

Aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Martin Kubíček

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Martin Kubiček
Osobní číslo: M22015
Studijní program: N0412A050011 Finance
Specializace: Finance podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Aplikace moderních metod řízení nákladů ve firmě

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte literární rešerši týkající se nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve společnosti a identifikujte jeho nedostatky.
- Vypracujte návrh aplikace vhodných moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Vyhodnoťte návrh a metody z hlediska přínosu a rizikovosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7362-2.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 2021. ISBN 978-1-260-57568-2.
NEKVAPIL, Tomáš. *Neptejte se účetních, jak řídit náklady*. Vydání druhé. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-078-3.
POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 9788024757735.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

**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 užit své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s tím, že vyrovnaní 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

Předložená diplomová práce je zaměřená na návrh aplikace moderních metod řízení nákladů ve vztahu k praktickému využití. Řízení nákladů obecně je dnes považováno za klíčovou oblast z hlediska úspěchu podniku. V první části práce se zaměříme na definici a objasnění pojmů z odborné literatury, potřebných k dalšímu porozumění problematiky práce. Mnoho těchto poznatků bude následně využito v praxi, kdy převedeme teoretické znalosti do praxe na vybraný podnik, pro který bude návrh vypracován. Výstup práce tedy představuje návrh praktické aplikace moderních metod řízení nákladů pro vybranou společnost.

Klíčová slova: Kalkulační systém, Kalkulace, členění nákladů, nepřímé náklady, přímé náklady, Activity-Based Costing.

ABSTRACT

The submitted master's thesis focuses on proposing the application of modern cost management methods in practical utilization. Cost management is generally considered a key area for a company's success. In the first part of the thesis, we will concentrate on defining and elucidating terms from professional literature necessary for further understanding of the work's issues. Many of these insights will subsequently be applied in practice as we transfer theoretical knowledge into practice for a selected enterprise, for which the proposal will be developed. Thus, the output of the thesis represents the proposal of practical application of modern cost management methods for the selected company.

Keywords: Calculation system, Cost calculation, Cost allocation, Indirect costs, Direct costs, Activity-Based Costing.

Poděkování

Rád bych vyjádřil poděkování panu prof. Ing. Borisu Popeskovi, Ph.D. za jeho neustálou podporu, cenné rady a vedení během celého procesu tvorby diplomové práce.

Dále bych chtěl vyjádřit vděk své rodině za jejich nekonečnou trpělivost, podporu a pochopení, které mi poskytli během psaní této práce.

Nemohu také zapomenout poděkovat mé univerzitě za všechny poskytnuté příležitosti k vzdělání a rozvoji. Jejich prostředí plné inspirace a možností spěje k další motivaci do studia.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ	13
1.1 NÁKLADY, VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	13
1.1.1 Náklady	13
1.1.2 Výnosy	14
1.1.3 Výsledek hospodaření	15
1.2 VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT	15
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	16
2 POJETÍ NÁKLADŮ	17
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	17
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	18
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	21
3.4.1 Fixní náklady.....	21
3.4.2 Semi-fixní náklady	22
3.4.3 Variabilní náklady	23
3.5 KALKULACE	24
4 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	26
4.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	26
4.2 PŘEDMĚT KALKULACE	26
4.3 FORMA KALKULACE	27
4.3.1 Absorpční metoda kalkulace	27
4.3.2 Neabsorpční metoda kalkulace	28
4.3.3 Typový kalkulační vzorec	28
4.3.4 Retrogradní kalkulační vzorec	29
4.4.1 Prostá metoda dělením	30
4.4.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly	31
4.4.3 Přirážková metoda kalkulace	31
4.4.4 Kalkulace variabilních nákladů.....	32
4.4.5 Target Costing	33
4.4.6 Activity-Based Costing	34
4.5 ROZPOČETNICTVÍ	35

5	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	38
6	PŘEDSTAVENÍ A ANALÝZA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	39
6.1	VÝPIS Z OBCHODNÍHO REJSTŘÍKU.....	39
6.2	VYRÁBĚNÉ DRUHY PIVA	39
6.2.1	J.....	40
6.2.2	K.....	40
6.2.3	M.....	40
6.2.4	P.....	40
6.2.5	B.....	40
6.2.6	F.....	40
6.2.7	S.....	40
6.2.8	A.....	40
6.3	SWOT ANALÝZA	41
6.4	MAJETKOVÁ, FINANČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI A VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT	43
6.4.1	Majetková struktura	43
6.4.2	Pasiva vybrané společnosti	44
6.4.3	Výkaz zisků a ztrát společnosti	46
6.5	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	47
6.5.1	Druhové členění nákladů.....	48
6.5.2	Druhové členění vztažené na pivovar	49
6.5.3	Kalkulační členění nákladů společnosti	52
6.6	ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI V SOUČASNÉ DOBĚ	55
7	NÁVRH APLIKACE MODERNÍCH METOD ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	57
7.1	VÝPOČET PŘÍMÝCH NÁKLADŮ	58
7.1.1	Přímý materiál.....	58
7.1.2	Přímá energie	60
7.1.3	Přímé mzdy	62
7.1.4	Ostatní přímé náklady	63
7.1.5	Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů.....	63
7.2	METODA ACTIVITY-BASED COSTING	64
7.2.1	Příprava pro metodu Activity-Based Costing	64
7.2.2	Activity-Based Costing pro stálou produkci společnosti.....	67
7.2.3	Celkové náklady na litr stálé produkce	70
7.2.4	Alokace nákladů spadajících pod aktivitu obchod.....	72
7.2.5	Zhodnocení výsledků a kalkulační metody Activity-Based Costing	74
7.3	METODA PROSTÝM DĚLENÍM.....	74
7.3.1	Rozložení nákladů na jednotlivé režie	75
7.3.2	Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce na základě kalkulace prostým dělením	76
7.3.3	Zhodnocení výsledků s využitím metody kalkulace prostým dělením	78

7.4	SROVNÁNÍ A VYHODNOCENÍ ACTIVITY-BASED COSTING A KALKULACE PROSTÝM DĚLENÍM.....	78
7.5	PŘÍNOSY A KOMENTÁŘ PRO SPOLEČNOST	80
8	ČASOVĚ-NÁKLADOVÁ ANALÝZA	81
8.1	NÁROČNOST APLIKACE	81
8.2	RIZIKOVOST	82
8.3	PŘÍNOSY.....	82
	ZÁVĚR	83
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	84
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	89
	SEZNAM OBRÁZKŮ	90
	SEZNAM TABULEK.....	91

ÚVOD

Moderní podniky se v dnešní době neustále potýkají s výzvami efektivního řízení nákladů, které představují klíčový faktor pro udržitelnost a konkurenceschopnost. Správné pochopení a aplikace moderních metod řízení nákladů může být pro společnosti zásadním krokem k dosažení svých obchodních cílů a maximalizaci ziskovosti. Tato práce se zaměřuje na analýzu a aplikaci moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti, Zvolená společnost se specializuje na výrobu a distribuci piva.

