému objektu průměrné náklady, nicméně tento postup by se neměl používat pro kalkulaci nákladů, vzhledem k tomu, že dochází ke zkreslení výše nákladů. (Popesko, 2009, str. 47, Fibírová, 2020, str. 252)

2.4 Alokační fáze

Popesko a Papadaki (2016, str. 62) uvádí, že fáze alokace je rozdělena do tří navazujících etap, z nichž každá je dílčím alokačním procesem nákladů na konečné výstupy. První krok se vztahuje na alokaci přímých nákladů na výslednou položku, je-li příčinná souvislost s jejich vynaložením.

Záměr druhé fáze spočívá ve vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace z hlediska objektu, který je způsobil. Daný objekt pak slouží jako směrodatná proměnná, která udává vztah mezi konečnými výstupy a jejich nepřímými náklady.

Třetí fáze dále obnáší rozdělení podílu nepřímých nákladů, které jsou vzhledem k druhu provedeného výkonu nejvhodnější. Nepřímé náklady jsou nyní rozpočítány přímo od střediska ke každému konkrétnímu výkonu.

Drury (2018, str. 50) na rozdíl od tuzemských autorů vyzdvihuje dvoufázovou rozřazovací metodu. Za pomoci této metody se nepřímé náklady přiřazují k jiným nákladovým objektům.

V prvním stupni jsou přiřazeny nepřímé náklady k nákladovým střediskům. Nákladová střediska slouží k vyjádření umístění, k nimž jsou režijní náklady prvotně přiřazeny. Standardně se nákladová střediska skládají z jednotlivých oddělení, v některých případech se však skládají z detailnějších segmentů, jako jsou samostatné pracovní úseky v rámci jednotlivých oddělení organizační struktury podniku. Druhá fáze zahrnuje přiřazení nákladových středisek k nákladovým objektům na základě zvolené alokační základny.

V tradičních systémech kalkulace nákladů se uplatňuje pouze omezený počet alokačních základů, nejčastěji tomu tak jsou pracovní hodiny či strojní hodiny.

2.5 Struktura nákladů v alokaci

Dle Hrušky (2021, str. 65) se struktura každé společnosti určuje samostatně a není možné vytvořit jednotnou konstrukci, odpovídající všem účetním jednotkám stejným způsobem. Kromě toho se společnost musí rozhodnout, zda bude počítat v úrovni vlastních nákladů či bude provádět kalkulaci na vyprodukovaný výstup.

2.5.1 Tradiční kalkulační vzorec

Typický kalkulační vzorec tudíž obsahuje nejužší rozpis jednotlivých nákladových prvků pro sestavení ceny výkonu, avšak v současné době, kdy je třeba usilovat o nalezení detailnějších spojitostí, lze však tento vzorec považovat za jakýsi výchozí podklad pro výpočet prodejní ceny. V důsledku toho není možné považovat tento základní vzorec jako kvalitní podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví, jelikož kalkulace je nutné sestavovat s ohledem na stanovený účel. V současné době je tendence vytvářet podrobnější kalkulační vzorec, zaměřený především na rozmanité cíle, avšak základní rámec zůstává stejný. (Čechová, 2011, str. 96)

Taušl Procházková (2018, str. 82) se zabývá různými nevýhodami používání základního vzorce. Ten sice představuje znázornění vztahu nákladů ke kalkulační jednotce, avšak neinformuje o změnách nákladů vyvolaných změnou výrobního mixu. Rovněž agreguje nákladové položky nezávisle na míře využití kapacity.

Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec (Kocmanová, 2013, str. 131)

Typový kalkulační vzorec
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Marže
PRODEJNÍ CENA VÝKONU

Důležitou součástí typového kalkulačního vzorce je právě rozlišení nepřímých nákladů, které jsou rozřazeny do následujících třech kategorií. Do první kategorie se řadí tzv. výrobní režie, do níž je možné zahrnout veškeré náklady související s výrobním procesem. Ve druhé kategorii se nachází správní režie, jejíž náklady se přičítají k předchozí kategorii a představují náklady související s administrativou, řízením či kontrolou nad celkovým chodem podniku. Poslední kategorií, která doplňuje předchozí stupně, jsou odbytové náklady, do nichž jsou zahrnuty podnikové útvary, jako je logistika a marketing. Po sečtení jednotlivých nákladových položek se pro vytvoření celkové ceny výrobku uplatní marže.

2.5.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Následující vzorec uplatňuje odlišný přístup k výpočtu, neboť se zaměřuje především na celkovou výši ceny finálního produktu. To znamená, že na vysoce konkurenčních trzích jsou kalkulace nákladů a výpočet ceny navzájem odděleny. V současné době dochází k tomu, že cena na produkci je ovlivňována silně konkurenčním trhem, tudíž nelze celkové náklady navýšit o konstantní ziskovou přírážku určenou podnikem. (Popesko a Papadaki, 2016, str 73)

Tabulka 2 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2018, str. 154)

Retrográdní kalkulační vzorec
Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
sezónní
množstevní
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Náklady
ZISK

2.5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Jedním z nedostatků základního typového vzorce, jak již bylo uvedeno, bylo nedostatečné sledování míry využití kapacity. Z uvedeného důvodu byl vyvinut modifikovaný vzorec, v rámci kterého jsou náklady rozlišeny na variabilní a fixní náklady, čímž lze lépe pozorovat vazbu mezi náklady na výkony a využitím fixních zdrojů. (Popesko a Papadaki, 2016, str 73)

Tabulka 3 Vzorec oddělující FN a VN (Král, 2018, str. 154)

Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku
přímé (jednicové) náklady
variabilní režie
Marže (krycí příspěvek)
- Fixní Náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

2.5.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace nákladů obecně rozvíjí tradiční vzorec kalkulace nákladů s tím rozdílem, že rozděluje náklady na variabilní a fixní, a zároveň rozlišuje náklady na základě fázi reprodukčního procesu. Hlavním přínosem je zachování informační základny při současném zvýšení účelnosti nákladů, což v typickém kalkulačním vzorci nebylo možné. (Král, 2018, str. 155)

Tabulka 4 Dynamická kalkulace (Král, 2018, str. 155)

Dynamická kalkulace	
Přímé jednicové náklady	
Ostatní přímé náklady	- <i>variabilní</i>
	- <i>fixní</i>
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- <i>variabilní</i>
	- <i>fixní</i>
Vlastní náklady výroby	
Přímé prodejní náklady	- <i>variabilní</i>
	- <i>fixní</i>
Prodejní režie	- <i>variabilní</i>
	- <i>fixní</i>
Vlastní náklady výkonu	
Správní režie	
Úplné vlastní náklady výkonu	

2.6 Druhy kalkulací

Výpočty se v rámci zpracování dělí do dvou kategorií z pohledu času zpracování: **předběžná kalkulace**, která se zpracovává před realizací výkonu, a **výsledná kalkulace**, zpracovávaná až po realizaci výkonu. Předběžné kalkulace vycházejí z toho, že je daný požadavek uložen z hlediska plánovatelných nákladů na budoucí realizaci výkonu, zatímco výsledné kalkulace jsou klíčové pro řízení nákladové hospodárnosti jednotlivých výkonů. Poměrně běžné je použití rozdílového přístupu k výsledné kalkulaci nákladů, kdy je základním podkladem předběžná kalkulace nákladů, přičemž se započítávají rozdíly mezi odchylkami uskutečněných nákladů a nákladů, jež jsou vymezené v běžné kalkulaci.

Předběžné kalkulace lze rozdělit na:

Kalkulace operativní je vypracována na principu norem odrážejících určité technologické a organizační okolnosti; dále se dělí na výchozí a běžnou, přičemž hlavním rozdílem je jejich platnost norem. Operativní kalkulace nákladů je široce uplatňována v operativním řízení výroby.

Kalkulace plánovaná, která předpokládá v určitém časovém období a vychází z předem definovaných norem. Stěžejní je roční plánovaná kalkulace, jejíž tvorba je navázána na plán výkonů, nákladovost a zisk. Tato roční kalkulace může být případně specifikována na čtvrtletí. (Synek, 2011. str. 115-116)

Strouhal (2016, str. 96) považuje kalkulaci za podpůrný nástroj při navrhování a realizaci transformačního procesu u konkrétního výrobku.

Kalkulace propočtová je obvykle určena pro jedinečné produkty, které se již nebudou opakovat nebo jsou novinkou, a neexistují tak žádné směrnice. Kladou důraz na dlouhodobé plánování a strategické řízení. (Synek, 2011. str. 115-116)

Kromě toho mohou být kalkulace rozmanité z hlediska struktury, což je důležité v etapové výrobě, při níž dochází ke spotřebě nedokončených výrobků před jednotlivými fázemi výroby:

Postupná kalkulace představuje určitou nákladovou položku polotovarů vlastní výroby, která zahrnuje vlastní náklady na výrobu z předchozích úrovní výkonu.

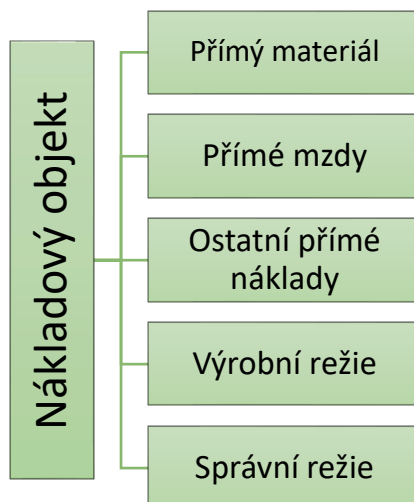
Průběžná kalkulace, v níž položka polotovarů vlastní výroby již neexistuje a tyto náklady jsou součástí jednotlivých prvků kalkulačního vzorce.

Následně je možné kalkulace podrobněji rozvést na základě úplnosti nákladů:

- Absorpční náklady (kalkulace úplných nákladů)
- Neabsorpční náklady (kalkulace neúplných nákladů)

Martinovičová (2019, str. 77) považuje kalkulaci úplných nákladů za nedostačující pro efektivní manažerské rozhodování. Základní příčinou je skutečnost, že významnou součástí nepřímých nákladů představují fixní náklady, v důsledku čehož se s rostoucím objemem výroby zvyšuje i výše nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

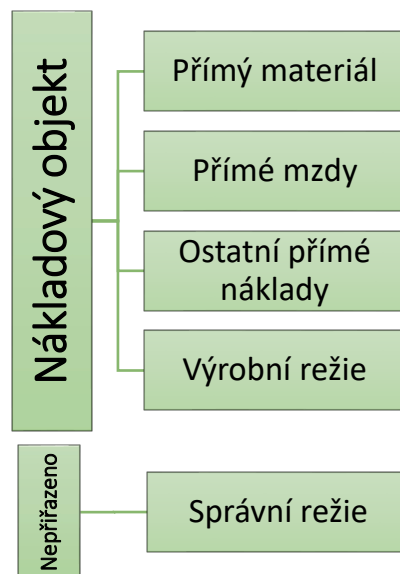
Navzdory svým nedostatkům může být kvalitním podkladem pro dlouhodobé rozhodování nebo pro rozhodování o ceně výrobku. (Taušl Procházková, 2018, str. 85)



Obrázek 5 Význam absorpční kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016, str. 78)

Vzhledem k tomu, že neúplná kalkulace nákladů operuje pouze s přímými náklady, nepřímé náklady zde nejsou přiřazeny k odpovídajícímu výkonu, ale jsou vázány na časové rozmezí; konkrétně mají být tyto náklady pokryty z rozdílu mezi cenou a variabilními náklady (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbě zisku). (Taušl Procházková, 2018, str. 85)

Dle Popeska a Papadaki (2016, str. 78) není kalkulace ovlivněna fixními náklady, které typicky nemají žádnou souvislost s vyvolanou jednotkou výkonu. V důsledku toho je kalkulace ideálním řešením pro krátkodobá rozhodnutí, při nichž dochází k pravidelnému kolísání objemu produkce. Na obrázku níže lze pozorovat podstatný rozdíl, kdy je k nákladovému objektu přiřazena určitá část nákladů, zatímco správní režie jsou ponechány nepřijřazené.



Obrázek 6 Význam neabsorpční kalkulační (Popesko a Papadaki, 2016, str. 78)

2.7 Metody kalkulační

Metody kalkulační nákladů je možné si představit jako mechanismus pro přiřazení konkrétních nákladových položek ke kalkulačním jednicím. Každý podnik uplatňuje kalkulační, odpovídající technické, výrobní nebo pouze nákladové struktury, neboť pro různá podniková schémata jsou vhodné odlišné způsoby kalkulační. (Holečková a Hyršlová, 2018, str. 96)

Kalkulační prostým dělením

Pokud se vyrábí pouze homogenní produkce, což je typický případ podniků s jednoduchou a hromadnou výrobou, je vhodné použít kalkulační nákladů za pomoci prostého dělení. (Alexy a Sivák, 2005, str. 194)

Lze vypočítat (Kocmanová, 2013, str. 132):

$$n_j = \frac{N}{q} \quad (1)$$

- n_j Vyčíslené náklady na jednotku výkonu;
 N celkové náklady;
 q objem produkce.

Metoda prostého dělení pomocí ekvivalentních čísel spočívá v přepočítávání nákladů pomocí poměrových čísel, jedná se o modifikovanou metodu prostého dělení nákladů. Tento alternativní přístup lze použít v podniku, kde se různé druhy výkonů vyrábějí stejnou technologií, ale liší se velikostí, tvarem nebo pracností. (Baculíková, 2021, str. 74)

Stupňovitá kalkulace je důležitá zejména ve fázové výrobě, při níž se výrobek zhotovuje v několika stupních a v jednotlivých fázích je kalkulace sestavena samostatně. Dle autorky je metoda poměrně běžná ve výrobě chemických látek. (Kocmanová, 2013, str. 133)

Režijní kalkulace, často známá jako přírážková kalkulace, rozděluje náklady na přímé a nepřímé, přičemž přímé náklady se počítají přímo na kalkulační jednotici pomocí výše uvedených metod dělení. Zatímco režijní náklady se dopočítávají využitím rozvrhové základny a přírážky k přímým nákladům.

Režijní přírážku lze vypočítat:

$$\frac{\text{Nepřímé (režijní) náklady}}{\text{Rozvrhová základna}} * 100\% \quad (2)$$

Při stanovení rozvrhové základny je optimální volit takový druh přímých nákladů, který je za podmínek dané výroby nejbližší spojen s předpokládanými nepřímými náklady. Běžnou praxí je využívání přímých mezd, materiálu nebo strojových hodin. V případě složitějšího uspořádání nákladů je doporučeno využít kalkulaci ABC, která bude detailněji charakterizována v následující kapitole. (Holečková a Hyršlová, 2018, str. 99; Kocmanová, 2014, str. 133)

Přesto je přírážková kalkulace v praxi velmi rozšířená, umožňuje tak uživatelům rychlé a operativní rozhodování. Tradiční přírážková kalkulace, při níž se režijní náklady obvykle rozdělují na základě přímých mezd, je vhodná maximálně pro menší výrobní podniky, jelikož horších výsledků už dosahuje u velkých podniků s vysokými režijními náklady, zejména z důvodů investic na dlouhodobý majetek, následným vysokým odpisům a při spotřebě energie. (Kavan, 2002, str. 64)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Hlavní využití kalkulace je v případech, ve kterých se na základě určitého technického procesu vyrábí více než jeden typ výrobku; podniky obvykle vyrábějí hlavní výrobek a zbylé jsou vedlejší. Nejčastěji používaným přístupem je tzv. zbytková metoda, která je založena na identifikaci hlavních a vedlejších produktů. Následně se ze společných nákladů odečte prodejní cena doplňkových výrobků a zbývající částka odráží náklady na

primární výrobek, na který lze následně aplikovat metodu prostého dělení pro stanovení jednotkových nákladů. Hlavní nevýhodu autor považuje zejména nedostatečnou kontrolu nákladů na vedlejší výrobky. (Taušl Procházková, 2018, str. 94)

Kalkulace variabilních nákladů

Tato kalkulace nákladů je již založena na dříve zavedené koncepci kalkulace neúplných nákladů. V důsledku toho zohledňuje kalkulace náklady na jednotlivé výrobky na úrovni variabilních nákladů, jejichž součástí jsou přímé náklady a variabilní režijní náklady. Autor doplňuje, v níže uvedené tabulce, vycházející rozdíl mezi přímým a variabilním nákladem, kde lze následně rozeznat pojem hrubého rozpětí či příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. (Taušl Procházková, 2018, str. 95)

Cena			
Celkové náklady			Zisk
Přímé náklady	Hrubé rozpětí		
	Nepřímé (režijní) náklady		Zisk
	Variabilní část režie	Fixní část režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Obrázek 7 Struktura kalkulace variabilních nákladů (Synek, 2011, str. 119)

Dle Synka (2011, str. 118) není v tomto případě primárním záměrem jakéhokoli produktu posuzovat jeho zisk, ale nahlížet na něj jako na výsledek veškerých aktivit společnosti. Ukazatel zisku je vymezen jako rozdíl mezi konečnou cenou výrobku a jeho variabilními náklady (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbě zisku).

Nelze tedy tvrdit, že variabilní náklady jsou významnější než náklady fixní, neboť firma musí tyto náklady taktéž vynaložit za účelem řádného fungování podniku. Je poměrně typické, že variabilní náklady výrobku není možné zcela definovat; jelikož jsou známé pouze přímé náklady, nikoliv doplňující variabilní část režie. Na základě této skutečnosti se velice běžně uplatňuje hrubé rozpětí, jež bere v úvahu variabilní část režijních nákladů.

Rentabilitu lze odvodit poměrem příspěvku na fixní náklady a prodejní ceny, čímž vzniká spolehlivější ukazatel, než je pouhá marže na výrobek, neboť není ovlivněna změnou objemu produkce. (Holečková a Hyršlová, 2018, str. 100)

3 CENOVÁ POLITIKA

Dle (Srpová, Řehoř a kol., 2010, str. 207) je konečná cena výrobku určena řadou faktorů, které je nutné při stanovení ceny zohlednit. Primárními aspekty jsou především vznikající náklady, poptávka ale také cena konkurenceschopnosti. V praxi se využívají následující techniky pro určování výsledné ceny výrobku:

- Princip určení ceny založený na nákladech
- Princip určení ceny založený na poptávce
- Princip určení ceny založený na konkurenci

3.1 Stanovení ceny na základě nákladů

Slavík (2013, str. 56) tvrdí, že toto stanovení cen z hlediska nákladů je založeno na kalkulačních vzorcích s připočtením ziskové přírážky, která je již zmíněná v předchozí kapitole. Zásadní výhodou cenotvorby na principu nákladů je především jednoduchost, neboť je velmi snadné získat veškeré dostupné informace pro její konstrukci. Může proto sloužit jako měřítko pro porovnání s dalšími osvědčenými principy.

Nákladové ceny poskytují společnostem opravdu jednoduchým způsobem relevantní informace pro kontrolu a monitoring nákladů. Vedení tak může snadno odhadnout prodejní cenu, případné slevy, velikosti prodejních šarží či vhodné způsoby distribuce. (Jakubíková, 2013, str. 279)

V mnoha případech se ziskové rozpětí zvyšuje u luxusního zboží, sezónního zboží nebo u výrobků, vyžadující speciální požadavky manipulaci a skladování. Mezi největší nevýhody tvorby cen z hlediska nákladů je skutečnost, že to může znamenat opomíjení tržní poptávky a konkurence, což vede k cenové nepružnosti.

Dlouhodobé spodní hranice ceny představuje pro společnost minimální úroveň, při které může podnik dlouhodobě prosperovat; ta odpovídá průměrné jednotkové ceně. (Srpová, Řehoř a kol., 2010, str. 207)

Z dalších nákladově orientovaných strategií lze zmínit metodu stanovení cílové rentability, při níž se stanoví cenová hladina, aby bylo dosaženo návratnosti již investovaných prostředků v potřebném časovém období. Ta ovšem opět opomíjí cenovou flexibilitu poptávky a konkurenčních podniků. (Machková, 2009, str. 141)

3.2 Stanovení ceny na základě poptávky

Stanovení cen na základě poptávky je diferenciací cen v závislosti na mnoha faktorech, jako je místo, čas nebo míra užitečnosti určitého produktu. Pro názornou ukázkou rozlišování na základě místa autor uvádí jako modelový příklad cenu pohonných hmot, pro kterou je rozhodující poloha čerpací stanice. (Slavík, 2014, str. 23)

Dle Srpové a Řehoře (2010, str. 209) se lze setkat i s méně obvyklou variantou stanovení ceny, kdy je konečná cena ovlivněna především intenzitou poptávky, nikoliv náklady. V důsledku toho se konečná cena může pohybovat v závislosti na sezónnosti poptávky. Příkladem cenové diferenciací podle času je stanovení různých slev, rabatů, ale naopak i zvyšujících se obchodních přírážek. Hlavním motivem pro vytvoření cenové úpravy pro určitý výrobek je zbavit se neprodejných zásob, a tím uvolnit vázané peněžní prostředky. (Veber a Srpová, 2012, str. 211)

3.3 Stanovení ceny na základě konkurence

Při tvorbě cen na základě konkurence se vychází z cen konkurenčních podniků, přičemž se nezohledňují vlastní náklady a poptávka po výrobku. Každá z možných cenových variant, nižší i vyšší, má však své pádné opodstatnění.

V závislosti na konkurenčních cenách lze vytvořit dvě různé cenové struktury (Jakubíková, 2013, str. 280):

- Orientace na cenu na trhu, při níž jsou jednotlivé ceny zprůměrovány s jednotlivými cenami v tržním prostředí.
- Orientace na cenového lídra, určující cenovou politiku, které se musí ostatní podniky přizpůsobit.

Klíčovým parametrem pro skutečné stanovení ceny na základě konkurence je možnost srovnatelnosti identických výrobků, neboť v praxi je běžné, že nejlevnější výrobek nemusí nutně znamenat nejlepší možnou koupi, neboť v důsledku nedostatečné kvality mohou vzniknout dodatečné náklady pro zákazníka. (Slavík, 2013, str. 56)

3.4 Stanovení ceny ve speciálních případech

Je také možné mít cenovou strategii založenou na vnímání hodnoty zákazníkem, což je v současné době mnohdy využívané, jedná se o skutečnost, kdy zákazník dokáže za určitý produkt zaplatit zcela odlišnou cenu i přes to, že na trhu je výrobek s identickým užitekem pro zákazníka. Z tohoto důvodu by tento psychologický rozměr neměl být podceňován. Tento přístup je založen na marketingové komunikaci, která je často podpořena působením značky na spotřebitele, poutavým obalem nebo marketingově atraktivními doplňkovými službami; reklamace, servis. (Srpová, Řehoř a kol., 2010, str. 207; Machková, 2009, str. 141)

Dalším přístupem k rozhodování o ceně může spočívat v monitorování konkurenčního prostředí, ve kterém je výsledná cena ovlivněna prodejní cenou konkurenčního výrobku, a to na úkor svých výrobních nákladů a poptávce.

