

Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Alchemia spol. s. r. o.

Michal Beneš

Bakalářská práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michal BENEŠ**
Osobní číslo: **M09003**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v rámci
vnitropodnikových útvarů ve firmě Alchemia spol. s r.
o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na oblast řízení a evidence nákladů firmy.

II. Praktická část

- Vypracujte analýzu nákladů podniku spolu s analýzou kalkulačního systému firmy a metodami tvorby cen.
- Na základě provedených analýz navrhnete doporučení pro podnik.

Závěr

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

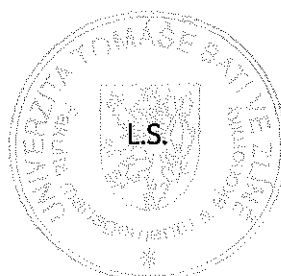
Seznam odborné literatury:

- ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5
HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3
KRÁL, B., et al. Manažerské účetnictví. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
LANG, H. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
MACÍK, K. Jak kalkulovat podnikové náklady. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **2. dubna 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2012**

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA

BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

- (1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 14. 5. 2012

Michal Benes

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

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

ABSTRAKT

Předmětem této bakalářské práce je analýza nákladového řízení a kalkulačního systému v podniku Alchemia, s. r. o. Teoretická část je zaměřena na vysvětlení pojmů, které se vztahují k danému tématu a které jsou využity v praktické části. V praktické části následuje po představení společnosti analýza nákladů z hlediska jejich členění. V další části je podrobně analyzován současný stav řízení nákladů a kalkulací podniku. V závěru práce je zhodnocen současný systém řízení nákladů a uvedeno doporučení.

Klíčová slova: analýza nákladů, fixní a variabilní náklady, řízení nákladů, kalkulace nákladů, kalkulační vzorec, kalkulace ceny, tvorba ceny

ABSTRACT

The subject of this bachelor's thesis is an analysis of the management costs and the calculating system in the company Alchemia, Ltd. The theoretical part focuses on the explanation of the concept which relates to the given topic and which is used in the practical part. In the practical part, after presentation of the company, follows an analysis of costs from aspect of their structuring. In the next section is a detailed analysis of the current state of costs management and calculations in the company. In the end of the thesis the present cost management is evaluated and recommendation is suggested.

Keywords: cost analysis, fixed and variable costs, cost management, calculation of costs, calculating formula, pricing

Na úvod své bakalářské práce bych rád poděkoval doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za přínosné připomínky a odborné rady, které vedly k vypracování této bakalářské práce.

Za zmínku stojí také poděkování majitelce podniku Alchemia, s.r.o., paní Miroslavě Havelkové za umožnění vypracovat bakalářskou práci a poskytnuté informace o společnosti.

Velký dík patří také mému otci za odborné rady v oblasti vedení účetnictví.

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

OBSAH

ÚVOD.....	10
I TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1 VZTAH MEZI VÝNOSY, NÁKLADY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ.....	12
1.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	13
1.2 NÁKLADY Z HLEDISKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	14
1.3 NÁKLADY Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	14
1.4 POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
1.5 NÁKLADY VERSUS VÝDAJE.....	16
1.6 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	17
1.6.1 Druhové třídění nákladů.....	17
1.6.2 Účelové třídění nákladů	18
1.6.3 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	18
1.6.4 Náklady jednicové a režijní.....	18
1.7 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
1.8 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	19
1.8.1 Variabilní náklady	19
1.8.2 Fixní náklady.....	21
1.9 RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY	22
1.10 OPORTUNITNÍ NÁKLADY.....	22
2 KALKULACE NÁKLADŮ	24
2.1 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	24
2.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM	25
2.3 KALKULAČNÍ METODY	26
2.3.1 Kalkulace plných nákladů	27
2.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	29
2.4.1 Typový kalkulační vzorec	29
2.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec	30
2.4.3 Dynamická kalkulace	30
3 METODY TVORBY CEN	32
3.1 NÁKLADOVĚ ORIENTOVANÁ CENA	32
3.2 POPTÁVKOVĚ ORIENTOVANÁ CENA	33
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	35
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ALCHEMA, S. R. O.....	37
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	37
5.2 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	37
5.3 NABÍDKA SLUŽEB SPOLEČNOSTI	38
5.3.1 Úklid komerčních i soukromých prostor.....	38
5.3.2 Hygienický servis.....	38
5.3.3 Parní čištění, vysávání, vysokotlaké čištění	38
5.3.4 Strojní čištění, pokládání tvrdých vosků.....	39

5.3.5	Speciální služby	39
5.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	39
6	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	41
6.1	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE SPOLEČNOSTI	41
6.2	NÁKLADOVÉ DRUHY SPOLEČNOSTI V LETECH 09-11	42
6.3	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ROCE 2011	43
6.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	48
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU TVORBY CEN A KALKULACÍ NÁKLADŮ.....	50
7.1	KALKULACE CEN JEDNORÁZOVÝCH ÚKLIDOVÝCH PRACÍ	50
7.2	KALKULACE CEN PRAVIDELNÝCH OPAKUJÍCÍCH SE PRACÍ	51
7.2.1	Příklad firemní kalkulace ceny zakázky.....	53
7.2.2	Kalkulace nákladů zakázky	54
7.2.3	Vyhodnocení výhodnosti zakázky	55
8	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU.....	56
8.1	ÚPRAVA CENOVÉ KALKULACE NA ZÁKLADĚ POROVNÁNÍ S KONKURENCÍ.....	56
8.2	NÁVRHY KE SNÍŽENÍ SOUČASNÝCH NÁKLADŮ	57
8.2.1	Mzdové náklady firmy	57
8.2.2	Výnosnost obchodního zastupování firmy Wetrok.....	58
8.2.3	Bankovní poplatky	59
	ZÁVĚR	61
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	62
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65

ÚVOD

Nyní se nacházíme v době, kdy přichází podle předních ekonomických špiček doba změn. Vše odstartovala v roce 2008 ekonomická a následně dluhová krize, která postihla celý svět. Na hospodářskou krizi musely reagovat firmy opatřeními. Managementy podniků přestaly pracovat s takovými objemy zakázek. Kvůli tomu muselo dojít ke kroku snižování nákladů, aby si firmy vůbec zajistily ziskovost. Podniky začaly redukovat investované peníze tam, kde vložený kapitál přímo nesouvisí s výrobou. Takovou typickou službou je zrovna provádění úklidových a čistících prací. Proto evropská recese postihla i tuto malou firmu, což lze vyčíst už z jen analýzy tržeb a zisku.

Zkoumáním této bakalářské práce je podnik Alchema s. r. o. Tato firma se zabývá prováděním úklidových služeb výhradně v Jihomoravském kraji.

Oblast podnikání úklidových služeb je velmi specifická. Výhradním vstupním faktorem je lidská práce a tedy mzdové náklady. V této práci budu snažit výhradně zaměřit na mzdové náklady. Pro zisk podniku je zcela určující hospodaření s lidským faktorem a využívání jeho legislativních výhod, ke kterým se v průběhu této práce dostanu.

Cílem této práce je analýza nákladů a kalkulačního systému podniku. Závěr práce je věnován zhodnocení současného systému podniku a návrhy na jeho zlepšení.

V teoretické části se budu snažit zaměřit na okruhy, které budou podkladem pro vypracování praktické části. Úvod praktické části obsahuje představení společnosti a jejich podnikatelských aktivit. Vstupními daty pro zpracování bude analýza nákladů. V druhé části bakalářské práce se zaměřím na metodu tvorby cen spolu s kalkulačním systémem podniku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VZTAH MEZI VÝNOSY, NÁKLADY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ

Výnosy, náklady a zejména výsledek hospodaření jsou nejdůležitější charakteristiky fungování každého podniku.

Podle principu tzv. akruálního účetnictví jsou výnosy všechny peněžní částky, které společnost získala z veškerých svých podnikatelských činností za určité účetní období (měsíc, rok), bez ohledu na to, zda došlo k jejich inkasu. Klíčovými výnosy podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb u výrobního podniku, případně tzv. obchodní marže u obchodního podniku. (Synek, 2007, str. 72)

Výnosy podniku představují:

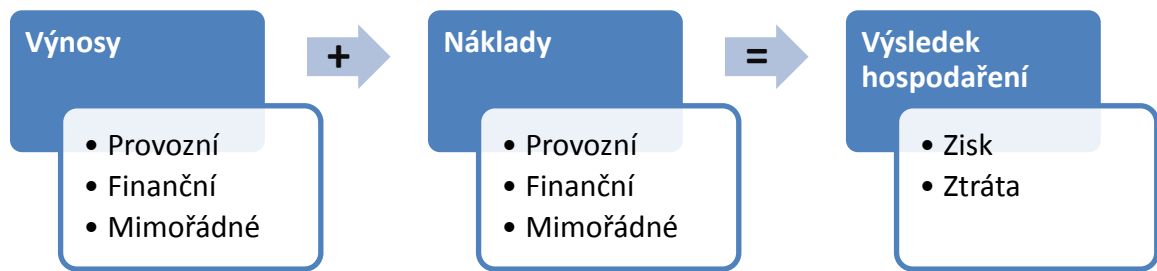
- provozní výnosy (provozně-hospodářská činnost)
- finanční výnosy (finanční investice, cenné papíry, úroky z vkladů, apod.)
- mimořádné výnosy (přijaté náhrady škod, přebytky, atd.)

Synek definuje náklady podniku takto: „*Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.*“ (Synek, 2007, str. 78)

Zatímco Lang charakterizuje náklady jako: „*penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů.*“ (Lang, 2005, str. 10)

Náklady podniku tvoří:

- běžné provozní náklady (materiál a energie, osobní náklady)
- odpisy dlouhodobého majetku
- ostatní provozní náklady (pokuty, penále, odpis pohledávek)
- finanční náklady (úroky, bankovní poplatky)
- mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny)



Obr. 1 : Charakteristika výnosů, nákladů (vlastní zpracování)

Rozdíl mezi výnosy a náklady nazýváme výsledkem hospodaření. Jedná se buď o bilanční zisk, nebo o bilanční ztrátu. Z tohoto vztahu je patrné, že náklady ovlivňují v zásadní míře zisk podniku. Zatímco hlavním cílem marketingu je zvyšování výnosů, zejména tržeb, hlavním úkolem finančního oddělení je snižování nákladů. Podniky proto zřizují specializovaná oddělení, zejména oddělení controllingu, který se zabývá analýzou a snižováním nákladů. Při analýze nákladů je nutné mít na paměti účel analýzy a prostředí podniku. Nákladová struktura se bude rozdílná v závislosti na druhu společnosti, např. obchodní, poradenská, výrobní. (Svaz účetních, 1997, str. 58)

1.1 Vymezení pojmu náklady

Král vymezuje náklady takto: „Náklady představují prostředek, pomocí kterého se v dané aktivitě racionálně a vědomě zajišťuje dosažení určitého ekonomického prospěchu. Obecně lze náklady definovat jako peníze vyjádřené vynaložením ekonomických zdrojů, které jsou použity na předem určený účel. Náklady vždy mají svůj konkrétní objekt, se kterým mají příčinnou spojitost.“ (Král a kol., 1997, str. 39)

Vyjádřit náklady lze v různých jednotkách, nejčastější formu vyjádření je v jednotkách měnových. Můžeme se také setkat s vyjádřením nákladů např. v počtu odpracovaných hodin nebo počtu ujetých kilometrů. (Svaz účetních, 1997, str. 56)

Rozlišujeme dva základní pohledy vnímání nákladů. Jsou to:

- Náklady z hlediska finančního účetnictví
- Náklady z hlediska manažerského účetnictví

1.2 Náklady z hlediska finančního účetnictví

Král definuje náklady z finančního účetnictví jako: „*Náklady se vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky). Toto vymezení, zjednodušeně vyjadřující náklad jako ekonomický zdroj obětovaný na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristické tím, že je spolu s protikladně vyjádřenými výnosy základem měření zisku finančního účetnictví.*“ (Král a kol., 2006, str. 44)

Finanční účetnictví se zejména zaměřuje na aktiva, pasiva, výnosy, náklady, hospodářské výsledky. Obsahem je podnik jako celek. Papírovými podklady pro tento typ účetnictví jsou výkazy jako rozvaha a výkaz zisku a ztrát. Finanční účetnictví je určeno hlavně pro externí uživatele, mezi které např. patří banky, investoři, dodavatelé, akcionáři, finanční úřady, zaměstnanci, zákazníci, aj. Naopak manažerské účetnictví je určeno pro interní uživatele, to znamená pro vedení podniku a jednotlivé manažery. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, str. 11-12).

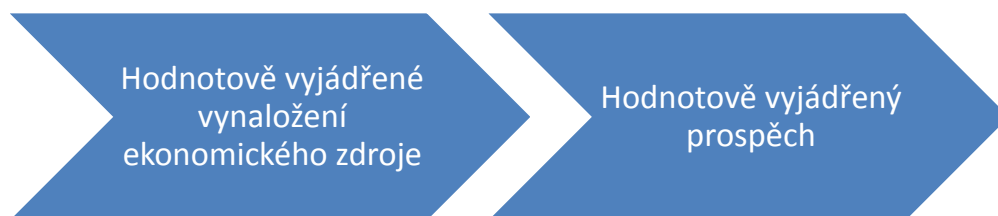
Lang poukazuje na propojení podniku a státu: „*Daňové zákonodárství vyžaduje roční účetní závěrku, která dodržováním zásad řádného vedení účetnictví poskytuje odpovídající obraz o stavu majetku, financí a výnosů. Data externího účetnictví jsou často však nevhodná pro vnitřní účely. Například při stanovení odpisů jsou v popředí daňové aspekty před zjištěním skutečně opotřebeného majetku.*“ (Lang, 2005, str. 2)

1.3 Náklady z hlediska manažerského účetnictví

V manažerském pojetí nákladů se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného a účelně vynaloženého ekonomického zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností podniku. Toto vymezení vyjadřuje jednak vyčíslení reálné výše nákladů, ale také hospodárné vynakládání. Podstatné jsou tedy následující rysy:

- **účelnost:** nákladem je pouze takové vynaložení, které by se dalo charakterizovat jako racionální a přiměřené výsledku činnosti,
- **účelovost:** smyslem vynaložení ekonomického vstupu je jeho následné zhodnocení, k němu dochází jen při vytvoření takové složky majetku, která přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činil prvotní náklad. Důležitým prvkem je tedy těsný vztah k výkonům (výrobky, služby), tvořící před-

mět činnosti podniku. V tomto vztahu se někdy mluví o tzv. nositeli nákladu. (Král a kol., 1997, str. 44-45)



Obr. 2 : Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů
(Popesko, 2008)

Mimo jiné Synek poukazuje na následující fakt: „*Manažerské pojetí nákladů oproti běžnému účetnímu pojetí vychází z toho, že pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady.*“ Kvůli tomu, musíme počítat např. při rozhodování o zavedení nového výrobku nejen s náklady kalkulovanými na tento výrobek, ale i s jeho oportunitními náklady. (Synek, 2007, str. 82)

Pro srovnání lze nalézt v následující tabulce základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.