Cílem této práce je provést podrobnou analýzu nákladů společnosti, následně navrhnout a aplikovat moderní metody řízení nákladů s cílem optimalizovat nákladovou strukturu a zvýšit efektivitu podnikání. Metody zpracování práce zahrnují komplexní teoretickou analýzu základních pojmů spojených s řízením nákladů, jako jsou náklady, výnosy, výsledek hospodaření, a dále klasifikaci nákladů a metody kalkulace. Praktická část práce se zaměřuje na konkrétní aplikaci těchto metod v prostředí společnosti a následné zhodnocení výsledků.

Teoretická část práce je zasvěcena důkladnému porozumění základním pojmům spojených s řízením nákladů, jako jsou náklady, výnosy, či výsledek hospodaření. Dále se zabývá vymezením a klasifikací nákladů a popisem různých metod kalkulace, které slouží k přesnému stanovení nákladů v podnikové sféře.

Praktická část práce je věnována analýze a aplikaci moderních metod řízení nákladů v podniku. Obsahuje představení společnosti, analýzu její majetkové a finanční struktury, dále se zaměřuje na detailní analýzu nákladů a jejich řízení v současném období.

Konkrétně se zabývá aplikací metod jako je Activity-Based Costing a kalkulace prostým dělením s cílem identifikovat a optimalizovat náklady spojené s výrobou piva.

Závěrečná část práce shrnuje dosažené výsledky analýzy a aplikace moderních metod řízení nákladů ve společnosti. Závěr též reflektuje na dosažení stanovených cílů a navrhuje případné další kroky pro další zlepšení řízení nákladů v této společnosti.

Tato práce poskytuje komplexní pohled na problematiku řízení nákladů a jeho aplikaci v konkrétním podnikatelském prostředí, přičemž klade důraz na praktické využití moderních metod s cílem dosažení efektivního a udržitelného hospodaření.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíl práce je aplikace moderních metod řízení nákladů ve vybrané společnosti. V jeho návaznosti byly stanoveny i dílčí cíle práce, které jsou následující:

1. Vytvořit literární rešerši týkající se nákladů a jejich řízení.
2. Analyzovat současný stav řízení nákladů vybrané společnosti.
3. Vypracovat návrh aplikace moderních metod řízení nákladů.
4. Analyzovat přínosy, rizikovost a náročnost.

Literární rešerše bude provedena v první části práce. Následně budeme muset zajistit data, potřebná k dalšímu šetření a následné analýze. Náklady bude třeba rozdělit na potřebné členění, dále se budeme zabývat současným stavem řízení nákladů a analyzovat jeho nedostatky. Po zjištění nedostatků nás čeká na základě konzultace s vedením firmy i vedoucím práce nejdůležitější část a tou je návrh aplikace moderních metod řízení nákladů. Po jeho dokončení porovnáme použité metody v návrhu a následně vyhodnotíme nejlepší variantu. Na závěr bude provedena analýza z hlediska náročnosti a rizikovosti a také identifikujeme přínosy návrhu pro vybranou společnost.

Z hlediska metod zpracování bude použita analyticko-syntetická metoda. V návrhu budou použity metody spadající pod manažerské účetnictví, a to konkrétně metoda Activity-Based Costing (ABC) a kalkulace prostým dělením. Zastoupen zde bude i kvalifikovaný odhad vedení společnosti i autora.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V této kapitole si vyjmenujeme jednotlivé pojmy, se kterými se budeme v průběhu práce setkávat a také si je charakterizujeme. Pro problematiku diplomové práce je klíčové tyto pojmy znát a také jim rozumět, proto jim zde věnujeme poměrně velký prostor a popíšeme si vše co je nutné pro pochopení. Bude se jednat o výnosy, náklady, výsledek hospodaření, výkaz zisků a ztrát, jenž předešlé pojmy obsahuje, příjmy a výdaje, manažerské a finanční účetnictví včetně jejich rozdílů.

1.1 Náklady, výnosy, výsledek hospodaření

Velmi důležitá podkapitola charakterizující náklady výnosy a výsledek hospodaření. Primárně náklady se budeme zabývat i nadále v dalších kapitolách a také v praktické části, budeme jim tedy věnovat větší pozornost. Dále je nutné se zaměřit i na výnosy, protože bez nich bychom nebyli schopni vypočítat výsledek hospodaření, který je pro budoucí životaschopnost podniku důležitým ukazatelem, žádná firma nemůže dlouhodobě fungovat se záporným výsledkem hospodaření, tedy ztrátou.

1.1.1 Náklady

Nákladem je aktuální, resp. budoucí výdaj na něco, co nakonec přinese příjmy. Mnoho nákladů souvisí s produkty, které jsou nakonec prodány zákazníkům. Náklady zahrnují i prodejní a správní náklady, které přímo nesouvisí s výrobním procesem ve výrobním podniku. Prodejní (odbytové) náklady jsou vynaložené na uvádění produktů na trh a jejich dodávání zákazníkům. Správní náklady jsou nutné k poskytování podpůrných služeb, které nejsou součástí výroby nebo prodejní činnosti. Administrativní náklady mohou zahrnovat výdaje pro účetní oddělení společnosti nebo například náklady plynoucí z lidských zdrojů. Prodejní a administrativní náklady mohou také zahrnovat energie, pojištění, majetkové daně, odpisy, zásoby, údržbu atd., tyto náklady vznikají kvůli podnikatelské činnosti, nicméně nezasahují do výroby. Náklady na produkt vznikají, při jeho výrobě. Tyto náklady lze klasifikovat jako přímé nebo nepřímé. O tomto rozdělení si povíme více v kapitole číslo 3. (Jonick, 2017)

Pojem náklady pak dále popisují i Pavelková a kol. (2017), kdy hovoří o nákladech jako o peněžních prostředcích použitých účelně k dosažení výnosů v daném účetním období.

Skálová Jana (2019) definuje náklady jako peněžitou formou účelově použité prostředky a práci, které vznikají na základě vědomě prováděných činností podniku.

Náklady můžeme z rozdělit z hlediska třídění na:

- Druhov
- Účelov
- Podle dopadu do daňov

1.1.2 Výnosy

Stejn

Provozní:

- Tržby za vlastní výkony a zboží
- Zm
- Aktivace
- Jiné provozní výnosy

Finanční:

- Převod provozních výnosů
- Převod finančních výnosů

Mimořádné:

- Mimořádné výnosy

Výnosy i náklady se musí řešit i z hlediska času, jak bylo již zmíněno, výnos může vzniknout a například budoucí příjem může a nemusí vůbec nastat. Kvůli tomuto problému je zde časové rozlišení jak výnosů, tak nákladů. Do těchto účtů se následně účtují částky vyrovnávající daný rozdíl. (Martinovičová et al., 2014)

1.1.3 Výsledek hospodaření

Je rozdíl právě již zmíněných výnosů a nákladů, po odečtení můžeme dostat kladnou hodnotu, kterou nazýváme zisk anebo naopak ztrátu ve formě záporného výsledku hospodaření. Zisk můžeme investovat do dalšího rozvoje podniku, vložit ho do výsledku hospodaření z minulých let, rozdělit do fondů nebo například vyplatit ve formě dividend (akciová společnost). Vyššího zisku můžeme dosáhnout zvýšením výnosů anebo snížením nákladů, které od výnosů odečítáme. (Šteker a Otrusínová, 2021)

Zisk není jen kladné číslo na konci účetního období, váže k sobě důležité funkce pro vedení podniku i pro firmu jako takovou, tyto funkce poté dělíme následovně:

Kriteriální funkce nám říká, že všechny základní otázky jako například objem výroby, investice atd... jsou přímo závislé na velikosti zisku.