Cenotvorba na základě cenové nabídky představuje skutečnost, kdy společnost sestaví svůj cenový přístup takovým způsobem, aby měla prakticky jistotu, že získá určitou nabídku. To vede k tomu, že společnost více zohledňuje nabídkové ceny konkurentů a zároveň ignoruje své vlastní náklady a poptávku. (Machková, 2009, str. 141)

Adaptivní cenotvorba spočívá ve vytváření více produktových variant, které uspokojí každého zákazníka v jiné míře. Je důležité si uvědomit, že cena je podobně jako barva a tvar jedním z mnoha rysů výrobku. Z tohoto důvodu výrobci velmi často pozměňují barvu a tvar výrobku, aby uspokojili zákazníky, a totéž lze provést i s cenou a vytvořit tak více variant produktů s různými cenami. V momentě ucelenějšího postavení na trhu či v době rostoucí ekonomiky, může společnost jednoduše nejméně rentabilní variantu vyřadit ze svého produktového portfolia. (Jakubíková, 2013, str. 282)

4 ACTIVITY BASED COSTING (ABC KALKULACE)

Tento přístup byl vytvořen v 80. letech 20. století s cílem eliminovat současné nedostatky absorpční kalkulace nákladů. Má velký potenciál při stanovení cen nebo při cenovém rozhodování, což pomáhá definovat priority; v tomto ohledu se stává velmi oblíbenou metodou pro svou vypovídací schopnost. Náklady na výrobky se přiřazují v závislosti na tom, kolik jednotlivých činností určitý výrobek zahrnuje. (Červený, 2022, str. 94)

Režijní náklady jsou v kalkulaci na základě dílčích činností zohledněny prostřednictvím činností a nákladových faktorů. Primárním cílem kalkulace nákladů je korektně přiřadit náklady určitého provozního úkonu k příslušným kalkulačním jednicím bez použití paušálních režijních přírážek, nicméně definuje, jaké poměry kapacit jsou při výrobě výrobku využívány. Uvedený postup značně zvyšuje porozumění původu nákladů a příčinné odpovědnosti. (Lang, 2005, str. 53)

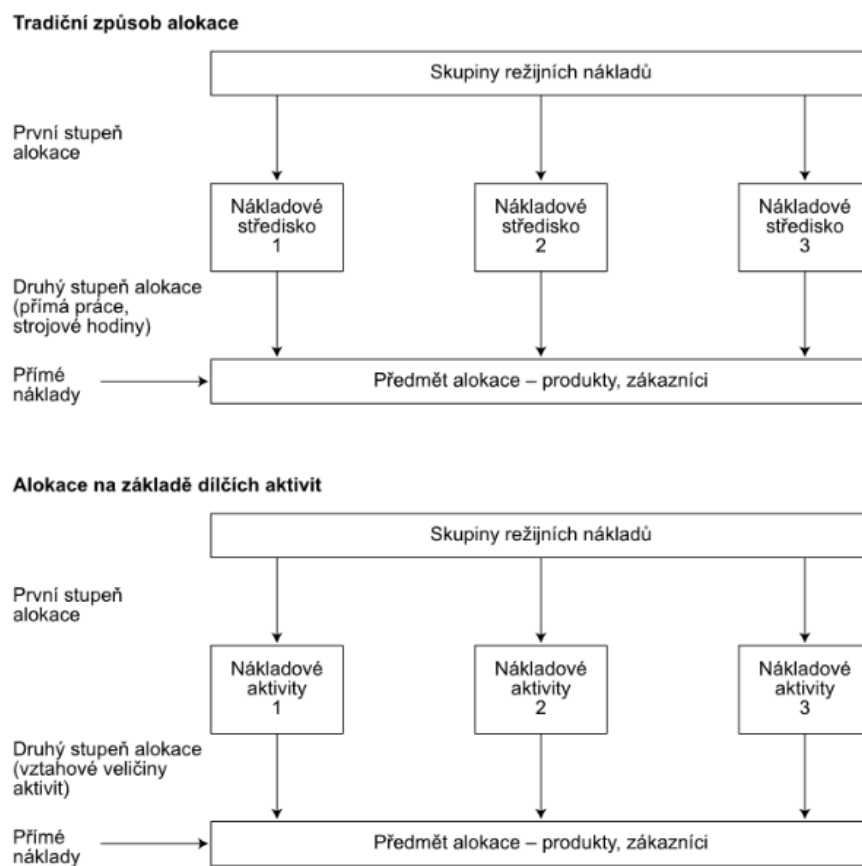
Papulovi uvádí (2013, str. 114), že kalkulace podporuje koncept příčinné souvislosti mezi náklady a dalšími proměnnými, které jsou do značné míry ovlivněny. Vzhledem k mnoha aspektům, které mohou být v podniku zahrnuty, je uplatnění kalkulace nákladů v podniku náročná, avšak ve spojení s informačními technologiemi může nabídnout velmi sofistikovaný nástroj pro řízení hospodárnosti.

4.1 Princip kalkulace a tok nákladů

Kalkulace tak umožňuje poskytovat nadměrné množství informací o nákladech, výkonech a činnostech, které jsou základním podkladem nejen pro výpočet nákladů na jednotku produkce, ale rovněž pro řízení podnikových operací či pomoc při restrukturalizaci podnikových procesů. Souhrn aktivit opírají se na informačním podkladu kalkulace jsou nazývány ABM (activity-based management). Podstatné využití má ve strategickém managementu či v rozpočetnictví. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 138; Smejkal a kol, 2013)

Spotřeba ekonomického zdroje předchází veškerému přiřazování, po němž se nepřímé náklady připisují každé činnosti na základě vztahové veličiny. V následujícím kroku jsou zjištěny celkové náklady na jednotlivé aktivity, stanoví se vztahová veličina aktivity a zároveň je vypočten náklad na jednotku konkrétní aktivity. Posledním krokem je stanovení nákladů na nákladový objekt, které vychází z dříve odhadnutých nákladů na jednotku aktivity a skutečného množství spotřebovaného nákladovým objektem.

Níže uvedený obrázek zobrazuje odlišnost mezi tradiční metodou kalkulace a kalkulací na základě dílčích aktivit. V prvním stupni přidělování se tradiční metoda a metoda na základě dílčích aktivit odlišují nejvýrazněji. Tradiční způsob rozvrhuje náklady na základě souhrnné objemové rozvrhové základny, zatímco kalkulace na základě dílčích aktivit, přiřazuje náklady konkrétním dílčím souhrnným aktivitám (cost pools), které jsou posléze rozvrženy prostřednictvím rozvrhové základny, která je odvozena z příslušných rozsahů činností. (Fibírová a Šoljaková, 2010, str. 209)

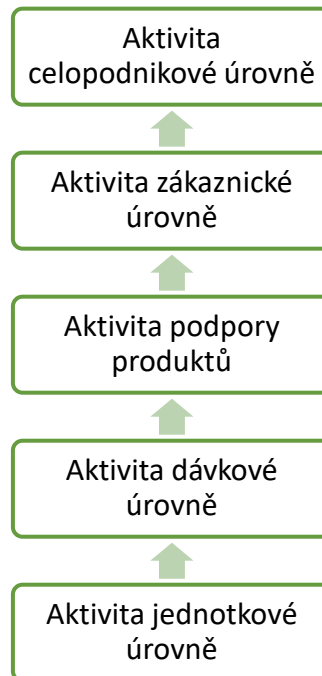


Obrázek 8 Rozdílné přiřazování metod (Fibírová a Šoljaková, 2010, str. 209)

Dalším významným rozdílem mezi systémy je rozšíření o aspekt činnosti, který určuje spotřebu zdrojů a je označován jako aktivita. Aktivity uvedené v kalkulaci založené na dílčích činnostech odrážejí dílčí součásti jednotlivých procesů uvnitř podniku. Mezi typické aktivity patří (Novák, 2018, str. 51; Popesko a Papadaki, 2016, str. 141):

- Nákup, uskladnění, balení,
- prodej, vystavování faktur či distribuce,
- obsluha zákazníka, komunikace se zákazníky apod.

Autoři rovněž poukazují na to, že z hlediska nákladů mohou mít činnosti různou úroveň nepředvídatelnosti, z čehož vyplývá, že náklady se mění souběžně s organizačními změnami. V důsledku toho byla vytvořena tzv. hierarchie podnikových aktivit.



Obrázek 9 Hierarchie podnikových aktivit (Popesko a Papadaki, 2016, str. 142)

Činnost na jednotkové úrovni se uvádí v okamžiku, jakmile je vytvořena jednotka výstupu, např. společnost vyrobí jeden kus finálního produktu. Pokud je již vyroben homogenní souhrn výrobků nebo výrobní dávka, vzniká tak aktivita dávkové úrovně. Aktivity podpory výrobků jsou většinou definovány jako podpůrná činnost pro jejich výrobu a prodej. Činnosti spadající do této úrovně mohou být: produktový design, testování, konstrukce výrobku atd.

Aktivita v oblasti zákazníků se od předešlé úrovně odlišují tím, že jsou vyvolávány různými spotřebiteli. Jedná se o činnosti, které úzce souvisejí s marketingem, např. marketingový výzkum. Poslední aktivita, která tvoří takzvaný hrot hierarchie podnikových aktivit, jsou právě takové činnosti, která jsou zcela nezbytné k zabezpečení celého chodu podniku. Zpravidla se jedná o náklady vynaložené na IT oddělení, personální pracovníky, nebo také náklady související s provozem podnikové kantýny. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 141)

V systémech ABC se místo alokační základny nebo alokační sazby režijních nákladů využívá vztahová veličina aktivit (cost driver), jenž lze definovat jako nákladový ukazatel s významným vlivem na výši nákladů. (Drury, 2018, str. 257)

Popesko a Papadaki (2016, str. 144) rozdělují tyto vztahové veličiny do následujících kategorií:

- **Transakční proměnné**, vyjadřující počet provedení dané činnosti, jako je počet objednávek, testů a kontrol apod.
- **Časové proměnné**, udávané většinou v hodinách času stráveného nad určitým úkonem.
- **Výkonové veličiny**, které bezprostředně vyjadřují spotřebované zdroje v okamžiku uskutečnění příslušné činnosti.

Ukázkovým přiřazením nákladů k jejich nákladovým spouštěčům (známým také jako cost drivers), vyjadřuje níže uvedená tabulka:

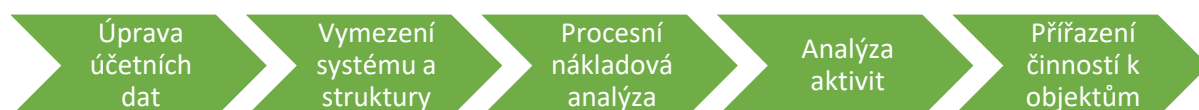
Tabulka 5 Příklad vztahových veličin (Červený, 2022, str. 94)

Náklad	Nákladový spouštěč
Přímý výrobní náklad	počet vyrobených kusů
Náklady na provedení objednávky	počet objednávek
Náklady na spotřebu energie	kilowatthodiny
Náklady na kontrolu kvality	počet vadných kusů/ hodiny strávené kontrolou
Produktový design	počet hodin strávených nad designem výrobku
Expediční náklady	počet odeslaných objednávek

Míra výkonu aktivity (MVA) udává počet jednotek aktivity využitých během příslušného období za předpokladu, že náklady jsou vynaloženy ve stejném časovém intervalu.

4.2 Etapy pro vytvoření kalkulace

Pro tvorbu metody kalkulace na základě dílčích činností lze dle autorů rozčlenit do následujících kroků:



Obrázek 10 Postup kalkulace ABC (Popesko a Papadaki, 2016, str. 147)

4.2.1 Úprava účetních dat

Významným problémem jsou konkrétní úpravy z důvodů finančního účetnictví, které zamlžují jejich skutečnou formu ekonomických nákladů. Z tohoto důvodu je nezbytné tyto údaje přetvořit do úrovně ekonomické skutečnosti.

Především jsou eliminovány nákladové prvky, které nemají nic společného se skutečně prováděnou činností, čímž se alokace těchto činností stává zcela nejasnou. Kalkulace nákladů se tak může stát deformovanou, jsou-li určité nákladové položky ponechány. Nejčastěji se jedná o vyřazení položek vycházející z finančního účetnictví: kurzové rozdíly, opravné položky, dary, cenové rozdíly apod.

Naopak je třeba zahrnout náklady, které nejsou uvedeny ve finančních výkazech. V této situaci lze hovořit o nákladech obětované příležitosti, neboť mají vliv na manažerské rozhodování. Zavedení tzv. kalkulačních druhů nákladů, které již bylo charakterizováno v první kapitole teoretické části, významně vylepšuje přesnost systému ABC.

4.2.2 Vymezení systému a jeho struktury

V této etapě je nejdůležitější částí celého procesu definovat strukturu aktivit, které jsou v rámci celkového systému vyobrazeny. Do struktury by měli být zahrnuty aktivity, odpovídající veškerým druhům výkonů v organizaci, a zároveň i jejich relevantní nákladové objekty. Vhodným způsobem pro identifikaci veškerých činností spočívá v kompletním zpracování organizační struktury podniku, neboť jsou zde vyobrazeny veškeré profese, které v podniku existují. Zkoumání pak lze rozšířit o analýzu osobních nákladů či pouze analýzu jednotlivých oddělení, kde lze sledovat využití pracovních kapacit. Všechny tyto dokumenty jsou následně upraveny na základě osobních rozhovorů s jednotlivými zaměstnanci, během nichž je definována veškerá pracovní zátěž a vytvořen potenciální seznam činností.

Příkladem mohou být např. činnosti související s nákupem, kam spadá: výběr dodavatele, výběr a nákup materiálu, komunikace s dodavatelem, plánování objednávek, logistika, vstupní kontrola či skladování. Vzhledem k tomu, že každá společnost má odlišný okruh zaměstnanců a jiné zaměření činnosti, je skladba těchto aktivit zcela subjektivní a individuální pro každou z těchto společností. Počet jednotlivých činností příslušných k jedné agregované aktivitě, která tak bude přiřazena k danému nákladovému objektu, závisí na mnoha parametrech, především na cíli, za jakým je kalkulační systém ABC vytvářena, avšak zohledněním většího rozsahu činností, dochází k přesnějšímu určení souhrnné činnosti. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 149)

4.2.3 Procesní nákladová analýza

Smyslem této fáze je určit náklady a následně je přesně přiřadit k jednotlivým činnostem. Jakmile jsou náklady na konkrétní činnost stanoveny, lze získat mnohem ucelenější představu o tom, jak jsou zdroje vynakládány. Za účelem správného přiřazení nákladů k činnostem se implementuje matice nákladů aktivit, která napomáhá zvýraznit veškeré souvislosti mezi druhem nákladů a vynaloženou činností.

4.2.4 Analýza aktivit

V navazující fázi se provádí analýza činností definovaných v předchozích stupních tvorby kalkulace. Analýza se skládá z dílčích kroků, které je třeba postupně rozvíjet. Prvním krokem pro vytvoření analýzy je vhodně stanovit vztahovou veličinu aktivit, která vystihuje příčinnost mezi agregovanou činností a nákladem. Při vhodném zvolení veličiny je zjištěna míra výkonu aktivity.

Míra výkonu aktivity (MVA) udává počet jednotek aktivity využitých během příslušného období za předpokladu, že náklady jsou vynaloženy ve stejném časovém intervalu. Stanovení hodnot MVA je při uplatňování kalkulace mnohdy složité, jelikož vyžaduje podstatné kvantum relevantních informací, které se ve finančních dokumentech nevyskytují.

V důsledku toho je vhodné přejít k jednotkové **kalkulaci nákladů na činnost (JNA)**. Kalkulaci jednotkových nákladů na činnost lze stanovit na základě následujícího vzorce, a to poměrem celkových nákladů spojených s činností k míře jejího výkonu.

$$JNA = \frac{CNA}{MVA} \quad (3)$$

Po úspěšném stanovení jednotkových nákladů na činnost lze tyto informace využít k jiným účelům, než je kalkulace ABC, například k hodnocení efektivnosti prováděných výkonů či k porovnávání nákladnosti jednotlivých činností.

Posledním krokem analýzy je přiřazení nákladů zajišťující provoz a realizaci výroby ke klíčovým aktivitám. Aby bylo možné rozdělit podpůrné činnosti na jednotlivé hlavní činnosti, je třeba rozhodnout, kolik jednotek MVA podpůrné činnosti využívají.

4.2.5 Přiřazení aktivit k nákladovým objektům

Závěrem celé tvorby kalkulace na základě dílčích činností je stanovit objem spotřebovaných jednotek výkonů pro konkrétní nákladové objekty. Přehled o spotřebovaných jednotkách výkonu lze provést za pomoci účtu aktivit, který definuje množství spotřebovaných jednotek výkonu konkrétního nákladového objektu. (Popesko a Papadaki, 2016, str. 148)

4.3 Výhody a nevýhody využití kalkulace

Přínosem metody kalkulace nákladů dle dílčích činností je především přesné stanovení nákladů, ale také celkový nadhled pro strategické rozhodování a plánování na úrovni podniku. Lze tak lépe chápat cenu a strukturu prováděného výstupu, vyhodnotit, zdali je výhodné výrobek vyrobit či nakoupit od subdodavatelů, či posoudit plánované investice do automatizace a reklamy. (Janišová a Křivánek, 2013, str. 276)

Kalkulace také napomáhá k identifikaci zboží a služeb, kde lze snadno zjistit v jaké výši v porovnání s ostatními produkty přispívají k celkovému podnikání. Díky přesnému vyčíslení nákladů lze tak snadněji vytvářet kontrolní postupy, či vytvářet finanční prognózy. Dle autora je velmi snadno uchopitelný, z toho důvodu jej lze aplikovat do jakéhokoliv druhu podniku. Na základě vypracovaných podkladů lze tak měřit výkonnost pracovníků nebo útvarů, avšak informace získané ze systému lze velmi snadno chybně interpretovat a mohou vést k nesprávným rozhodnutím. (Waleed Khalid Shihab a Sivaram Prasad, 2017)

Vytváření vlastní evidence základních údajů pro sestavení kalkulace nákladů může být mnohdy časově náročné, což je jeden z důvodů, proč se tato metoda uplatňuje pouze v rozvinutých podnicích.

V konečném důsledku se manažeři věnují sběru informací o činnosti podniku daleko více než jejímu celkovému zlepšování a optimalizaci. Kromě toho se tvrdí, že tato metoda vyhodnocuje pouze vynaložené náklady, a nikoliv náklady na kapitál. (Dvořáček, 2005, str. 60)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Z dostupných literárních pramenů byla vypracována teoretická část diplomové práce, která se věnovala především nákladovému pojetí, její klasifikaci a kalkulačním metodám. Uvedená problematika představuje ucelený informační základ pro následné zpracování praktické části. V zájmu přehlednosti a srozumitelnosti byla teoretická část rozčleněna na čtyři samostatné kapitoly.

Úvodní kapitola se zabývá klasifikací nákladů podle pojetí nákladů., čímž umožňuje jejich rozdělení na finanční nebo manažerské. Finanční pohled na náklady odráží skutečně vynaložené finanční prostředky zachycené v účetních výkazech. Kdežto manažerské pojetí je určeno pro vnitropodnikové účely, jeho významným cílem je vybudovat informační základnu pro efektivní řízení společnosti. V navazující části úvodní kapitoly je věnována pozornost klasifikaci nákladů, v níž jsou jednotlivé nákladové položky klasifikovány na základě mnoha okolností.

Stejně jako v první kapitole jsou v druhé části teoretické práce definovány základní prvky funkce kalkulací, které jsou nezbytné pro pochopení následujících tematických celků. Jakmile byly objasněny veškeré alokační principy a fáze tvorby, bylo možné se zaměřit na strukturu nákladů, která je výchozí informační podstavou pro zpracování kalkulací. V neposlední řadě byly náklady rozděleny z hlediska času zpracování, struktury nákladů, ale zejména podle jejich úplnosti, které jsou rozděleny na absorpční a neabsorpční. Na základě výše uvedeného členění byly charakterizovány metody kalkulace nákladů, z nichž každá je účinná a efektivní za různých podmínek, a proto je důležité věnovat pozornost jejich specifikacím a přednostem. Navazující kapitola pojednává o metodách stanovení konečné ceny výrobku, které jsou zásadně orientované na náklady, poptávku nebo konkurenci.

Závěrečná kapitola teoretické části se primárně zabývá kalkulační metodou na základě dílčích činností (kalkulace ABC), která představuje klíčový předpoklad pro uskutečnění již navazující praktické části. V rámci této kapitoly je možné čtenáře seznámit s principem fungování kalkulace nákladů, která vychází především z poznatků o aktivitách podniku, jejich úrovních, nákladových objektech či na ně navazujících vztahových veličinách. Poslední část teoretické části vysvětluje, jakým způsobem vzniká kalkulace na základě dílčích činností a rovněž uvádí, jaké výhody a nedostatky může tento výpočetní systém přinést v okamžiku zavedení do praxe.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Praktická část projektu bude zahrnovat analýzu a následný projekt cenové kalkulace ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o. Veškeré použité informace a data vycházejí z vnitřních podnikových zdrojů. Jedná se o rodinný podnik, nacházející se v turistickém areálu Modrá ve Zlínském kraji nedaleko Uherského Hradiště. Tento hotelový komplex byl vystavěn v roce 2006, přičemž v roce 2012 byl odkoupen od původních majitelů a postupně dále rozšiřován. Představuje tak rozmanitý turistický cíl, jehož základy vycházejí z období Velké Moravy.



Obrázek 11 Logo společnosti

Název:	Skanzen Modrá, s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Modrá 227, 687 06
Datum vzniku:	12. říjen 2012
Základní kapitál:	200 000,-
IČO:	29373492
DIČ:	CZ29373492
Statutární orgán:	Ing. Karel Mareček, Bc. Josef Hájek, Ing. Libor Šimoník
Předmět podnikání:	hostinská činnost prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

6.1 Okolí a konkurence společnosti

Jak již bylo zmíněno, společnost byla založena v roce 2012 a její název je odvozen od archeologického muzea, které je umístěno vedle hotelového komplexu, a představuje tak jedno z hlavních turistických atrakcí. Jedná se o zhmotnění slovanského hradiště z doby Velké Moravy z 9. století. Na tomto místě jsou vytvořeny přesné repliky staveb, v níž si lze představit, jak žili Slované v dávných dobách. (Internetový zdroj: Kudy z nudy)

V roce 2013 obec Modrá v turistickém centru rozšířila o další z hlavních atrakcí a představuje tak největší sladkovodní tunel v přírodě v Evropě, kde je možné nahlédnout do života sladkovodních ryb. Od roku 2018 je taktéž součástí přírodní stezka pastvinou, na níž lze pozorovat pratury a mnoho dalších tehdejších zvířat. (Internetový zdroj: Kudy z nudy)

Pro srovnání těchto turistických atrakcí je vhodné poukázat na následující tabulku, která poskytuje informace o počtu návštěvníků v celém Zlínském kraji za rok 2021, který byl pro cestovní ruch ve Zlínském kraji opravdu náročný napříč přicházejícími kovidovými opatřeními. Zlínská zoologická zahrada si již opravdu dlouhodobě vede z hlediska návštěvnosti konzistentně nejlépe. Tučně zvýrazněné atraktivita jsou však v blízkém okolí hotelového komplexu, a to především Živá voda a Archeoskanzen, které spadají do celkového konceptu udržitelného fungování společnosti. (Zdroj dat: Czech tourism)

V rámci konkurence je podnik opravdu specifický, neboť hotel umístěný v centru turistické destinace nelze plně srovnávat s městskými hotely v centru Uherského Hradiště, tudíž je adekvátní učinit toto porovnání s hotelem Buchlov, vzdáleným do 10 kilometrů od areálu Skanzen.

TOP 10 Slovákco - Zlínský kraj 2021	
ZOO Zlín	623,9 tis. návštěvníků
Valašské muzeum v přírodě v Rožnově pod Radhoštěm	276,4 tis. návštěvníků
Bazilika Velehrad	194,4 tis. návštěvníků
Aquapark Uherské Hradiště	146,1 tis. návštěvníků
Arcibiskupský zámek a zahrady v Kroměříži	131,1 tis. návštěvníků
Živá voda Modrá	114,6 tis. návštěvníků
Kovozoo (Staré Město)	108,2 tis. návštěvníků
Archeoskanzen Modrá	74,2 tis. návštěvníků
Státní zámek Buchlovice	72,2 tis. návštěvníků
Hlavní budova Muzea jihovýchodní Moravy ve Zlíně	68,0 tis. návštěvníků

Obrázek 12 Návštěvnost zlínského kraje (Czech tourism)

6.2 Předmět činnosti

S pokračující expanzí společnost s ručením omezeným neustále rozšiřuje své portfolio produktů a služeb, které může nabídnout potenciálním zákazníkům. Vedení společnosti si tak uvědomuje, jak náročné je v dnešní době poskytovat trvale vysokou kvalitu služeb a servisu při stále rostoucích vstupech.

Jádrem činnosti firmy je provoz tříhvězdičkového hotelu Skanzen a Depandance, které nabízejí celkem 95 lůžek. V rámci obou ubytovacích zařízení je k dispozici celkem 40 pokojů, z čehož je 30 dvoulůžkových, 6 rodinných apartmánů a 4 apartmány. V rámci hotelového komplexu lze navštívit restauraci a letní hotelové bistro, které jsou převážně zaměřeny na slováckou gastronomii, přičemž mimo letní sezónu je pro hosty připraveno mnoho dalších gastronomických zážitků. V prostorách hotelu jsou také k dispozici salónek pro firemní akce, semináře, svatby a oslavy. Kromě toho hotel poskytuje v rámci pobytových balíčků soukromé wellness zařízení včetně masáže a sauny.