Tab. 1 : Rozdíl mezi manažerským a nákladovým účetnictvím (vlastní zpracování)

Ukazatel	Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Obsah účetnictví	Kalkulace, rozpočty, nákladové účetnictví	Rozvaha, výsledovka, CF
Cílová skupina	Interní	Externí
Regulace	Není povinností, neregulováno	Zákon, účetní standardy
Systémovost	Flexibilní, závislá na podniku	Vysoká
Frekvence vykazování	Dle potřeb	Ročně
Měrné jednotky	Peníze, jiné měrné jednotky	Peníze
Spolehlivost	Vyšší stupeň nejistoty, díky odhadům do budoucna	Spolehlivé

1.4 Pojetí nákladů

Pojem náklady lze vnímat třemi rozlišnými způsoby:

- **Finanční pojetí nákladů** – finanční pojetí nákladů je spojené s finančním účetnictvím. Náklady jsou chápány jako peníze vynaložené na zajištění podnikových aktivit, které mají peníze navrátit. Přebytek představuje zisk. Náklady jsou vyčísleny v účetních cenách, či cenách pořízení. Kvantifikace nákladů se řídí pravidly pro finanční účetnictví.
- **Hodnotové pojetí nákladů** – toto pojetí nákladů vychází z manažerského účetnictví. Poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu aktuálních procesů v podniku, což je základní myšlenkou tohoto pojetí. Spotřebované vstupy se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukci. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jednak náklady shodné s finančním účetnictvím a také náklady, které jsou vykazovány v manažerském účetnictví. Jsou označovány jako kalkulační náklady.
- **Ekonomické pojetí nákladů** – náklady v ekonomickém pojetí označují neefektivnější využití, nebo představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím zdrojů pro danou alternativu. Proto se zde počítá i s oportunitními náklady. Jsou definovány jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití zdroje ve zvolené alternativě.

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, str. 19)

1.5 Náklady versus výdaje

Zámečník uvádí, že **výdaje** znamenají zmenšení objemu finančních prostředků podniku. Výdaje vznikají v momentě úhrady, zatímco náklady představují použití prostředků podniku na určité výkony a vznikají až v okamžiku spotřeby. Jako příklad Tučková znázorňuje obstarání materiálu (výdaj) a jeho postupnou spotřebu ve výrobním procesu (náklad). (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, str. 12-13)

Dále Zámečník zdůrazňuje, že náklady musí vždy souviset s výnosy příslušného období, musí být zajištěna věcná a časová shoda nákladů a výnosů s vykazovaným obdobím - ča-

sové rozlišování nákladů a výnosů. Tento jev má za následek, že některé výnosové a nákladové položky se převádí z jednoho období do jiných. Tím se vytváří přechodné položky. I ty jsou předmětem účetnictví. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, str. 12-13)

1.6 Klasifikace nákladů

Náklady jsou považovány za základní ukazatel kvality činnosti podniku. Ve finančním účetnictví se využívá druhové třídění nákladů. Jednotlivé nákladové složky se rozdělují do jednotlivých skupin, spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Výhodou tohoto třídění je, že máme přehled, co bylo spotřebováno. Jednotlivé nákladové druhy lze agregovat za podnik, obor ekonomické činnosti, odvětví, či státu.

V manažerském účetnictví se využívá třídění nákladů podle účelu vynaložení. Náklady jsou členěny v závislosti na výrobku či službě, na kterou byly spotřebovány. Zde hovoříme o kalkulačním členění. Můžeme také využít účelového členění podle odpovědnosti a místa vzniku. (Sedláček, Tučková a Hromková, 2005, str. 29)

1.6.1 Druhové třídění nákladů

Tento typ členění odpovídá finančnímu pojetí nákladů při tvorbě účetních výkazů. Základní význam druhového členění je informační podklad pro firmy z hlediska zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi podnikem a vnějším prostředím. Základními nákladovými druhy jsou:

- materiálové náklady (materiál, energie, atd.),
- služby, tj. externí výkony (nájemné, opravy, cestovné, apod.),
- mzdové a osobní náklady (odměny, mzdy, zákonné pojištění, atd.),
- daně a poplatky,
- odpisy dlouhodobého majetku, rezervy,
- jiné provozní náklady (pokuty, penále),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky),
- mimořádné náklady (včetně manka a škod),
- daně z příjmu, atd (Zámečník, Tučková a Hromková, 2005, str. 15)

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- **Prvotní** – z hlediska zobrazení, při svém vstupu do podniku se stávají předmětem zobrazení
- **Externí** – spotřeba výrobků, služeb, či prací jiných subjektů

Jednoduché – z hlediska podnikového řízení je nelze rozlišit na podrobnější složky (Král a kol., 1997, str. 44)

1.6.2 Účelové třídění nákladů

Účelové třídění nákladů spočívá ve stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměřuje skutečná spotřeba nákladové složky. Třídění je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- Náklady podle místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových středisek
- Náklady podle výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů (Synek, 2007, str. 76)

1.6.3 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady se člení dle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě nebo operaci do dvou základních skupin:

- **Náklady technologické** – řízeny technickohospodářskými normami. Skupina nákladů bezprostředně vyvolána určitou technologií dané činnosti, aktivity, či operace.
- **Náklady na obsluhu a řízení** - jejich položky jsou řízeny limity a normativy, jejich souhrn rozpočty. Je to skupina nákladů, která byla vynaložena za účelem vytvoření, zajištění, či udržení podmínek průběhu dané aktivity. (Král a kol., 2006, str. 44; Synek, 2007 4, str. 78)

1.6.4 Náklady jednicové a režijní

- **Náklady jednicové** – Stanovení nákladového úkolu na základě nákladové normy vynásobené počtem jednotek. Tento typ se zpravidla používá u té části nákladů, které nesouvisí s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu.

- **Náklady režijní** – Výše nákladů, která neroste přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. Jejich nákladový úkol je stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2005, str. 23)

1.7 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. I zde se klade důraz na přiřazení nákladu konkrétnímu výkonu. To znamená, že náklady alokujeme pro konkrétní předmět kalkulace. Rozlišujeme dvě základní skupiny:

- **Náklady přímé** – bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Do této skupiny nákladů patří téměř všechny jednicové náklady až na výjimky, např. jednicové náklady vynakládané ve sdružených výroбах. Také zde zahrnujeme část režijních nákladů, která přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu.
- **Náklady nepřímé** – většina režijních nákladů, která je společná pro více druhů výkonů a nelze je rozpočítat.

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2005, str. 23)

1.8 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Tento typ členění nákladů se začal používat od 20. let 20. století ve Spojených státech. Označuje se za přechod od klasického nákladového účetnictví orientovaného na minulost, k manažerskému účetnictví, které nám začalo poskytovat informace o alternativách budoucího vývoje. Rozlišujeme náklady fixní a variabilní.

1.8.1 Variabilní náklady

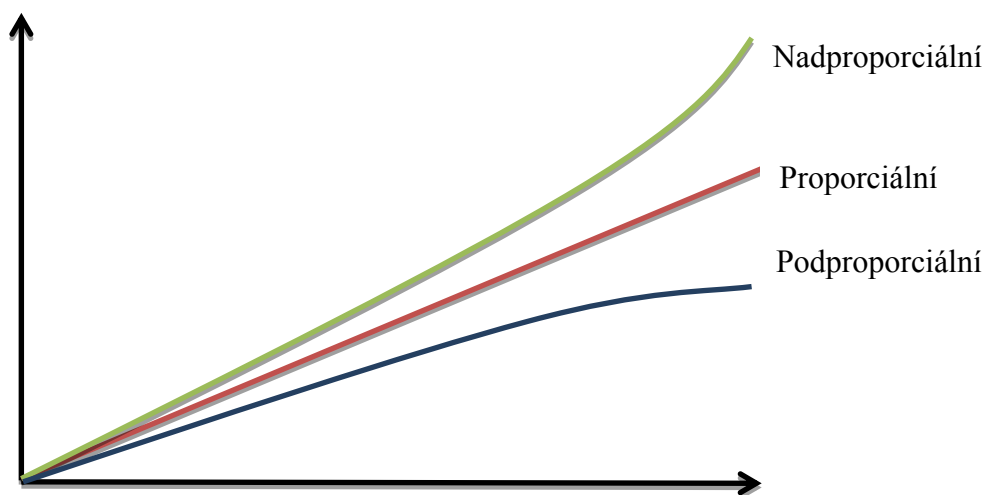
Variabilními náklady můžeme označit ty náklady, které jsou závislé změně objemu výroby. Jejich změna však nemusí být přímo úměrná změně produkce výroby. Dohromady se v praxi můžeme setkat se třemi druhy variabilních nákladů:

- **Proporciální** – nejsnáze kvantifikovaná část variabilních nákladů. Při řízení těchto nákladů se předpokládá, že změna je závislá jen na objemu výroby.

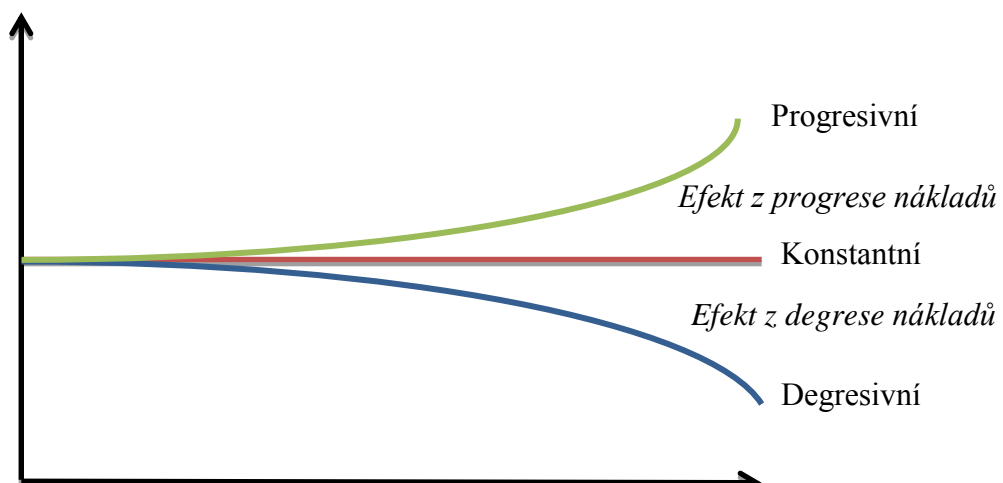
Náklady na jednotku jsou konstantní. Příkladem proporcionálních nákladů jsou všechny náklady jednicové.

- **Podproporciální** - tento nákladový typ je charakteristický tím, že roste pomaleji než objem prováděných výkonů. Příkladem by mohl být např. náklady na opravy a údržbu strojních zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, nebo např. spotřeba elektrické energie zahrnující tzv. paušál a hodinovou spotřební sazbu.
- **Nadproporciální** - se v celkové výši mění se změnou v objemu výkonů rychlejším tempem, každý vklad nákladů na další jednotku objemu je vyšší. Přepočtené průměrné Nadproporciální náklady vykazují vyšší hodnotu, proto jsou označovány jako progresivní, což poukazuje na nižší hodnotu hospodárnosti. Nejčastěji se s nadproporciálními náklady můžeme setkat v podobě nákladů za práci přesčas, či příplatky za noční a odpolední směny.

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2005, str. 23)



Obr. 3 : Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 1997)



Obr. 3 : Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 1997)

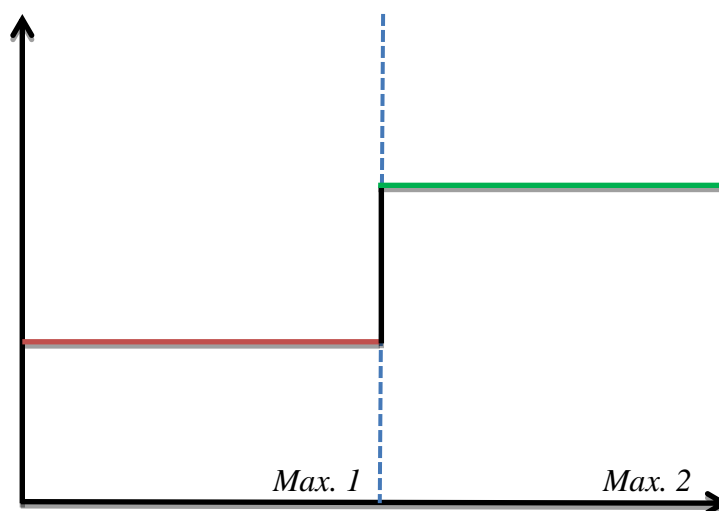
1.8.2 Fixní náklady

Takto se označují náklady, které se nemění v závislosti na změnách objemu produkce. To znamená, že v určitém intervalu využití kapacity zůstává výše fixních nákladů stejná. Tato skutečnost motivuje k maximální využitelnosti kapacity, čímž se sníží podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Tento jev se nazývá *degrese* fixních nákladů. Rozlišují se dvě skupiny fixních nákladů.