Rozvojová funkce zobrazuje zisk, jako hlavní zdroj pro budoucí rozvoj podniku.

Rozdělovací funkce zde se jedná právě o již zmíněné vyplácení dividend, tvorba rezervního fondu, rozdělení zisku do dalších nepovinných fondů jako je například statutární fond anebo ho můžeme dát do formy nerozděleného zisku.

Motivační funkce znamená motivaci jak pracovníků, tak i zvýšený zájem investorů, kteří mohou vložit svůj volný kapitál do prosperující firmy. (Synek, 2011)

1.2 Výkaz zisků a ztrát

Tento výkaz nám zobrazuje finanční „zrcadlo“ účetní jednotky, kdy nám poskytuje podrobný přehled o výsledcích její ekonomické činnosti. Jedná se vykazování hodnot pramenících z činnosti za účetní období. Náklady i výnosy zde jsou rozděleny do jednotlivých druhů, jež se nakonec sečtou a následně jako rozdíl hodnot výnosů a nákladů odhalí výsledek hospodaření. (Krajňák, 2018)

1.3 Manažerské účetnictví

Určené pro vnitřní potřeby manažerů, není zákonem regulované – regulují ho vnitropodnikové směrnice a normy. Je vytvořen na základě firmy pro daného uživatele (manažera). Nástroje a forma manažerského účetnictví se odvíjejí od ekonomické činnosti podniku a odvětví – je tedy účelné. (Popesko a Papadaki 2016)

1.4 Finanční účetnictví

Od svého vzniku představuje hlavní informační zdroj pro majitele podniků. Kromě majitelů zde najdou důležité hodnoty i případní investoři a ostatní stakeholderi (věřitelé, banky, odběratelé, dodavatelé, zaměstnanci...). Právě věřitelé, kteří zapůjčují podniku část svého kapitálu, jsou na finančním účetnictví víceméně závislí, jelikož nejsou přímou součástí podniku jako takového, zároveň však chtějí vědět, jak se podniku daří a jaké hodnoty vykazuje. (Hradecký et al., 2008)

Vlčková (2020) doplňuje o rozdílnosti s manažerským účetnictvím, kde hovoří o stabilním vývoji v čase, povinnosti řídit se pravidly a zákony, vykazování výsledků vytvořených v minulosti a nutnost vykazování každý rok včetně veřejné dostupnosti daných informací.

2 POJETÍ NÁKLADŮ

Kapitola číslo 2 se bude zabývat pojetím nákladů. Pojetí máme buď finanční anebo manažerské, které můžeme dále rozdělit na hodnotové pojetí a ekonomické pojetí.

2.1 Finanční pojetí nákladů

Založeno na myšlence, že se jedná o úbytek ekonomického prospěchu promítnutý nárůstem dluhu, nebo snížením majetku účetní jednotky. Finančně pojaté náklady jsou poté vykazovány v účetních cenách, jako hodnota spotřeby pořízených aktiv. Finanční pojetí nákladů využívá jen explicitní náklady, a nikoliv náklady neúčetní tedy implicitní, tyto náklady jsou ovšem pro manažerské rozhodování velmi důležité a nelze je opomenout. (Žižka a Maršíková, 2014; Král, 2018)

2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Landa (2014) slučuje toto pojetí s efektem nákladů ušlých příležitosti. Zobrazuje nám tedy hodnotu, kterou získáme při využití určité varianty včetně toho, co bychom mohli mít při jiné alternativě (například ušlá mzda, pokud by daný podnikatel chodil do zaměstnání, nebo úrok z využitých peněz, které by za jiných okolností zůstaly v bance). (Taušl, 2018)

Můžeme zde rozdělit na **relevantní** a **irelevantní** náklady, kdy záleží na manažerském rozhodnutí v podniku. **Pokud manažer udělá rozhodnutí, ovlivní to relevantní náklady, ale náklady irelevantní zůstanou stejné** – jsou irelevantní z hlediska daného rozhodnutí a nemá to na ně žádný vliv. (Král, 2018; Garrison et al., 2021)

Dále zde máme ještě **náklady obětované příležitostí**. Jedná se o náklady vznikající s přijetím určité varianty, kterou můžeme zvažovat a vybrat a tedy „přijdeme“ o to, co jsme mohli mít. Dejme si příklad s panem Novákem, kde pan Novák zvažuje podnikání, které ho bude na rozjezd stát 500 000 Kč. Těmito penězi disponuje na bankovním účtu, přičemž zde má úrok 10 % za rok. To znamená, že pokud opravdu půjde podnikat, tak budou jeho náklady obětované příležitosti 50 000 Kč za daný rok (10 % z 500 000 Kč).

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Tato kapitola se bude zabývat klasifikací nákladů. Jednotlivé druhy si vyjmenujeme a charakterizujeme. Zaměříme se na druhové třídění, účelové, kalkulační a členění nákladů podle objemu výkonu – tedy na fixní náklady, variabilní, dále si něco povíme o bodu zvratu. Každý podnik bude využívat jinou klasifikaci nákladů dle své potřeby.

3.1 Druhové členění nákladů

Jedná se o rozdělení nákladů, vycházejícího z finančního účetnictví, tedy finančního pojetí nákladů. Zmíněné členění je nejpoužívanější metodou. Lze rozdělit na:

- Spotřebované nákupy
- Služby
- Osobní náklady
- Daně a poplatky
- Jiné provozní náklady
- Odpisy hmotného a nehmotného majetku
- Finanční náklady
- Rezervy a opravné položky
- Změna stavu a aktivace
- Daně z příjmu

Tyto náklady najdeme ve výkazu zisků a ztrát každého podniku. Náklady jsou značeny číselně od 50 po 59 dle účetní směrnice, kterou nalezneme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (Novotný, 2023). Lazar (2012) dále doplňuje důležitost druhového členění ve finančním účetnictví.