Mezi další hlavní, dříve pouze vedlejší, činnosti je výroba vlastních destilátů, které jsou v posledních letech jednou z hlavních priorit společnosti pro udržitelný rozvoj značky Skanzen. Jak bude uvedeno v dalších částech praktické části, je zřejmé, že výroba vlastních destilátů značky Skanzen prochází obdobím rapidního růstu a dostává se do vrchních příček v rámci konkurenceschopnosti rukodělných lihovarů v České republice. Výhodou prodeje destilátů Skanzen spočívá v takzvané propojenosti hmotného produktu a celkového konceptu podniku, jelikož destiláty lze nakoupit v kavárně, v restauraci, ochutnat v pálenkových stezkách či koupit za pomoci internetu z pohodlí domova. Sortiment zahrnuje především regionální pálenky, jako jsou slivovice, durancie, meruňkovice, zázvorovice, hruškovice, třešňovice nebo višňovice, ale také další druhy, které představují exkluzivní edice s omezeným počtem kusů.

Mezi hlavní podpůrné aktivity hotelu lze zařadit propojené Centrum slováckých tradic, které disponuje multimediálním konferenčním sálem se špičkovou audiotechnikou. Ve sklepech Centra slovenských tradic se nachází degustační stezka vín a pálenek, kde hosté mohou ochutnat přes 104 druhů regionálních vín či je možné degustovat ty nejlepší likéry a pálenky ze všech koutů České republiky.

Dále je možné navštívit muzeum páleníčářství, terárium a kavárnu, kde se prodávají veškeré produkty z vlastní produkce, především zmíněné destiláty.



Ubytování



Restaurace



Kavárna

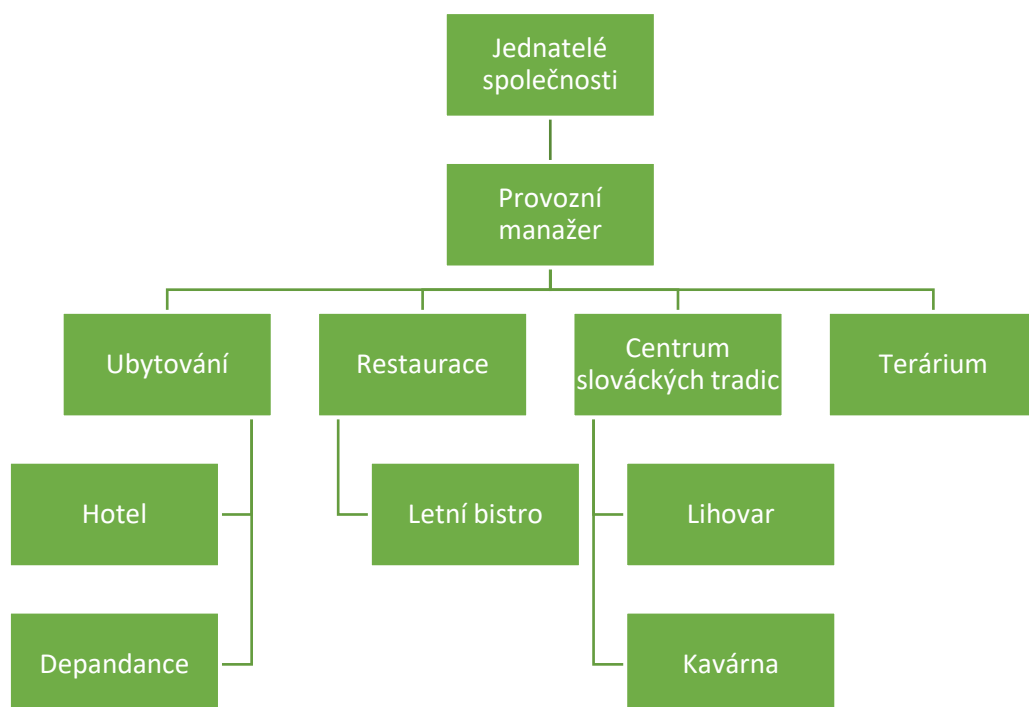


Lihovar

Obrázek 13 Předmět aktivit společnosti (vlastní zpracování)

6.3 Organizační struktura společnosti

Její statutární orgán se skládá ze tří jednatelů, pouze však jeden z jednatelů dohlíží na celkový provoz společnosti a má největší odpovědnost za její činnost. Komplexní organizační struktura Skanzenu Modrá je rozdělena do 4 hlavních podnikových sekcí, jež dohromady utvářejí koncept turistické destinace. Vzhledem k tomu, že společnost nevlastní okolní turistické podniky Archeskanzen a Živá Voda, do této struktury nejsou zahrnuty.



Obrázek 14 Organizační struktura společnosti Skanzenu Modrá s. r. o. (vlastní zpracování)

Dle uvedené organizační struktury podniku je podnik rozčleněn na 4 primární pilíře generující hospodářský výsledek. Na veškeré podnikové útvary dohlíží a zodpovídá za jejich činnost provozní ředitel hotelu, který jednotlivé reporty shrnuje a předává generálnímu řediteli společnosti.

Prvním z těchto pilířů, jenž stál u zrodu základní myšlenky fungování společnosti, je poskytování ubytovacích služeb, na něž navazují výše uvedené podpůrné činnosti. Do ubytovacího útvaru lze zahrnout recepční, zajišťující veškeré rezervace, fakturace ale také poskytování informací zákazníkům v rámci pobytu. Součástí mohou být také pokojské a údržbáři, jejichž úkolem je zabezpečit plynulý provoz služeb.

Restaurace je další z těchto pilířů, které obzvláště v období sezóny, napomáhá k vytváření zisku, neboť v zimní sezóně návštěvnost turistické destinace rapidně klesá. Společně s ubytovacím celkem je zde nejvyšší počet zaměstnanců, přičemž na základě osobních nákladů se stává také jednou z nejvíce nákladově náročných středisek. Do tohoto celku lze zahrnout pracovníky: kuchaři včetně šéfkuchaře, pomocní kuchaři, obsluha mycích zařízení, číšníci, ale také pracovníci na dohodu o provedení práce.

Centrum slovanských tradic je jedinečným projektem, protože v tomto objektu probíhá několik různorodých činností. Do oblasti služeb lze zařadit pracovníky kavárny, zajišťující plynulý provoz kavárny, degustačních stezek, ale rovněž prodej výrobků; na druhé straně jsou zde pracovníci zaměřeni na výrobu destilátů, což jsou páleničáři, asistenti prodeje, pracovníci údržby lihovaru a další pracovníci obsluhující výrobní proces (lepení etiket, balení výrobků apod.). Terárium je celoroční atrakcí, která přispívá k celkové návštěvnosti celé turistické destinace, pro kterou pracuje pouze jeden stálý zaměstnanec.

6.4 Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti

V níže uvedené tabulce (č.5) lze uvést vývoj zaměstnanců pro období 2017-2022, které je v následující praktické části detailněji analyzováno. V roce 2017 společnost zaměstnává 22 zaměstnanců s každoročním nárůstem o jednoho zaměstnance až do roku 2019, zlomovým je však rok 2020, ve kterém bylo nezbytné propustit 3 zaměstnance z důvodu kovidových opatření, nicméně s postupným uvolňováním se tento trend opět zvyšuje. V postkovidovém období společnost přijímala nové zaměstnance především v oblasti výroby a prodeje lihovin, zatímco v odvětví hotelových služeb zaznamenala úbytek více než 3 zaměstnanců, a to především z důvodu optimalizace pracovních míst, automatizací, či výměnou za pracovníky na dohodu o provedení práce.

Tabulka 6 Vývoj počtu zaměstnanců dle jednotlivých středisek (vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Počet zaměstnanců	22	23	24	22	23	23
Hotel a restaurace	72,73 %	73,91 %	70,83 %	68,18 %	65,22 %	60,87 %
Centrum slováckých tradic	22,73 %	21,74 %	25,00 %	27,27 %	30,43 %	34,78 %
Terárium	4,55 %	4,35 %	4,17 %	4,55 %	4,35 %	4,35 %

Pro společnost představují osobní náklady jednu z největších nákladových položek, v níže uvedené tabulce lze zjistit, že tento snižující trend nákladů tvoří ve společnosti téměř 40 % z celkových každoročních nákladů společnosti. Hlavní příčinou snižování osobních nákladů ve společnosti je především nárůst zbylých nákladů a zároveň konzistentní počet zaměstnanců v hotelovém prostředí vycházející z neisté postpandemové situace, kdy je opravdu obtížné predikovat budoucí poptávku po službách v turistických destinacích na budoucí období.

Tabulka 7 Poměr CN k mzdovým nákladům společnosti

Poměr celkových nákladů ke mzdovým nákladům			
Rok	2020	2021	2022
Mzdové náklady	38,34 %	37,62 %	36,51 %

6.5 SWOT analýza podniku

Hlavním účelem SWOT analýzy je identifikovat současnou strategii firmy, ve které lze nalézt její specifické silné a slabé stránky, ale také vnější faktory, jako jsou příležitosti a hrozby. Tyto aspekty lze identifikovat podle interních firemních analýz a hodnotících systémů. V první řadě budou představeny silné a slabé stránky společnosti, které se vztahují k vnitřnímu prostředí společnosti.

V další části analýzy jsou zpracovány externí faktory, označované jako příležitosti a hrozby; mohou vycházet z makroprostředí společnosti ale rovněž i z mikroprostředí. Příležitosti často zahrnují skutečnosti, díky nimž může dojít ke vzrůstu poptávky nebo ke zlepšení uspokojení spotřebitelů, zatímco hrozby se projevují v opačném směru. (Jakubíková, 2013, str. 103)

SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
<p>JEDNOTNÝ KONCEPT SKANZEN</p> <p>KULTURA, MNOŽSTVÍ OKOLNÍCH AKTIVIT</p> <p>ROZMANITÉ PORTFOLIO ČINNOSTÍ</p> <p>SPOLUPRÁCE S OBCÍ MODRÁ</p> <p>VLASTNÍ PRODUKT</p>	<p>SEZÓNÍ ZÁVISLOST NA KLIENTELE</p> <p>UMÍSTĚNÍ NA VESNICI</p> <p>OMEZENÉ PARKOVÁNÍ</p> <p>NEJEDNOTNÉ VSTUPNÉ DO AREÁLU</p>
PŘÍLEŽITOSTI	HROZBY
<p>SPOLUPRÁCE S CESTOVNÍMI AGENTURAMI</p> <p>ZVÝŠENÍ POVĚDOMÍ ZNAČKY SKANZEN</p> <p>INVESTICE DO NOVÝCH TURISTICKÝCH AKTIVIT</p> <p>VYBUDOVÁNÍ DÁLNIČE</p> <p>VYBUDOVÁNÍ KLENOTNICE VE SKANZENU</p>	<p>VÝSTAVBA KONKURENČNÍCH PODNIKŮ</p> <p>ŠPATNÁ EKONOMICKÁ SITUACE</p> <p>FLUKTUACE ZAMĚSTNANCŮ</p> <p>NAVÝŠENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ</p> <p>PŘESUNUTÍ UBYTOVÁNÍ DO 21% SAZBY DPH</p>

Obrázek 15 SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování)

Silnou stránkou společnosti je ucelený vizuál společnosti, který utváří značku Skanzen. Tato myšlenka souvisí s dalšími položkami analýzy, v okolí je totiž řada rozmanitých kulturních a volnočasových aktivit, které lze navštívit. Ačkoliv na druhou stranu je možné poukázat na velmi silnou závislost podniku na návštěvnosti. Veškeré informace týkající se průměrné návštěvnosti jednotlivých aktivit za rok byly zmíněny v první podkapitole (6.1).

Mezi silné stránky lze považovat velmi dobrou komunikaci s obcí Modrá, s níž společnost realizuje kroky pro neustálý udržitelný rozvoj areálu. V neposlední řadě je možné uvést rozmanité portfolio poskytovaných služeb a produktů, které zároveň nabízejí zákazníkům možnost cenové volby. O vysoké nevyváženosti návštěvníků v jednotlivých ročních obdobích již byla zmínka, nicméně další podstatný nedostatek spočívá v nejednotném vstupném, které by tak umožnilo ucelit veškeré aktivity v areálu.

Společnost může najít příležitost v úzké spolupráci s cestovními kancelářemi nebo školami, které mohou být dalším zdrojem pravidelných návštěvníků před úplnou sezónou. Investice do nových aktivit cestovního ruchu pro zimní období by tak výrazně napomohly vyrovnat tento výkyv v ročním počtu návštěvníků, neboť hlavním zdrojem návštěvníků společnosti v zimních měsících je převážně firemní klientela. Ke zvýšení atraktivity celé oblasti může přispět taktéž plánovaná výstavba klenotnice v podzemí Archeoskanzenu či dostavba dálnice.

Aktuální hrozby pro společnost obecně spočívají v příchodu konkurenčních společností do okolí, jelikož právě tato lokalita je pro nové investory velmi lukrativní. Společnosti může také uškodit zhoršující se stav ekonomiky v České republice, kdy rostoucí inflace způsobuje zvyšování pořizovacích cen vstupů a zároveň návštěvníci z důvodu nejisté situace ve světě nemají potřebu vynakládat peněžní prostředky na služby či luxusní zboží.

6.6 Vývoj ekonomických ukazatelů

Tabulka (č. 8) znázorňuje vývoj celkových nákladů a výnosů v období 2020-2023. Ve všech sledovaných letech společnost dosahuje kladných výsledků, které se každým hospodářským obdobím stabilizují. K nejvýraznějšímu skoku došlo v období 2020-2021, v němž byla pandemie hlavní příčinou snížení výnosů na úkor konzistentních nákladů, které byly nezbytné pro udržitelný provoz společnosti.

Tabulka 8 Vývoj celkových výnosů a nákladů 2020–2022 (vlastní zpracování)

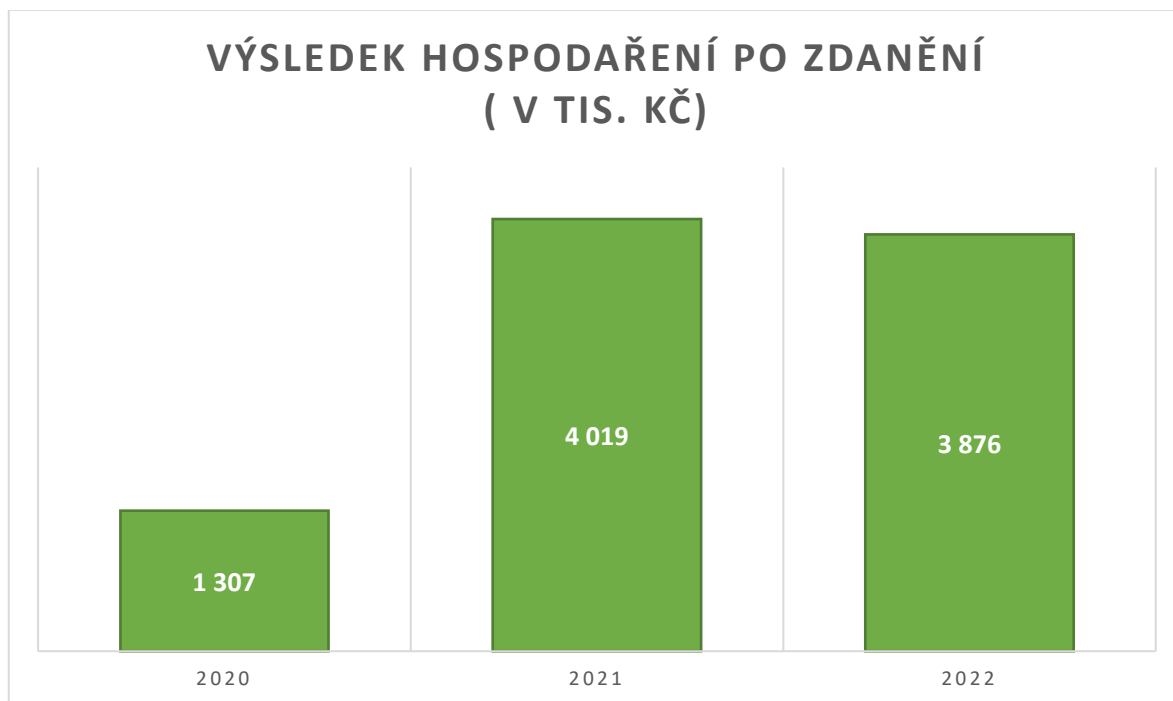
Vývoj celkových výnosů a nákladů	2020	2021	2022
	v tis. Kč	v tis. Kč	v tis. Kč
Výnosy	24 101	29 115	36 675
Náklady	22 794	25 096	32 799
Výsledek hospodaření po zdanění	1 307	4 019	3 876

Lze však s jistotou říct, že teprve v posledním roce (2022) byla společnost schopna fungovat celý rok bez jakýchkoli zásadních pandemických opatření, zatímco v roce 2021 společnost dosáhla podmínek antivirových dotačních programů, které výrazně napomohly pokrýt mzdové náklady společnosti v omezených měsících. Kromě toho lze výsledek hospodaření podrobněji rozčlenit na předchozí výpočet výsledků vzniklých v období 2020-2022, které postupně vedou k výsledku hospodaření po zdanění.

Tabulka 9 Rozbor výsledku hospodaření 2020–2022 (vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	2020	2021	2022
	v tis. Kč	v tis. Kč	v tis. Kč
VH z provozní oblasti	1779	5 189	4 777
VH z finanční oblasti	-149	-176	-165
VH před zdaněním	1630	5 013	4 612
Daň z příjmu	323	994	736
VH po zdanění	1307	4 019	3 876

Na níže uvedeném grafickém znázornění lze přehledně vyobrazit vývoj hospodářského výsledku po zdanění, který má rostoucí tendenci, avšak hlavní příčina kontinuálního vývoje hospodářského výsledku, jak bude zachyceno v následujících částech analytické části, nespočívá ve stále se zvětšujícím počtu hostů ve službách, jelikož v sezónních měsících bývá tato kapacita téměř vyčerpána, ale právě v razantním nárůstu prodeje vlastnoručně vypálených destilátů. Tato vývojová část o podílu na tržbách bude představena v následující kapitole, z níž bude patrné, že ke generování kladného hospodářského výsledku jednoznačně více přispívá hmotný produkt společnosti.



Obrázek 16 Výsledek hospodaření v letech 2020–2022

6.7 Poměr tržeb dle jednotlivých středisek

Pro účely porovnání ukazatelů vývoje tržeb jednotlivých středisek se uvádí pouze nejaktuálnější období roku 2022, neboť není zkruseno pandemickými opatřeními a lze tak vystihnout celkovou výkonnost společnosti. Pro úplnost lze tato střediska v následující kapitole posoudit také z hlediska jejich nákladové náročnosti.

Pro grafické zpracování jsou vytvořena tři samostatná střediska, z nichž první je možné označit jako hotelový oddíl, do něhož spadají veškeré tržby z ubytování, restaurace, letního bistra, pronájmu prostor, ale také z doplňkových služeb, jako je wellness či drobný prodej na recepci. Vzhledem k tomu, že tento oddíl obsahuje většinu prvořadých činností podniku, je proto pochopitelné, že představuje nejvyšší podíl na celkových tržbách.

Druhým samostatným oddílem je rozsáhlý multifunkční objekt, zvaný Centrum slováckých tradic, umístěný při hotelovém komplexu, jehož hlavním zdrojem příjmu je především prodej destilátů a vlastních výrobků, drobný prodej v kavárně, příjmy z pěstitelské pálenice ale také tržby z degustačních stezek. Avšak hlavním zdrojem příjmu, který je opravdu značný, je prodej destilátů. Uvedené tržby jsou zachyceny v tabulce č. 12, která zobrazuje 52,55% podíl na celkových tržbách druhého výnosového střediska.

Třetí oddíl představuje terárium, určené převážně ke zvýšení atraktivity turistické destinace Skanzen, hlavním výnosovým faktorem tohoto střediska je vstupné a prodej zboží vztahujícího se k tématu terária (hrnečky, náramky, trička apod.)

Tabulka (č. 10) znázorňuje rozložení celkových tržeb společnosti Skanzen v roce 2022, na kterých má hotelová divize většinový podíl téměř 64 %, příčinou je však agregace hlavních činností společnosti.

Tabulka 10 Tržby jednotlivých podnikových středisek (vlastní zpracování)

Středisko	Tržby v roce 2022	Podíl tržeb
Hotelový oddíl	23 388 286	63,93 %
Centrum slováckých tradic	11 164 014	30,52 %
Terárium	2 031 700	5,55 %
Celkem	36 584 000	100 %

Pro bližší představu lze jednotlivá střediska rozdělit podle jednotlivých tržeb, které společnost dosáhla v roce 2022.

Tabulka 11 Podíl tržeb ve středisku 1 (vlastní zpracování)

Rozložení tržeb hotelového oddílu	Tržby jednotlivých středisek	Poměr (v %)
Tržby za ubytování	7 720 121	33,05 %
Tržby za restauraci	13 591 892	58,19 %
Tržby z letního bistra	237 040	1,01 %
Tržby za nájemné	1 185 582	5,08 %
Tržby z wellness	352 000	1,51 %
Tržby z doplňkových služeb	272 627	1,17 %
Celkové tržby hotelového oddílu	23 359 262	100,00 %

Výše uvedená tabulka obsahuje podrobný rozpis jednotlivých tržeb z hotelové divize. Zdaleka největší položkou v této části představují tržby z restaurace, do nichž jsou zahrnuty veškeré tržby z prodeje nápojů a potravin, včetně polopenze v hotelové restauraci, ale také rovněž tržby za obědy pro zaměstnance a vytváří tak 58% podílu na celkových tržbách hotelu. Mezi další významné položky tržeb lze označit výnosy z poskytování ubytování v hotelovém areálu. V souvislosti s tržbami v rámci hotelové divize lze tak následně uvést plynoucí tržby z pronájmu prostor, poskytování masáží a wellness služeb či provozu bistra v letní sezóně.

Tabulka 12 Podíl tržeb v středisku 2

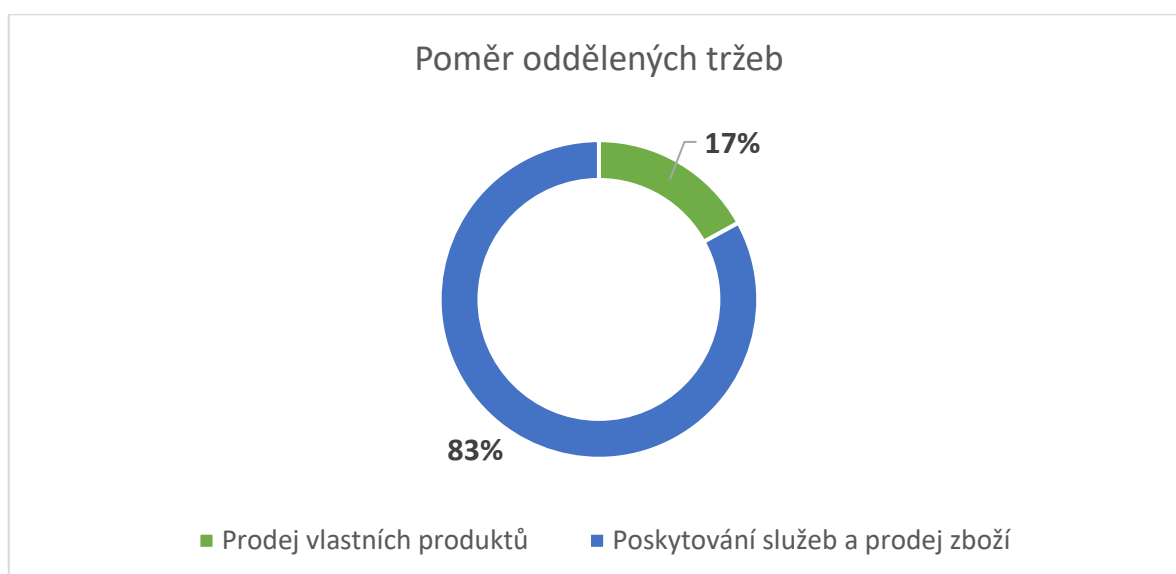
Rozložení tržeb Centrum slováckých tradic	Tržby jednotlivých středisek	Poměr (v %)
Tržby z prodeje destilátů	5 866 932	52,55 %
Tržby z prodeje ostatních výrobků	201 456	1,80 %
Tržby z pěstitelského pálení	326 683	2,93 %
Tržby z nájmu centra slováckých tradic	89 256	0,80 %
Tržby z kavárny	4 095 912	36,69 %
Tržby z degustačních stezek	583 775	5,23 %
Celkové tržby	11 164 014	100,00 %

Z hlediska rozložení tržeb v doprovodném centru tvoří téměř 52,55 % tržeb prodej destilátů, na který se společnost v posledních letech zaměřuje s cílem rozšířit prodej a celkově dosáhnout zvýšeného povědomí o značce Skanzen. Poměrně dobře si však vede kavárna, jejíž tržby z prodeje kávy, vína a dalšího zboží určeného k prodeji zákazníkům dosahují až 37 %. Mezi podpurné aktivity lze zařadit službu pěstitelského pálení nebo příjmy z degustačních stezek.