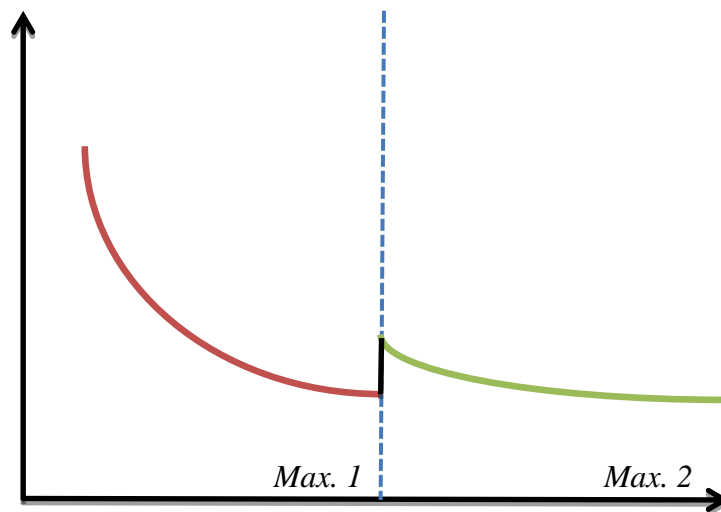
První skupina je označována jako **umrtvené fixní náklady**. Jsou to náklady spojené se zajištěním podmínek samotného podnikatelského procesu, kdy je třeba realizovat investiční rozhodnutí. Proto jsou často vynakládány ještě před samotným zahájením podnikání. Jejich celková výše již nelze ovlivnit.

Druhá skupina vzniká také v souvislosti se zajištěním podmínek podnikání. Nejsou však spojené s investičním rozhodnutím, ale s využitím kapacity. Díky tomu je lze v průběhu omezit. Příkladem těchto **vyhnutelných fixních nákladů** mohou být např. časové mzdy mistru, či náklady na vytápění hal. (Král, 2006, str. 76)

Jestliže je v plánu uskutečnit objem výkonů přesahující výrobní kapacitu, bude třeba jednorázově vložit výrobní faktory, které fixní náklady navýší. V takovém případě dochází ke skokovému vývoji fixních nákladů.



Obr. 4 : Celkové fixní náklady měnící se skokem (Král, 1997)



Obr. 5 : Celkové průměrné fixní náklady měnící se skokem (Král, 1997)

1.9 Relevantní a irelevantní náklady

Pro členění nákladů je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, nikoliv z reálných nákladů. V tomto rozdělení je důležité položit si otázku, zda-li se mění náklady v závislosti na různých variantách zvažovaného rozhodnutí.

- Náklady relevantní - náklady jsou závislé z hlediska daného rozhodnutí, při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí se budou měnit
- Náklady irelevantní - změna varianty neovlivní jejich výši

Do nákladů relevantních bývají často zahrnovány náklady rozdílové, což je vyjádřený rozdíl nákladů před uvažovaným rozhodnutím a po něm. (Král a kol.; 2006; str. 82)

1.10 Oportunitní náklady

Oportunitními náklady jsou často také označovány jako ušlé výnosy, o které je podnik připraven tím, že určitou alternativu neuskuteční. Využití oportunitních nákladů v podnikání je široké. Používají se hlavně při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, často v při-

padech, kdy je podnik nějakým způsobem omezen, zejména ve zdrojích své činnosti. V praxi se nejčastěji podnikatel setká s oportunitními náklady v podobě ušlých úroků z vlastního kapitálu. (Kráal a kol., 2006, str. 85)

2 KALKULACE NÁKLADŮ

V této části bakalářské práce se budu zabývat kalkulací nákladů, který slouží podobně jako účetní systém a rozpočetnictví podnikovému řízení. Pod pojmem kalkulace nákladů si můžeme představit výpočetní postupy, kterými se stanoví náklady na jednotky, které jsou předmětem podnikatelské činnosti. Kalkulace jsou pro řízení podniku zcela nezastupitelný nástroj stejně jako například účetnictví pro řízení podniku a jeho útvary.

Macík uvádí, že intenzita potřeby kalkulací a jejich podrobnost závisí na dvou faktorech. Jsou to vnitřní konkrétní podmínky podniku a pozice podnikových produktů ve srovnání s trhem. Macík také poukazuje na fakt, že pokud podnik prožívá konjunkturu, nekladou se na kalkulaci tak limitující požadavky a podnikovému managementu často stačí jen omezený rozsah informací o nákladech na vyráběné produkty a poskytované služby. Pokud však pro podnik přijdou těžší časy, obrací se podnikový management k analýzám nákladů produktů a příčinám jejich nevhodné struktury. Tento jev je charakteristický pro období hospodářské recese. (Macík, 1994, str. 5)

Schroll popisuje kalkulaci nákladů následovně: „*Základním nástrojem řízení po linii výkonů je kalkulace. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně vyjádřený výkon.*“ (Schroll a kol.; 1997; str. 109)

2.1 Vymezení předmětu kalkulace

Podle Schrolla by předmětem kalkulace v zásadě měly být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. Tato zásada je však v praxi často podmíněna otázkou důležitosti a rozsahem prováděného výkonu či služby. (Schroll; 1997; str. 110)

Předmět kalkulace je vymezen dvěma základními faktory:

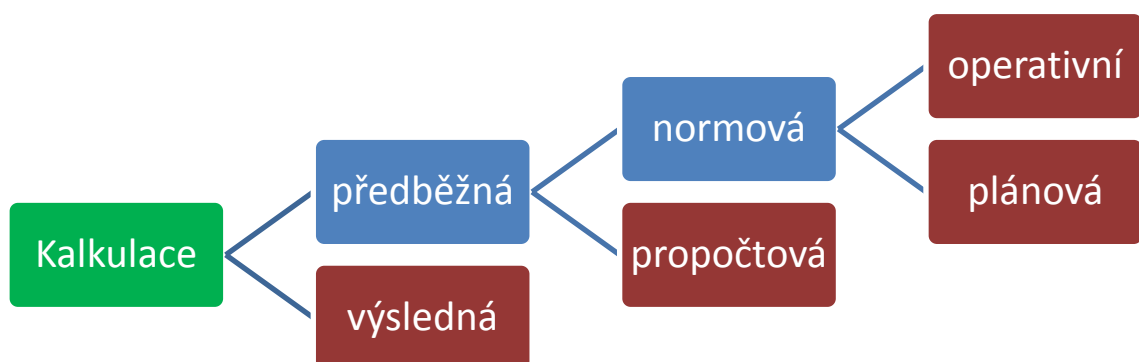
- Kalkulační jednicí - jím rozumíme konkrétní výkon (výrobek, polotovary, práce nebo služba) vymezený měrnou jednotkou, např. jednotkou množství (ks), hmotností (kg), apod. Může se jednat jak o výkony odbytové, prodávané mimo podnik, tak o vnitropodnikové;

- Kalkulované množství - vyjadřuje celkový počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují celkové náklady. (Schroll a kol., 1997, str. 109; Synek, 2007, str. 98)

2.2 Kalkulační systém

Kalkulace dílčích činností, polotovarů, či finálních výkonů se využívá jako podklad pro rozhodování o optimálním počtu prodávaných výkonů ve vnitropodnikových cenách. Kalkulační systém však působí také jako nástroj řízení hospodárnosti pro zhodnocení variantních cenových úvah. Celou cenotvornou odpovědnost nemůže nést jediný propočet nákladů na kalkulační jednici. Všechny sestavované kalkulace v podniku a vztahy mezi nimi zobrazuje někdy značně rozsáhlý kalkulační systém. Král zdůrazňuje, že prvky kalkulačního systému se mohou lišit nejen tím, jestli zobrazují vztah plných či dílčích nákladů, ale také dobou sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Podle něj je základním kritériem určit, zda se bude jednat o podklad k strategickému rozhodování, střednědobému či běžnému řízení, nebo následnému ověření průběhu prováděných výkonů. (Král a kol., 1997, str. 120)

Kalkulační systém lze rozčlenit tímto způsobem:



Obr. 6 : Členění kalkulací z hlediska vztahu k času (Král, 1997)

- **Propočtová kalkulace** - jedná se o kalkulaci předběžnou. Hlavním úkolem propočtové kalkulace je vytváření podkladů pro návrh ceny nové zaváděného výkonu. Využívá se pro kalkulaci výkonů pro prodej i pro vnitropodnikovou potřebu podniku. (Král a kol., 1997, str. 121 - 132)
- **Plánová kalkulace** - typ předběžné normové kalkulace. Zpracování plánových kalkulací má význam pro výkony, které se budou opakovat v rozsahu delšího časového intervalu (alespoň 1 rok). Důležitými podklady jsou konstrukční a technologické listiny, ze kterých se vychází k stanovení spotřebních a výkonových norem. Plánová kalkulace slouží jako jeden z podkladů pro sestavení rozpočtové výsledovky, také je však využívána jako nástroj pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů. (Král a kol., 1997, str. 121 - 132)
- **Operativní kalkulace** - druhá možnost předběžné normové kalkulace. Sestavuje se zejména v položkách přímých jednicových nákladů na základě norem. Využívá se při zadávání nákladových úkolů výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Porovnávání základní, operativní a výsledné kalkulace umožňuje sledovat nákladovou náročnost úkolu a díky tomu i úspory či překročení nákladů v útvarech. (Král a kol., 1997, str. 121 - 132)
- **Výsledná kalkulace** - nástroj následné kontroly. Vyjadřuje skutečně vynaložené náklady, které průměrně připadají na jednotku výkonu. Tento typ kalkulace se používá v oblasti podnikání, kde jsou delší výrobní cykly. (Král a kol., 1997, str. 121 - 132)

2.3 Kalkulační metody

Existuje několik způsobů přiřazování nákladů určitým výkonům. Základní dělení kalkulačních metod spočívá v tom, jaké množství nákladů v kalkulačním vzorci zachytíme. Rozdělujeme je tedy na metody plných nákladů (absorpční kalkulace) a kalkulace variabilních nákladů (neabsorpční kalkulace). Ve své práci se budu věnovat pouze metodě plných nákladů v návaznosti na svoji praktickou část.

2.3.1 Kalkulace plných nákladů

Lang uvádí, že cílem této kalkulace je stanovit co možná nejpřesnějším způsobem náklady na skupinu kalkulačních jednic a kus. Podle něj rozhodující roli pro danou produkci hraje použitá výrobní metoda. Macík zdůrazňuje, že rozhodujícím pro použití vhodné metody kalkulace je výrobní technologie, kterou podnik využívá. Dále také přisuzuje velký vliv složitosti výroby. Se složitostí výrobního procesu je úzce spjata jeho členitost. Avšak rozhodujícím faktorem určující metodu kalkulace je podle něj Macíka hromadnost, či typ výroby, sortiment výroby, jeho opakovatelnost, či organizační struktura podniku a prostorové uspořádání výrobního procesu. (Lang; 2005, str. 86; Macík, 1994, str. 37-38)

Význam kalkulace plných nákladů spočívá v několika bodech:

- dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti výkonů;
- stanovení cen individuálních zakázek;
- vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k zisku;
- věrné zobrazení změn stavu vnitropodnikových zásob. (Král, 2006, str. 147-148)

Tato metoda má samozřejmě některé množství nevýhod. Hlavním problémem absorpčních metod je:

- rozvržení společných režijních nákladů je prováděno podle výše přímých nákladů. Není ale pravidlem, že by tímto způsobem byla vyjádřená příčinná souvislost, proto tyto metody nejsou vhodné pro určité typy výrob;
- část režijních nákladů souvisí s činností podniku jako celku a proto jejich rozvrhování je velmi specifické a nemůže být vždy spojováno do souvislosti s jednotlivými druhy výrobků;
- Při absorpčních kalkulacích je důležité umět odhadnout vyráběné množství jednotlivých výrobků. Při nepřesných odhadech vznikají větší rozdíly mezi skutečnou a připočtenou reží;
- Tato kalkule považuje vlastní náklady výkonu za minimální hranici ceny výrobku, nezahrnuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. (Popesko, 2008, str. 64-65)

Základní rozdělení a charakteristika kalkule plných nákladů je následující:

- **Kalkulace dělením (prostá metoda)** - tato kalkulace se používá v jednoduchých výroбах s homogenní produkcí která se neustále opakuje aniž by docházelo ke vzniku nedokončené výroby. Jako příklad Popesko uvádí výrobu elektrické energie, obslužné provozy průmyslových podniků nebo využití v autodopravě. Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu. Celkové náklady se dělí počtem výkonů. (Popesko, 2008, str. 66; Macík, 1994, str. 39)

$$n = \frac{N}{Q}$$

- **Kalkulace dělením ekvivalenčními čísly** - využití této metody se nachází u technologicky shodných nebo příbuzných výrobků. Výrobky se liší jen nějakým technickým parametrem, např. tvarem, hmotností, jakostí, spotřebou elektrické energie. Jedná se ale pořád o identické výrobky ze stejných surovin. Kalkulace s ekvivalenčními čísly se pokouší vykompenzovat rozdílně uzpůsobená množství pomocí kalkulačních jednotek. Jinými slovy, určíme typického představitele výrobků, pro kterého určíme nákladový ekvivalent = 1. Ostatním výrobkům stanovíme ekvivalenční číslo tak, že je porovnáme s typickým představitelem. Pomocí sumy ekvivalentů stanovíme náklady na jeden ekvivalent. (Lang, 2005, str. 89; Popesko, 2008, str. 68)
- **Zakázková (přirážková) metoda kalkulace** - její uplatnění se podle Macíka nachází především v nižších typech výroby, čili kusové a malosériové výrobě, která jsou charakteristické svojí neopakovatelností nebo nízkým stupněm opakovatelnosti výroby. Samozřejmě také může jít o služby. Každá zakázka se posuzuje samostatně s jinými pravidly. Skutečné vlastní náklady na kalkulovaný výkon lze zjistit až po dokončení celé zakázky. Tato kalkulace se podle Popeska používá odhadem v cca. 80% firem v České republice v jakékoliv výrobě. Její obrovská použitelnost plyne z její jednoduchosti. Je nenáročná na sběr dat. (Macík, 1994, str. 40)

Rozvrhové základny mohou být jak naturální, tak peněžní. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní základně. (Popesko, 2008, str. 68)

$$\text{Procento přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}}$$

- **Fázová metoda kalkulace** - tato metoda se používá, pokud podnik vyrábí produkt, který je zpracováván v několika fázích. V každé jednotlivé fázi se používá prostá metoda kalkulace a určí se tak náklady na kalkulovaný polotovar. Náklady na finální výrobek jsou dány součtem všech dílčích nákladů z každé fáze. (Popesko, 2008, str. 73)
- **Dynamická kalkulace** - tato metoda kalkulace zohledňuje využití výrobní kapacity, která je přímo závislá na velikosti režijní přírážky. Cílem této metody je zjistit optimální využití výrobní kapacity. (Popesko, 2008, str. 76)

2.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Cílem kalkulace je poskytnout řídicím pracovníkům informace pro řešení základních otázek. Zachycení nákladů v tzv. kalkulačním vzorci je v každé firmě čistě individuální. Proto existuje několik variant, které se budu snažit blíže přiblížit.