3.2 Účelové členění nákladů

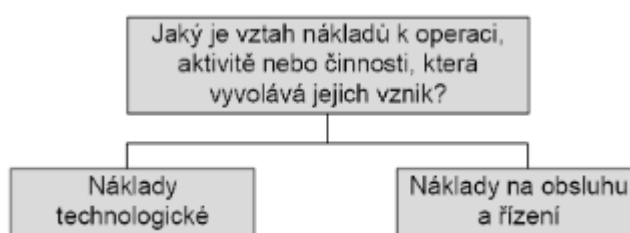
Účelové třídění nákladů představuje metodu, která se zaměřuje na rozdělení nákladů podle jejich účelu, tedy na to, za jakým účelem byly vynaloženy. To je klíčové pro pochopení efektivity a adekvátnosti jejich využití v rámci podniku. Tím se liší od tradičního třídění nákladů podle druhů, které nebere v úvahu konkrétní účel vynaložení. V praxi se účelové třídění projevuje ve sledování nákladů v rámci konkrétních oblastí činnosti podniku, jako

jsou například náklady spojené s prodejem, administrativou nebo odbytem. Prodejní náklady zahrnují například mzdy prodejních pracovníků, provize, náklady na reklamu či dopravu. Administrativní náklady zase zahrnují náklady spojené s provozem kanceláře a platy administrativního personálu. Odbytové náklady pak zahrnují výdaje spojené přímo s prodejem zboží nebo služeb. Při sestavování výkazu zisku a ztráty v účelovém členění není striktně stanoveno, jak má být účtována jednotlivá skupina nákladů. Tím se vytváří prostor pro flexibilitu a přizpůsobení účetního rozvrhu konkrétním potřebám a charakteru podniku. V praxi se mohou účtovat provozní náklady podle účelu například ve skupinách prodejních nákladů, administrativy a dalších provozních nákladů, kde mohou být zahrnuty například i náklady na výzkum a vývoj (Vančurová, 2013; Tóth a Šagátová, 2020)

Účelové náklady můžeme rozdělit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, dále zde máme členění na náklady jednicové a režijní.

Náklady technologické jsou náklady, jež byly vytvořeny přímým použitím výrobního procesu (technologické transformace, přeměna materiálu na konkrétní výrobek), může se jednat na příklad o použití kvalitní hlíny na výrobu keramického hrnku.

Náklady na obsluhu zahrnují náklady vznikající podpůrnými činnostmi, které nám zajistí funkční technologický proces transformace materiálu na výrobek. Jako příklad můžeme použít náklady na vrcholový management.

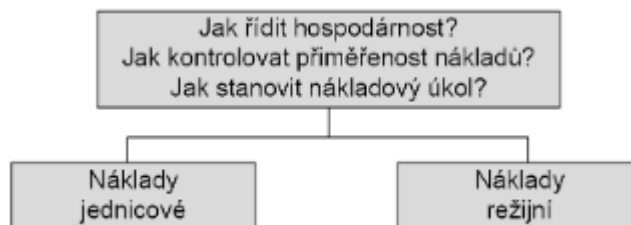


Obrázek 1 – Účelové členění nákladů (Popesko a Papadaki, 2016)

Rozdělení nákladů dle obrázku 1 se v praxi moc často nevyužívá. Důvod je jednoduchý – zmíněné rozdělení se nedá moc kvalitně napasovat na kalkulační proces, tím pádem je vcelku nevyužitelný. Realita je více nakloněna k využívání účelových nákladů dle rozdělení nákladů na jednici a na režijní, nyní si je popíšeme.

Náklady jednicové označují, kolik nás stojí jeden výkon ve výrobě. Jedná se tedy o náklad související s technologickou transformací vztažený k jednomu danému výkonu, to může být například 1 litr mléka, 1 výrobek nebo třeba 1 kilo dané produkce.

Náklady režijní jsou náklady tvořící se z technologického procesu, nicméně přímo nesouvisí s danou jednotkou výkonu, dále sem patří i náklady týkající se obsluhy a podpůrných procesů. (Popesko a Papadaki, 2016)



Obrázek 2 – Účelové členění nákladů (Popesko a Papadaki 2016)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje systematické rozdělení nákladů, které nalézá široké uplatnění v rámci kalkulace nákladů. Toto členění je podobné účelovému členění nákladů a rozlišuje mezi jednotkovými a režijními náklady. V některých případech jsou oba tyto typy nákladů dokonce zaměňovány. Anglosaská literatura dokonce považuje režijní a nepřímé náklady za synonyma, tedy bez rozlišení. Náklady přiřazované konkrétnímu nákladovému objektu se tak dělí do dvou hlavních kategorií, u kterých si uvedeme příklad s výrobcem motorových vozidel BMW a modelem BMW X6 podle Horngrena et al. (2015).

Přímé náklady jsou spojeny s konkrétním nákladovým objektem a lze je ekonomicky proveditelným způsobem vystopovat. Například náklady na ocel nebo pneumatiky jsou přímými náklady na vozy BMW X6. Dělníci na lince výroby vozů požadují materiály ze skladu a dokument o požadavku na materiál identifikuje náklady na materiál dodaný X6. Stejně tak jednotliví dělníci zaznamenávají na svých docházkových listech hodiny a minuty strávené prací na X6. Náklady na tuto práci lze snadno vystopovat k X6 a jsou dalším příkladem přímých nákladů. Termín "stopy nákladů" se používá k popisu přiřazování přímých nákladů konkrétnímu nákladovému objektu. Popesko a Novák (2014) definují přímé náklady jako takové náklady, které lze specificky a výlučně přiřadit na konkrétní nákladový objekt, tedy definice velmi obdobná Horngrenovi (2015). Definici potvrzují i Vochozka a Mulač (2012).

Nepřímé náklady jsou spojeny s konkrétním nákladovým objektem, ale nelze je ekonomicky proveditelným způsobem vystopovat. Například platy administrátorů závodu

(včetně ředitele závodu), kteří dohlíží na výrobu mnoha různých typů vozidel vyráběných v závodě v Spartanburgu, jsou nepřímými náklady na vozy X6. Náklady na správu závodu jsou spojeny s nákladovým objektem (X6) proto, že správa závodu je nezbytná pro řízení výroby těchto vozidel. Náklady na správu závodu jsou nepřímé náklady, protože správci závodu dohlíží také na výrobu jiných výrobků, jako je například Z4 Roadster. Na rozdíl od oceli nebo pneumatik neexistuje konkrétní žádost nadřazených na lince výroby X6 o služby správy závodu a téměř je nemožné vystopovat náklady na správu závodu k lince X6. (Horngren et al., 2015; Popesko, Novák, 2014)