Tabulka 13 Podíl tržeb ve středisku 3

Rozložení tržeb z terária	Tržby jednotlivých středisek	Poměr (v %)
Tržby za vstupné	1 392 427	68,54 %
Tržby za prodej zboží	639 273	31,46 %
Celkové tržby	2 031 700	100,00 %

Na závěr středisko terárium stručně rozebírá tržby do dvou kategorií, z nichž hlavní část, téměř 70 %, pochází z vybraného vstupného do terária, zatímco zbývajících 30 % tvoří hmotný prodej zboží.



Obrázek 17 Podíl prodeje destilátů v poměru s celkovou tržbou (vlastní zpracování)
Prodej pálenek v rámci tržeb činí pouze 17 % z celkových tržeb společnosti, avšak díky vlastnosti nastavených marží u vlastních produktů v porovnání s poskytováním služeb či prodaným zbožím, lze tuto činnost z hlediska ziskovosti vyzdvihnout na přední příčky nejvíce ziskových aktivit společnosti.

7 ANALÝZA SOUČASNÝCH NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V této kapitole bude věnována pozornost nákladům vzniklým ve společnosti Skanzen Modrá, s. r. o. V rámci první podkapitoly je provedeno členění nákladů podle jejich druhu, kterému se podrobněji věnuje teoretická část. Následně je vytvořeno členění nákladů podle jednotlivých středisek, díky čemuž je možné zajistit celkové vyhodnocení poměru nákladů jednotlivých středisek k celkovým nákladům, závěrem této analytické části z hlediska nákladů je zpracováno kalkulační rozdělení nákladů, které bude informační základnou pro navazující praktickou část.

7.1 Druhé členění nákladů

Členění nákladů je nejrozšířenějším způsobem kategorizace nákladů, jenž má za primární úkol znázornit jednotlivé náklady podniku. Druhé členění je vytvořeno na základě výkazu zisku a ztrát společnosti za sledované období 2020-2022.

Tabulka 14 Druhé rozdělení nákladů (vlastní zpracování)

Položky nákladů	2020	2021	2022
	v tis. Kč	v tis. Kč	v tis. Kč
Výkonová spotřeba	11 182	11 859	18 306
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 635	2 210	3 130
Spotřeba materiálu a energie	5 817	6 314	10 192
Služby	3 730	3 335	4 984
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	422	266	-496
Osobní náklady	8 738	9 442	11 707
Mzdové náklady	7 233	7 470	9 330
Náklady na soc. a zdrav. pojištění	1 505	1 972	2 377
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 145	1 107	947
Úpravy hodnot DM	1 145	1 107	947
Ostatní provozní náklady	823	1220	1421
Zůstatková cena prodaného DM	120	0	0
Daně a poplatky	605	868	928
Rezervy v provozní oblasti	48	-86	8
Jiné provozní náklady	50	438	485
Ostatní finanční náklady	161	208	178
Daň z příjmů	323	994	736
NÁKLADY CELKEM	22794	25096	32799

Výkonová spotřeba představuje souhrnnou položku v druhovém členění pro 3 jednotlivé dílčí položky, které tvoří podstatnou část celkových nákladů společnosti.

Náklady vynaložené na prodané zboží představují veškeré položky zboží za účelem budoucího prodeje. Názorným příkladem lze označit veškeré zboží na prodejně, recepci, či teráriu. Největší položkou této dílčí položky je nakoupené víno od regionálních vinařů, které společnost doplňuje do vinných stezek a následně tak nabízí k prodeji.

Nejzajímavější položkou celého druhového členění je **spotřeba materiálů a energie**. V období 2022 lze pozorovat prudký nárůst o 60 % oproti předchozímu období, což je způsobeno především výrazně rostoucími náklady na energii. Na základě těchto poznatků lze z praxe konstatovat, že mnoha hotelovým zařízením mohou být způsobeny existenční problémy.

Závěrečnou položkou výkonové spotřeby jsou tzv. vynaložené náklady na **služby**, do nichž jsou zahrnuty především náklady na hotelovou údržbu, účetní, investice do marketingových činností, či internet a telefony. Náklady jsou nejméně volatilní složkou výkonné spotřeby, ale jejich rostoucí trend je stále evidentní.

Změna stavu zásob z vlastní činnosti zahrnuje neprodané vlastní výrobky umístěné ve skladovacích prostorech společnosti.

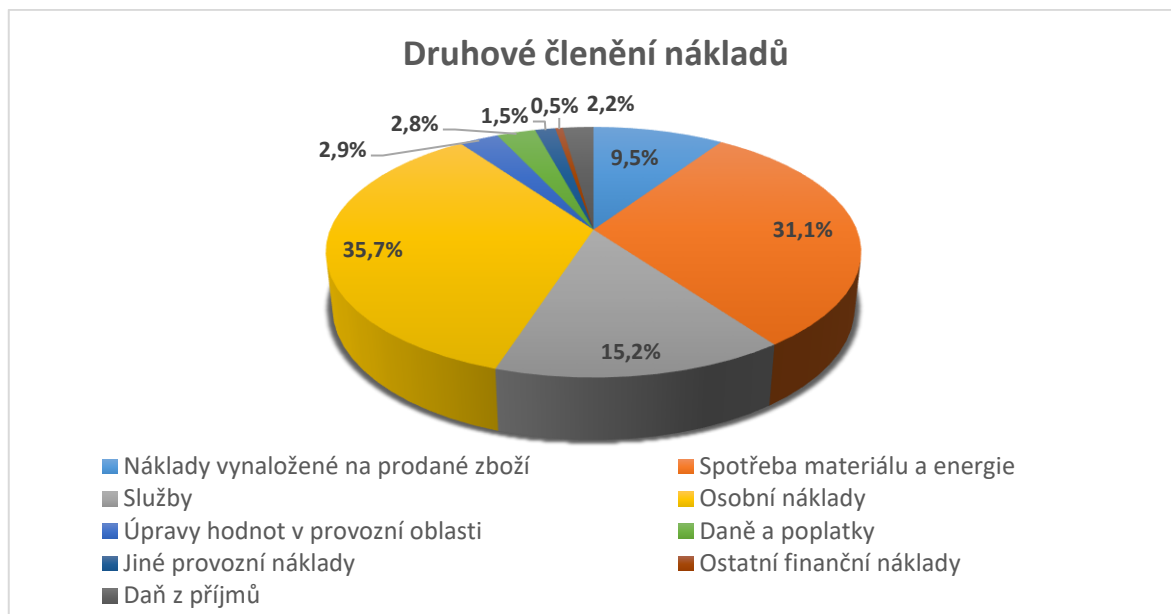
Dále je možné znázornit mzdové náklady společnosti, jenž se nachází v rozmezí 8,7 – 11,7 mil. ročně včetně SP a ZP. Tento rapidní skok v osobních nákladech odpovídá zvyšujícím se mzdám zaměstnancům, ale zároveň i zvýšeným počtům pracovníků na dohodu o provedení práce pro letní sezónu.

Součástí úpravy hodnot v provozní oblasti lze zahrnout odpisy dlouhodobého majetku, jehož roční odpis v průměru činí 1 mil. korun.

Hlavní položkou **ostatních provozních nákladů** činí spotřební daň, jejíž výše činí 0,6 až 1 milion Kč ročně, společnost však platí zároveň daň z nemovitostí nebo silniční daň.

Finanční náklady společnosti jsou tvořeny kurzovými rozdíly, nebo také pojištěním majetku a dalšími finančními náklady. Uvedené náklady se stabilně udržují v rozmezí 160-210 tis.

Závěrečnou nákladovou položkou, ačkoliv je ovlivněna hospodářským výsledkem účetního období, je **splatná daň**, jejíž výše se v období 2021-2022 vyvíjí v rozmezí 0,73 mil až 1 milion korun.



Obrázek 18 Grafické znázornění druhového členění v roce 2022 (vlastní zpracování)

Souhrnně lze říct, že největší nákladovou položkou ve společnosti Skanzen jsou osobní mzdy, které společně s 23 zaměstnanci a více než 17 dalšími pracovníky na dohody o provedení práce představují více než 35 % celkových nákladů včetně sociálního a zdravotního pojištění za období 2022. Druhou a mnohem dramatičtější položkou je spotřeba materiálu a energií, tento razantní nárůst je tak důsledkem ekonomické situace a nejvýraznější podíl na 60% navýšení mají právě energie.

7.2 Členění nákladů dle jednotlivých středisek

Následující kapitoly v rámci analytické části jsou již samostatně zpracovány se záměrem vytvořit informační základnu pro kontinuální zpracování projektové části. Při tvorbě těchto údajů se vycházelo z výsledovek jednotlivých středisek, nicméně řada nákladových položek byla účtována pouze na účet centrálního hotelového střediska, proto bylo nezbytné tyto položky na základě rozhovorů s vedením a účetní efektivně přenést do zbývajících oddílů.

Tabulka 15 Náklady rozděleny do jednotlivých středisek 2022 (vlastní zpracování)

Středisko	Celkové náklady	Podíl (v %)
Hotelový oddíl	22 780 164	69,45 %
Centrum slováckých tradic	8 545 266	26,05 %
Terárium	1 473 824	4,49 %
Celkem	32 799 254	100 %

Na základě výše uvedené tabulky lze zjistit, jak jsou náklady rozděleny na jednotlivá střediska společnosti, veškeré rozpočítané náklady vychází z finančních výsledovky společnosti za období 2022.

Hotelový oddíl zaujímá nejvýznamnější nákladové středisko s téměř 70 %. Tato nákladovost střediska je již výše opodstatněna velkým množstvím spotřeby materiálu, energie ale taktéž množstvím zaměstnanců, potřebných k zajištění nabízených služeb v hotelové části. Čtvrtinu celkových nákladových položek společnosti představuje centrum slováckých tradic, jež vychází převážně z nakoupených zásob, spotřebovaného materiálu pro výrobu vlastních produktů, nebo značné množství ostatních režijních nákladů. Posledním střediskem s 4,5% zastoupením na vznikajících nákladech představuje terárium, lze tak označit náklady související s nákupem dalších zvířat, nakoupené krmivo, nebo náklady na opravy a údržbu provozovny.

Aby bylo možné poskytnout opravdu přesný rozklad nákladů pro následující kalkulační členění, jsou celkové náklady druhého střediska společnosti odděleny od nákladů spojených s kavárnou, muzeem a degustačními stezkami. Uvedené nákladové položky byly pečlivě alokovány k jednotlivým činnostem podniku dle jejich charakteru.

Tabulka 16 Detailnější rozbor nákladů střediska 2 (vlastní zpracování)

Položka	Výše jednotlivých nákladů	Poměr (v %)
Výroba destilátů	4 015 927	47,16 %
Kavárna	3 204 705	37,63 %
Degustační stezky, muzeum a ostatní	1 294 634	15,20 %
Celkem	8 515 266	100,00 %

7.3 Kalkulační členění nákladů

V kapitole 7.3 je uvedeno kalkulační členění nákladů pro druhé středisko společnosti, a to pouze pro výrobu destilátů, neboť tento výrobek je hlavním předmětem kalkulace na základě dílčích aktivit. Díky rozdělení nákladů při výrobě destilátů na přímé a nepřímé, je možné stanovit základní informační podklad pro navazující implementaci kalkulační metody. Nejprve je vhodné stanovit poměr přímých a nepřímých nákladů pro výrobu destilátů, přičemž je třeba vycházet z interních informačních zdrojů v návaznosti na vnitropodnikový účetní systém společnosti.

Tabulka 17 Výsledný poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

Položka	Výše jednotlivých nákladů	Poměr (v %)
Přímé náklady	2 725 962	67,88 %
Nepřímé náklady	1 289 965	32,12 %
Celkové náklady	4 015 927	100,00 %

Z tabulky tak vyplývá, že 67,88 % z celkových nákladů při výrobě destilátů vytvářejí přímé náklady, zatímco zbývajících 32,12 % připadá nepřímým nákladům, které při uplatnění odlišných metod kalkulace způsobují výrazný rozdíl výsledné cenové kalkulace.

Ve výrobní činnosti je zcela obvyklé, že většina, v tomto případě téměř 2/3 z celkových nákladů, připadá na náklady související s výrobním procesem.

7.3.1 Přímé náklady

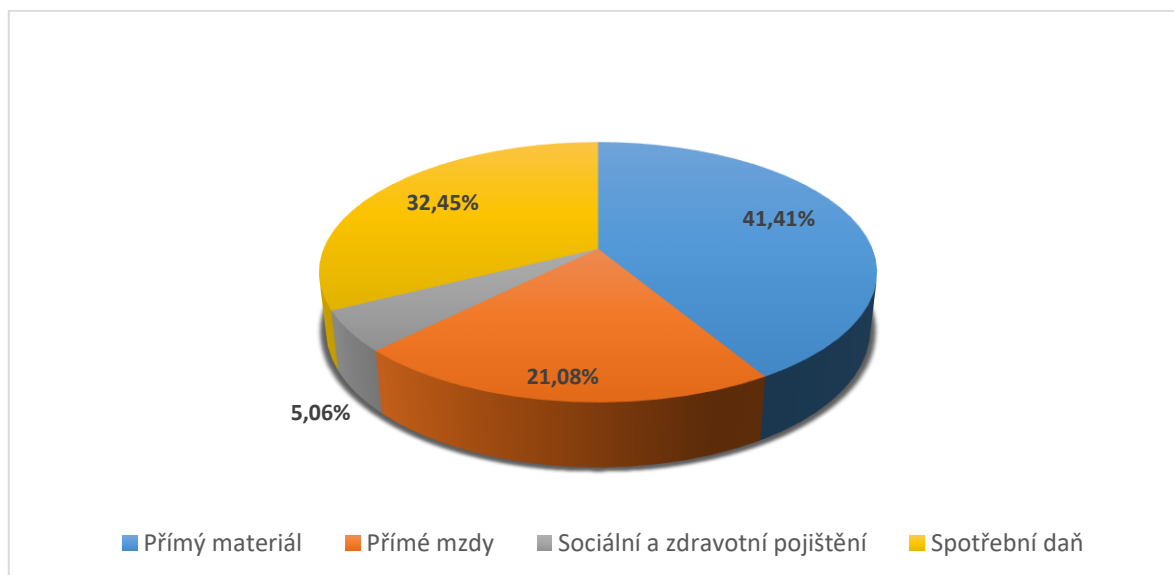
Tabulka 18 Nákladové položky přímých nákladů (vlastní zpracování)

Položky přímých nákladů	Výše nákladů	Poměr (v %)
Přímý materiál	1 128 754	41,41 %
Přímé mzdy	574 642	21,08 %
Sociální a zdravotní pojištění	137 914	5,06 %
Spotřební daň	884 652	32,45 %
Celkem	2 725 962	100,00 %

Přímé náklady při výrobním procesu představují tři největší nákladové položky. První z nich pojednává o přímém materiálu, jež je spotřebován při výrobě. Nejčastěji je tato položka zatížena v momentě nakoupení kvasů, ovoce nebo vína, z něhož jsou vytvořeny hlavní produkty společnosti. Při výrobě zázvorovice a dalších exkluzivních typů destilátu, jsou zde započítány i takové nákladové položky jako je spotřeba medu, citrónu, pomerančů nebo mnoha druhů koření.

Další nákladovou položkou při výrobě destilátů je mzda destilátéra, pracovníků či obchodního asistenta, která je následně doplněná flexibilními pracovníky na DPP, kteří pomáhají s celým výrobním procesem produktu, balením, kontrolou kvality a také expedicí do dalších restaurací prodejen a skladů. Zbývajícím podíl mzdových nákladů již spadá do nepřímých nákladů, které jsou vyvolány % podílem pracovníků z jiného střediska podniku. Na tomto základě je samozřejmostí hradit sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, kteří se bezprostředně podílejí na produkci výsledného destilátu.

Velmi důležitou položkou, jež je významnou součástí přímých nákladů, je náklad na etikety a láhev na alkoholické produkty. Závěrečnou finančně náročnou položkou je spotřební daň z absolutního alkoholu, která v roce 2022 činila téměř 885 tis. korun. Celková výše přímých nákladů činí 2,7 mil. korun.



Obrázek 19 Grafické znázornění přímých nákladů

7.3.2 Nepřímé náklady

Jak je již v teoretické části objasněno, nepřímé náklady nejsou zcela navázány na jednotku výkonu. Za nejvýznamnější položku lze označit ostatní mzdové náklady, které nejsou zahrnuty do položky přímých mezd. V projektové části budou veškeré tyto mzdy vyobrazeny procentuálním podílem veškerých ostatních pracovníků, zahrnují například mzdu ředitele, provozního manažera, obchodního asistenta, účetní, údržbáře, a dalších pracovníků podílejících se na obsluze výroby a prodeje.

Mezi další nákladové položky je možné vypočítat nájemné celého nákladového střediska, to bylo následně rozpočítáno mezi jednotlivé aktivity společnosti v daném nákladovém objektu a pouze pro výrobní aktivitu činí 240 tis. korun. Rozvrhovou základnou pro vyčíslení nájemného bylo vypočteno poměrové zatížení výrobních a skladovacích prostor na m² v poměru s celkovou výměrou střediska.

Ostatní materiál ve společnosti představuje další materiál, jež je spotřebován při výrobní činnosti. Příkladem lze uvést spotřebu kancelářských potřeb, čisticí a úklidové prostředky pro čištění pánenice a společných prostor a další. Nejmenší nákladovou položkou představují finanční náklady, které vycházejí z kurzových rozdílů a přefakturace.

V rámci nepřímých nákladů tvoří spotřeba energie agregátní nákladovou položku, která zahrnuje náklady spojené se spotřebou plynu a vody, a tvoří tak 22 % celkových nepřímých nákladů. Podobně existuje souhrnná položka uvádějící náklady spojené s opravami a údržbou celého výrobního objektu, kam mohou patřit běžné opravy kotlů nebo náklady na správu areálu či náklady na exteriér.

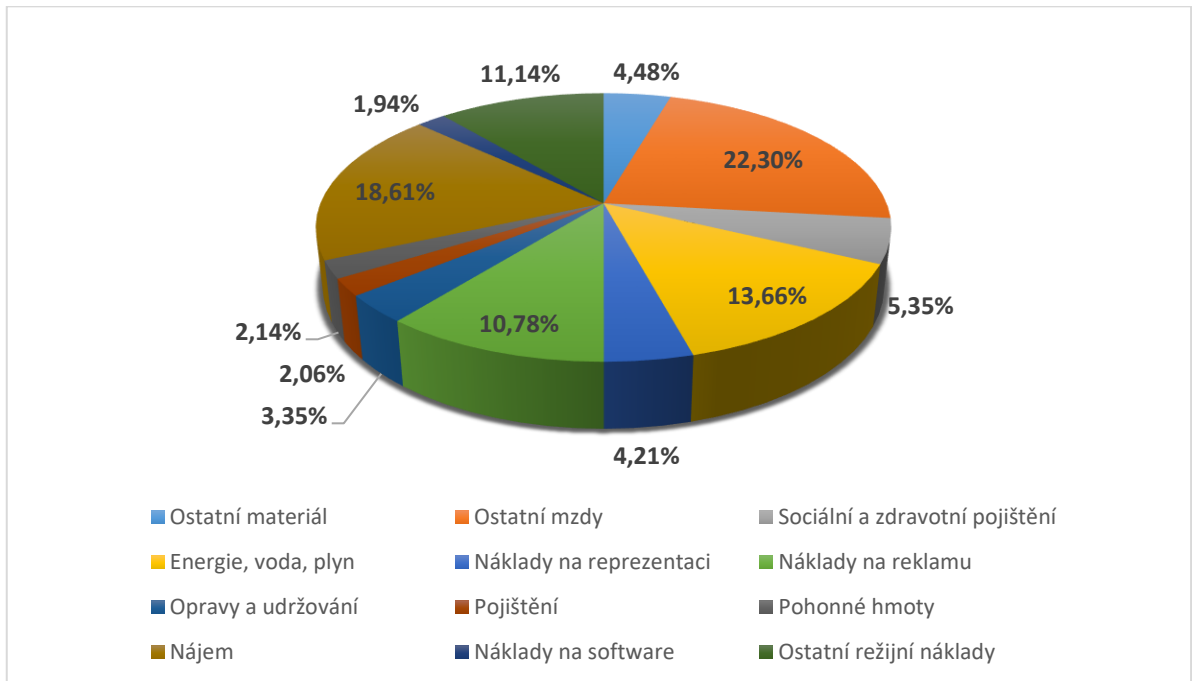
Významnou nákladovou položkou jsou náklady na reklamu, kterou společnost v posledních letech výrazně posílila, za účelem rozšíření povědomí o značce Skanzen.

Souvisejícími náklady jsou náklady na reprezentaci, které si lze představit jako účast na mnoha veletrzích a festivalech, které společnost v souvislosti s propagací absolvuje. Další režijní náklady mohou zahrnovat náklady na revize, svoz odpadu, svoz výpalků, ale také náklady na poštovné, telefon a internet. V rámci těchto vedlejších nákladových položek lze vyzdvihnout náklady na IT/IS, které jsou významné pro kontrolu celkového odbytu výroby, ale slouží také jako výstup pro celní správu. Pohonné hmoty a pojištění na zařízení jsou dalšími specifickými nákladovými složkami podniku.

Tabulka 19 Detailní pohled na nepřímé náklady za období 2022 (vlastní zpracování)

Položky nepřímých nákladů	Výše nákladů	Poměr (v %)
Ostatní materiál	57 752	4,48 %
Ostatní mzdy	287 654	22,30 %
Sociální a zdravotní pojištění	69036	5,35 %
Energie, voda, plyn	176165	13,66 %
Náklady na reprezentaci	54250	4,21 %
Náklady na reklamu	139100	10,78 %
Opravy a udržování	43256	3,35 %
Pojištění	26510	2,06 %
Pohonné hmoty	27560	2,14 %
Nájem	240 000	18,61 %
Finanční náklady	23 750	1,84 %
Náklady na software	25000	1,94 %
Ostatní režijní náklady	119 932	9,30 %
Celkem	1 289 965	100,00 %

Pro celkový pohled na nepřímé náklady jsou veškeré nákladové kategorie převedeny do grafického znázornění pro období 2022.



Obrázek 20 Grafické zobrazení nepřímých nákladů pro rok 2022

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU TVORBY CENY

Společnost Skanzen Modrá představuje několik aktivit, které celistvě utvářejí turistickou destinaci. V následující fázi je zaměřeno pouze na výrobní oddíl celé společnosti Skanzen Modrá, neboť právě v těchto místech je nutné mít plnou kontrolu nad vznikajícími náklady a tvorbou konečné ceny.

Předmětem zkoumaného systému kalkulace nákladů je kalkulace nákladů na specifický produkt společnosti, která původně vznikla jako hotel, jehož hlavní činností bylo poskytování ubytování s doprovodnými aktivitami za účelem příjemného pobytu v dané lokalitě. Tyto činnosti se postupem času podstatně více provázaly a vytvořily koncept, jehož aktivity nejsou závislé na samotné návštěvě turistické destinace.

Může se jednat o takzvaný typ diverzifikace mezi službou a výrobou, který se v rámci nástupu kovidových opatření opravdu vyplatil, a ukázal, že výroba vlastních produktů v provázanosti na prodej v turistické destinaci je klíčovým záměrem společnosti Skanzen pro další období.

V rámci systému tvorby ceny bude primárně pohlíženo na tvorbu destilátu, avšak v následujících měsících má společnost vizi vytvořit zcela novou řadu likérů, z toho důvodu bude vyobrazena stávající kalkulace na destilát, přičemž za pomoci implementace kalkulace na základě dílčích aktivit bude mnohem srozumitelnější a přesnější určení výsledné kalkulace i na nově uvedený likér. Níže lze uvést aktuální kalkulační systém společnosti pro výrobu destilátů za pomoci přírážkové kalkulace.

Tabulka 20 Aktuální systém kalkulace ve společnosti (vlastní zpracování)

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Celkové přímé náklady

Výrobní režie (55 %)

Vlastní náklady výroby

Marže 95 %

Vnitropodniková cena

Platná sazba DPH 21 %

Prodejní cena společnosti včetně DPH

8.1 Současná kalkulace v praxi

Pro výpočet přímého materiálu společnost vyčíslí hodnotu přímých nákladů potřebných pro výrobu jedné šarže destilátů. Tyto agregátní přímé náklady jsou většinou ovlivněny cenou sezónního ovoce, tudíž je kalkulace provedena až po celkovém procesu výroby, kdy lze vyhodnotit hromadnou výtěžnost z nakoupeného ovoce, tato prostá metoda pro vyčíslení přímého materiálu na základě průměrné spotřeby na láhev, může být v rámci celkové produkce stále dostačující.