2.4.1 Typový kalkulační vzorec

Tento typ kalkulace se v našich podmínkách uplatňuje celkem obtížně. Na dnešní dobu je jeho použití zastaralé. Vzorec není moc obsáhlý, tím pádem není relevantním podkladem pro rozhodovací manažerské úlohy. Podle Krále sloužil tento typ vzorce zejména jako informační základna pro kontrolu rentability prodávaných výkonů, nebo pro státní řízení cen, které byly odvozeny z úrovně nákladů. Jeho struktura je následující. (Král a kol., 1997, str. 89 -90)

Tab. 2 : Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní (provozní režie)
= Vlastní náklady výroby
+ Správní režie
= Vlastní náklady výkonu
+ Odbytové náklady
= Úplné vlastní náklady výkonu
+ Zisk
= <u>Základní cena výkonu</u>

2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Podniky, které se řídí zákonem nabídky a poptávky, využívají právě tento vzorec, neboť vyjadřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Cena je základním kamenem jednání s odběratelem. Ve srovnání s typovým kalkulačním vzorcem nenajdeme rozdíl v položkách, nýbrž v přístupu tvorby kalkulace. Vychází se z ceny a zisk je zjistíme až po odečtení nákladů. (Kráal a kol., 1997, str. 91 - 92)

Tab. 3 : Výpočet retrográdní kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

Základní cena výkonu
- Cenová zvýhodnění (skonto, rabat)
- Slevy zákazníkům (sezonní, množstevní)
= Cena po úpravách
- Náklady
= <u>Zisk</u>

2.4.3 Dynamická kalkulace

Tento typ kalkulace je inspirován rozdělením nákladů na přímé a nepřímé, čímž navazuje na typový kalkulační vzorec. Na rozdíl od něj ale rozpoznává, jak jsou náklady ovlivněny v jednotlivých stupních s měnícím se objemem výkonů. Dynamická kalkulace většinou využívána ve vnitropodnikovém účetnictví mezi jednotlivými útvary. (Čechová, 2011, str. 106)

Tab. 4 : Výpočet dynamické kalkulace (vlastní zpracování)

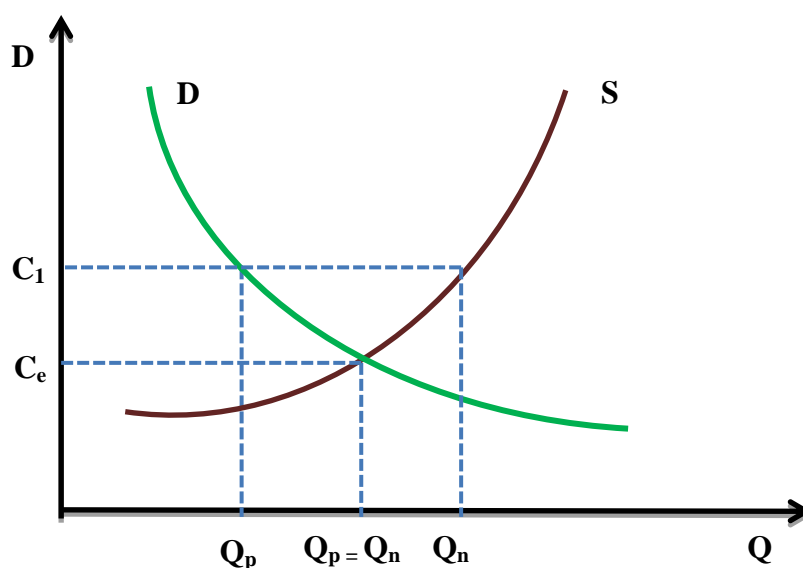
Přímý (jednicový) materiál + přímé (jednicové) mzdy + ostatní přímé náklady (variabilní, fixní)
= Přímé náklady celkem
+ Výrobní režie (variabilní, fixní)
= Vlastní náklady výroby
+ Správní režie (variabilní, fixní)
Vlastní náklady výkonu
+ Přímé (jednicové) odbytové náklady + Odbytová režie (variabilní, fixní)
= Úplné vlastní náklady výkonu

3 METODY TVORBY CEN

Otázky ohledně cenové hladiny nabízených produktů podniku patří k nejobtížnějším úkolům. Proto za tyto úkoly zodpovídá vrcholové vedení firem, jen v ojedinělých případech spadá pod příslušné nižší útvary podnikového řízení.

Podle Krále je rozhodování o správné ceně trhu spojeno se dvěma relativně samostatnými problémy. Prvním je maximální výše cenové únosnosti pro odběratele a druhým, jak tato cena pokrývá náklady odběratele.

Cenu je tedy nutné vnímat jako informaci o situaci na trhu, která by měla být respektována. Časté výkyvy cen v praxi vyvolávají nervozitu na trhu. V konkurenčním prostředí je zvyšování cen riskantní, často i nemožné, neboť by tento krok zapříčinil odliv obchodních partnerů. (Král, 1997, str. 373)



Tab. 5 : *Rovnovážný vztah mezi nabídkou a poptávkou*
(vlastní zpracování)

3.1 Nákladově orientovaná cena

Základními podklady určujícími rozhodování v oblasti nákladových metod tvorby cen jsou informace o aktuální situaci a předpoklady pro dosahování požadovaných nebo očekávaných výsledků. Úkoly v oblasti nákladů lze odvíjet od propočtu směrné ceny.

Propočet směrné ceny je rozdělen dvou kategorií:

- kalkulace nákladů,
- stanovení směrné ziskové přírážky.

Král konstatuje, že výše zisku v ceně by měla odpovídat předpokládanému či očekávanému zhodnocení vynaložených nákladů a také plánům, které podnik má ve svém dalším rozvoji. Průměrná zisková přírážka však nemůže být přímo aplikována na jednotlivé výkony, protože mají s ohledem na obrat nákladů různé nároky na výši použitého kapitálu.

Kalkuluje z toho důvodu, abychom zjistili jestli budou náklady vůbec návratné. O návratnosti rozhodujeme ve dvou rovinách:

- kalkulace cen v plných nákladech - tu jsem ve své bakalářské práci už zanalyzoval a rozčlenil. Snad bych jen shrnul, že kalkulace v plných nákladech vychází z toho, že z ceny a dosažených výnosů je třeba uhradit všechny náklady a vytvořit tím stanovený zisk
- kalkulace cen v dílčích nákladech - tato kalkulace přiřazuje jednotlivým výkonům náklady a hlavně příspěvky v pořadí, které se vztahuje na konkrétní výkon. Marže je proto v kalkulaci rozdělena do několika skupin. (Král, 1997, str. 379 - 383)

3.2 Poptávkově orientovaná cena

Máme několik cest, prostřednictvím kterých můžeme přistupovat k zákazníkům. Pokud založíme nový podnik, musíme se většinou vydat cestou **cenou proniknutí**, ta v praxi vyžaduje držet se následujících faktorů:

- relativně vysoká citlivost spotřebitele na změnu ceny
- neexistuje výrazný elitní trh, pod kterým si jde představit například monopol, nemůžeme postavit podnikovou cenovou politiku na vysoké ceně, který je jen pro omezený rozsah trhu.
- trh musí být nasycen finančními zdroji
- nízká cena je bariérou konkurence

Politika nízkých cen je většinou použitelná tehdy, pokud chceme produkt poskytovat více dostupným, protože je více technicky propracovaným a tedy dražším. Úspěch na trhu spočívá v nízké ceně, který je tedy závislý na inovacích, kterými lze snížit náklady.

Protipólem této strategie je tzv. **cena sbírání smetany**. Tato politika staví na vysoké ceně. I tady se dají úspěchy stručně shrnout:

- vysoká kvalita produktu, která je od zákazníků očekávána. Král uvádí, že z praxe jsou známy případy, kdy nejvyšší cena je vítězná. Firmy tímto způsobem obalamutí zákazníky, že si zákazníci kupují něco, co vlastně za tak vysokou cenu nedostanou
- dá se využít i nepružné poptávky, protože pokud není poptávka tak závislá na ceně, většinou malé zvýšení ceny zákazníky neodradí
- pokud na trhu není dostatek finančních zdrojů pro dlouhodobou návratnost. Z tohoto důvodu si lidé radši peníze více užijí, než radši aby zainvestovali do chudší budoucnosti peníze, které pro ně budou mít nižší hodnotu. (Král, 1997, str. 373 -378)

4 SHRNU TÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Pomocí literárních pramenů jsem vypracoval teoretickou část bakalářské práce týkající se oblasti nákladů, kalkulačního systému a v poslední části metody tvorby cen.

V první části jsem se zaměřil na oblast nákladů. Na začátku práce jsem vymezil pojmy náklady, výnosy a rozdíl mezi nimi. Poté jsem se věnoval klasifikaci nákladů, z které jsem se zaměřil hlavně na druhové členění. Dále jsem se věnoval kalkulačnímu členění nákladů, členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů. Na závěr tématu jsem se nažil přiblížit specifické nákladové skupiny.

Druhou část práce jsem věnoval tématu kalkulace nákladů. Snažil jsem se blíže nastínit jednotlivé kalkulační systémy a kalkulační metody. Uvedl jsem jednotlivé typy kalkulačních vzorců a jejich vzájemné porovnání.

Poslední část teoretické práce je zaměřena na metody tvorby cen a její základní rozdělení.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ALCHEMA, S. R. O.

5.1 Základní informace

- Název: Alchema, s. r. o.
- Sídlo: Dolní Palava 26, Blansko
- Základní kapitál: 100 000,- Kč
- Společníci: Miroslava Havelková
- Předmět podnikání: Provádění úklidových služeb
- Rok vzniku společnosti: 1993



Obr. 7 : Logo společnosti
(www.alchema.cz)

5.2 Charakteristika společnosti

Firma vznikla v roce 1993. Založila ji Miroslava Havelková jako fyzická osoba. S přibývajícím počtem zákazníků došlo k rozšíření prováděných činností, a proto byla v květnu roku 1995 založena společnost s ručeným omezením ALCHEMA, s. r. o.

Společnost se zabývá jak prováděním denních úklidů pro organizace, tak prováděním speciálních čistících prací na objednávku. Záměrem společnosti je dodávka co nejkvalitnější a nejefektivnější služby pro zákazníka, kterému poskytujeme služby dle jeho požadavků.

Dále firma nabízí vybavení budov různými druhy zásobníků toaletních potřeb, včetně jejich dodávek a doplňování náhradními náplněmi. Dodávky čistících zón do vchodů budov jsou řešeny na míru. Do speciálních prací jsou zahrnuty např. mytí omyvatelných fasád, strojové čištění silně znečištěných podlah a impregnace podlahových krytin tvrdými impregnačními nebo antistatickými vosky.

Tato firma působí v Blansku. Pro klienty z okolí je snadno dosažitelná. Filosofii společnosti je vyhovět požadavkům klientů po stránce odborné a zabezpečit požadované služby v co nejlepší kvalitě a ceně.

5.3 Nabídka služeb společnosti

5.3.1 Úklid komerčních i soukromých prostor

Alchemia poskytuje kompletní servis pro úklid komerčních a soukromých prostor. Firma zajišťuje veškeré úklidové práce v administrativních, skladových, výrobních prostorách a domácnostech. Podnik obstarává jak jednorázový, tak i pravidelný úklid. V rámci pravidelného denního úklidu zajišťuje i hygienický a desinfekční servis. Nabízí také úklidové služby po rekonstrukcích a stavbách. Úklidové práce provádí s využitím nejmodernější čisticí a úklidové techniky a prostředků. Zaměstnanci úklidové firmy jsou pečlivě prověřeni a kontrolováni. Firma se zaměřuje i na komplexní úklid prodejních, výrobních, skladovacích a expedičních hal. Zajišťuje pravidelné i jednorázové úklidové práce na základě individuální dohody.

5.3.2 Hygienický servis

Firma zajišťuje vybavení budov zásobníky hygienických potřeb včetně jejich montáže. Dále také obstarává dodávky tekutých mýdel, papírových ručníků, toaletních papírů a dalších hygienických potřeb včetně jejich doplňování.

5.3.3 Parní čištění, vysávání, vysokotlaké čištění

Firma provádí odstraňování nečistot - čištění z různých povrchů a zařízení. Čištění provádí pomocí parních přístrojů, průmyslových vysavačů, vysokotlakých mycích zařízení atd. Používá chemické přípravky, které mají vydány atesty k tomuto použití a které jsou biologicky odbouratelné a desinfekční. Specializuje se zejména na ekologické technologie čištění a používá přípravky šetrné k životnímu prostředí.