3.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby

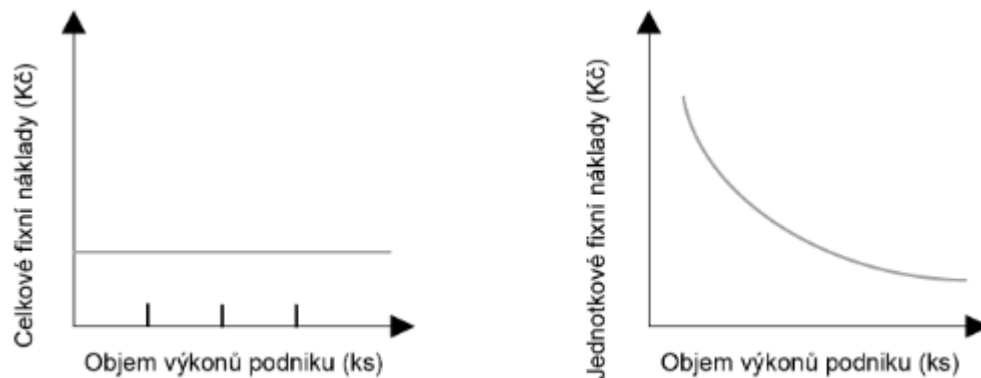
V této kapitole si rozebereme jednotlivé náklady, které máme z hlediska objemu výroby, což jsou náklady fixní a variabilní. Fixní náklady se z hlediska objemu výroby neměnní a jsou graficky konstantní. Pokud se podíváme na variabilní náklady, tak ty už jsou na objemu výroby závislé a budou se měnit. Vyrobíme větší objem výrobků potom celkové variabilní náklady budou vyšší. Rozdělení ve vztahu k objemu výroby je poměrně klíčové pro modelování, dále je také nutno zdůraznit, že je zvláště důležité správně rozdělit právě fixní a variabilní náklady. Náklady si popíšeme nyní podrobněji a ukážeme si je graficky.

V praxi je přesné rozdělení na fixní a variabilní náklady velmi složité, protože většina nákladů má takzvaný smíšený charakter, kdy tyto náklady obsahují jak fixní, tak variabilní složku. Tyto náklady označujeme jako semi-variabilní. Dále zde máme i semi-fixní náklady vyznačující se skokovými růsty. Tyto náklady se za běžných okolností tváří jako běžné fixní náklady, nicméně pokud firma zvyšuje kapacitu, poté semi-fixní náklady rostou skokově (jedná se například o pronájem skladových prostor). (Nekvapil, 2021)

3.4.1 Fixní náklady

Dle anglické knihy napsané Ramanathanem et al., (2021) se jedná o náklady zůstávající relativně konstantní během životního cyklu produktu, včetně návrhu, vývoje, prototypu, testu, výzkumu a vývoje, prodeje a podpory a likvidace. Dle Krále (2018) jsou fixní náklady nezávislé na objemu výroby nebo výstupu a zahrnují prvky jako odpisy, daně, pojištění, úroky z investovaného kapitálu, všeobecné dodávky, pronájem zařízení, technické služby a administrativní náklady. Fixní náklady také vyplývají z predikce toho, kde chce společnost být v budoucnu. Nakoupené vybavení nyní může umožnit snížení mzdových nákladů v

budoucnu nebo může zajistit zlepšení či diverzifikaci produktu s touto definicí se ztotožňuje i zahraniční autor Bhimani et al. (2019).

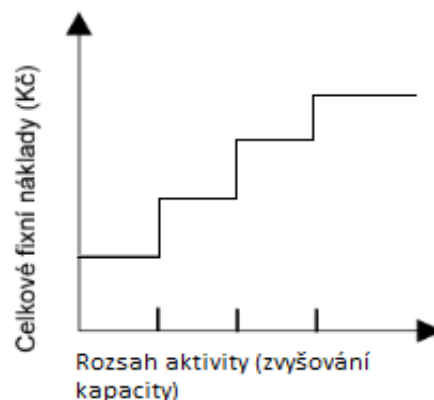


Obrázek 3 – Fixní náklady (Popesko a Papadaki 2016)

Z grafu nalevo můžeme vidět konstantní hodnotu fixních nákladů, které se nijak nemění jako celková veličina ve vztahu k objemu výroby, tedy pokud vyrábíme stále větší množství výrobků, výslednou veličinu fixních nákladů to nijak měnit nebude. Pokud se ovšem zaměříme na fixní náklad na jeden kus výrobku (degrese nákladů – graf napravo), tak zjistíme, že čím více vyrobíme výrobků, tím se nám fixní náklady lépe „rozprostrou“ na jeden kus výkonu. (Král, 2018)

3.4.2 Semi-fixní náklady

Náklady vyznačující se skokovými růsty. Tyto náklady se za běžných okolností v krátkém časovém období tváří jako běžné fixní náklady, nicméně pokud firma zvyšuje kapacitu, poté semi-fixní náklady rostou skokově (jedná se například o pronájem skladových prostor). V dlouhodobém hledisku se tedy tyto náklady budou zvyšovat, samozřejmě za předpokladu, že je firma úspěšná a zvažuje rozšíření výroby, a tedy i potenciálně již zmíněných skladových prostor. (Drury, 2021; Král, 2018)

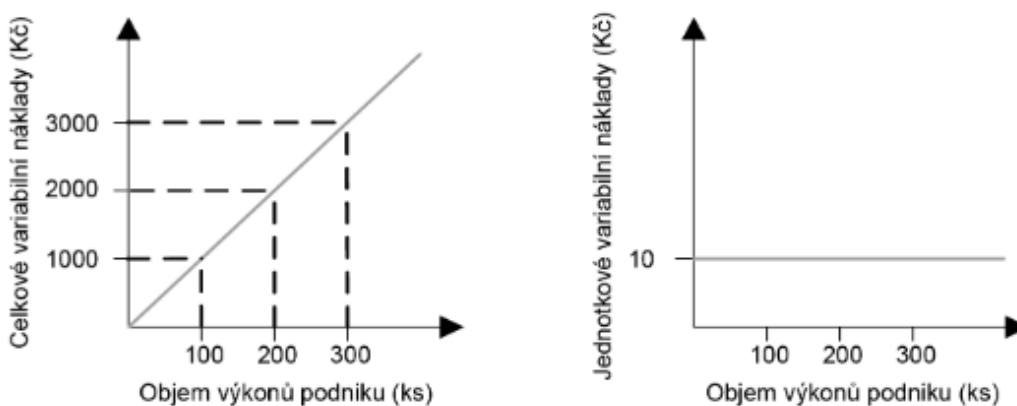


Obrázek 4 – Stupňovitý růst fixních nákladů (vlastní zpracování dle Drury, 2021)

Obrázek číslo 4 nám ukazuje stupňovitý růst semi-fixních nákladů. Jak již bylo v práci zmíněno, semi-fixní náklady se mění v závislosti na změně kapacity, tedy rozsahu činností firmy, nikoliv ve vztahu k množství, proto máme na ose x (horizontála) rozsah aktivity. Zde si můžeme povšimnout opravdu skokových nárůstů, které ovšem mají stále konstantní charakter. (Drury, 2021)

3.4.3 Variabilní náklady

Nyní si více přiblížíme náklady variabilní. Můžeme říci, že se tyto náklady mění s objemem výroby, tedy pokud vzroste objem výkonu porostou i celkové variabilní náklady. Obecně se v literatuře setkáme především s variabilními náklady rostoucími **proporcionálně**. Proporcionalita variabilních nákladů nám definuje o kolik narostou celkové variabilní náklady ve vztahu k další přidané jednotce. Proporcionální variabilní náklady budou mít variabilní náklad na jednotku stále stejný, nebude se nijak měnit a celková funkce těchto nákladů bude lineární přímka. Pod tyto náklady můžeme zahrnout úkolovou mzdu dělníků nebo třeba spotřebu přímého materiálu. (Popesko, 2014; Vanderbeck, 2016)