Obrázek 21 Hruškovice Skanzen

Názorná ukázka pro komplexní výpočet kalkulačního vzorce ve společnosti:

Společnost nakoupila ovoce na kvas v ceně 9,7 Kč/kg a odebrala tak 1,188 tun hrušek. Z čehož následně bylo vyhodnoceno, že pro výrobu tohoto produktu lze vyrobit 60 l. a. a. Na základě této produkce je připočtena 10% přírážka na přímém materiálu z výrobních ztrát, vycházející především z lahvování a vytvářením testů lihovitosti. Celková výše přímých materiálu činí 12 721 Kč. Pro výpočet hruškovice o objemu 0,5 litrů je zapotřebí tento výpočet vynásobit 44 % (obsah alkoholu v destilátu) a následně vydělit požadovaným objemem pálenky. Výsledek přímých materiálů na výrobu hruškovice o objemu 0,5l (44 %) činí 46,64 korun.

Tabulka 21 Kalkulace přímých nákladů na jednotku produkce (vlastní zpracování)

Výpočet přímých nákladů	Výše jednotlivých nákladů
Nákup ovoce	11 565 Kč
10% přírážka	1 156 Kč
Celkem na 60 l. a. a.	12 721 Kč
Přímé náklady na 1 l. a. a.	212,02 Kč
Přímé náklady na výrobu hruškovice 0,5 l (44 %)	46,64 Kč

Přímá mzda ve výpočtu představuje především mzdu pracovníků podílejících se na jednotce výkonu, tato mzda je rozpočtena z hlediska celkového průměrného objemu výroby absolutního alkoholu za roční období. Nevýhodou může být, že ačkoli se čas strávený na jednotlivých typech destilátů odlišuje, přímá mzda je rozpočtena na základě ročního absolutního objemu vyprodukovaného lihu. V tomto poměru jsou pak tyto náklady rozpočítány do jednotlivých (l. a. a.). Na základě zkušeností se zpracováním daného druhu výrobku jsou zde připočteny taktéž strávené hodiny ostatních pracovníků, jež se podílí na aktivitách související s balením, etiketováním a celkovým zpracováním až do výsledné fáze. Poslední nákladovou částí, která spadá do přímých mezd je variabilní složka pro pracovníky a činí 50 korun na litr prodaného absolutního alkoholu. Výpočet přímé mzdy na 0,5 l hruškovice (44 %) je uveden v následující tabulce č. 22:

Tabulka 22 Kalkulace přímé mzdy na jednotku produkce (vlastní zpracování)

Výpočet přímých mezd	Výše jednotlivých nákladů
Mzda pracovníků na 0,5l (44 %)	19 Kč
Ostatní mzdy rozlišené stráveným časem 0,5 l (44 %)	4 Kč
Odměna 50 Kč/ 1 l. a. a.	11 Kč
Přímé mzdy na hruškovici 0,5 (44 %)	34 Kč

Na základě zakoupeného ovoce vznikne určitý počet litrů absolutního alkoholu, z něhož lze vypočítat celkový objem výroby konkrétní šarže z produktové řady. Dalším hlediskem pro stanovení celkové produkce je tzv. ředění destilátu na požadovaných 44 % alkoholu, od kterého se významně odvíjejí další přímé náklady, resp. spotřební daň, která v současné době činí 322,50 Kč na litr absolutního alkoholu. Podrobnější výpočet spotřební daně na jednotku výkonu vysvětluje níže uvedený vzorec. Do ostatních přímých nákladů je taktéž připočten náklad na sklo o objemu 0,5 litru, etiketu a vršek.

$$\text{Spotř. daň na 0,5 l} = \frac{322,5 \cdot 0,44}{2} = 70,95 \text{ Kč} \quad (4)$$

Tabulka 23 Kalkulace ost. přímých nákladů na jednotku produkce (vlastní zpracování)

Výpočet ostatních přímých nákladů	Výše jednotlivých nákladů
Spotřební daň na hruškovici 0,5 l (44 %)	70,95
Sklo 0,5 l	26,5
Etiketa – velká	9,5
Vršek	4
Celkové ostatní přímé náklady	110,95

Pro rozvrhovou základnu výpočtu výrobní režie, která v tomto případě zastřešuje jak správní, tak odbytovou, představuje 55 % z celkových přímého materiálu a mezd. V tomto případě společnost pouze odhaduje své nepřímé náklady, a to hlavně z důvodu, že tyto náklady je časově náročné analyzovat a následně členit do jednotlivých aktivit konkrétních středisek.

$$\text{Výrobní režie } 55\% = (46,64 + 34) * 55\% = \mathbf{44,35 \text{ Kč}} \quad (5)$$

8.2 Zhodnocení současného systému kalkulace ceny

V tomto bodě je tak možné souhrnně analyzovat výslednou cenu 0,5 l hruškovice (44 %). Celý výpočtový proces byl proveden v aplikaci MS Excel.

Tabulka 24 Kompletní vzorec společnosti na jednotku produkce (vlastní zpracování)

Současný kalkulační vzorec	
Přímý materiál	46,64 Kč
Přímé mzdy	34,00 Kč
Ostatní přímé náklady	110,95 Kč
Celkové přímé náklady	191,59 Kč
Výrobní režie 55 %	44,35 Kč
Vlastní náklady výroby	235,94 Kč
Marže 95 %	224,14 Kč
Vnitropodniková cena	460,09 Kč
<i>Platná sazba DPH 21 %</i>	96,62 Kč
Prodejní cena na základě kalkulace včetně DPH	556,71 Kč
Prodejní cena společnosti po úpravě	560,00 Kč

Z výše uvedeného kalkulačního vzorce lze přehledně vyobrazit jednotlivé náklady na zkoumaný produkt, v tomto případě hruškovice. Tento kalkulační vzorec je aplikován na veškeré destiláty o objemu 0,5 litru, tudíž hlavní změna nákladů se v tomto případě odráží především v přímém materiálu a v ostatních přímých nákladech na spotřební dani.

Jak vyplývá z výše uvedeného vzorce, spotřební daň v poměru k vlastním nákladům výroby tvoří téměř 30 % z celkových vnitropodnikových nákladů na produkt.

To znamená, že v budoucnu může být konečná cena výrobku výrazně ovlivněna navýšením spotřební daně, stejně tak jako se tomu děje v jiných odvětvích u výroby produktů zatížených spotřební daní. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí další dvě varianty objemu destilátu, 0,35 a 0,1, je proto v této chvíli kalkulována nejnákladnější možnost výrobku. Marže na výrobě destilátů se obvykle drží v rozmezí 90-110 %, ačkoliv prodejní asistent poskytuje za dojednaných okolností slevy a rabaty na úkor vypočtené marže. Výsledná cena před úpravou představuje 556 Kč včetně daně z přidané hodnoty, podnik uvedenou částku zaokrouhlil a hruškovici je možné zakoupit za 560 Kč.

Společnost stanovuje konečnou cenu na základě vlastního uvážení a neexistuje zcela ucelený a konzistentní systém kalkulace nákladů, ačkoli kalkulace nákladů je obdobou kalkulace přírážkové.

Hlavním nedostatkem této metody je především zkreslený pohled na nepřímé náklady, které je nepochybně třeba zohlednit, neboť, jak již bylo zjištěno v analytické části, představují téměř třetinu z celkových nákladů výrobního oddílu. Doposud společnost zpracovává pouze tzv. odhady nepřímých nákladů s využitím rozvrhových základů při výpočtu přírážkové kalkulace, tj. zohledňuje pouze částečné zatížení výrobku nepřímými náklady.

V okamžiku tvorby kalkulací pro další druhy výrobků, jako je vlastní výroba likérů nebo limitované edice destilátů (oskerušovice, malinovice, jahodovice apod.), je nezbytné disponovat podstatně širším přehledem nad vznikajícími náklady, včetně nepřímých nákladů, což při uvedení nového výrobku na trh vede k navýšení nepřímých nákladů v porovnání s již zaběhlým produktem.

K řešení výše uvedených problémů bude v projektové části použita moderní technika kalkulace nákladů založená na dílčích činnostech. Tato metoda umožní zcela jednoduše přiblížit nepřímé náklady ke skutečně vynaloženým nákladům v souvislosti s činnostmi s různou intenzitou výroby a prodeje.

Kalkulaci nákladů pro uvedený produkt sestavuje provozní manažer ve spolupráci s ředitelem společnosti, nicméně v některých případech se tvorba ceny produktu značně odlišuje od tvorby cen služeb v hotelnictví, ve kterých lze na tyto vynaložené náklady nahlížet mnohem intuitivněji.

9 PROJEKT TVORBY CENY VYBRANÉHO PRODUKTU

Z předešlé kapitoly (8.2) je zřetelné, že společnost sestavuje kalkulaci přírážkovou pro určení konečné ceny výrobku, avšak s postupným rozšiřováním portfolia výrobků mohou být tyto kalkulace na jednotku produkce výrazně nepřesné, a společnost tak ztrácí přehled o nákladové efektivnosti jednotlivých výrobků, k odstranění těchto zřetelných nedostatků bude vypracován komplexní systém kalkulace nákladů založený na dílčích činnostech.

Hlavním důvodem pro volbu kalkulace nákladů na základě dílčích činností je jejich moderní a přesné rozvržení na příslušné nákladové úkony. Prostřednictvím této kalkulace lze snadněji zkoordinovat veškeré podnikové činnosti, ale také efektivněji kontrolovat a sledovat průběžný vývoj uskutečněných režijních nákladů, které ve sledovaném podniku představují až jednu třetinu nákladů.

9.1 Vymezení projektu

V předchozí kapitole byl znázorněn stávající systém řízení nákladů a tvorby cen ve společnosti Skanzen Modrá s. r. o. Na základě podkladů vytvořených v rámci analytické části je tak možné dále přistoupit k projektové části diplomové práce. Aby bylo možné tento specifický systém plně rozvinout, je nezbytné uspořádat rozhovory s pracovníky zainteresovaných středisek, kteří jsou schopni přiblížit svůj osobní pohled na výrobní proces, a tím metodu výrazně přiblížit skutečnosti.

Základním účel projektu spočívá ve vytvoření zcela nového systému kalkulace nákladů, který by bylo možné při dalším vývoji aplikovat i na další činnosti společnosti, pro projektovou část je však zvoleno pouze odvětví vlastní výroby, na které se společnost v současné době nejvíce koncentruje.

V závěrečné fázi bude projektový celek zhodnocen a následně porovnán s aktuální metodou kalkulace. Posléze bude projekt předmětem časové, nákladové a rizikové analýzy, aby bylo možné hlouběji prozkoumat implementaci metody do společnosti. V závěru budou vysvětleny výhody a nevýhody zavedení systému ABC do společnosti.

Celkový vývoj kalkulace bude proveden v programu MS Excel se zaokrouhlením na dvě desetinná místa, který bude možný nalézt v seznamu příloh.

9.2 Návrh kalkulace na základě dílčích aktivit

Za pomoci doposud vytvořených podkladů je možné přistoupit k sestavení metody kalkulace nákladů, jelikož metoda spočívá v alokaci nepřímých nákladů, bude tento proces tvorby kalkulace rozdělen do pěti různých kategorií, které byly vytyčeny v teoretické části a jsou uvedeny v následujících kapitolách.

- Kapitola 9.3 Úprava účetních dat
- Kapitola 9.4 Vymezení jednotlivých aktivit
- Kapitola 9.5 Procesní nákladová analýza
- Kapitola 9.6 Analýza aktivit
- Kapitola 9.7 Přiřazení činností k nákladovým objektům

9.3 Úprava účetních dat

Než bude možné zpracovat kompletní kalkulaci nákladů na základě dílčích aktivit, jak vychází z teorie, je nezbytné očistit dostupné údaje od nealokovaných nákladů k aktivitám. V této souvislosti je nezbytné upravit dosavadní údaje nepřímých nákladů o finanční náklady vycházející z kurzových rozdílů a přefakturací. Odpočtem finančních nákladů dochází ke snížení celkových nepřímých nákladů o 23 750 Kč.

Tabulka 25 Úprava účetních hodnot

Úprava dat před sestavením	
Finanční náklady	-23 750
Přímé mzdy	+574 642
Sociální a zdravotní pojištění	+137 914
Zvýšení nepřímých nákladů	688 806

Jedním z nedostatků, které byly zjištěny v analýze stávající kalkulace ceny, bylo přiřazení veškerých přímých mzdových nákladů na celkovou produkci absolutního alkoholu za hospodářský rok, ačkoliv je v této položce více pracovních míst související s výrobou destilátu. To vede k faktu, že při diferenciaci výrobku jsou zjištěné přímé mzdové náklady stejné. Z tohoto důvodu jsou přímé mzdové náklady, respektive přímé mzdy a sociální a zdravotní pojištění, převedeny do nepřímých nákladů, a tím je možné sestavit zcela nový koncept kalkulačního vzorce pro výpočet ceny destilátu.

Tabulka 26 Koncept kalkulačního vzorce

Koncept kalkulačního vzorce
Přímý materiál
Provize 50 Kč na 1 l. a. a.
Ostatní přímé náklady (spotřební daň, sklo, etiketa, vršek)
Režijní náklady (kalkulace na základě dílčích aktivit)
Vlastní náklady výroby
Marže 95 %
Vnitropodniková cena
Platná sazba DPH 21 %
Prodejní cena na základě kalkulace včetně DPH

Hlavním rozdílem v porovnání se současným kalkulačním vzorcem lze tedy poukázat na změnu výpočtu přímých mezd, kde v této položce představuje pouze stávající provize. Zbývající přímé náklady jsou tak převedeny do nepřímých nákladů, které v nadcházející kapitole budou rozčleněny na základě dílčích aktivit. Hlavní výhodou a důvodem je podstatně efektivnější alokace mzdových nákladů na jednotku produkce.

Jak bylo uvedeno v kapitole (8.2), společnost plánuje během několika měsíců uvést na trh nový typ výrobku (likér), za stávající situace by uvedené náklady na mzdu ovlivnilo množství absolutního alkoholu ve výrobku, ale nezohledňovalo by tak naprosto odlišnou náročnost mzdových nákladů na výrobu a prodej plánovaného výrobku.

Pro ilustraci lze uvést příklad, kdy likér obsahuje 20 % absolutního alkoholu, zatímco ovocný destilát 44 %, ačkoli bude počáteční fází vývoje, náklady na mzdy pro nově uvedený výrobek narůstají, avšak při použití současného výpočtu by došlo ke zcela opačnému efektu.

Tabulka 27 Současná kalkulace přímých mezd destilátu

Výpočet přímých mezd – Destilát (44 %)	Náklad na destilát (44 %)
Přímé mzdy na 1 l zředěného alkoholu (44 %)	38
Mzda pracovníků na 0,5l (44 %)	19
Ostatní mzdy rozlišené na 1 l. a. a.	18,3
Ostatní mzdy rozlišené stráveným časem 0,5 l (44 %)	4
Odměna 50 Kč/ 1 l. a. a.	11
Celkem	34

Tabulka 28 Současná kalkulace přímých mezd likéru

Výpočet přímých mezd – Likér (20 %)	Náklad na likér (20 %)
Přímé mzdy na 1 l zředěného alkoholu (20 %)	17,3
Mzda pracovníků na 0,5l (20 %)	8,65
Ostatní mzdy rozlišené na 1 l. a. a.	18,3
Ostatní mzdy rozlišené stráveným časem 0,5 l (20 %)	1,83
Odměna 50 Kč/ 1 l. a. a.	5
Celkem	15,48

V okamžiku, pokud by společnost vyráběla destiláty s obdobným poměrem absolutního alkoholu, zkrácený výsledek nemusí hrát zcela drastickou roli, avšak při výrobě nízkoalkoholických výrobků by tak mohl vzniknout zásadní problém. Do této doby totiž společnost vyráběla produkty v rozmezí 42-47 % absolutního alkoholu v produktu, tudíž tento markantní rozdíl zapříčinil minimální navýšení přímých nákladů, od kterých se navýšila v procentním vyjádření výrobní režie. Z tohoto důvodu lze objasnit převod mzdových nákladů do „nepřímých nákladů“, ačkoliv jejich přímý charakter bude nadále zachován.

Tabulka 29 Upravené nepřímé náklady (vlastní zpracování)

<i>Položky nepřímých nákladů</i>	Výše nákladů	Poměr (v %)
Ostatní materiál	57 752	2,92 %
Přímé mzdy	574 642	29,04 %
Sociální a zdravotní pojištění	137 914	6,97 %
Ostatní mzdy	287 654	14,54 %
Sociální a zdravotní pojištění	69 036	3,49 %
Energie, voda, plyn	176 165	8,90 %
Náklady na reprezentaci	54 250	2,74 %
Náklady na reklamu	139 100	7,03 %
Opravy a udržování	43 256	2,19 %
Pojištění	26 510	1,34 %
Pohonné hmoty	27 560	1,39 %
Nájem	240 000	12,13 %
Náklady na software	25 000	1,26 %
Ostatní režijní náklady	119 932	6,06 %
Celkem	1 978 771	100,00 %

Celková výše nepřímých nákladů činí 1 978 771 Kč, přestože došlo k nárůstu o 688 806 Kč, jak vyplývá z tabulky č. 25. Tyto upravené vstupní údaje budou v následujících kapitolách přiřazeny k jednotlivým souhrnným činnostem nákladového objektu.

9.4 Vymezení jednotlivých aktivit

Následnou a velmi důležitou fází procesu výpočtu ABC je definice jednotlivých operací, které se vyskytují při celkové výrobě destilátů. Tato kapitola znázorňuje všechny činnosti, které se podílejí na kompletní výrobě alkoholického nápoje.

Jednotlivé aktivity jsou tak rozděleny do 5 různých procesů, které jsou rozlišeny detailním kódem na základě charakteru činnosti. Všechny definice činností byly vypracovány na základě detailního přehledu celého výrobního provozu a rozhovorům s hlavním destilátérem. Následně jsou tyto poznatky za účasti asistenta prodeje a ředitele společnosti nákladově oceněny.

100 – Nákup

Celkový proces pro vytvoření destilátu začíná aktivitou plánování celkového nákupu materiálu (**A101**) potřebných pro destilát, při kterém je nasmlouvaná cena, komunikace s dodavateli, či kontrola odrůdy pro destilaci. V tomto případě se může jednat o sklo, etikety, vršky, kolký nebo samotné ovoce, které je třeba v průběhu výrobního procesu včas naplánovat.

V rámci procesu nákupu (**A102**) pracovníci zpracovávají kupní smlouvy s majiteli sadů, domlouvají dopravu a termíny dostupných dodávek ovoce. V rámci těchto nákladů mohou být započítané související náklady s nákupem ovoce (např. dopravné)

200 – Výroba

Výrobní proces je rozdělen na 5 samostatných operací, z nichž každá představuje jinou činnost, jejich rozvrhové základny se tak mohou lišit. Na tyto činnosti připadá většina vynaložených nákladů, neboť jsou skutečně materiálově a časově náročné.

V případě činnosti (**A201**) se distribuované ovoce zpracovává do nerezových kvasných nádob, které mají další specifikace v závislosti na povaze ovoce a jeho objemu, který společnost plánuje vyrobit. Při zpracování je obvyklé přečerpávání do stojatých nádob, kterému však může předcházet činnost odstopkování či odpekování ovoce.

Tato kvasná činnost (**A202**) je spíše soustavnou aktivitou, kde probíhá samotný proces kvašení, tudíž jsou nádoby uchovávány ve speciálních prostorách, ve kterých je zapotřebí neustále kontrolovat stav kvasu. Pro zlepšení kvasných účinků se proto přidávají určité prostředky např. cukr. Časový rozsah celého procesu kvašení se tedy u jednotlivých druhů ovoce obvykle značně odchyluje.

Aktivita (**A203**) představuje specifickou činnost, která je výrazně doprovázena podpůrnými činnostmi, a to jak kontrolními, tak administrativními, neboť samotný hlavní proces destilace vyžaduje zajištění tzv. verifikace, která je ovlivněna stanoviskem potravinářské inspekce a celního úřadu. Verifikací lze uvést lihovar do oficiálního módu výroby. Uvedené správně-legislativní činnosti jsou skutečně časově náročné a v okamžiku zahájení produkce je důležité mít veškeré požadavky splněné.

Hlavní aktivita procesu výroby (**A204**) je rozdělena do dvou odlišných systému pálení. První varianta představuje 5tistupňovou kolonu pro zpracování specifických šarží ovoce, které následně vypalují přes katalyzátor, avšak při větším objemu produkce je pálení provedeno klasickou metodou v plynovém kotli.

Tento proces je taktéž značně ovlivněn ročním obdobím a úrodou pro konkrétní období, v letních měsících je tak výroba založena na produkci letních odrůd, zatímco v podzimních obdobích je výroba zaměřena na švestky, ryngle apod. Hlavní výhodou mohou být speciální destiláty, resp. zázvorovice, kterou je možné vyrábět v průběhu celého roku, avšak celkový proces je technologicky a časově náročnější.

Ředění (**A205**) obsahuje činnosti, kterým je možné zapříčinit destilát na požadovanou lihovitost, který je již ohlášen oficiálně. Tato činnost je doprovázena výrobou osmotické demineralizované vody, která je smíchána s destilátem. Zmíněné operace s destilátem zahrnují také činnosti s ověřením odchylky v obsahu alkoholu nebo kontrolu, zda se destilát nezakalil.

300 – Skladování

Následující aktivity jsou prováděny v celním skladu, které předcházejí výdeji z daňového skladu. Ve skladovací činnosti (**A301**) je zapotřebí ovocný destilát přečerpat do úložných nádob v celním skladu, který je pod kontrolou úřadů v podzemních skladech lihovaru. V rámci skladování je zapotřebí veškeré úložné nádoby evidovat a postupně odvětrávat.

První věcí, na kterou je nutné se po uskladnění výrobku zaměřit, je etiketování lahví (**A302**), které zajišťuje personál nebo pracovníci na dohodu o provedení práce. Obvykle jsou k úplnému označení láhve potřebné 2 části etikety, avšak u limitovaných edic se počet etiket na láhvi může zvýšit. Takovým příkladem je například limitovaná edice malinovice, jejíž součástí je další etiketa na hrdle láhve a dodatečná brožura s příběhem celé značky.

Po tomto stupni výroby je možné destilát stáčet do lahví (**A303**), což je značně ovlivněno objemem šarže celkové výroby, přičemž tato činnost se provádí systematicky s naražením vršku (**A304**) a následným nalepením kolku (**A304**), aby bylo možné destilát vyjmout z daňového skladu.

V okamžiku, ve kterém je vytvořen konečný produkt, jsou výrobky přemístěny (**A305**) z daňového skladu a převedeny do speciálních skladů nebo přímo na prodejní regály vlastní kavárny, restaurace a hotelové recepce, které jsou opěrnými pilíři pro prodej destilátů.

Zahrnuty jsou však i činnosti související s konečným balením výrobku pro distribuci na základě objednávek z jiných restaurací, barů, specializovaných obchodů nebo velkoobchodů. Z tohoto důvodu může být nezbytné zahrnout pojištění jako součást nákladů na dopravu, které jsou taktéž v nákladových položkách nepřímých nákladů.

400 – Obchodní činnost

Do obchodní činnosti jsou především zahrnuty činnosti obsluhující zákazníky (**A401**), kteří jsou návštěvníci centra slováckých tradic. V rámci této činnosti jsou vytvářeny komentované prohlídky, ale také komunikace s potenciálními zákazníky.

Samotná položka prodeje destilátu (**A402**) však zahrnuje více možných činností, nejčastěji se jedná o vytvoření cenové nabídky, grafického zpracování, domluvu s prodejci nebo podpůrné činnosti související s marketingem. Do této činnosti jsou zahrnuty také náklady na reprezentaci, při níž je nezbytné účastnit se různých festivalů či akcí.

500 – Podpůrná činnost

Na základě podpůrných činností byly vybrány dvě různé činnosti, které budou následně přiřazeny k primárním činnostem. Správní činnost představuje veškeré činnosti z oblasti komunikace s vnitřním a vnějším prostředím podniku, účetnictví, skladové evidence, úprava marketingové strategie, správy webových stránek, ale také řešení legislativních záležitostí s úřady a inspekcemi.

Naproti tomu podpůrná kontrola se uplatní spíše ve výrobních procesech, kde je velmi důležité dodržovat postupy při jakýchkoli nestandardních změnách. V % podílu však bude zahrnuta i do procesu skladování a nákupu.