Čištění koberců se provádí extrakční metodou. Jedná se o mechanické čištění koberce a následné opakované odsátí čisticího roztoku, na který je vázána nečistota z koberce. Stroje pracují na bázi extrakční činnosti. V praxi to znamená, že teplá voda s čisticím médiem je tlakově vhnána do čištěné plochy. Čisticí roztok, na který je vázaná kobercová nečistota následně opakovaně odsávána zpět do sběrného tanku. V kombinaci s mechanickým čištěním tak dosahuje účinnosti až 90%. Koberce opět vyschnou po 2 - 24 hodinách v závislosti na hloubce čištění, která se volí podle míry znečištění kobercové plochy.

5.3.4 Strojní čištění, pokládání tvrdých vosků

Strojní čištění podlah se provádí jednokotoučovými stroji nebo podlahovými automaty. Pokládání tvrdých vosků na bázi disperze nebo polymerů na mramor, PVC a další pevné povrchy.

5.3.5 Speciální služby

- **Mytí oken i za pomoci horolezecké techniky**

Odborně vyškolení pracovníci mají k dispozici profesionální mycí sady, žebříky či plošiny, bezpečnostní postroje a umyjí okna plastová, dřevěná, hliníková, vakuovaná, šroubovaná, výklopná, čirá, kouřová nebo otočná, horizontálně či vertikálně. Pro těžko dostupná místa se používají teleskopické tyče nebo tyč s kloubovým ramenem. Výškové práce pomocí horolezecké techniky jsou prováděny samostatně nebo v kombinaci s montážními lávkami.

- **Údržba zeleně**

Údržba ploch zeleně - na základě inventarizace zelených ploch a výsadeb firma nabízí podrobné individuální vypracování celoroční údržby nebo jednorázovou jarní a podzimní údržbu.

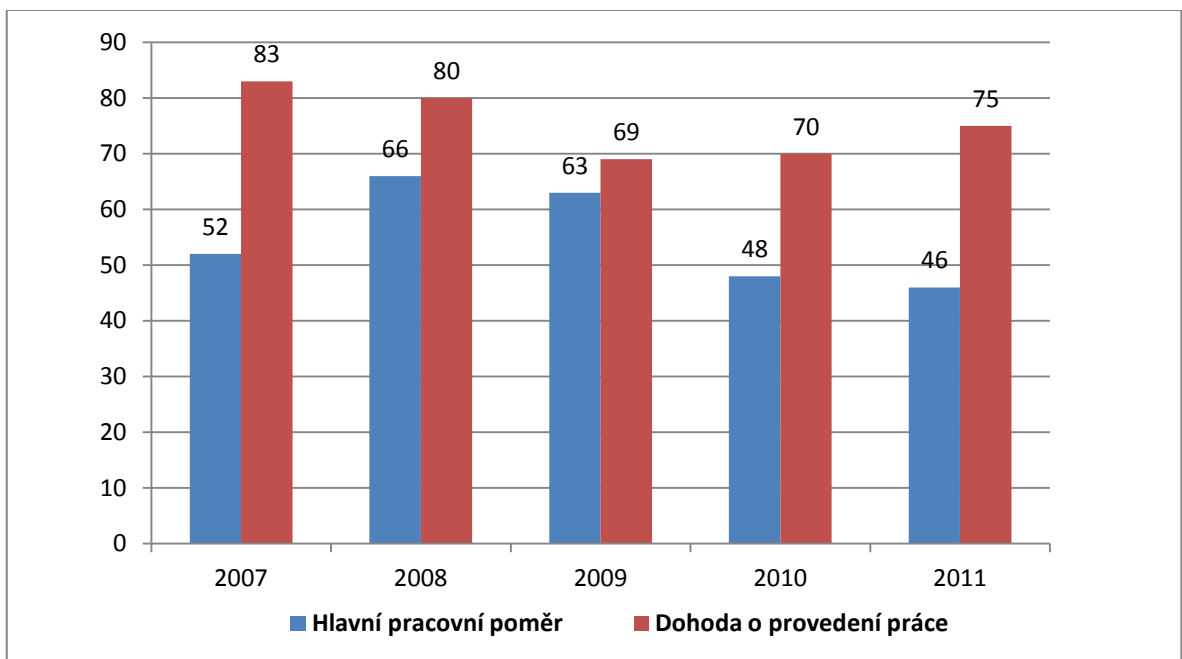
5.4 Vývoj počtu zaměstnanců

K aktuálnímu roku pro podnik pracuje 121 zaměstnanců. Z tabulky níže je možné vyčíst, že firma preferuje dohody o provedení práce, čímž využívá výhody nižší daňové povinnosti.

Tab. 6 : *Vývoj zaměstnanců v letech (interní zdroje)*

	Hlavní pracovní poměr	Dohoda o provedení práce	Celkem
2007	52	83	135
2008	66	80	146
2009	63	69	132
2010	48	70	118
2011	46	75	121

Celkový počet zaměstnanců má spíše klesající charakter. Je to dáno například tím, že firma stále více využívá automatizované stroje, které práci odvádí efektivněji než lidský faktor. Nejvíce zaměstnanců měl podnik v roce 2008, což dokazují i samotné mzdové náklady, které byly v daném roce nejvyšší (přes 11 milionů). Cílem podniku je snižovat stavy hlavních pracovních poměrů a transformovat je na dohody o provedení práce, z čehož plyne již výše zmíněná výhoda - nižší daňová povinnost a samozřejmě levnější pracovní síla.



Obr. 8 : Rozdělení zaměstnaneckých poměrů v letech 09-11 (interní zdroje)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Tato část bakalářské práce bude věnována nákladům společnosti Alchemia v letech 2007 - 2011. Nejprve se zaměřím na základní ekonomické ukazatele. Poté se budu snažit zanalyzovat náklady z hlediska druhového členění, které je dle mého názoru jedno z nejzákladnějších, protože vychází z výkazu zisku a ztrát.

6.1 Základní ekonomické ukazatele společnosti

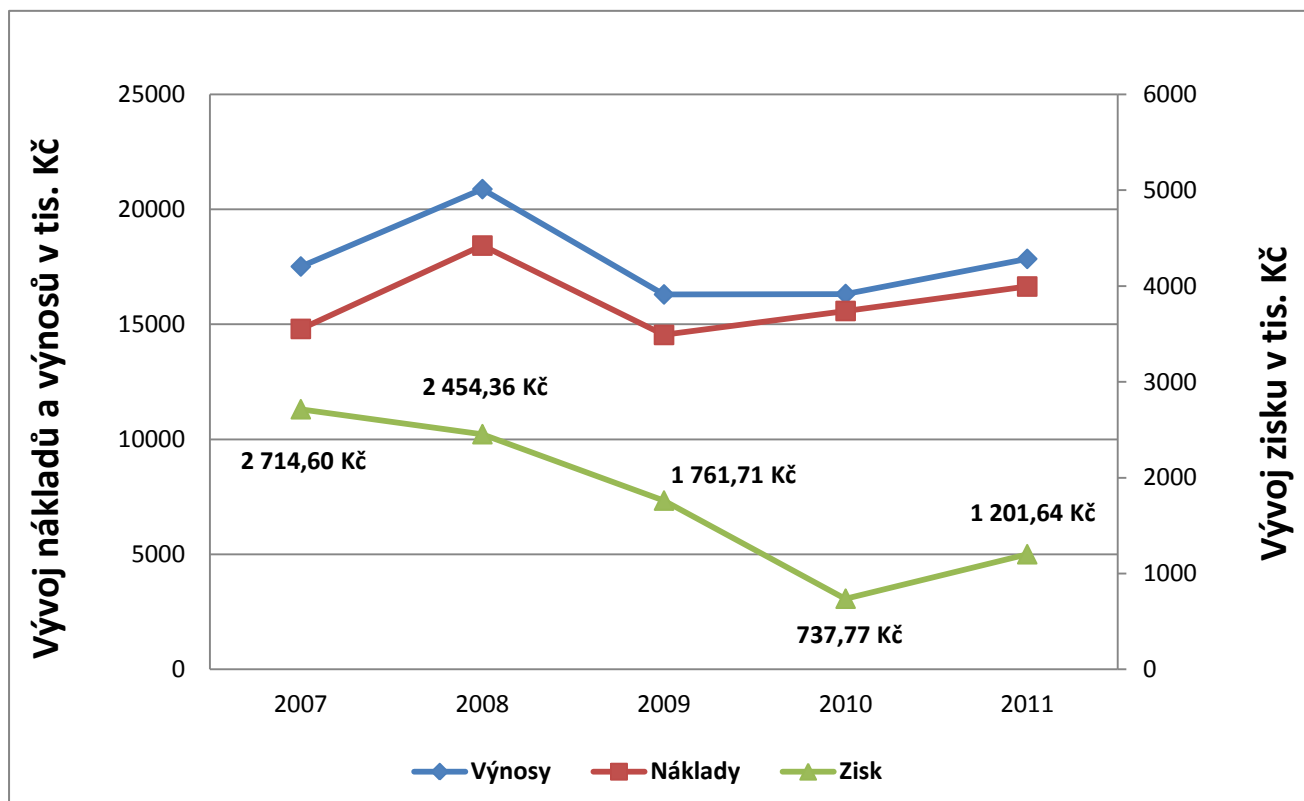
Na úvod se budu věnovat základním ekonomickým ukazatelům společnosti. Mezi ně patří graf vývoje celkových nákladů, celkových výnosů a hospodářského výsledku v období od roku 2007 do roku 2011. Tento graf vyjadřuje, jakým způsobem podnik hospodaří a zda je schopna splňovat jeden ze základních ekonomických cílů, dosahování zisku.

Tab. 7 : *Ekonomické ukazatele společnosti (interní zdroje)*

	Výnosy	Náklady	Zisk po zdanění
2007	17 516 326,91	14 801 723,71	2 714 603,20
2008	20 879 958,27	18 425 597,12	2 454 361,15
2009	16 302 200,50	14 540 487,64	1 761 712,86
2010	16 320 095,29	15 582 325,17	737 770,12
2011	17 847 385,27	16 645 743,74	1 201 641,53

Z tabulky je možné vyčíst, že došlo k poklesu objemu výnosů a tím pádem i k poklesu objemu poskytovaných služeb. Vše zapříčinil rok 2008, kdy začala celosvětově expandovat finanční, respektive dluhová krize. Tento fakt se samozřejmě projevil na samotném zisku společnosti, který měl po roce 2008 klesající charakter.

Důvodem bylo, že i firmy, které aktivně využívaly tyto úklidové služby, se musely zamyslet, kde po krizovém roce ušetřit. Proto firmy začaly redukovat náklady, které přímo nesouvisí s jejich výrobním procesem. Do této kategorie právě patří využívání služeb.



Obr. 9 : Vývoj nákladů, výnosů, zisku v letech 09-11 (interní zdroje)

Z grafu vyplývá, že v každém roce se podniku podařilo vytvořit zisk. Náklady se ve sledovaných letech pohybovaly mezi 84 - 93 % v poměru k výnosům. Ze sledovaných období dosáhl podnik největšího zisku v roce 2007, což bylo způsobeno nejmenším podílem mzdových nákladů za sledované období.

6.2 Nákladové druhy společnosti v letech 09-11

Tato část se věnuje přehledu vývoje nákladů společnosti dle druhového členění a jejich procentuální srovnání v jednotlivých letech 2009 - 2011. Tyto náklady slouží především jako informační podklad pro zjištění rovnováhy a stability podniku. Pro analýzu nákladových druhů použijí vertikální procentní analýzu. Výhodou analýzy je, že nezávisí na meziroční inflaci a umožňuje srovnat výsledky analýzy z minulých let.

Členění tabulky podléhá základním nákladovým druhům. První skupinou jsou provozní náklady, do které započítáváme spotřebu materiálu a ostatních provozních nákladů. Další skupinami jsou odpisy, náklady na lidský kapitál, suma všech finančních nákladů a náklady na externí služby.

Tab. 8 : Nákladové druhy v letech 09 -11 (interní zdroje)

v Kč	2009	%	2010	%	2011	%
Materiál, ostatní provozní náklady	2 037 425	14,25%	2 524 689	16,75%	2 591 046	16,68%
Odpisy	304 822	2,13%	297 712	1,98%	296 023	1,91%
Osobní náklady	10 961 918	76,69%	11 091 027	73,59%	11 838 219	76,19%
Finanční náklady	198 204	1,39%	220 416	1,46%	233 790	1,50%
Externí služby	790 734	5,53%	936 745	6,22%	577 758	3,72%
<i>Celkem</i>	<i>14 293 102</i>	<i>100,00%</i>	<i>15 070 589</i>	<i>100,00%</i>	<i>15 536 835</i>	<i>100,00%</i>

Největší zastoupení má položka **osobní náklady**, což je charakteristické pro firmu poskytující služby. Podnik vynakládá nejvíce finančních prostředků na pokrytí mezd svých pracovníků. Podíl tohoto nákladového druhu je v každém roce minimálně 70%. Osobní náklady tvoří tři samostatné položky. Mezi ně patří mzdové náklady (82 - 85 % z osobních nákladů v každém roce), náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (15 - 17 % z os. nákladů) a sociální náklady (do 0,5 % z osobních nákladů).

Druhou nejvlivnější položkou v druhovém členění jsou provozní náklady, co se týče materiálové potřeby. Pod tímto nákladovým druhem si můžeme představit **spotřebu materiálu a energie**, zejména čisticích prostředků, pohonných hmot do automobilů a strojů. Na tuto část nákladů připadá každý rok mezi 14 % - 17% z druhového členění nákladů.

Firma využívá služeb jiných podniků, o čemž svědčí položka **externí služby**. V letech 2009 - 2012 se podíl nákladů na využívání externích služeb pohyboval mezi 3,5 % - 6 %.