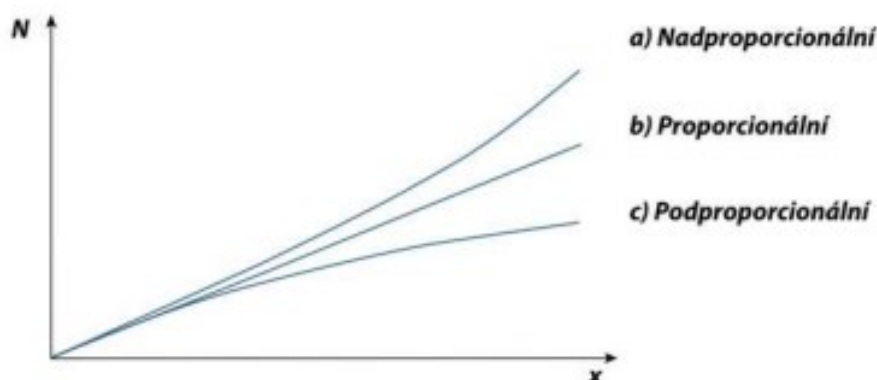


Obrázek 5 – Variabilní náklady celkové a jednotkové (Popesko a Papadaki 2016)

Obrázek číslo 5 nám popisuje 2 grafy. Graf nalevo zobrazuje celkové variabilní náklady v Kč ve vztahu k objemu výkonu podniku v kusech. Zde se jedná o proporcionální variabilní náklady, jelikož můžeme vidět, že se jedná o lineární přímku, to však není to nejdůležitější. Nejdůležitější částí, abychom poznali, že se jedná o proporcionální variabilní náklady, je graf zobrazený napravo, a tedy i fakt, že jednotkové variabilní náklady se nemění a jsou stále 10 Kč za 1 kus.

Ovšem ne všechny variabilní náklady musí mít proporcionální tvar. Kromě tohoto charakteru zde můžeme mít i variabilní náklady **nadproporcionální** a **podproporcionální**. Nadproporcionální variabilní náklady jsou náklady, kdy nám jednotková hodnota roste s přibývajícím množstvím vyrobených kusů a vyrábět je pro nás tedy se zvyšujícím se

vyráběným množstvím stále dražší. Celková veličina zde roste progresivně. **Podproporcionální** jsou pak variabilní náklady vyznačující se poklesem hodnoty jednotkových variabilních nákladů, tedy čím více vyrábíme tím jsou variabilní náklady levnější na jednotku menší, celková nyní roste degresivně. Příkladem může být náklad na opravu nebo údržbu. (Král, 2018; Majdúchová a Neumannová, 2015)



Obrázek 6 – Proporcionalita variabilních nákladů (Král, 2018)

Graf znázorňuje vztah proporcionálních, nadproporcionálních a podproporcionálních variabilních nákladů ve vztahu k velikosti objemu produkce (osa x). Jedná se o celkové variabilní náklady nikoliv o jednotkové.

3.5 Kalkulace

Kalkulace je dodnes brána za základní nástroj užívaný k řízení nákladů. Management potřebuje vědět, které náklady souvisí s danou aktivitou a následně je může přiřadit ke kalkulačním jednicím. Tato činnost, kdy se zjišťují a přiřazují náklady na určitý výkon se nazývá kalkulace nákladů. Strukturu nám udává zvolený kalkulační vzorec, přičemž postup se řeší skrze zvolenou kalkulační metodu. Toto si každý podnik volí sám na základě jednotlivých požadavků.

Přímé náklady dělíme jako:

Přímý materiál – materiál, který je přímo přiřaditelný ke kalkulační jednici (například ocel pro ocelové nože, bez ní ho nevyrobíme, použijeme ji na každý nůž)

Přímé mzdy – náklady vznikající z práce na danou kalkulační jednici, jedná se o práci nutnou pro zhotovení. Zahrnuje prémie, základní mzdy, doplatky, příplatky a další osobní náklady.

Ostatní přímé náklady – zde se může jednat o energie, opravy, palivo atd...

Nepřímé náklady následně dělíme na režie a to:

Výrobní – náklady související s výrobou, například s obsluhou.

Správní – náklady vznikající z řízení útvaru jako celku, například mzdy řídicích pracovníků.

Odbytová – náklady vytvořeny odbytovou činností, tedy propagace, náklady na skladování anebo expedici. (Martinovičová et al., 2014)

4 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Řízení nákladů je klíčovým prvkem finanční strategie každé organizace. Tato kapitola se zabývá metodami a postupy, které společnosti využívají k monitorování, plánování a omezování nákladů. Zahrnuje analýzu nákladů, identifikaci efektivních procesů a strategií pro minimalizaci nákladů, a to v různých oblastech jako jsou výroba, distribuce, marketing, a další. Efektivní řízení nákladů může vést k větší konkurenceschopnosti, zvýšené ziskovosti a udržitelnému růstu organizace. (Cokins, 2006)

4.1 Kalkulační systém

Tento systém zahrnuje jednotlivé formy a typy kalkulací. Dané metody nejsou rozdílné pouze způsobem výpočtu a rozložením nákladů na kalkulační jednici, jde zde také o účelnost kalkulace. Plánovač výroby nebude mít stejné požadavky jako například obchodník. Jedná se tedy vždy o vhodnost metody pro daný účel, ke kterému bude kalkulační forma použita. Z tohoto důvodu máme v praxi hned několik druhů, jež nám pokrývají různorodé problémy a požadavky. V rámci kalkulace se budeme věnovat kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny. Hlavní úkol kalkulace nákladů je jejich přiřazení ke kalkulační jednici. V praxi se vedle již zmíněné kalkulace nákladů dělá i kalkulace ceny, přičemž hlavním cílem je zde stanovení prodejní ceny produktu, bez kalkulace celkových nákladů. (Popesko a Papadaki 2016)

Čechová (2011) doplňuje využitelnost informací z kalkulačního systému. Informace mohou být využity následovně:

- K optimalizaci výroby a nabízení daného sortimentu, dle výhodnosti a vhodnosti
- rozhodování o vlastní výrobě anebo využití outsourcingu
- zobrazuje odpovědnost jednotlivých středisek
- může fungovat jako nástroj pro řízení hospodárnosti
- pomocí kalkulace může podnik oceňovat vlastní výrobky
- funguje jako podklad pro hodnocení cenových variant
- základ pro tvorbu plánů