Tabulka 30 Rozdělené aktivity při výrobě destilátů (vlastní zpracování)

Kód procesu	Kód aktivity	Aktivity
100 - Nákup	A101	Plán nákupu
	A102	Nákup materiálu
200 - Výroba	A201	Zpracování ovoce do nádob
	A202	Kvašení
	A203	Verifikace
	A204	Proces pálení
	A205	Ředění, výroba osmotické vody
300 - Skladování	A301	Skladování, evidence
	A302	Etiketování
	A303	Stáčení
	A304	Kolkování
	A305	Vyskladnění, balení do prodejen
400 - Obchodní činnost	A401	Obsluha zákazníka
	A402	Prodej produktu
500 - Podpůrná činnost	A501	Správní činnost
	A502	Kontrolní činnost

9.5 Procesní nákladová analýza

Analýza procesních nákladů je navazujícím krokem pro vytvoření kalkulace nákladů na základě dílčích činností, tato fáze je opravdu zásadní, neboť je zapotřebí účelně a přesně alokovat jednotlivé nepřímé náklady spotřebovávané jednotlivými aktivitami. Přiřazení nepřímých nákladů, k již definovaným činnostem, bylo provedeno na základě interních dokumentů společnosti, které společnost vytváří pro potřeby příslušných institucí. Významně však přispěly rozhovory s vedením a pracovníky výrobního oddílu.

V následujících bodech procesní nákladové analýzy budou všechny nákladové položky založené na nepřímých nákladech přiřazeny k jednotlivým definovaným činnostem. Následně budou některé z položek agregovány do společných nákladových položek, aby poskytly stručný přehled o celkových nákladech na činnosti.

Vzhledem k tomu, že byli definovány i podpůrné činnosti (administrativní a kontrolní), budou tyto položky následně alokovány k primárním aktivitám na základě % podílu.

Přímé mzdové náklady

Tyto náklady byly rozděleny na základě porovnání jednotlivých ročních mzdových nákladů zaměstnanců v daném úseku a následně přiřazeny k jednotlivým činnostem na základě % vymezení. Mzdová zátěž spočívá především ve zpracování ovoce, nebo v samotném procesu výroby destilátu. Součástí mzdových nákladů jsou tak připočteny náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců.

Tabulka 31 Alokace mzdových nákladů k aktivitám

Aktivita	Přímé mzdy (v Kč)
Plán nákupu	3 705,29
Nákup materiálu	19 524,03
Zpracování ovoce do nádob	252 387,34
Kvašení	6 199,24
Verifikace	9 619,51
Proces pálení	152 558,24
Ředění, výroba osmotické vody	29 927,35
Skladování, evidence	12 469,73
Etiketování	37 765,47
Stáčení	29 927,35
Kolkování	39 190,58
Vyskladnění, balení do prodejen	7 838,12
Obsluha zákazníka	26 364,57
Prodej produktu	14 251,12
Správní činnost	51 304,03
Kontrolní činnost	19 524,03
Celkem dílčí náklad	712 556

Ostatní mzdy

Tato součást mzdových nákladů představuje % ročních mzdových nákladů zaměstnanců, včetně SP a ZP z hotelové divize, kteří se taktéž zapojují do procesu. Je třeba poznamenat, že tito zaměstnanci se již nepodílejí na celkové výrobě, nýbrž se zaměřují na podporu prodeje, vytváření marketingové komunikace, či se zabývají se správou vnitropodnikového účetnictví a dokumentací. V těchto mzdových nákladech lze vyčíslit část mzdových nákladů

především ředitele, provozního manažera, recepční, ale také údržbáře. V tabulce č. 32 jsou uvedeny výhradně aktivity, na které se vztahují ostatní mzdové náklady.

Tabulka 32 Alokace ostatních mzdových nákladů k aktivitám

Aktivita	Ostatní mzdové náklady (v Kč)
Skladování, evidence	49 936,60
Obsluha zákazníka	28 535,20
Prodej produktu	178 345,00
Správní činnost	71 338,00
Kontrolní činnost	28 535,20
Celkem dílčí náklad	356 690

Ostatní materiál

Pro ostatní materiál jsou specifické drobné nákupy kancelářských potřeb, nové zařízení pro zpracování ovoce, nebo čisticí prostředky pro úklid výrobních prostorů.

Tabulka 33 Alokace ostatního materiálu k aktivitám

Aktivita	Ostatní materiál (v Kč)
Plán nákupu	0,00
Nákup materiálu	2 512,21
Zpracování ovoce do nádob	6 468,22
Kvašení	1 605,51
Verifikace	1 004,88
Proces pálení	23 401,11
Ředění, výroba osmotické vody	3 465,12
Skladování, evidence	427,36
Etiketování	0,00
Stáčení	0,00
Kolkování	0,00
Vyskladnění, balení do prodejen	8 472,22
Obsluha zákazníka	0,00
Prodej produktu	4 620,16
Správní činnost	4 158,14
Kontrolní činnost	1 617,06
Celkem dílčí náklad	57 752

Spotřeba energie, vody a plynu

Pro spotřebu energie, vody a plynu byl proveden orientační odhad spotřeby, přičemž téměř 68 % celkové spotřeby energie, vody a plynu bylo spotřebováno v aktivním režimu pálení.

Tabulka 34 Alokace spotřeby energie, vody a plynu k aktivitám

Aktivita	Energie, voda, plyn (v Kč)
Plán nákupu	528,50
Nákup materiálu	1 303,62
Zpracování ovoce do nádob	10 569,90
Kvašení	3 523,30
Verifikace	1 145,07
Proces pálení	119 792,20
Ředění, výroba osmotické vody	15 150,19
Skladování, evidence	1 109,84
Etiketování	1 233,16
Stáčení	4 826,92
Kolkování	1 127,46
Vyskladnění, balení do prodejen	1 761,65
Obsluha zákazníka	3 523,30
Prodej produktu	5 284,95
Správní činnost	3 523,30
Kontrolní činnost	1 761,65
Celkem dílčí náklad	176 165

Náklady na reprezentaci

Náklady na reprezentaci byli přiděleny zejména obchodním činnostem, které jsou úzce spjaté s marketingovou strategií prodeje pálenek.

Tabulka 35 Alokace nákladů na reprezentaci k aktivitám

Aktivita	Náklady na reprezentaci (v Kč)
Nákup materiálu	1 085,00
Vyskladnění, balení do prodejen	1 627,50
Obsluha zákazníka	18 987,50
Prodej produktu	29 837,50
Správní činnost	2 712,50
Celkem dílčí náklad	54 250

Náklady na reklamu

Vzhledem k velmi podrobnému členění nepřímých nákladů podle účelu je možné vynaložené náklady bezprostředně rozpočítat na konkrétní činnosti.

Tabulka 36 Alokace nákladů na reklamu k aktivitám

Aktivita	Náklady na reklamu (v Kč)
Vyskladnění, balení do prodejen	2 782,00
Obsluha zákazníka	6 955,00
Prodej produktu	129 363,00
Celkem dílčí náklad	139 100

Opravy a udržování

Náklady spojené s opravami a údržbou zatěžují především výrobní činnost, případně činnosti spojené s výrobou osmotické vody k ředění destilátů na požadovaný obsah alkoholu.

Tabulka 37 Alokace oprav a údržby k aktivitám

Aktivita	Opravy a udržování (v Kč)
Plán nákupu	484,47
Nákup materiálu	865,12
Zpracování ovoce do nádob	15 139,60
Proces pálení	14 707,04
Ředění, výroba osmotické vody	10 381,44
Etiketování	1 678,33
Celkem dílčí náklad	43 256

Pohonné hmoty

Tabulka 38 Pohonné hmoty k aktivitám

Aktivita	Pohonné hmoty (v Kč)
Nákup materiálu	6 063,20
Zpracování ovoce do nádob	8 268,00
Kvašení	1 378,00
Proces pálení	2 480,40
Vyskladnění, balení do prodejen	4 409,60
Prodej produktu	4 960,80
Celkem dílčí náklad	27 560

Pojištění

Nákladová položka pojištění byla nejméně zatížena aktiva průběhu pálení či obchodní procesy.

Tabulka 39 Alokace pojištění k aktivitám

Aktivita	Pojištění (v Kč)
Nákup materiálu	1 855,70
Zpracování ovoce do nádob	2 120,80
Kvašení	371,14
Proces pálení	5 832,20
Ředění, výroba osmotické vody	1 325,50
Skladování, evidence	1 855,70
Etiketování	1 723,15
Stáčení	1 622,41
Kolkování	1 908,72
Vyskladnění, balení do prodejen	1 802,68
Obsluha zákazníka	2 380,60
Prodej produktu	3 711,40
Celkem dílčí náklad	26 510

Nájemné

Tabulka 40 Alokace nájemného k aktivitám

Aktivita	Nájem (v Kč)
Nákup materiálu	6 384,00
Zpracování ovoce do nádob	19 920,00
Kvašení	12 816,00
Verifikace	11 520,00
Proces pálení	62 400,00
Ředění, výroba osmotické vody	4 080,00
Skladování, evidence	58 800,00
Etiketování	1 920,00
Stáčení	2 880,00
Kolkování	5 520,00
Vyskladnění, balení do prodejen	16 800,00
Obsluha zákazníka	28 800,00
Prodej produktu	8 160,00
Celkem dílčí náklad	240 000

Ostatní režijní náklady

Jak již bylo vysvětleno v kapitole o nepřímých nákladech (7.3.2), jedná se o hromadně agregované náklady, které mají velmi podobný charakter, (telefon, internet, svoz odpadů a výpalků apod.)

Tabulka 41 Alokace ostatních režijních nákladů k aktivitám

Aktivita	Ostatní režijní náklady (v Kč)
Zpracování ovoce do nádob	14 391,84
Kvašení	4 677,35
Verifikace	2 638,50
Proces pálení	26 073,22
Ředění, výroba osmotické vody	8 695,07
Etiketování	4 917,21
Stáčení	4 317,55
Vyskladnění, balení do prodejen	8 395,24
Obsluha zákazníka	14 391,84
Prodej produktu	19 956,68
Správní činnost	10 458,07
Kontrolní činnost	1 019,42
Celkem dílčí náklad	119 932

Tabulka 42 Celkové náklady na jednotlivé aktivity (včetně podpůrných aktivit)

Aktivita	CN na aktivitu (v Kč)
Plán nákupu	4 718,25
Nákup materiálu	41 092,89
Zpracování ovoce do nádob	329 265,70
Kvašení	30 570,53
Verifikace	29 177,97
Proces pálení	411 744,41
Ředění, výroba osmotické vody	73 024,67
Skladování, evidence	129 599,23
Etiketování	49 237,32
Stáčení	43 574,24
Kolkování	47 746,76
Vyskladnění, balení do prodejen	54 889,00
Obsluha zákazníka	131 938,01
Prodej produktu	398 490,61
Správní činnost	149 744,05
Kontrolní činnost	53 957,36
Nepřímé náklady celkem	1 978 771,00

Pro stručný přehled byla vytvořena tabulka jednotlivých aktivit ještě před samotnou alokací podpůrných aktivit k primárním činnostem. Po výsledném součtu je možné přiřadit vytvořené podpůrné činnosti k primárním, nejprve budou alokovány správní činnosti, a posléze kontrolní činnosti, čímž je možné vytvořit reálnou matici nákladů k jednotlivým činnostem. Uvedené činnosti jsou určeny z hlediska procentuálního zastoupení k základním činnostem. Rozvrhová základna pro výpočet spočívá v počtu strávených hodin u příslušné aktivity.

Tabulka 43 Celkové náklady na podpůrné aktivity

Správní činnost	149 744,05 Kč
Kontrolní činnost	53 957,36 Kč

Tabulka 44 Přidělení podpůrných aktivit k primárním

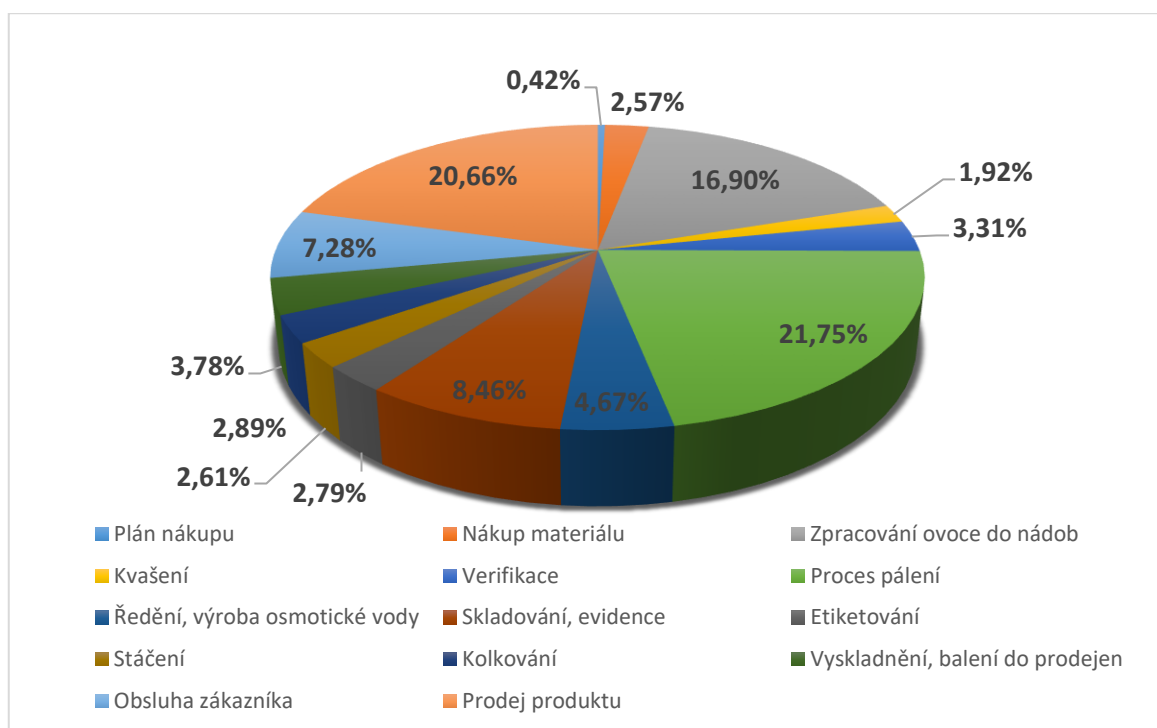
Aktivita	CN před úpravou	Správní činnost	Kontrolní činnost	CN po úpravě
Plán nákupu	4 718,25	2 665,44	884,90	8 268,60
Nákup materiálu	41 092,89	8 235,92	1 510,81	50 839,62
Zpracování ovoce do nádob	329 265,70	1 692,11	3 399,31	334 357,12
Kvašení	30 570,53	2 336,01	5 045,01	37 951,55
Verifikace	29 177,97	32 344,71	3 998,24	65 520,92
Proces pálení	411 744,41	13 402,09	5 196,09	430 342,59
Ředění, výroba osmotické vody	73 024,67	9 388,95	10 090,03	92 503,65
Skladování, evidence	129 599,23	26 205,21	11 546,88	167 351,32
Etiketování	49 237,32	4 043,09	1 888,51	55 168,91
Stáčení	43 574,24	5 840,02	2 212,25	51 626,51
Kolkování	47 746,76	7 337,46	2 050,38	57 134,59
Vyskladnění, balení do prodejen	54 889,00	14 689,89	5 233,86	74 812,76
Obsluha zákazníka	131 938,01	1 2129,27	0,00	144 067,28
Prodej produktu	398 490,61	9 433,87	901,09	408 825,58
Celkem	1 775 069,59	149 744,05	53 957,36	1 978 771,00

Rovněž je možné sestavit výsledné ocenění nákladů, která znázorňuje tab. č. 45, v jakém poměru jsou jednotlivé činnosti zatíženy z hlediska nákladů. Největší nákladovou činností je vlastní proces pálení výrobku, těsně následují náklady spojené s jeho prodejem nebo zpracováním.

Tabulka 45 Výsledné přidělení nákladů k primárním aktivitám 2022

Aktivita	CN po úpravě	Poměr (v %)
Plán nákupu	8 268,60	0,42 %
Nákup materiálu	50 839,62	2,57 %
Zpracování ovoce do nádob	334 357,12	16,90 %
Kvašení	37 951,55	1,92 %
Verifikace	65 520,92	3,31 %
Proces pálení	430 342,59	21,75 %
Ředění, výroba osmotické vody	92 503,65	4,67 %
Skladování, evidence	167 351,32	8,46 %
Etiketování	55 168,91	2,79 %
Stáčení	51 626,51	2,61 %
Kolkování	57 134,59	2,89 %
Vyskladnění, balení do prodejen	74 812,76	3,78 %
Obsluha zákazníka	144 067,28	7,28 %
Prodej produktu	408 825,58	20,66 %
Celkem	1 978 771,00	100,00 %

Pro srozumitelný přehled je tabulka č. 45 zpracována do grafického znázornění, v němž lze velmi stručně vystihnout poměr nákladů k primárním aktivitám.



Obrázek 22 Grafické znázornění podílu nepřímých nákladů k aktivitám za 2022

9.6 Analýza aktivit

V následujícím oddíle je pro vytvoření kalkulace ABC zapotřebí přiřadit k hlavním činnostem jejich vztahovou veličinu. Uvedená vztahová veličina je určena na základě její příčinné souvislosti se spotřebou. Na základě vztahových veličin je dále stanovena míra výkonnosti činností (MVA), pomocí které lze vyčíslit jednotkové náklady na aktivitu. Při sestavení vztahových veličin byly použity transakční i časové veličiny v závislosti na specifické charakteristice činností pro výrobu.

Tabulka 46 Stanovení vztahových veličin

Kód aktivity	Aktivity	Rozvrhová základna
A101	Plán nákupu	Počet plánů
A102	Nákup materiálu	Nakoupené množství ovoce v (kg)
A201	Zpracování ovoce do nádob	Množství zpracovaného ovoce (kg)
A202	Kvašení	Počet kalendářních dní
A203	Verifikace	Počet provedených verifikací
A204	Proces pálení	Množství vyrobeného l. a. a.
A205	Ředění, výroba osmotické vody	Množství zředěného l. a. a.
A301	Skladování, evidence	Počet kalendářních dní
A302	Etiketování	Minutová činnost
A303	Stáčení	Minutová činnost
A304	Kolkování	Minutová činnost
A305	Vyskladnění (balení)	Počet vyskladněných lahví
A401	Obsluha zákazníka	Minutová činnost
A402	Prodej produktu	Množství prodaného alkoholu (litr)

9.6.1 Stanovení míry výkonu aktivit

Pro určení míry výkonnosti činností byly přiřazeny nejvhodnější vztahové proměnné, které odpovídají jednotlivým činnostem. MVA byla stanovena na základě interních dokumentů podniku, které udávají např. množství nakoupeného ovoce vyjádřené v kilogramech, množství vyrobeného absolutního alkoholu, množství prodaných litrů alkoholu, počet lahví vyskladněných z daňového skladu ale také průměrnou dobu kvašení jednotlivých druhů ovoce. U časových veličin byla stanovena na základě maximálního časového fondu, který

byl sestaven dle odborného odhadu společnosti. Tyto časové proměnné jsou vyjádřeny v minutách, čímž se usnadní pochopení výpočtu.

Tabulka 47 Stanovení míry výkonnosti aktivity

<i>Aktivita</i>	<i>Vztahová veličina</i>	<i>Náklady na aktivitu</i>	<i>MVA</i>	<i>JNA (v Kč)</i>
<i>Plán nákupu</i>	Počet plánů	8 268,60	56	147,65
Nákup materiálu	Počet nakoupeného ovoce (kg)	50 839,62	74066	0,69
Zpracování ovoce do nádob	Množství zpracovaného ovoce (kg)	334 357,12	72547	4,61
Kvašení	Počet kalendářních dní	37 951,55	365	103,98
Verifikace	Množství provedených verifikací	65 520,92	48	1 365
Proces pálení	Množství vyrobeného l. a. a.	430 342,59	4523	95,15
Ředění, výroba osmotické vody	Množství zředěného l. a. a.	92 503,65	4523	20,45
Skladování, evidence	Množství naskladněných lahví	167 351,32	18990	8,81
Etiketování	Minutová činnost	55 168,91	13500	4,09
Stáčení	Minutová činnost	51 626,51	14800	14,81
Kolkování	Minutová činnost	57 134,59	13500	4,23
Vyskladnění, balení do prodejen	Množství vyskladněných lahví	74 812,76	16873	4,43
Obsluha zákazníka	Minutová činnost	144 067,28	17600	8,19
Prodej produktu	Množství prodaného alkoholu v litrech	408 825,58	7535	54,26

Pro bližší objasnění výše uvedené tab. č 47, bude následně u složitějších rozvrhových základů detailněji vysvětlen kalkulační postup pro určení jednotkových nákladů na aktivitu.

Hlavní odpovědnost za plánování nákupů připadá hlavnímu páleníčárovi, který je zodpovědný za komunikaci s dodavateli. Tato činnost je důležitá kvůli omezenému počtu lahví v celním skladu, ale také z důvodu různé doby kvašení jednotlivých druhů ovoce. Za rok 2022 vedoucí výroby vytvořil 56 výstupů a jednotkový náklad na aktivitu činí 147,65 Kč. Jednotná aktivita plánování tak zastřešuje vytvoření plánu pro výrobu jedné šarže destilátu, a tedy jednotkový náklad bude vypočten v poměru na jednu šarži (277 lahví 0,5l).

Nákup materiálu představuje náklady spojené se zpracováním smluv, neustálou komunikací s dodavateli, obchůzkami sadů a řešením skladování a přepravy dosud nezpracovaného ovoce. Základem této činnosti je tedy celkové množství ovoce nakoupeného za období roku 2022, přičemž na základě veškerých přijatých faktur bylo vyčísleno až 74 066 kg ovoce. Tudíž lze stanovit jednotkový náklad na aktivitu pro 1 kg nezpracovaného ovoce, na základě nákupu jedné šarže (obvykle 1200-1300 kg nezpracovaného ovoce), je dále možné stanovit jednotkový náklad aktivity k příslušnému destilátu.

Podobně lze vyjádřit i činnost zpracování ovoce, kdy se veškerý materiál je zpracován do nádob připravených ke kvašení, avšak bylo zjištěno, že se toto množství snížilo o 1 519 kg ve srovnání s celkovým nakoupeným ovocem, a to zejména z důvodu eliminace zkaženého ovoce. Výsledkem lze tedy opět stanovit hodnotu jednotlivé aktivity na 1 kg nezpracovaného ovoce.

Kvašení bylo rozvrženo na základě počtu kalendářních dní v roce, jelikož je tak možné stanovit jednotkový náklad aktivity na 1 den. Hlavním záměrem při volbě této rozvrhové základny je kalkulace pro různé odrůdy, které mají odlišnou dobu kvašení, tudíž je velmi snadné vytvářet kalkulaci pro odlišné šarže ovocných destilátů.

Proces verifikace je komplexní činnost, která je povinná z legislativních důvodů, takže lze říct, že průměrně je třeba tuto činnost provést jednou týdně. V praxi se toto ověření provádí po vypálení 1 šarže destilátu (277 lahví 0,5 l).

Destilační a ředící proces se vyhodnocuje na základě celkové produkce litrů absolutního alkoholu za účetní období společnosti. Tímto způsobem lze velmi efektivně stanovit obě nákladové položky na destilát. Současně lze předpokládat, že celkový proces výroby 1 litru absolutního alkoholu činí 95,15 Kč.

Aktivity skladování a vyskladnění jsou rozvrženy dle naskladněného a vyskladněného množství lahví. Zatímco dále jsou zde činnosti, které jsou stanoveny na základě maximálního časového fondu k jednotlivým aktivitám (etiketování, stáčení, kolkování a obsluha zákazníka), budou tak přiděleny na základě průměrné minutové spotřeby.

Úplně poslední činností je prodej destilátu, kam spadá většina nákladů na reklamu a marketing. Z tohoto důvodu je vhodné zvolit jako základ pro rozvrhování množství litrů prodaného destilátu (již zředěného, nikoliv absolutního), aby bylo možné velmi přesně definovat náklady na jednotku produkce.

9.7 Přiřazení činností k nákladovým objektům

Zcela výsledným úkonem kalkulace na základě dílčích aktivit spočívá v alokaci nákladů aktivit k příslušným nákladovým objektům. Pro projektový účel bude vytvořena kalkulace pro již vyčíslenou hruškovici 44 % 0,5 l, zároveň bude možné tyto systémy kalkulace nákladů vyhodnotit a porovnat.