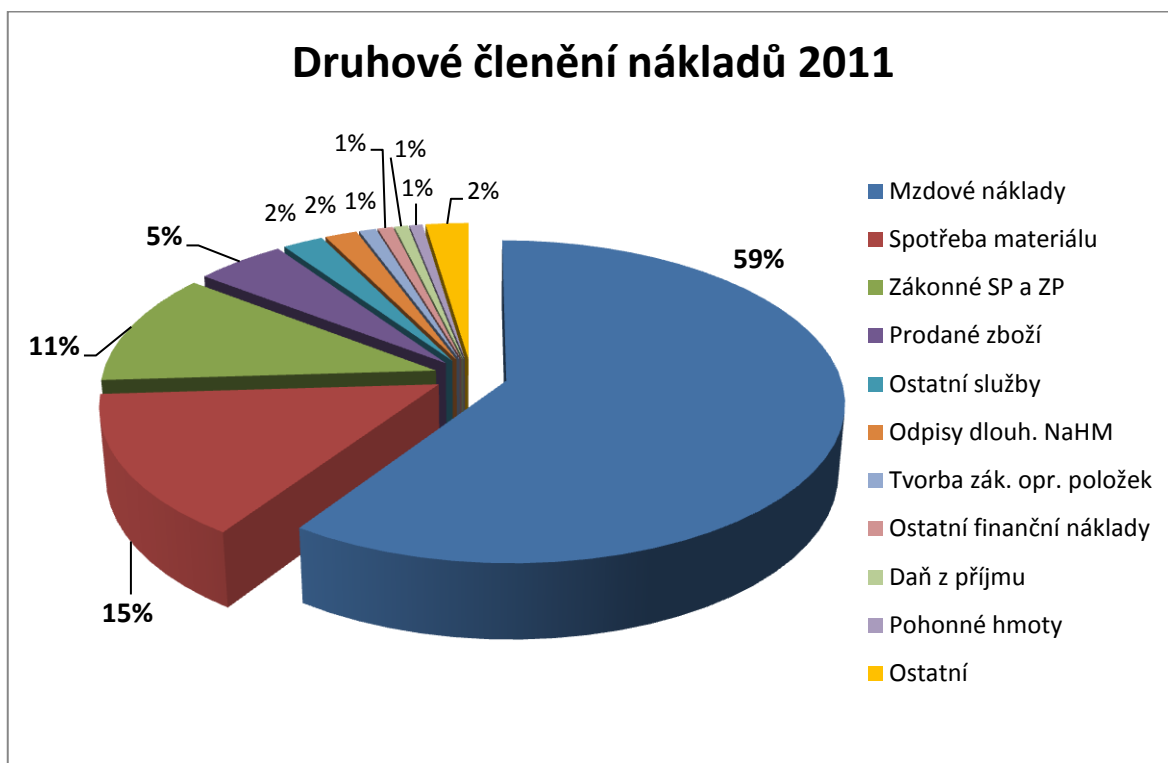
6.3 Druhové členění nákladů v roce 2011

Tento typ členění nákladů vychází z tvorby účetních výkazů, konkrétně z výkazu zisku a ztrát. Data čerpám z hlavní účetní knihy z roku 2011.

Tab. 9 : Druhové členění nákladů v roce 2011 (interní zdroje)

Účet	Název	Kč	Podíl v %
521	Mzdové náklady	9 904 297,00	59,50%
501	Spotřeba materiálu	2 420 600,30	14,54%
524	Zákonné SP a ZP	1 889 666,00	11,35%
504	Prodané zboží	824 749,57	4,95%
518	Ostatní služby	374 421,15	2,25%
551	Odpisy dlouh. NaHM	296 023,00	1,78%
558	Tvorba zák. opr. položek	157 889,23	0,95%
568	Ostatní finanční náklady	139 630,06	0,84%
591	Daň z příjmu	126 270,00	0,76%
503	Pohonné hmoty	120 138,35	0,72%
	Ostatní	392 059,08	2,36%
Celkem		16 645 743,74	100,00%

Z těchto zpracovaných dat jsem zjistil, které nákladové druhy podnik nejvíce zatěžují. Jak už bylo řečeno výše, podnik je nejvíce nákladově zatížen mzdovými náklady (59,5%) a s nimi spojeným zákonným sociálním a nemocenským pojištěním (11,35%). Další nemalou nákladovou složku tvoří spotřeba materiálu (14,54%) a náklady na prodané zboží (4,95%).

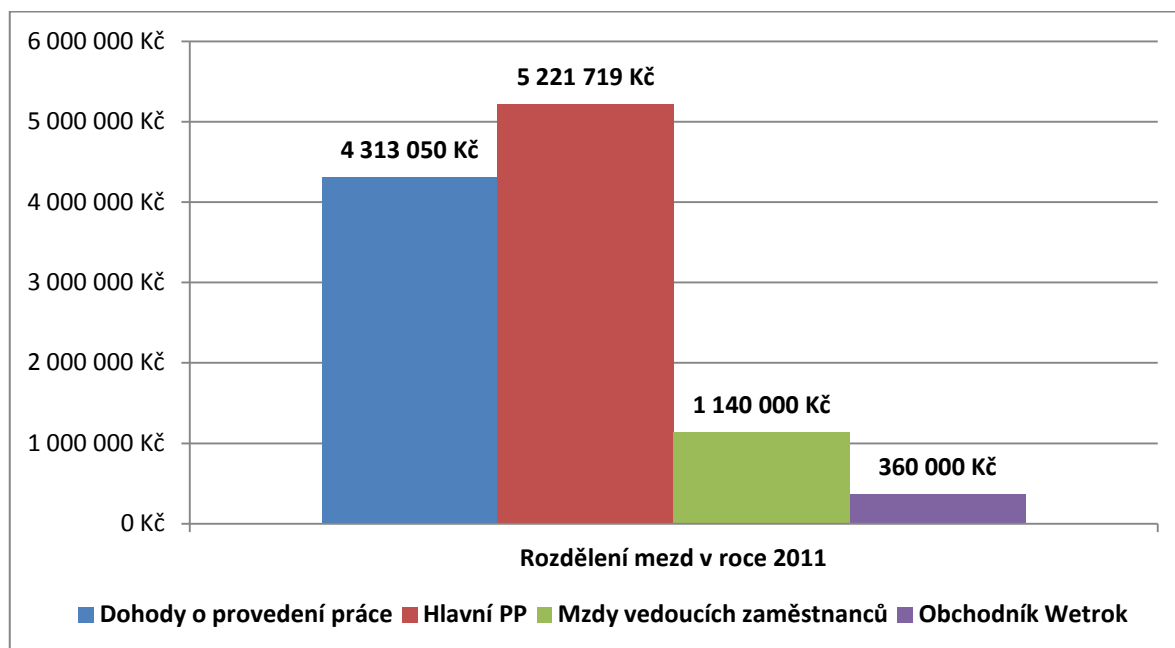


Obr. 10 : Graf členění druhových nákladů v roce 2011 (interní zdroje)

- a) **Mzdové náklady** - nákladový druh lze rozdělit dle nákladů závislých na změně objemu výkonů. Fixní složkou jsou náklady na mzdy vedoucích zakázek, administrativy, vedení firmy, obchodního zástupce Wetroku. Variabilní složkou jsou mzdy stálých zaměstnanců a pracovníků na dohodu o provedení práce zajišťujících úklidové práce. Pro přehlednější znázornění přikládám tabulku a graf mezd.

Tab. 10 : Rozdělení pracovních poměrů (interní zdroje)

Druh pracovního smlouvy	Celková suma v Kč	Procentní podíl
Dohoda o provedení práce	4 313 050 Kč	39,09%
Hlavní pracovní poměr	5 221 719 Kč	47,32%
Mzdy vedoucích pracovníků	1 140 000 Kč	10,33%
Obchodní zástupce	360 000 Kč	3,26%
<i>Celkem</i>	<i>11 034 769 Kč</i>	<i>100,00%</i>



Obr. 11 : Graf rozdělení mezd v roce 2011 (interní zdroje)

- b) **Zákonné SP a ZP** - zákonné sociální a zdravotní pojištění není odváděno u pracovníků s dohodou o provedení práce. Díky tomu firma ušetří nemalé finanční prostředky.
- c) **Spotřeba materiálu** - zde jsou zahrnuty jak všechny prostředky k samotnému provádění úklidů (čistící prostředky, náplně do strojních zařízení, apod.), tak prostředky zajišťující hygienický servis (vybavení budov zásobníky hygienických potřeb, dodávky mýdel, papírových ručníků, toaletních papírů, apod.). Nepodstatnou část spotřebovávaného materiálu tvoří kancelářské prostředky k zajištění administrativní činnosti.
- d) **Pohonné hmoty** - tento nákladový druh slouží k zabezpečení provozu čtyř firemních užitkových aut. Výjimečně se používají pohonné hmoty k provozu strojů na odklid sněhu.
- e) **Prodané zboží** - v rámci obchodního zastoupení firma prodává produkty značky Wetrok. Mezi ně patří jednokotoučové stroje, mycí automaty, různé druhy vysavačů, úklidové nářadí, čistící chemie, apod.
- f) **Ostatní služby** - podnik využívá ke svému provozu služeb mnoha externích firem. Nejvíce nákladnou jsou pro firmu za rok 2011 účty za telefony (cca

- 100 000 Kč). Další položkou jsou služby spojené s obnovou a udržení certifikace ISO pomocí auditů (79 000 Kč). Další podstatnou složku tvoří náklady vedení účetnictví (75 000 Kč). Výdaje na zabezpečení majetku firmy je ve výši cca 12 000 Kč. Využívání poštovních služeb k roku 2011 činilo téměř 8 000 Kč. Ostatní externí služby jsou v porovnání s výše uvedenými nepatrné. Mezi ně patří například vstupní lékařské prohlídky zaměstnanců, parkovné, školení vedoucích pracovníků a zaměstnanců, kopírování, nájem úklidové místnosti v nemocnici (nepodstatná položka, cca 2 000 Kč/rok), mytí aut, semináře, likvidace odpadu.
- g) **Odpisy dlouhodobého NaHM** - v celkové výši 296 023 Kč. zde jsou zahrnuty odpisy budovy (32 677 Kč), ve které má firma sídlo. Další odpisovou položkou jsou užitková auta, kde je jedno již plně odepsáno. Ostatní tři se stále odepisují (110 594 Kč). Do odpisů je dále zařazen jednokomorový balící lis (23 650 Kč) a zbytek odpisů pokrývá 8 úklidových a čistících strojů (129 100 Kč).
- h) **Tvorba zák. opravných položek** - tvořena u pohledávky za firmu, kde je pohledávka po splatnosti více jak 18 měsíců, předpokládá se její nedobytnost (80 799 Kč). Účinkem se minulo i trestní oznámení z důvodu změny vlastníka firma. Zbytek opravných položek (77 090 Kč) jsou pohledávky za 7 odběratelů po splatnosti 180 až 360 dnů. U tří z nich se jedná o opravnou položky do částky max. 5 000 Kč, u dalších čtyřech firem o tvorbu opravných položek v rozsahu 12 000 až 24 000 Kč.
- i) **Ostatní finanční náklady** - pod tuto položku spadá pojištění automobilů, pojištění budovy, veškeré bankovní poplatky. Bankovní poplatky (68 646 Kč) by se v měly výrazně snížit, jelikož firma v letošním roce přešla na internetové bankovníctví, které by měly přinést snížení bankovních poplatků. Pojištění tří automobilů podnik ve sledovaném roce zatížilo v částce 22 409 Kč a pojištění auta financovaného z úvěru v částce 7 841 Kč. Pojištění ostatního majetku a rizik činilo 10 695 Kč. Do kategorie ostatních finančních nákladů navíc ještě spadá zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (30 039 Kč).

- j) **Ostatní** - zde je souhrn všech ostatních nákladových účtů, jejichž výše je vzhledem k ostatním nákladům nepatrná (nižší než 100 000 Kč):
- *spotřeba energie* (42 307,15 Kč) - využívána k zajištění provozu sídla firmy;
 - *náklady na reprezentaci* (32 299 Kč) - náklady na obchodní schůzky, občerstvení, firemní večeře, apod;
 - *sociální náklady* (44 255,5 Kč)- příspěvek na penzijní připojištění zaměstnanců, benefity zaměstnanců hrazené ze zisku po zdanění;
 - *ostatní pokuty a penále* (3 000 Kč) - jednorázová pokuta od úřadu práce;
 - *úroky* (45 848 Kč) - suma úroků z půjček. Z toho 14 972 činí úroky z úvěru na automobil a zbytek částky (30 876 Kč) jsou úroky z půjčky od společníka;
 - *kurzové ztráty* (37 849,47 Kč) - ztráta z obchodování se švýcarskou firmou Wetrok;
 - *opravy a udržování* (75 538,96 Kč) - celá tato částka je použita na opravu a údržbu firemních automobilů;
 - *cestovné* (95 499,00 Kč) - náhrady cestovních výdajů uskutečněné soukromými automobily.

6.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů

Pro rozčlenění celkových nákladů na náklady fixní a variabilní jsem použil metodu klasifikační analýzy. Pracoval jsem z daty z hlavních účetních knih z. Konkrétně jsem využil účtovou třídu 5. Každou nákladovou položku z této třídy jsem zkoumal do jaké míry ji ovlivní změna objemu výkonů. Pro lepší přehlednost jsem zanalyzoval tyto nákladové druhy pro období 2009 - 2011.

Nákladové položky, které jsou závislé na změnách objemu výkonů jsem zařadil do variabilních nákladů. Největší položku tvoří mzdové náklady, což charakterizuje podnik zaměřený na poskytování služeb. Do variabilních nákladů samozřejmě nespádají mzdové náklady celkově. Vyčleňuje se jen ta část mzdových nákladů, která pokrývá mzdy uklízečů a

část vedoucích pracovníků, kteří zajišťují úspěšné zvládnutí zakázek. U vedoucích pracovníků je kvalifikovaný odhad variabilních nákladů 60%. Do variabilních nákladů dále spadá spotřeba materiálu, pohonné hmoty, prodané zboží, část nákladů za služby (zejména telefony).