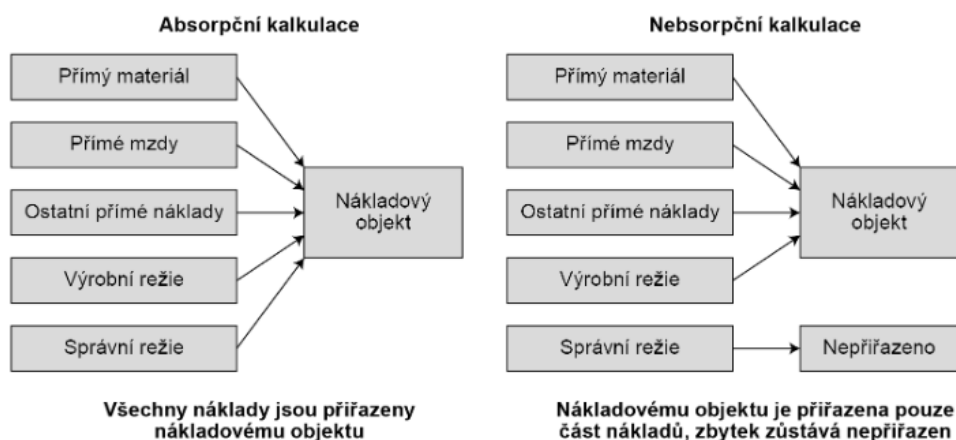
4.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je takzvaná kalkulační jednice, může se jednat o produkt, naturální jednotky jistého výkonu, vnitropodnikový výkon, který nemusí být určen k prodeji anebo

naopak i výrobek určený k prodeji. Právě kalkulace na výrobek nebo na naturální jednotky je v praxi nejvyužívanější, tuto definici podporuje Jelínková (2018) i Taušl et al. (2018). V zahraniční literatuře například podle Langfield-Smith et al. (2021) se často setkáváme s pojmem nákladový objekt. To je oproti kalkulační jednotci rozdílné z hlediska potřeb manažerů, je to tedy objekt, jenž manažery zajímá.

4.3 Forma kalkulace

Od zrodu firem byly definovány celé řady metod kalkulačních postupů, jež byly odlišné jak z hlediska využití v daných firmách (různorodost podniků), ale také z hlediska výpočtu. Metody kalkulací se od sebe liší v poměrně širokém množství parametrů, tudíž je třeba je alespoň základně klasifikovat. Kvůli široké škále rozdílů není možné rozdělit všechny kalkulace přesně na několik různých pohledů. Proto máme v nynější době nejvýznamnější rozdělení, a to na kalkulace absorpční a neabsorpční. Metoda absorpční je též známá jako metoda úplných nákladů, a naopak neabsorpční zase neúplných nákladů. (Drury, 2015; Král, 2018)



Obrázek 7 – Forma kalkulace (Popesko a Papadaki 2016)

4.3.1 Absorpční metoda kalkulace

Jinak tedy metoda úplných nákladů. Metody spadající do absorpčních kalkulací se vyznačují tím, že rozpočítávají veškeré náklady podniku, nikoliv jen část. Pracují tedy s veškerými fixními i variabilními náklady. Jako příklad si můžeme uvést metodu prostým dělením nebo například přírážkovou metodu kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016). Procházková a Jelínková (2018) potvrzuje danou definici, kdy říká že se do kalkulačního vzorce počítají jak náklady přímé, tak i ty nepřímé.

4.3.2 Neabsorpční metoda kalkulace

Tyto metody kalkulace v sobě zahrnují vždy jen část nákladů podniku, a to variabilní náklady. Náklady fixní se na kalkulační jednici nepřizávají a berou se jako celková veličina. (Popesko a Papadaki, 2016)

Synek a Kislingerová (2015) dále dodává, že neabsorpční kalkulace počítají příspěvek na úhradu fixních náklad a zisku.

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku získáme rozdílem ceny produktu buď celkové za všechny kusy anebo na jeden kus a variabilních nákladů opět buď celkové nebo na jeden kus.

$$U \text{ Celkem} = T - B$$

Vzorec nám vyjadřuje výpočet příspěvku na úhradu a zisku pro veškeré množství daného produktu. T představuje velikost tržeb za dané období a B je velikost variabilních nákladů.

Vzorec pro výpočet příspěvku na úhradu a zisku v jednotkovém pojetí vypadá následovně:

$$U \text{ na 1 kus} = p - b$$

Rovnice nám udává výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku na jeden kus produkce. P nám vyjadřuje cenu výrobku na jeden kus a b variabilní náklady na jeden kus produkce. (Fibírová et al., 2020)

4.3.3 Typový kalkulační vzorec

V době centrálně plánovaného hospodářství byl typový kalkulační vzorec povinným nástrojem pro všechny podniky, nařízený ministerstvem hospodářství prostřednictvím vyhlášek. Tento vzorec představoval standardizovaný způsob kalkulace nákladů, který musely podniky používat, i když nebyl vždy přizpůsoben jejich specifickým podmínkám (nemusel být vhodný pro daný podnik). Hlavním cílem bylo zajistit jednotnost ve vykazovaných nákladech. (Král, 2018)

Tabulka 1 – Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování dle Král, 2018)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

5. Zásobovací režie
6. Správní režie
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
7. Odbytová režie
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
8. Zisk
PRODEJNÍ CENA

4.3.4 Retrogradní kalkulační vzorec

V dnešní době mnoho podniků uplatňuje kromě kalkulací nákladů i kalkulace ceny. Cena výrobku je stanovena předem trhem a tržním postavením určitého výrobku, což ji činí primárním a klíčovým prvkem pro kalkulaci. Tento typ kalkulačního vzorce se nazývá retrogradní, protože vzájemný vztah mezi dosaženou cenou, průměrným ziskem a skutečnou kalkulací nákladů je spíše postaven na rozdílech (Popesko, et al., 2008). Fibírová (2020) k této definici dodává, že je zde cílem stanovit přínos jednotlivých výkonů. Základní rozdíl mezi typovým vzorcem a retrogradním je nejen řazení jednotlivých položek v kalkulaci, ale také v rozdílném pohledu na dané položky.

Tabulka 2 – Retrogradní kalkulační vzorec (vlastní zpracování dle Fibírová, 2020)

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
Cena po úpravách
- Náklady
Zisk

4.4 Metody kalkulace

Metoda kalkulace nám vyjadřuje způsob, kterým rozdělujeme jednotlivé náklady na kalkulační jednici. Zvolení vhodné metody závisí na několika parametrech, jeden z nich může být například druh podniku, zda se jedná o výrobní nebo nevýrobní podnik (tedy služby). Metod máme hned několik a je důležité zvolit právě metodu, jež odpovídá

charakteru podniku a danému předmětu kalkulace co nejvíce. Daná metoda nám tedy říká, jak budeme přiřazovat náklady. (Synek, 2011)

Zahraniční autor Taschner a Charifzadeh (2016) s definicí souhlasí a doplňují, že původní kalkulační metody byly vyvinuté už v 19. století, kvůli nutnosti vyčíslení celkových nákladů na jednotlivé výkony.