9.7.1 Alokace přímých nákladů

Tabulka 48 Kalkulace přímých nákladů na jednotku produkce

Přímý náklad na hruškovici 0,5 l (44 %)	Výše jednotlivých nákladů (v Kč)
Přímý materiál	46,64
Ostatní m. – Spotřební daň na hruškovici 0,5l (44 %)	70,95
Ostatní m. – Láhev	26,5
Ostatní m. – Etiketa	9,5
Ostatní m. – Vršek	4
Celkové přímé náklady	157,59

Pro určení přímého materiálu bude tak zachována metoda kalkulace prostého dělení na základě výtěžnosti ovoce na litr absolutního alkoholu. Zdůvodnění zachování této metody kalkulace bylo objasněno již v kapitole 8.1, avšak bude rozšířena o velmi přesné přiřazení režijních nákladů za pomoci kalkulace založenou na dílčích aktivitách.

9.7.2 Alokace nepřímých nákladů

Níže uvedená tabulka zobrazuje výši nepřímých nákladů v závislosti na prováděné činnosti. Jak již bylo uvedeno v oddíle 9.6.1, jeden plán nákupu pokrývá celkovou šarži destilátu (277 lahví), v tomto případě činí náklady na jednotku produkce 0,53 Kč. Zcela stejná metrika je využita u činnosti verifikace.

Nákup a zpracování materiálu jsou rozpočtovány na základě množství nakoupeného a zpracovaného ovoce na kilogram, což umožňuje snadno odhadnout konečné náklady na jednotku destilátu z hlediska výtěžnosti konkrétního druhu ovoce. Aktivita kvašení destilátu lze vyčíslit způsobem: (počet dní ležení destilátu v poměru s průměrným, či aktuálním počtem uležení litrů), následně se přepočte na objem 0,5l. U časových veličin (etiketování, stáčení, kolkování, obsluha zákazníka) je vyjádřeno množství spotřebovaného času pro vykonání příslušné aktivity (nalepení etikety na láhev jakékoliv rozměru trvá 30 vteřin).

Tabulka 49 Rozdělení nepřímých nákladů na jednotku výkonu (0,5 l, 44 %)

Aktivita	Vztahová veličina	JNA	MVA 0,5l (44 %)	CNA (v Kč)
Plán nákupu	Počet plánů	147,65	0,0036 (1/277)	0,53
Nákup materiálu	Množství nakoupeného ovoce (kg)	0,69	5,5	3,78
Zpracování ovoce do nádob	Množství zpracovaného ovoce (kg)	4,61	5,5	25,35
Kvašení	Počet kalendářních dní	103,98	0,072 (60/831)	7,49
Verifikace	Množství provedených verifikací	1365,01	0,0036 (1/277)	4,91
Proces pálení	Množství vyrobeného l. a. a.	95,15	0,22 (0,44/2)	20,93
Ředění, výroba osmotické vody	Množství zředěného l. a. a.	20,45	0,22 (0,44/2)	4,50
Skladování, evidence	Množství naskladněných lahví	8,81	1	8,81
Etiketování	Minutová činnost	4,09	0,5	2,04
Stáčení	Minutová činnost	5,27	0,5	2,63
Kolkování	Minutová činnost	4,23	0,33	1,40
Vyskladnění, balení do prodejen	Množství vyskladněných lahví	4,43	1	4,43
Obsluha zákazníka	Minutová činnost	8,19	1,25	10,23
Prodej produktu	Počet prodaného l alkoholu	54,26	0,5	27,13
Nepřímé náklady celkem				124,17

Výsledné nepřímé náklady na hruškovici o objemu 0,5l (44 %) činí 124,17 Kč. V tomto okamžiku lze sestavit kompletní vzorec pro výpočet destilátu.

Tabulka 50 Kalkulační vzorec na výrobek dle kalkulace ABC

Přímé náklady	46,64 Kč
Ostatní přímé náklady	110,95 Kč
Celkové přímé náklady	157,59 Kč
<i>Nepřímé náklady</i>	<i>124,17 Kč</i>
Vlastní náklady výroby	281,76 Kč
<i>Marže 95 %</i>	<i>267,67 Kč</i>
Vnitropodniková cena	549,43 Kč
<i>Platná sazba DPH 21 %</i>	<i>115,38 Kč</i>
Prodejní cena na základě kalkulace včetně DPH	664,81 Kč

10 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Závěrečná kapitola přináší shrnutí projektové části. Hlavním účelem vytvoření projektu diplomové práce je zavedení nového systému tvorby cen destilátů, z něhož lze velmi snadno kontrolovat a řídit vynaložené nepřímé náklady. V kapitole 10.1 je provedena stručná komparace obou modelů kalkulace nákladů a následně jsou stanoveny veškeré možné přínosy při využití nové metodiky.

V následujících kapitolách jsou vypracovány podpůrné analýzy pro realizaci kalkulace ve společnosti. Nejprve je vytvořena nákladová analýza, jejímž hlavním cílem je stanovit předpokládanou výši nákladů pro zavedení kalkulace do podniku. Pro tento účel jsou vypracovány dvě možné alternativy implementace.

Dalším aspektem, který je třeba posoudit, je kompletní časová náročnost pro zavedení kalkulačních změn. Z tohoto důvodu je vytvořen časový harmonogram, díky němuž se společnost může zcela předběžně připravit na nadcházející interní změny.

Poslední analýza má za cíl shrnout jednotlivá rizika, která mohou vzniknout v průběhu procesu implementace. Tato samostatná rizika budou podrobněji rozvedena v nadcházející kapitole 10.4.

V již závěrečné kapitole diplomové práce jsou vyzdvihnuty veškeré benefity při zavedení, ale také doporučení pro společnost Skanzen Modrá.

10.1 Porovnání modelu kalkulace ABC se stávajícím systémem

Zhodnocení celkové projektové činnosti lze provést porovnáním těchto kalkulačních systémů. V současné době, jak je nastíněno v kapitole 8.2, společnost používá metodu přírážkové kalkulace nákladů, kdy se přímý materiál a mzdy určují za pomoci prostého dělení, zatímco rozvrhovou základnu představuje vyrobené množství litrů absolutního alkoholu.

V souvislosti s výpočtem přímého materiálu je tato rozvrhová základna skutečně nejeefektivnější rozvrhovou základnou, nikoli však pro přímé mzdy. Od těchto přímých nákladů pak společnost stanoví za pomoci přírážky celkovou výši nepřímých nákladů. Lze tedy konstatovat, že na základě absolutního obsahu alkoholu v láhvi je ovlivněna nejen výše spotřební daně, ale také nepřímé náklady, které, jak již bylo uvedeno, vzájemně nijak nesouvisejí.

Pro ilustraci byla uvedena v kapitole 9.3 tabulka č.28, která na základě současných vzorců kalkulace pro výrobu 44 % destilátu velmi zkresluje náklady v poměru k nově uvedenému 20 % likéru. Z tohoto důvodu jsou porovnávány dva různé kalkulační vzorce obsahující odlišné kalkulační systémy.

V následující tabulce č. 51 je znázorněno výsledné srovnání zmiňovaných kalkulačních metod, kde lze velmi stručně vyobrazit změny v kalkulačních vzorcích.

Tabulka 51 Srovnání kalkulačních metod pro hruškovici 0,5 l (44 %)

<i>Položka nákladů</i>	Současná kalkulace	ABC
Přímý materiál	46,64 Kč	46,64 Kč
Přímé mzdy	34 Kč	11,00 Kč
Ostatní přímý materiál	110,95 Kč	110,95 Kč
Celkové přímé náklady	191,59 Kč	168,59 Kč
Nepřímé náklady	44,35 Kč	124,17 Kč
Vlastní náklady výroby	235,94 Kč	292,76 Kč
Marže 95 %	224,14 Kč	278,12 Kč
Vnitropodniková cena	460,08 Kč	570,88 Kč
Platná sazba DPH 21 %	96,617 Kč	119,89 Kč
Prodejní cena na základě kalkulace včetně DPH	556,70 Kč	690,77 Kč

V tomto okamžiku lze uvažovat o na zvýšení vlastních nákladů výroby 56,82 Kč na jednotku produkce. Jedním z důvodů je fakt, že společnost dosud pouze odhadovala nepřímé náklady na produkci destilátů. Při podrobném rozdělení všech nepřímých nákladů připadajících na výrobu destilátů je tedy pochopitelné, že tento výpočet je mnohem preciznější.

Tabulka 52 Vytvořený rozdíl vlastních nákladů výroby

	Přirážková	ABC	Rozdíl
Vlastní náklady výroby	235,94	292,76	+56,82

Pokud však společnost záměrně drží cenovou hranici na 560 Kč za 0,5 l 44 % destilátu, obvykle z důvodu vyjednaných cen s odběrateli nebo udržování cen na základě konkurence, je vyčíslena nově určená marže, která ve skutečnosti představuje 55-65 % na destilát. Rozpětí marže je důsledkem odlišných rozsahů spotřebovaných aktivit u jednotlivých druhů ovocných destilátů.

Na základě těchto informací může společnost utvářet navazující strategické plánování, poněvadž dosud nezjištěné nepřímé náklady se zatím projevují na úkor zkrácené marže výrobku.

V kontextu srovnání prodejní ceny s ostatními konkurenty na tomto specifickém trhu lze konstatovat, že společnost má zatím určitý cenový prostor pro jeho navýšení, avšak maximální cena se v tomto případě odhaduje na 600 Kč, tudíž při razantnějším zvýšení může dojít k velkému odlivu poptávky po produktu. Při navýšení celkové ceny hruškovice na 599 korun, by společnost dosahovala 70% marže. Je velmi dobré si uvědomit, že pokud společnost vyrábí limitované edice různých druhů ovoce (např. limitovaná edice 300 ks destilátu z černého rybízu), je při prodeji tohoto luxusního výrobku cenové rozpětí mnohem rozsáhlejší.

10.2 Nákladová analýza

Analýza umožní stanovit celkové náklady na implementaci kalkulace nákladů založenou na dílčích činnostech. Vzhledem k tomu, že se podnik zabývá různými aktivitami mimo samotnou výrobu destilátů, je zapotřebí celou kalkulaci přizpůsobit konkrétnímu podniku. Ačkoli, jak je patrné, podnik se významně podílí na vzniku režijních nákladů, z tohoto hlediska může kalkulace vytvářet realistický pohled na tvorbu nákladů v podniku. Pro zavedení kalkulace nákladů do podniku jsou vypracovány dvě různé nákladově odlišné varianty.

První varianta obsahuje dvoutýdenní školení pro stávající zaměstnance od firmy zabývající se implementací kalkulace do podniků včetně nabídnutí speciálního softwaru, díky němuž lze velmi jednoduše vyhodnotit náklady jednotlivých středisek. Po týdenním školení, odborník osobně navštíví společnost, za účelem implementace kalkulačního softwaru do podniku. V tomto případě, se jedná o dražší alternativu implementace a vychází na 112 300 Kč.

Tabulka 53 Varianta implementace kalkulace 1

Služby	Výše nákladů (Kč)
Týdenní školení	10 000
Software ABC	60 000
Doprava odborníka (Praha – Modrá)	2800
Implementace od odborníka	30 000
Konzultace	4 500
Vyhodnocení projektu	5 000
Celkové náklady	112 300

Následná alternativa spočívá v implementaci ABC pouze na základě outsourcingu odborníka, který nastaví celkové fungování kalkulace v běžném uživatelském programu MS Excel. Takový způsob implementace může firmě zpočátku ušetřit desítky tisíc korun, avšak jeho uživatelské rozhraní může být při nedostatečných znalostech nepřesné, což obvykle vede k nejasným opatřením. Levnější varianta implementace činí 41 780 Kč.

Tabulka 54 Varianta implementace kalkulace 2

Služby	Výše nákladů (Kč)
Doprava (Praha – Modrá)	2 800
Nastavení – MS Excel	25 990
Školení na běžné používání kalkulace	12990
Celkové náklady	41 780

10.3 Časová analýza

Aby bylo možné zcela efektivně a bez problémů zavést kalkulaci nákladů na základě dílčích činností, je nezbytné provést časovou analýzu pro kompletní zavedení kalkulace do praxe. Vzhledem k tomu, že společnost má zájem provádět kalkulace postupně po střediscích, je nutné tyto etapy naplánovat ve sledu událostí. Firmě by se ve skutečnosti nevyplatilo platit nového zaměstnance, který by se podílel na tvorbě kalkulací pro firmu této velikosti, ačkoli má zájem o provedení kalkulačních změn.

Z tohoto důvodu společnost plánuje vyškolit vedoucího provozu v rámci celé společnosti, který bude disponovat těmito zkušenostmi a bude o nich dále informovat vedení. V rámci vkládání individuálních výrobních údajů bude také proškolen hlavní destilátor, aby byl schopen konsolidovat a správně kvantifikovat data, která umožní co nejvíce zpřesnit

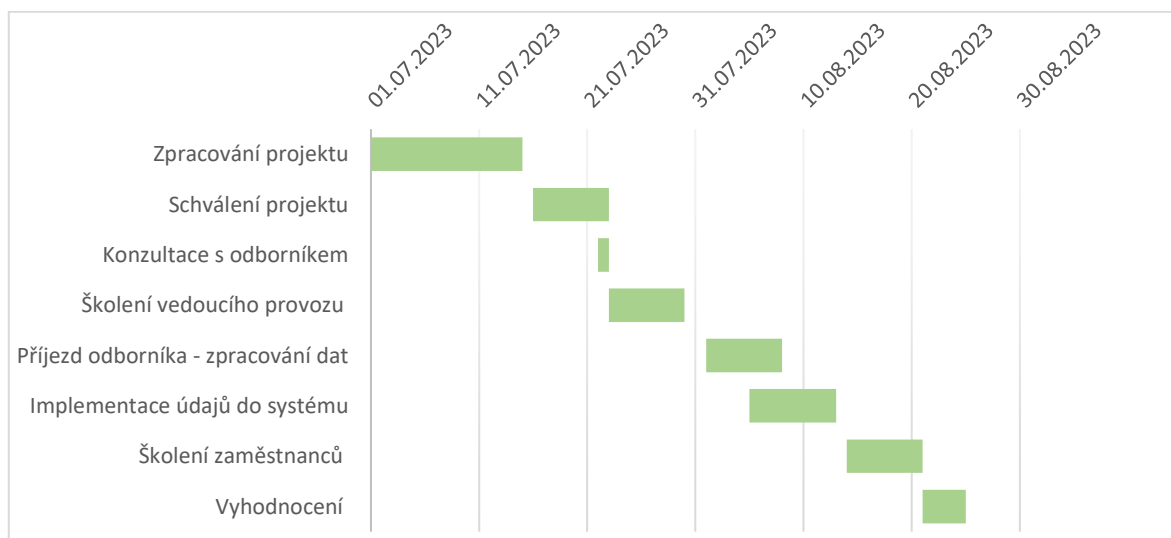
navrhnutý systém kalkulace pro výrobu. Zavedení tohoto systému společnost plánuje ještě před uvedením nového výrobku na trh, za účelem retrospektivně analyzovat současnou prodejní strategii, neboť konkurenceschopnost v tomto odvětví výrazně roste a v posledních letech vzniklo značné množství řemeslných lihovarů s jasnou vizí navýšení podílu prodeje na trhu s destiláty viz. (Radlík, Anton Kaapl, Žufánek a další).

Tabulka 55 Časový harmonogram pro zavedení kalkulace

Aktivita	Start	Konec
Zpracování projektu	01.07.2023	15.07.2023
Schválení projektu	16.07.2023	23.07.2023
Konzultace s odborníkem	22.07.2023	23.07.2023
Školení vedoucího provozu 1 týden	23.07.2023	30.07.2023
Příjezd odborníka – zpracování dat	01.08.2023	08.08.2023
Implementace údajů do systému	05.08.2023	13.08.2023
Školení zaměstnanců 1 týden	14.08.2023	21.08.2023
Vyhodnocení systému	21.08.2023	25.08.2023

Kompletní implementace zabere téměř necelé 2 měsíce, přičemž veškeré aktivity poskytuje specializovaná firma, která má zkušenosti s implementací kalkulace (varianta 1 v nákladové analýze). Velmi zdoluhavým procesem je samotné zpracování projektu, při kterém je časově náročné vypracovat efektivní kalkulační systém pro konkrétní specifickou činnost.

Po dodatečném schválení projektu, ve společnosti proběhne konzultace s odborníkem, který objasní kompletní proces zavedení kalkulace, na základě těchto instrukcí společnost zformuluje požadované úkony, které jsou nezbytné pro navazující návštěvu specialisty.



Obrázek 23 Ganttův diagram pro realizaci kalkulační metody

V první fázi školení je hlavním cílem objasnit a seznámit provozního manažera s celkovou koncepcí kalkulace nákladů, ve druhém termínu je přizván i samotný destilátér, kde je kladen důraz především na způsob identifikace a zpracování dostupných dat. Po ukončení těchto školení dochází k celkovému vyhodnocení, z něhož posléze vzniká souhrnný výstup.

10.4 Riziková analýza

Analýza rizik podrobněji definuje veškerá potenciální rizika, která vyplývají z případné implementace kalkulace do podniku ve výrobním úseku. Z tohoto důvodu je velmi důležité rizika identifikovat a na základě toho vypracovat preventivní opatření k eliminaci těchto negativních vlivů. Prvním velmi typickým rizikem, které lze při zavádění kalkulace nákladů do jakékoli organizace zvažovat, je nedostatek peněz na její zavedení; nicméně v závislosti na provedených výstupech lze poměrně efektivně předvídat, za jak dlouho dojde k návratnosti této investice.

Potenciálním rizikem, nad kterým je relevantní se v dnešní době zamyslet, je výrazné navýšení vstupních nákladů, při němž nebude možné produkovat destilát s přijatelnou marží. Na tento aspekt lze souvisle navázat s legislativním rizikem, jehož podstatou je navýšení spotřební daně, které se na základě výše uvedených skutečností proporcionalně promítne do přímých nákladů. Jedním z možných závažných rizik může spočívat v nesprávné alokaci nepřímých nákladů, neboť, jak již bylo vysvětleno, společnost je rozčleněna na více nákladových středisek, která se vzájemně ovlivňují a poskytují tak mnoho činností pod jednou značkou. Některé nepřímé náklady na jednotlivé objekty tak mohou být špatně definovány, čímž ovlivní celkovou kalkulaci na samostatnou aktivitu úseku.

Významným rizikem může být nesprávná definice nákladových činností s odpovídající rozvrhovou základnou, pokud není tato metoda dostatečně objasněna, může dojít k nesprávným propočtům, na jejichž základě mohou být postaveny navazující prodejní strategie produktu.

V neposlední řadě lze na základě předchozí kapitoly zvážit časovou náročnost implementace, která se může prodloužit, vzhledem k tomu že implementace probíhá v letních měsících, kdy jsou všichni zaměstnanci v období letní sezóny opravdu zaneprázdnění. To také poukazuje na skutečnost, že v době zvýšeného pracovního zatížení mohou zaměstnanci jednoduše opomíjet změny přicházející do společnosti, což by mohlo z dlouhodobého hlediska ovlivnit funkčnost kalkulačního systému.

11 ZHODNOCENÍ PROJEKTU A DOPORUČENÍ

Hlavním účelem této projektové části bylo zpracování cenové kalkulace pro výrobní úsek společnosti Skanzen Modrá. Z identifikovaných nedostatků stávající kalkulace nákladů byla vytvořena nová koncepce kalkulačního vzorce.

Hlavní rozdíl tkví v alokaci nepřímých nákladů, kde společnost v současné době uplatňuje kalkulaci přírážkovou, jejíž rozvrhovou základnu představuje úhrn přímého materiálu a přímých mezd. Pro výpočet přímého materiálu a mezd společnost stanovila kalkulaci prostým dělením na základě množství vyrobených litrů absolutního alkoholu a bylo tak zjištěno, že v případě mezd není plně zachycena příčinná souvislost vzniklých nákladů. Vzhledem k její nepružnosti a nepřesnosti byla navržena moderní metoda kalkulace nákladů, která umožňuje efektivní přiřazení nepřímých nákladů k jednotlivým aktivitám.

Zároveň, jak již bylo nastíněno v předchozích kapitolách, společnost zpracovává pouze druhové členění nákladů, které vychází z ročního výkazu zisku a ztrát a uvádí tak celkové náklady vztahující se na veškeré střediska podniku. Kvůli této časově náročné alokaci nepřímých nákladů na jednotlivá pracoviště odhaduje režijní náklady pro výrobu destilátu pouze v poměru k přímému materiálu a práci. Ačkoli je možné z účetního systému vygenerovat výsledovku pro jednotlivá střediska, značná část nákladů vynaložených na výrobu je standardně přiřazena hotelové části a je nutné tyto náklady manuálně převést ke skutečnému nákladovému středisku. Z tohoto důvodu je velmi doporučeno exaktně stanovit nákladové účetnictví pro příslušná střediska podniku, čímž se podstatně usnadní, a ušetří spoustu času při navazující tvorbě výstupů z oblasti manažerského účetnictví.

Opravdu významným přínosem kalkulace na základě dílčích aktivit představuje rozmanité množství rozvrhových základen, které jsou stanoveny dle jejich skutečné příčinnosti konkrétních aktivit, tudíž lze velmi efektivně stanovit vnitropodnikovou cenu pro veškeré produkty společnosti.

Zatímco se vlastní náklady výroby obvykle rozlišovaly dle výše výtěžnosti absolutního alkoholu, při použití moderních metod kalkulace nákladů lze snadno zohlednit další různé aspekty nepřímých nákladů, jako je pracnější balení (více etiket v případě limitované malinovice), zvýšené nároky na vedení dokumentace, rostoucí náklady na reklamu a obsluhu, ale také délka doby kvašení nebo skladování. V tomto ohledu lze bezprostředně stanovit přesnou kalkulaci pro jednotlivý druh destilátu.

Vzhledem k tomu, že společnost plánuje rozšířit své portfolio výrobků o likéry (20 %) a další exkluzivní destiláty, jako je např. oskerušovice, umožňuje tak vytvořit plně ucelený pohled na tvorbu zisku jednotlivých výrobků a vymezit tak budoucí prodejní strategii.

Další skutečností, na kterou lze v projektové části upozornit, je současný prodej destilátů se zkreslenou marží, proto je skutečně na zvážení společnosti, zda navýšit výslednou cenu destilátů pro sezónní prodej, nebo podniknout další kroky k optimalizaci vynaložených nákladů. Uvedené relevantní informace týkající se rentability výrobku mohou ovlivnit přístup k poskytování rozličných velkoobchodních slev nebo provizí z prodeje výrobku.

Závěrečná kapitola obsahuje vedlejší analýzu, která firmě výrazně usnadní zavedení kalkulace do praxe. Je tedy možné odhadnout časovou náročnost zavedení, orientační vynaložení finančních prostředků, ale také související rizika při uskutečnění projektu.

V konečném důsledku je velmi doporučeno vytvořit tzv. průběžné hodnocení kalkulační metody, pokud se osvědčí jako efektivní a spolehlivá, je rozšíření kalkulačního systému na další činnosti podniku skutečně racionální. Poslední a velmi progresivní fází může být přechod celého procesu řízení na ABM.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo vytvořit novou metodu výpočtu cen destilátů na základě jednotlivých činností pro společnost Skanzen Modrá. Práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část, které byly následně rozpracovány do analytické sekce a samotné realizace projektu.

První kapitola teoretické části je zaměřena na průzkum literárních pramenů v oblasti řízení nákladů, kde jsou podrobně vysvětleny zásadní pojmy a definice ze zmiňované problematiky. V souvislosti s klasifikací nákladů byly vysvětleny veškeré možnosti členění nákladů, jako je například druhové členění, členění dle útvarů, ale také kalkulační členění nákladů. Na základě získaných teoretických poznatků byly výše uvedené metody aplikovány v analytické části.

Druhá kapitola seznamuje čtenáře s tradičními metodami kalkulace nákladů, jejich účelem a přínosy spojenými s jejich zavedením. Dále pojednává o tom, jak lze kalkulační vzorce dále členit, respektive rozlišovat na klasický typ kalkulačního vzorce, retrográdní nebo dynamický. Na základě těchto vzorců lze rozebrat další rozlišení kalkulací nákladů vzhledem k jejich úplnosti nákladů.

V další kapitole byly zpracovány postřehy autorů, kteří podrobně vysvětlují, jak lze přistupovat k tvorbě ceny daného produktu, s ohledem na náklady, poptávku ale i konkurenci. Kromě toho byly stručně ilustrovány další metody určení výsledné ceny, které je možné využít za specifických okolností.