Mezi fixní náklady podniku se řadí poměrná část ostatních služeb (získávání certifikátů, náklady na vedení účetnictví, nájem prostor, lékařské prohlídky zaměstnanců, náklady spojené se zabezpečením podniku, poštovní služby, apod.). Dále sem patří odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní finanční náklady, spotřeba energie (využitá k zajištění provozu sídla), náklady na reprezentaci, pokuty a penále, úroky, kurzové ztráty, atd.

Tabulka 11 - Úhrn fixních a variabilních nákladů (interní zdroje)

Druh	Suma Kč za rok 2011
Fixní náklady	1 059 826,00 Kč
Variabilní náklady	14 044 256,87 Kč



Obr. 12 : rozlišení fixních a variabilních nákladů (interní zdroje)

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU TVORBY CEN A KALKULACÍ NÁKLADŮ

Podnik Alchemia každý rok uskuteční mnoho zakázek. Zakázky je možné rozdělit podle toho, jestli jsou jednorázového charakteru, nebo pokud se jedná o pravidelnou opakující se práci. Mezi pravidelné opakované služby se zejména řadí úklidy komerčních a soukromých prostor, které jsou sjednány na delší časová období v závislosti na konečném zákazníkovi (měsíc, rok). S těmito službami je ve většině případech spojen hygienický servis, pod kterým lze představit pravidelné dodávky toaletních papírů, doplňování tekutých mýdel, papírových ubrousků, apod. Mezi pravidelné služby lze dále zařadit mytí oken a údržbu zeleně, př. chodníků.

Jednorázové služby jsou většinou využívány tam, kde je k úklidu zapotřebí složitější technika čištění. Hojně je využívána vysokotlaká technika, parní čističe, průmyslové vysavače.

7.1 Kalkulace cen jednorázových úklidových prací

Kalkulace ceny jednorázových úklidových prací je triviální. Směrodatným faktorem pro tvorbu ceny je cena za měrnou jednotku (m^2 , ks, kg). Pak už se stačí řídit vnitropodnikovým ceníkem, který stanovuje, kolik specifická úklidová operace stojí. Vzorec pro výpočet ceny je tedy:

$$\text{Cena zakázky} = \text{cena za měrnou jednotku} \times \text{počet měrných jednotek}$$

Ceny za měrnou jednotku jsou vždy uvedené v určitém rozmezí. Jsou závislé na posouzení pracnosti úklidové operace a samozřejmě také na tlaku konkurence. Pro představu přikládám část ceníku jednorázových prací:

Tab. 12 : *Ceník jednorázových prací (interní zdroje)*

Druh úklidové práce	Měrná jednotka	Cena za měrnou jednotku
Strojové mytí podlah mycím automatem	m^2	3 - 10 Kč
Čištění podlah kotoučovým strojem	m^2	5 - 13 Kč
Čištění kobereců extrakční metodou	m^2	15 - 17 Kč

Čištění podlah + aplikace emulze (vosk)	m ²	45 - 70 Kč
Mytí topných těles	Ks	35 - 80 Kč
Posypová sůl na sníh - strojní posyp	Kg	4,5 - 6 Kč

7.2 Kalkulace cen pravidelných opakujících se prací

Výpočet kalkulace cen pravidelných opakujících se prací je složitějšího rázu. Proto se na tuto kalkulaci zaměřím podrobněji. V dalším kroku porovnáám samotnou kalkulaci nabídkové ceny s kalkulací samotných nákladů zakázky.

U pravidelných čistících pracích bereme v potaz více faktorů. Výchozí jednotkou je výměra v m². Od ní se odvíjí její jednotková cena za metr. Četnost nám udává, kolikrát musíme danou aktivitu v týdnu provést. Protože se v podnicích pracuje v měsíčních výkazech, je důležitý přepočet na měsíc.

Tab. 13 : Vzorec pro výpočet ceny zakázky (interní zdroje)

Základní vzorec pro výpočet	
Výměra podlahové plochy v m ²	
Cena za m ² (včetně ziskové marže)	X
Četnost v týdnu	X
Přepočet nákladů na měsíc	X
= Nabídková cena bez DPH	

- Výměra podlahové plochy** - vycházíme z elementárního půdorysového výpočtu místnosti. U větších či složitějších objektů si firma vyžádá stavební dokumenty. Pracuje se tedy s jednotkou m².
- Cena za m²** - jednotková cena za m² je přímo úměrná náročnosti úklidu. Ceny jsou tedy závislé na typu podlahové plochy (koberec, PVC, dlažba, apod.) a na účelu místnosti (kancelář, chodba, WC, schody, šatna, hala, atd.). Obvykle se pracuje s cenou od 0,3 Kč - 2,5 Kč. V ceně je již započítána zisková marže. Níže uvádím tabulku předpokládaných cen pro různé ty-

py podlah. Ale i tyto ceny se můžou lišit. Samozřejmě se v podnikatelském prostředí musí brát v potaz tlak konkurence a ten je v mnoha případech rozhodující faktor. Cenu stanoví jeden z vedoucích pracovníků po obhlédnutí budovy a určení obtížnosti úklidu.

Tab. 14 : *Cena úklidových prostor za m² (interní zdroje)*

Typ místnosti	Obvyklé ceny za m ²
Kanceláře	0,6 - 1,2 Kč
WC, koupelny	1,2 - 2 Kč
Schody	1 - 1,2 Kč
Chodby	0,6 - 1Kč
Haly	0,4 - 0,9 Kč

c) **četnost v týdnu** - udává, kolikrát v týdnu je potřeba provést danou uklízečičinnost. Podnik se řídí standardy úklidu, které spravuje Česká asociace úklidu a čištění. Pro znázornění přikládám standardy úklidu pro administrativní budovy:

d)

Tab. 15 : *Rozdělení podle České asociace úklidu a čištění (interní zdroje)*

Prostor	četnost	činnost
Kanceláře, chodby, schodiště, učebny, zasedací místnosti	denně	vyprázdnění odpadků a popelníků odstraňování skvrn z koberců lokální stírání prachu z vodorovných ploch nábytku odstranění ohmatků a skvrn ze skel, zrcadel, dveří suché, mokré stírání každodenně frekventovaných úseků podlah
	1 x týdně	dezinfekce rizikových ploch (kliky, sluchátka telefonů) omytí a vyleštění celých ploch zrcadel celkové vysátí ploch koberců

		suché setření a vymopování tvrdých ploch
	1 x měsíčně	odstranění prachu z parapetů u oken dezinfekce omyvatelných zón stírání prachu ze svislých ploch nábytku omytí a vyleštění skel v prosklených dveřích
	1 x za tři měsíce	mezičištění koberců suchou pěnou čištění kobercových čistících zón leštění kovových klik a úchytů setření vnějších ploch nábytku včetně navoskování mokré čištění 1. a 2. stupně čistících zón
	1 x za 6 měsíců	dezinfekce vnějších omyvatelných povrchů čištění koberců mokrou metodou čištění čalounění čištění a impregnace kožených sedáků a křesel čištění světelných zdrojů

e) 1 **přepočet na měsíc** - podle počtu dnů v měsíci. Vypočte se podílem všech dnů v měsíci a počtem dnů v týdnu.

- $31 / 7 \doteq 4,43$

Výsledná hodnota je přibližně 4,43, nicméně se v podniku pracuje spíše s čísly 4 a 4,2.

7.2.1 Příklad firemní kalkulace ceny zakázky

Jako příklad jsem si vybral kalkulaci zakázky z letošního roku. Podnik vytvořil nabídkovou kalkulaci pro firmu ISAN. Všechny výpočty týkající se samotné kalkulace se zaznamenávají do programu Microsoft Excel:

Tab. 16 : Nabídková kalkulace ceny pro firmu ISAN (interní zdroje)

Název zakázky:	m ²	četnost / týden	cena za m ²	cena/ měsíc
Budova ISAN				
Přízemí				
WC muži(směr výroba)	10,4	5	1,20 Kč	262,84 Kč
WC ženy(směr výroba)	12,6	5	1,20 Kč	317,27 Kč
Schodiště	22,9	5	0,70 Kč	336,19 Kč
Chodba	295,7	5	0,70 Kč	4 346,79 Kč
Umývárna ženy	48,5	5	1,00 Kč	1 018,50 Kč

Šatna ženy	134,0	5	0,90 Kč	2 532,60 Kč
schody sklad-výroba	32,0	1	0,70 Kč	94,08 Kč
Personální odd.	41,7	5	0,70 Kč	612,40 Kč
Zásobování	98,3	5	0,70 Kč	1 444,57 Kč
Svařovna mistři	250,5	2	0,70 Kč	1 472,94 Kč
jídlna	85,4	5	1,00 Kč	1 793,40 Kč
Celkem přízemí:	1 031,9			14 231,57 Kč
2.nadzemní podlaží(celní spr.+šatny výroby)				
Schodiště	20,2	5	1,00 Kč	423,36 Kč
Chodba	47,7	3	1,00 Kč	600,77 Kč
Šatny-chodba	65,4	3	1,00 Kč	824,04 Kč
Umývárna-předsíň	53,1	5	1,00 Kč	1 114,05 Kč
WC+předsíň	18,0	5	1,00 Kč	378,00 Kč
Kanceláře	103,3	1	1,00 Kč	433,94 Kč
Kanceláře	167,2	2	1,00 Kč	1 404,23 Kč
Kanceláře	150,7	0,25	1,00 Kč	158,27 Kč
Šatny	35,0	5	1,00 Kč	735,00 Kč
Celkem druhé podlaží:	660,5			6 071,66 Kč
3.nadzemní podlaží				
Schodiště	22,3	5	0,80 Kč	374,30 Kč
Chodba	50,6	5	0,60 Kč	637,69 Kč
Koupelna ženy	4,5	5	0,90 Kč	85,62 Kč
WC	12,9	5	0,90 Kč	243,81 Kč
Kuchyňka	17,5	5	0,90 Kč	329,81 Kč
Kancelář- Nejezchleb	28,7	3	0,80 Kč	289,20 Kč
Kancelář - Ing.Rozsýpal	25,6	3	0,80 Kč	257,75 Kč
Server	13,7	1	0,80 Kč	46,13 Kč
Kancelář TPV	92,3	3	0,80 Kč	929,98 Kč
Zasedačka	33,5	3	0,90 Kč	380,34 Kč
Sekretariát	15,2	3	0,90 Kč	172,82 Kč
Celkem třetí podlaží:	316,8			3 747,44 Kč
Celkem ISAN	2 009,2			24 050,67 Kč

Celková kalkulace požadovaných úklidů za měsíc = **24 050,67 Kč**.

7.2.2 Kalkulace nákladů zakázky

Zatímco nabídkové kalkulace ceny poskytované různým firmám (viz. příklad výše) vychází z výměry podlahové plochy, základní jednotkou nákladových požadavků podniku je počet hodin celkové práce vynaložené na požadovanou zakázku za určité období.

Úkolem řídicích pracovníků je umět správně odhadnout hodinovou náročnost na zakázku. Nabídková zakázka ISANu je o rozloze 2 009,2 m², ale je třeba přihlídnout k tomu, že se celá plocha každý den neuklízí. Z tabulky lze vyčíst, že každodenně se bude uklízet jen plocha 930,4 m² (plocha, u které je četnost 5x týdně). Je tedy třeba zohlednit i četnosti a náročnost práce. Zkušený odhad vedoucího zaměstnance je 12 hodin práce na splnění po-

žadovaného úkolu. Budu tedy pracovat s údajem 12 hodin práce na den. Ten použiji jako vstupní informaci do nákladového vzorce:

Tab. 17 : Kalkulace nákladů zakázky firmy ISAN (interní zdroje)

	Způsob výpočtu	Kč
Přímé mzdy	50 Kč * 12 hodin * 20 dnů za měsíc * 1,35 (ZP+SP)	16 200,-
Přímý materiál	Obvykle 3-5% z přímých mezd	648,-
Přímé náklady celkem	Přímé mzdy+přímý materiál	16 848,-
Výrobní + Správní režie	±20 % z přímých nákladů	3369,6,-
Celkové náklady	Přímé + nepřímé náklady	20217,6,-

Podnik vždy pracuje s plnými náklady a na kalkulaci nákladů zakázek používá jednoduchý typový kalkulační vzorec.

7.2.3 Vyhodnocení výhodnosti zakázky

Použiji nabídkový kalkulační vzorec, kterým vypočítám výši zisku.

Tab. 18 : Vyhodnocení ziskovosti zakázky ISAN (interní zdroje)

Nabídková cena	24 050,67 Kč
- Celkové náklady	20 217,6 Kč
= Zisk	3 833,07 Kč
Poměr zisku k nákladům	18,96 %

Ze zakázky bychom tedy utržili zisk 3 833,07 Kč. Nutno dodat, že jde o zisk hrubý, který je potřeba ještě zdanit. Poměr zisku k nákladům je ve výši 18,96%. Výše tohoto procenta víceméně odpovídá, jelikož i samotná majitelka společnost paní Havelková mi prozradila, že marže jejich zakázek se pohybuje okolo výše 15 %.

8 IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU

První část je věnována úpravě cenové kalkulace v porovnání s konkurenčními podniky. V další části se pak zaměřím na specifické druhy nákladů. Konkrétně se zaměřím na ty náklady, které by podnik mohl svými aktivitami ještě snížit.

8.1 Úprava cenové kalkulace na základě porovnání s konkurencí

Cílem této pasáže je analýza určitých nabízených cen jednorázových úklidových prací v porovnání s několika konkurenčními firmami. K porovnávání jsem si vybral tři nejčastější jednorázové práce, kteří odběratelé využívají. Jedná se o strojové mytí podlah mycím automatem, čištění podlah kotoučovým strojem a čištění koberců extrakční metodou. Nabídkové ceny vyhodnocuji v rámci 4 podniků, které mají dostupné ceníkové katalogy.

Tab. 19: Srovnání konkurenčních cen podniků (vlastní zpracování)

Podnik	Mycí automat	Kotoučový stroj	Extrakční metoda
Alchemia	3 - 10 Kč	5 - 13 Kč	15 - 17 Kč
Hudeček	2 - 5 Kč	15 - 25 Kč	21 Kč
Duha	neuvádí	16 Kč	15 Kč
Ksena	3 - 8 Kč	15 Kč	15 Kč
L&L	4 - 10 Kč	17 Kč	15 - 20 Kč

Z tabulky lze vyčíst, že největší rozdíl nabízených cen s konkurencí byl vyzorován u čištění podlah kotoučovým strojem. Tato služba je firmou ve srovnání s konkurencí podhodnocená, proto bych navrhol současnou cenu zvýšit ze současných 5 - 13 Kč alespoň na minimální cenu 10 - 15 Kč za m². Ostatní nabídky cen se pohybují na podobné cenové hladině.

Na webových prezentacích konkurenčních podniků je možné všimnout si množstevních slevových zvýhodnění, které jsou pro zákazníky atraktivní. Zároveň potencionálního zákazníka vybízejí k uskutečnění větší objednávky, protože přepočtená cena na metr bude menší. Podnik, ve kterém analyzuji ceny, podobná zvýhodnění nenabízí, navrhuji tedy využít slevových akcí pro zkvalitnění nabízených služeb.

Tab. 20: Navrhované množstevní slevy (vlastní zpracování)

Druh slevy	Výše slevy
Objednávka nad 500 m ²	10 %
Objednávka nad 750 m ²	15 %
Objednávka nad 1 000 m ²	20 %
Periodické objednávky (min. 2x ročně nad 100 m ²)	15 %

8.2 Návrhy ke snížení současných nákladů

V této části se budu věnovat současnému stavu podniku a budu se snažit vytýčit chyby, kterých se dle mého názoru podnik dopouští a díky tomu se nechová zcela efektivně. Na základě zjištěných skutečností se budu snažit nastítnit řešení, jakými by se dala situace řešit.

8.2.1 Mzdové náklady firmy

Nejprve bych se zaměřil na největší nákladový prvek podniku, kterými jsou mzdové náklady. Jak už bylo řečeno, tento nákladový druh je pro firmu zcela určující. Jeho podíl je téměř 60%, proto je potřeba mu věnovat největší pozornost. Pokud se podíváme na podnikovou strategii mzdových nákladů, tak vidíme, že vsází na legislativní výhodu v používání dohod o provedení práce, kterých je ve firmě 39%, takže více než třetina. Tímto ušetří nemalou finanční částku, kterou by v případě hlavních pracovních poměrů musela odvádět cca 34% procent.

Tab. 21 : Tabulka vyjadřující úsporu osobních nákladů (interní zdroje)

Suma mzdových nákladů za dohody o provedení práce	4 313 050 Kč
Ušetřená částka na daních (SP + ZP za zaměstnance) = 34 %	1 466 433 Kč

Doporučení pro podnik:

Z propočtu vidíme, že suma ušetřených nákladů je obrovská k porovnání k zisku. Díky této částce podnik není ve ztrátě, protože podnik v roce 2011 dosáhl zisku. Zjistili jsme tedy,

kudy může vést cesta k úspěchu firmy. Proto bych podniku doporučil preferovat a využívat dohod o provedení práce takovým způsobem, jakým by to bylo jenom možné. Otázkou je, jestli tento finanční úsporný balíček není již vyčerpaný. Podnik na své stálé zakázky musí udržovat stálé pracovníky s hlavním pracovním poměrem. Doporučením pro podnik tedy je ještě více se zaměřit na jednorázové zakázky, kde se dohody o provedení práce dají využít.

Bohužel dnešní legislativa je nastavena obráceným směrem. Maximální počet dob určitých na člověka u firmy je třikrát a dost. Tento fakt podniku zabraňuje uzavírat jen speciální zakázkové pracovní smlouvy a nemůže využít takovou variabilitu přesouvání lidí. Firma doplácí nato, že uklízeční služby jsou trhem specifickým, který není vázán na výrobu, ale pouze na zakázky. Moje doporučení pro podnik je tedy soustředit se na dohody o provedení práce, pokud to samozřejmě není v rozporu se zákonem.

Pokud srovnáme nákladovou náročnost mezd s nákladovou náročností služeb, zjistíme, že využívání služeb je naprosto mizivý faktor ve výši cca 2,25% z celkových nákladů. Možná by bylo dobré zauvažovat nad variantou většího využití služeb, jakožto najmutí externích lidí např. z agentur, které by mohlo vést k celkovému snížení nákladů. K tomuto kroku se samozřejmě váže určité množství nevýhod. Firma už nebude mít takovou kontrolu nad prováděním služeb.

8.2.2 Výnosnost obchodního zastupování firmy Wetrok

Nyní bych chtěl zanalyzovat a navázat doporučením na obchodní zastupování firmy Wetrok. Podnik Alchemia začal s touto mezinárodní švýcarskou firmou spolupracovat v roce 2010. Z analýzy nákladů jsem vyčetl, že marže nakoupeným a prodaným zbožím není vysoká. Firma navíc musí platit za zaměstnance mzdu ve výši 30 000 Kč měsíčně a ještě za něj odvádět sociální a zdravotní pojištění vy výši 34%. Pro srovnání přikládám tabulku.

Tab. 22 : *Analýza ziskovosti prodeje zboží (interní zdroje)*

Účet	2010	2011
Tržby za prodej zboží	949 172,10 Kč	1 188 772,20 Kč
- Náklady na zboží	517 671,37 Kč	824 749,57 Kč
- Mzdy na obchodního zástupce	360 000,00 Kč	364 022,63 Kč
- Úhrn SP+ZP za zaměstnance (34 %)	122 400,00 Kč	123 767,69 Kč
= Zisk po odečtení mezd	-50 899,27 Kč	-123 767,69 Kč

Po odpočtu mezd od marží zjišťuji, že spolupráce s firmou Wetrok je nevýhodná.

Doporučení pro podnik:

Podnik by měl okamžitě uskutečnit určité kroky. Na výběr má více variant. Z tabulky lze lehce vyčíst, že obchodování je nevýdělečné. Pokud by podnik chtěl zvolit razantní postup, ukončil by zcela obchodní zastupování s firmou Wetrok. Nutno ale přihlídnout k faktu, že podnik Alchema je jediným zastupitelem této obchodní značky v České republice. Navíc reference o produktech této firmy jsou pozitivní. Proto by stálo za zvážení udržet spolupráci s touto korporací.

Proto bych spíše volil cestu změn na straně obchodního zástupce. Pokud by si firma chtěla udržet stávajícího člověka na místě obchodního zástupce, tak by musela přistoupit ke snížení jeho mzdy.

- **Výpočet snížení mzdy**

Tab. 23 : *Výpočet minimální mzdy*

Účet	2011
Tržby za prodej zboží	1 188 772,20 Kč
- Náklady na zboží	824 749,57 Kč
= Marže	364 022,63 Kč
Mzda zaměstnance na měsíc (=marže/12)	30 335,22 Kč
Doporučená minimální mzda zaměstnance (=mzda/1,34)	22 638,22 Kč

Tabulka nám napoví, kolik by musela být mzda zaměstnance, aby pro firmu nebyl obchod ztrátový. Zjišťuji, že mzda obchodního zástupce by se musela snížit ze současných 30 000 Kč na 22 638,22 Kč. Myslím si, že s tak razantním snížením mzdy by zaměstnanec nesouhlasil a proto bych radši volil východisko hledání nového schopnějšího zaměstnance na pozici obchodního zástupce.

8.2.3 Bankovní poplatky

Při analýze jednotlivých nákladových druhů jsem si všiml vysokých vynaložených nákladů za bankovní poplatky v celkové výši 68 646 Kč za rok, což je 5 720,5 Kč měsíčně. Dozvěděl jsem se, že firma ještě do minulého roku nepoužívala internetové bankovníctví, protože byla zvyklá na starý systém bankovních příkazů.

Doporučení pro podnik:

Dozvěděl jsem se, že firma v letošním roce provedla razantní změny v bankovním styku a konečně začala využívat služeb internetového bankovníctví. Osobně bych doporučil nízko-nákladové bankovníctví, které sice neposkytuje tak značné množství služeb jako nadnárodní banky, nicméně k běžnému provozu malé až střední firmy dokonale postačuje.

Tento zjištěný fakt mě nabádá doporučit podniku, aby byl včas schopen reagovat na změny, protože flexibilita je jednou z cest úspěchu.

ZÁVĚR

Úkolem bakalářské práce byla analýza veškerých nákladů společnost a zhodnocení současného systému. Závěrečné návrhy a doporučení podniku se týkají nejen metody snížení nákladů, ale i návrhu na úpravu kalkulační metody. Musím však konstatovat, že kalkulační systém podniku je stavěn na dlouhodobé zkušenosti a odborných odhadech, takže je velmi obtížné bez praktických větších praktických zkušeností tento systém měnit.

Teoretickou část jsem využil ke shrnutí pojmů související s daným tématem pojednávajících o nákladech, jejich členění, systému kalkulace a metody tvorby cen.

Úvod praktické části pojednává o základních informacích o společnosti Alchema, s. r. o., představení jejich základních podnikatelských aktivit. Na něj jsem navázal samotnou analýzou nákladů včetně porovnání v letech 2009-2012. V druhé části praktické bakalářské práce jsem se zaměřil na kalkulační metodu ceny a jakým způsobem podnik kalkuluje náklady.

V závěru bakalářské práce se identifikují nedostatky současného systému a navazují na ně svým doporučením pro podnik.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

ČECHOVÁ, Alena. 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

KRÁL, Bohumil. 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum. ISBN 80-717-5060-3.

KRÁL, Bohumil. 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-726-1141-0.

LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck. ISBN 80-717-9419-8.

MACÍK, Karel. 1994. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. 1.vyd. Ostrava: Montanex. ISBN 80-857-8016-X.

SEDLÁČEK, Jaroslav, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. 2005. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-1195-8.

SYNEK, Miloslav. 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, ISBN 978-80-247-1992-4.

SVAZ ÚČETNÍCH. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: Bilance, 1997, 125 s.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Apod. A podobně

Atd. A tak dále

D Poptávka

Max. Maximálně

Min. Minimálně

N náklady

Q množství

S nabídka

s. r. o. Společnost s ručením omezeným

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 : <i>Charakteristika výnosů, nákladů (vlastní zpracování)</i>	13
Obr. 2 : <i>Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů (Popesko, 2008)</i>	15
Obr. 3 : <i>Průběh průměrných variabilních nákladů (Kráal, 1997)</i>	20
Obr. 4 : <i>Celkové fixní náklady měnící se skokem (Kráal, 1997)</i>	21
Obr. 5 : <i>Celkové průměrné fixní náklady měnící se skokem (Kráal, 1997)</i>	22
Obr. 6 : <i>Členění kalkulací z hlediska vztahu k času (Kráal, 1997)</i>	25
Obr. 7 : <i>Logo společnosti (www.alchema.cz)</i>	37
Obr. 8 : <i>Rozdělení zaměstnaneckých poměrů v letech 09-11 (interní zdroje)</i>	40
Obr. 9 : <i>Vývoj nákladů, výnosů, zisku v letech 09-11 (interní zdroje)</i>	42
Obr. 10 : <i>Graf členění druhových nákladů v roce 2011 (interní zdroje)</i>	45
Obr. 11 : <i>Graf rozdělení mezd v roce 2011 (interní zdroje)</i>	46
Obr. 12 : <i>rozlišení fixních a variabilních nákladů (interní zdroje)</i>	49

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 : Rozdíl mezi manažerským a nákladovým účetnictvím (vlastní zpracování)	15
Tab. 2 : Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování)	30
Tab. 3 : Výpočet retrogradní kalkulační vzorec (vlastní zpracování)	30
Tab. 4 : Výpočet dynamické kalkulace (vlastní zpracování)	31
Tab. 5 : Rovnovážný vztah mezi nabídkou a poptávkou (vlastní zpracování)	32
Tab. 6 : Vývoj zaměstnanců v letech (interní zdroje)	39
Tab. 7 : Ekonomické ukazatele společnosti (interní zdroje)	41
Tab. 8 : Nákladové druhy v letech 09 -11 (interní zdroje)	43
Tab. 9 : Druhové členění nákladů v roce 2011 (interní zdroje)	44
Tab. 10 : Rozdělení pracovních poměrů (interní zdroje)	45
Tabulka 11 - Úhrn fixních a variabilních nákladů (interní zdroje)	49
Tab. 12 : Ceník jednorázových prací (interní zdroje)	50
Tab. 13 : Vzorec pro výpočet ceny zakázky (interní zdroje)	51
Tab. 14 : Cena úklidových prostor za m ² (interní zdroje)	52
Tab. 15 : Rozdělení podle České asociace úklidu a čištění (interní zdroje)	52
Tab. 16 : Nabídková kalkulace ceny pro firmu ISAN (interní zdroje)	53
Tab. 17 : Kalkulace nákladů zakázky firmy ISAN (interní zdroje)	55
Tab. 18 : Vyhodnocení ziskovosti zakázky ISAN (interní zdroje)	55
Tab. 19 : srovnání konkurenčních cen podniků (vlastní zpracování)	56
Tab. 20 : Navrhované množstevní slevy (vlastní zpracování)	57
Tab. 21 : Tabulka vyjadřující úsporu osobních nákladů (interní zdroje)	57
Tab. 22 : Analýza ziskovosti prodeje zboží (interní zdroje)	58
Tab. 23 : Výpočet minimální mzdy	59