Již závěrečná kapitola utváří hlavní podstatu teoretické části, kde je vymezena kalkulace na základě dílčích aktivit, s jejíž pomocí byla vytvořena projektová část. V této kapitole bylo podrobně definováno, jak se moderní metoda využívá v praxi, ale i možné způsoby její aplikace.

Na úvod praktické části je představena společnost z hlediska všech poskytovaných služeb a aktivit, vzhledem k tomu, že se jedná o hotelový areál, byly veškeré aktivity společnosti ve stručnosti charakterizovány. Pro komplexní porozumění podniku v jeho současné pozici byla navržena SWOT analýza, která přibližuje silné a slabé stránky společnosti, ale i potenciální příležitosti a hrozby.

Pro vytvoření analytické části, ve které bylo provedeno druhové členění nákladů, se vycházelo z poskytnutých výsledků výkazu zisku a ztráty za období 2020-2022. Další analýzy již byly zpracovány s cílem vytvoření podkladů pro projektovou část, při níž byly dostupné údaje získávány především z rozhovorů s podnikovým vedením či z vytvořených výsledovek. Součástí provedených analýz byla zpracována bližší specifikace aktuálního kalkulačního vzorce společnosti, na jejímž základě bylo zpracováno dodatečné zhodnocení.

Z hlediska dosud odhalených nedostatků systému kalkulace nákladů byl předložen relevantní návrh na stanovení kalkulace nákladů založenou na dílčích činnostech. Zpracování celého procesu kalkulační tvorby bylo rozděleno do několika etap, nejprve bylo zapotřebí očistit dostupná data, následně byla provedena jednoznačná charakteristika jednotlivých aktivit, které úzce souvisí s celkovou výrobou destilátu. Tyto přípravné fáze umožnily vypracovat nákladovou matici pro období 2022 a následně stanovit jejich příčinnou alokační základnu. V posledním procesu uplatnění metody kalkulace nákladů do společnosti byly přiřazeny nepřímé náklady k nákladovému objektu prostřednictvím měřítka výkonnosti činnosti. Vzápětí byla provedena komparace těchto kalkulačních systémů a bylo možné zdůraznit veškeré výhody, které nová metoda kalkulace přináší.

Poslední kapitola práce se zabývá provedením sekundárních analýz týkajících se implementace kalkulace nákladů do podnikové sféry, které poskytnou managementu ucelenější pohled na danou problematiku, a přispějí tak k odhadu možných způsobů její implementace. Na základě předchozích kapitol diplomové práce byly vyhodnoceny uvedené nedostatky a hlavní problémy v oblasti cenotvorby a zároveň byla formulována odpovídající doporučení, díky nimž lze efektivněji rozhodovat o výsledné ceně produktu pro stávající i nové výrobky.

Při prezentaci těchto výstupů společnost usoudila, že vzhledem ke stále zvyšující se konkurenceschopnosti v tomto specifickém odvětví je skutečně žádoucí apelovat na optimalizaci režijních nákladů výrobní divize.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ALEXY, Július a Rudolf SIVÁK. Podniková ekonomika. 3. vyd. Bratislava: Iris, 2005, 234 s. ISBN 8089018823.

BACULÍKOVÁ, Nina a Pavol KRIŽO. Podnikové hospodárstvo: vybrané kapitoly. Bratislava: Wolters Kluwer, 2021, 141 s. ISBN 978-80-571-0420-9.

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES. Managerial accounting. 10th ed. [Mason, Ohio]: South-Western/Cengage Learning, c2014, xxiii, 614 s. ISBN 9781133958963.

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 9788025128312.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 10th edition. Australia: Cengage Learning, [2018], xvii, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, xix, 827 s. ISBN 9781408093931.

DVOŘÁČEK, Jiří. Audit podniku a jeho operací. Praha: C.H. Beck, 2005, xii, 165 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071798096.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

FOLTÍNOVÁ, Alžbeta. Nákladový controlling. Bratislava: Iura Edition, spol., [2011], 304 s. Ekonómia. ISBN 9788080784256.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Dan L HEITGER. Cost Management. 5th Edition. Cengage Learning, 2021, 1136 s. ISBN 978-0357141090.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024724713.

HYRŠLOVÁ, Jaroslava a Lenka HOLEČKOVÁ. Ekonomika podniku. Vysoká škola ekonomie a managementu, 2018. ISBN 9788087839904.

JANIŠOVÁ, Dana a Mirko KŘIVÁNEK. Velká kniha o řízení firmy: [praktické postupy pro úspěšný rozvoj]. Praha: Grada, 2013, 394 s. ISBN 9788024743370.

KAVAN, Michal. Výrobní a provozní management. Praha: Grada, 2002, 424 s. Expert. ISBN 8024701995.

KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, 2013, x, 358 s. Monografie. ISBN 9788072019328.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. Ekonomie. ISBN 9788087071854.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071794198.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024741338.

MACHKOVÁ, Hana. Mezinárodní marketing: nové trendy a reflexe změn ve světě. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, c2009, 196 s. Expert. ISBN 9788024729862.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019, 220 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5.

NOVÁK, Petr. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018, 141 s. ISBN 9788074547737.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. *Základy manažerskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 2013, 243 s. ISBN 9788089553112.

PAVELKA, Tomáš. Mikroekonomie [online]. 2. aktualizované vydání. Vysoká škola ekonomie a managementu, 2010. ISBN 9788086730523.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024757735.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749.

SLAVÍK, Jakub. Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích. Praha: Grada, 2013, 175 s. ISBN 9788024745930.

SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 483 s. Expert. ISBN 9788024746449.

SRPOVÁ, Jitka a Václav ŘEHORĚ. Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů. Praha: Grada, 2010, 427 s. Expert. ISBN 9788024733395.

STROUHAL, Jiří. Ekonomika podniku. Třetí, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, [2016], 186 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 9788087985076.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, xxv, 498 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074003363.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert. ISBN 9788024734941.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance. ISBN 9788024727592.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027100484.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018, 255 s. Expert. ISBN 9788027106899.

WEYGANDT, Jerry J., Donald E. KIESO a Paul D. KIMMEL. Managerial accounting: tools for business decision making. Global edition. Hoboken, New Jersey: Wiley, [2018], xiii. ISBN 978-1-119-41965-5.

INTERNETOVÉ ZDROJE

Archeoskanzen Modrá [online]. [cit. 2023-04-06]. Dostupné z: https://www.kudyznudy.cz/aktivity/archeologicky-skanzen-modra?gelid=Cj0KCQjw27mhBhC9ARIsAIFsETFS0KRbTnp8jlpVWJYCuzAxwAfLpHzdyUaom3zLAXwI8JGgHs3Fu4QaAiDxEALw_wcB

ČERVENÝ, Karel. Nápady pro život a byznys: Paretovo pravidlo 80/20 v praxi. Grada, 2022, 1 online zdroj (320 stran). ISBN 978-80-271-3697-1. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/napady-pro-zivot-a-byznys-11219/>

ČIŽINSKÁ, Romana. Základy finančního řízení podniku. Grada, 2018, 1 online zdroj (240 stran). ISBN 978-80-271-0194-8. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/zaklady-financniho-rizeni-podniku-4630/>

Data návštěvnosti areálu [online]. [cit. 2023-04-06]. Dostupné z: <https://tourdata.cz/data/huz-certifikovanych-dmo/>

HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2021. Grada, 2021, 1 online zdroj (240 stran). ISBN 978-80-271-3105-1. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/ucetni-pripady-pro-praxi-2021-7795/>

<https://tourdata.cz/data/huz-certifikovanych-dmo/>

<https://www.kudyznudy.cz/aktivity/proskleny-tunel-pod-vodou-v-modre-u-velehradu>

JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. Strategický marketing: Strategie a trendy - 2., rozšířené vydání. Grada, 2013, 1 online zdroj (368 stran). ISBN 978-80-247-4670-8. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/strategicky-marketing-2258/>

SLAVÍK, Jakub. Marketing a strategické řízení ve veřejných službách: Jak poskytovat zákaznický orientované veřejné služby. Grada, 2014, 1 online zdroj (192 stran). ISBN 978-80-247-4819-1. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/marketing-a-strategicke-rizeni-ve-verejnych-sluzbach-2312/>

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. Podnikání malé a střední firmy: 3., aktualizované a doplněné vydání. Grada, 2012, 1 online zdroj (336 stran). ISBN 978-80-247-4520-6.

Dostupné také z:

<https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/podnikani-male-a-stredni-firmy-2136/>

Waleed Khalid Shihab and Sivaram Prasad R.2017, Activity Based Costing System. Int J Recent Sci Res. 8(7), pp. 18288-18306. DOI:

<http://dx.doi.org/10.24327/ijrsr.2017.0807.0484>

Živá voda [online]. [cit. 2023-04-06]. Dostupné z:

<https://www.kudyznudy.cz/aktivity/proskleny-tunel-pod-vodou-v-modre-u-velehradu>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity based costing
ABM	Activity based management
CN	Celkové náklady
CNA	Celkové náklady na aktivitu
JN	Jednotkové náklady
JNA	Jednotkové náklady na aktivitu
MVA	Míra výkonu aktivity
N	Celkové náklady
nj	Náklad na jednotku výkonu
q	Objem produkce
S. r. o.	Společnost s ručením omezeným
SP	Význam první zkratky
ZP	Význam druhé zkratky

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Vazba mezi pojetí nákladů (Popeska a Papadaki, 2016, s. 28)	13
Obrázek 2 Nákladový průběh (Král, 2018, str. 87)	20
Obrázek 3 Srovnání jednot. a fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)	21
Obrázek 4 Nákladový způsob alokace (Popesko, 2009, str. 48).....	24
Obrázek 5 Význam absorpční kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016, str. 78).....	31
Obrázek 6 Význam neabsorpční kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016, str. 78).....	32
Obrázek 7 Struktura kalkulace variabilních nákladů (Synek, 2011, str. 119)	34
Obrázek 8 Rozdílné přiřazování metod (Fibírová a Šoljaková, 2010, str. 209)	39
Obrázek 9 Hierarchie podnikových aktivit (Popesko a Papadaki, 2016, str. 142)	40
Obrázek 10 Postup kalkulace ABC (Popesko a Papadaki, 2016, str. 147).....	41
Obrázek 11 Logo společnosti	47
Obrázek 12 Návštěvnost zlínského kraje (Czech tourism).....	48
Obrázek 13 Předmět aktivit společnosti (vlastní zpracování)	50
Obrázek 14 Organizační struktura společnosti Skanzen Modrá s. r. o. (vlastní zpracování)	50
Obrázek 15 SWOT analýza společnosti (vlastní zpracování)	53
Obrázek 16 Výsledek hospodaření v letech 2020–2022.....	55
Obrázek 17 Podíl prodeje destilátů v poměru s celkovou tržbou (vlastní zpracování)	58
Obrázek 18 Grafické znázornění druhového členění v roce 2022 (vlastní zpracování).....	61
Obrázek 19 Grafické znázornění přímých nákladů	64
Obrázek 20 Grafické zobrazení nepřímých nákladů pro rok 2022	66
Obrázek 21 Hruškovice Skanzen	68
Obrázek 22 Grafické znázornění podílu nepřímých nákladů k aktivitám za 2022.....	87
Obrázek 23 Ganttův diagram pro realizaci kalkulační metody	97

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Typový kalkulační vzorec (Kocmanová, 2013, str. 131).....	27
Tabulka 2 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2018, str. 154)	28
Tabulka 3 Vzorec oddělující FN a VN (Král, 2018, str. 154)	29
Tabulka 4 Dynamická kalkulace (Král, 2018, str. 155).....	29
Tabulka 5 Příklad vztahových veličin (Červený, 2022, str. 94)	41
Tabulka 6 Vývoj počtu zaměstnanců dle jednotlivých středisek (vlastní zpracování).....	52
Tabulka 7 Poměr CN k mzdovým nákladům společnosti.....	52
Tabulka 8 Vývoj celkových výnosů a nákladů 2020–2022 (vlastní zpracování).....	54
Tabulka 9 Rozbor výsledku hospodaření 2020–2022 (vlastní zpracování).....	55
Tabulka 10 Tržby jednotlivých podnikových středisek (vlastní zpracování).....	56
Tabulka 11 Podíl tržeb ve středisku 1 (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 12 Podíl tržeb v středisku 2	57
Tabulka 13 Podíl tržeb ve středisku 3	58
Tabulka 14 Druhovému rozdělení nákladů (vlastní zpracování).....	59
Tabulka 15 Náklady rozděleny do jednotlivých středisek 2022 (vlastní zpracování).....	61
Tabulka 16 Detailnější rozbor nákladů střediska 2 (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 17 Výsledný poměr přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 18 Nákladové položky přímých nákladů (vlastní zpracování)	63
Tabulka 19 Detailní pohled na nepřímé náklady za období 2022 (vlastní zpracování)	65
Tabulka 20 Aktuální systém kalkulace ve společnosti (vlastní zpracování)	67
Tabulka 21 Kalkulace přímých nákladů na jednotku produkce (vlastní zpracování).....	68
Tabulka 22 Kalkulace přímé mzdy na jednotku produkce (vlastní zpracování)	69
Tabulka 23 Kalkulace ost. přímých nákladů na jednotku produkce (vlastní zpracování) ...	69
Tabulka 24 Kompletní vzorec společnosti na jednotku produkce (vlastní zpracování)	70
Tabulka 25 Úprava účetních hodnot.....	73
Tabulka 26 Koncept kalkulačního vzorce	74
Tabulka 27 Současná kalkulace přímých mezd destilátu	74
Tabulka 28 Současná kalkulace přímých mezd likéru.....	75
Tabulka 29 Upravené nepřímé náklady (vlastní zpracování)	75
Tabulka 30 Rozdělené aktivity při výrobě destilátů (vlastní zpracování)	79
Tabulka 31 Alokace mzdových nákladů k aktivitám.....	80
Tabulka 32 Alokace ostatních mzdových nákladů k aktivitám	81
Tabulka 33 Alokace ostatního materiálu k aktivitám	81
Tabulka 34 Alokace spotřeby energie, vody a plynu k aktivitám	82

Tabulka 35 Alokace nákladů na reprezentaci k aktivitám	82
Tabulka 36 Alokace nákladů na reklamu k aktivitám	83
Tabulka 37 Alokace oprav a údržby k aktivitám	83
Tabulka 38 Pohonné hmoty k aktivitám	83
Tabulka 39 Alokace pojištění k aktivitám	84
Tabulka 40 Alokace nájemného k aktivitám	84
Tabulka 41 Alokace ostatních režijních nákladů k aktivitám	85
Tabulka 42 Celkové náklady na jednotlivé aktivity (včetně podpůrných aktivit)	85
Tabulka 43 Celkové náklady na podpůrné aktivity	86
Tabulka 44 Přidělení podpůrných aktivit k primárním	86
Tabulka 45 Výsledné přidělení nákladů k primárním aktivitám 2022	87
Tabulka 46 Stanovení vztahových veličin	88
Tabulka 47 Stanovení míry výkonnosti aktivity	89
Tabulka 48 Kalkulace přímých nákladů na jednotku produkce	91
Tabulka 49 Rozdělení nepřímých nákladů na jednotku výkonu (0,5 l, 44 %)	92
Tabulka 50 Kalkulační vzorec na výrobek dle kalkulace ABC	92
Tabulka 51 Srovnání kalkulačních metod pro hruškovici 0,5 l (44 %)	94
Tabulka 52 Vytvořený rozdíl vlastních nákladů výroby	94
Tabulka 53 Varianta implementace kalkulace 1	96
Tabulka 54 Varianta implementace kalkulace 2	96
Tabulka 55 Časový harmonogram pro zavedení kalkulace	97

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztráty 2020

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty 2021

Příloha P III: Výkaz zisku a ztráty 2022

Příloha P IV: Matice nákladů 2022

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2020

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni **31.12.2020**
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2020		29373492

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

SKANZEN Modrá s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Modrá 227
Modrá
687 06

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	16 280	26 983
II.	Tržby za prodej zboží	2	4 464	3 467
A.	Výkonová spotřeba Součet A.1. až A.3.	3	11 182	16 099
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	1 635	2 807
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5	5 817	8 718
A. 3.	Služby	6	3 730	4 574
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	422	-414
D.	Osobní náklady Součet D.1. až D.2.	9	8 738	9 768
D. 1.	Mzdové náklady	10	7 233	7 904
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 505	1 864
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	1 452	1 816
D. 2.2.	Ostatní náklady	13	53	48
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti Součet E.1. až E.3.	14	1 145	1 068
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	1 145	1 068
E. 1.1.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16	1 145	1 068
III.	Ostatní provozní výnosy Součet III.1. až III.3.	20	3 345	91
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	83	
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	3 262	91
F.	Ostatní provozní náklady Součet F.1. až F.5.	24	823	391
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	120	
F. 3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27	605	341
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	48	42
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	50	8
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) I. + II. - A. - B. - C. - D. - E. + III. - F.	30	1 779	3 629
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy Součet VI.1. až VI.2.	39	7	6
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	7	6
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	5	1
K.	Ostatní finanční náklady	47	161	172
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-149	-165
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) * (ř. 30) + * (ř. 48)	49	1 630	3 464
L.	Daň z příjmů Součet L.1. až L.2.	50	323	612
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	323	612

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) ** (ř. 49) - L.	53	1 307	2 852
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** (ř. 53) - M.	55	1 307	2 852
*	Čistý obrát za účetní období I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	24 101	30 548

Sestaveno dne: 03.05.2021		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou:	
Právní forma účetní jednotky: s.r.o.	Předmět podnikání: ubytování v hotelích a podobných ubytovacích zařízeních, stravování v restauracích, u stánků a v mobilních zařízeních	Pozn.:	

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2021

Daňový subjekt:	SKANZEN Modrá s.r.o.
IČ / DIČ:	CZ29373492
Sídlo účetní jednotky:	Modrá 227, 68706 Modrá

Výkaz zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu

ke dni 31.12.2021

(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období		minulé účetní období	
		1	2	1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	15583		16280	
II.	Tržby za prodej zboží	8354		4464	
A.	Výkonová spotřeba	11859		11182	
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	2209		1635	
A.2	Spotřeba materiálu a energie	6315		5817	
A.3	Služby	3335		3730	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	266		422	
D.	Osobní náklady	9441		8738	
D.1.	Mzdové náklady	7470		7233	
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1971		1505	
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1957		1452	
D.2.2.	Ostatní náklady	14		53	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	1021		1145	
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1107		1145	
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1107		1145	
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-86			
III.	Ostatní provozní výnosy	5146		3345	
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku			83	
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	15			
III.3.	Jiné provozní výnosy	5131		3262	
F.	Ostatní provozní náklady	1306		823	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku			120	
F.3.	Daně a poplatky	868		605	
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období			48	
F.5.	Jiné provozní náklady	438		50	
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	5190		1779	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	16		7	
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	16		7	
VII.	Ostatní finanční výnosy	15		5	
K.	Ostatní finanční náklady	208		161	
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-177		-149	
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	5013		1630	
L.	Daň z příjmů	994		323	
L.1.	Daň z příjmů splatná	994		323	
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	4019		1307	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	4019		1307	
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	29114		24101	

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2022

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni **31.12.2022**
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2022		29373492

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

SKANZEN Modrá s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Modrá 227
Modrá
687 06

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	27 155	15 583
II.	Tržby za prodej zboží	2	9 429	8 354
A.	Výkonová spotřeba Součet A.1. až A.3.	3	18 306	11 859
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	3 130	2 210
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5	10 192	6 314
A. 3.	Služby	6	4 984	3 335
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	-496	266
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady Součet D.1. až D.2.	9	11 707	9 442
D. 1.	Mzdové náklady	10	9 330	7 470
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	2 377	1 972
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	2 332	1 958
D. 2.2.	Ostatní náklady	13	45	14
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti Součet E.1. až E.3.	14	947	1 107
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	947	1 107
E. 1.1.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16	947	1 107
E. 1.2.	- Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy Součet III.1. až III.3.	20	78	5 146
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22		16
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	78	5 130
F.	Ostatní provozní náklady Součet F.1. až F.5.	24	1 421	1 220
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F. 2.	Prodaný materiál	26		
F. 3.	Daně a poplatky	27	928	868
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	8	-86
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	485	438
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) I. + II. - A. - B. - C. - D. - E. + III. - F.	30	4 777	5 189

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly Součet IV.1. až IV.2.	31		
IV. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku Součet V.1. až V.2.	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy Součet VI.1. až VI.2.	39	13	16
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	13	16
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady Součet J.1. až J.2.	43		
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46		16
K.	Ostatní finanční náklady	47	178	208
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-165	-176
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) * (ř. 30) + * (ř. 48)	49	4 612	5 013
L.	Daň z příjmů Součet L.1. až L.2.	50		994
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51		994
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) ** (ř. 49) - L.	53	4 612	4 019
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** (ř. 53) - M.	55	4 612	4 019
*	Čistý obrát za účetní období L + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	36 675	29 115

Sestaveno dne: 29.03.2023		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání hostinská činnost	Pozn.:	

PŘÍLOHA P IV: MATICE NÁKLADŮ 2022

Aktivita	Ostatní materiál	Přímé mzdy	Ostatní mzdy	Energie, voda, plyn	Náklady na reprezentaci	Náklady na reklamou	Opravy a udržování	Pořízení	Pohonné hmoty	Nájem	Náklady IT/IS	Ostatní režijní náklady	Celkové náklady	Správní činnost	Kontrolní činnost
Plán nákupu	0,00	3705,29	0,00	528,50	0,00	0,00	484,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4718,25	2665,44	884,90
Nákup materiálu	2512,21	19524,03	0,00	1303,62	1085,00	0,00	865,12	1855,70	6063,20	6384,00	1500,00	0,00	41092,89	8235,92	1510,81
Zpracování ovoce do nádob	6468,22	252387,24	0,00	10569,90	0,00	0,00	13139,60	2120,80	8288,00	19920,00	0,00	14391,84	329265,70	1692,11	3389,31
Kvašení	1605,51	6199,24	0,00	3523,30	0,00	0,00	0,00	371,14	1378,00	12816,00	0,00	4677,35	30570,53	2386,01	5045,01
Verifikace	1004,88	9619,51	0,00	1145,07	0,00	0,00	0,00	0,00	2480,40	11520,00	3250,00	2698,50	29177,97	32344,71	3998,24
Bednění, výroba osmotické vody	23401,11	152358,24	0,00	119792,20	0,00	0,00	14707,04	5882,20	0,00	62400,00	4500,00	26073,22	411744,41	13402,09	5196,09
Bednění, evidence	3465,12	29927,35	0,00	15150,19	0,00	0,00	10381,44	1325,50	0,00	4080,00	0,00	8695,07	73024,67	9388,95	10090,03
Skladování, evidence	427,36	12469,73	0,00	1109,84	0,00	0,00	0,00	1855,70	0,00	58800,00	5000,00	0,00	129599,23	26205,21	11546,88
Etiketování	0,00	37765,47	0,00	1233,16	0,00	0,00	1678,33	1723,15	0,00	1920,00	0,00	4917,21	49237,32	4043,09	1888,51
Stáčení	0,00	29927,35	0,00	4826,92	0,00	0,00	0,00	1622,41	0,00	2880,00	0,00	4317,55	49374,24	5840,02	2212,25
Kalkování	0,00	39190,58	0,00	1127,46	0,00	0,00	0,00	1398,72	0,00	5520,00	0,00	0,00	47746,76	7337,46	2050,38
Vyskládání, balení do prodejen	8472,22	7898,12	0,00	1761,65	1627,50	2782,00	0,00	1802,68	4409,60	16800,00	1000,00	8395,24	54889,00	14689,89	5233,86
Obsluha zákazníka	0,00	26194,57	28335,20	3323,30	18987,50	6955,00	0,00	2380,60	0,00	28800,00	2000,00	14391,84	131938,01	12129,27	0,00
Prodej produktu	4620,16	14251,12	178345,00	5284,95	29833,50	129863,00	0,00	3711,40	4960,80	8160,00	0,00	19956,68	388490,61	9433,87	901,09
Správní činnost	4158,14	51904,03	71338,00	3523,30	2712,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6250,00	10458,07	149744,05	149744,05	53957,36
Kontrolní činnost	1617,06	19524,03	28335,20	1761,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1500,00	1019,42	53957,36	0,00	0,00
Celkem dle číselníku	57752,00	712356,00	356690,00	176165,00	54250,00	139100,00	43256,00	28510,00	27560,00	240000,00	25000,00	119992,00	1978771,00		