Kalkulační metody můžeme z hlediska výroby rozdělit následovně:

V nesdružených výroбах:

- Kalkulace prostým dělením
- Kalkulace s využitím poměrových čísel
- Přírážková kalkulace

Ve sdružených výroбах:

- Kalkulace odčítací
- Rozčítací kalkulace

(Hradecký et al., 2008)

4.4.1 Prostá metoda dělením

Papadaki (2021) hovoří o kalkulaci prostým dělením jako o nejjednodušší formě kalkulace. Řadíme ji do takzvaných absorpčních metod kalkulace, tedy kalkulace zahrnující všechny náklady podniku. Její využití je nejčastější v hromadné výrobě, kdy máme homogenní produkt. Stanovení nákladů na kalkulační jednici je zde jednoduché, celkové náklady podělíme celkovým vyrobeným množstvím a z toho dostaneme průměrné náklady na kalkulační jednici. Využití například při vyrábění elektrické energie nebo těžbě uhlí. S tímto tvrzením souhlasí i Kocmanová (2013).

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

Rovnice nám zobrazuje výpočet nákladů na jednici, kdy N jsou celkové náklady a q je vyrobené množství produkce. Z tohoto výpočtu tedy dostaneme náklad na kalkulační jednici.

Uvedeme si příklad podle Hradeckého et al., (2008). Příklad se zabývá galvanovnou, jenž dělá pokovování předmětů ušlechtilými kovy. Následující tabulka zobrazuje náklady plynoucí z dané činnosti. Náš úkol je vypočítat náklad na jednici (zde kalkulační jednice odpovídá jednomu kusu výrobku) za dané období.

Č. p.	Položka	Kč
501 48	Materiál	103 532
502 01	Energie	68 111
511 03	Opravy	3 000
521 01	Mzdy	82 560
524 01	Zák. soc. pojištění	28 896
551 02	Odpisy	13 500
Celkem		299 599

Obrázek 8 – Tabulka s náklady (Hradecký et al., 2008)

Dle definice prosté metody kalkulace, kterou jsme si již uvedli víme, že musíme vzít celkové náklady, tedy 299 599 Kč a musíme je podělit celkovým množstvím. Celkové množství si v tomto příkladu definujeme jako částku 68 531 ks. Výpočet bude následující:

$$\text{Náklady na kus} = \frac{299\,599}{68\,531} = 4,37 \text{ Kč}$$

Kalkulované náklady na jednici nám tedy vyšly 4,37 Kč na kus. To znamená, že jeden kus výrobku nás stojí 4,37 Kč, v tomto jsou zahrnuty jak přímé, tak nepřímé náklady.

4.4.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tuto metodu kalkulace je vhodné použít při stejnorodých výrobcích, které se liší pouze v určitých parametrech, například délka hmotnost nebo velikost. Jako příklad si můžeme uvést třeba trička, kdy budeme vyrábět velikost S, M a L, jedná se tedy o výrobek, jenž vypadá stejně a liší se pouze velikostí. Dle této metody rozpočítáme a přiřadíme náklady dle takzvaných poměrových čísel. Tato čísla si dle jednotlivých poměrů rozdělíme na jednotlivé výrobky a následně přepočítáme množství, kterým nakonec dělíme náklady. Tuto metodu začínáme tak, že si stanovíme „základní výrobek“, který budeme brát jako výrobek s hodnotou 1, na základě tohoto výrobku přepočítáme náklady podle poměru k dalším výrobkům (Popesko a Papadaki, 2016).

4.4.3 Přirážková metoda kalkulace

Přirážková metoda spadá opět mezi absorpční metody kalkulace, někdy se také nazývá jako režijní kalkulace. Metoda rozpočítává a přiřazuje nepřímé, režijní náklady na kalkulační jednici. Využívá se, pokud jsou výrobky různorodé a na jejich výrobu byly použity rozdílné technologické metody. Často se využívá při sériové a hromadné výrobě. Jedná se o nejčastější využívanou metodu v České republice (Kocmanová, 2013). S již zmíněnou definicí souhlasí i Papadaki (2021), která ve videu pro Moravskou univerzitu

charakterizuje přiřázkovou metodu kalkulace velmi shodně. Tento fakt potvrzuje ve své knize i Král (2018). Dle Drury (2015) a jiné anglické literatury se setkáme spíše s názvem Absorption Costing. I v rámci zahraničních zdrojů se tato kalkulace vyznačuje širokým a častým využíváním, jak ve velkých podnicích, tak menších.

U této metody si musíme napřed definovat co je to rozvrhová základna, jelikož ji budeme potřebovat na tvorbu kalkulace. Rozvrhová základna je tedy určitá veličina a díky ní jsme schopni rozdělit nepřímé náklady na kalkulační jednici. Tato veličina je tvořena z přímých nákladů, které jsou pro daný výpočet nejvhodnější. Hledáme tedy rozvrhovou základnu takovou, jenž přímo ovlivňuje dané nepřímé náklady tak i jednotku výkonu.

Jako příklad si můžeme uvést spotřebu tepla (tepelné energie) v podniku, zde může být vhodné využít podlahovou plochu podniku dle jednotlivých částí (Čechová, 2011).

Následně, kdy máme vypočítanou rozvrhovou základnu, například pro výpočet výrobní režie použijeme základnu přímý materiál. Vypočítáme celkové náklady přímého materiálu pro všechny výrobky vyráběné podnikem za dané období a následně touto veličinou podělíme danou režií, v našem případě výrobní.

Z přiřázkové kalkulace dostaneme výpočtem buď přiřázkou nepřímých nákladů anebo sazbu nepřímých nákladů.

Přiřázka vzniká u peněžních rozvrhových základen, například zmíněný přímý materiál, ten nám vyjde jako celková hodnota v Kč. Výpočet vypadá následovně:

$$\text{Přiřázka nepřímých nákladů v \%} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100$$

Naopak sazba při výpočtu přiřázkové kalkulace vznikne při použití rozvrhové základny v naturálních jednotkách. To může být například spotřeba tepelné energie rozpočtena dle m² podlahové plochy nebo třeba dle váhy či strojových hodin.

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \times 100$$

(Fibírová et al., 2020)

4.4.4 Kalkulace variabilních nákladů

V rámci variabilního přístupu ke kalkulaci se za náklady na výrobu považují pouze ty náklady, které se mění v závislosti na objemu výstupu. To zahrnuje přímé materiály, přímou pracovní sílu a proměnlivou část výrobních režijních nákladů. Fixní výrobní režijní náklady se nezapočítávají jako náklady spojené s výrobou a jsou místo toho řazeny jako náklady

období, spolu s prodejními a administrativními náklady. Variabilní kalkulace se občas nazývá také přímou kalkulací nebo mezní kalkulací (Noreen et al., 2020). Král (2018) charakterizuje tento přístup jako zaměření na rozlišení mezi variabilními a fixními náklady a identifikuje, které náklady se mění v závislosti na objemu produkce. Variabilní náklady, jako jsou přímé materiály, přímá pracovní síla a část výrobních režijních nákladů, jsou považovány za součást nákladů na výrobu produktu, zatímco fixní výrobní režie se považuje za náklady období. Tato kalkulace umožňuje podnikům lépe pochopit náklady na výrobu jednotlivých produktů a jak změny ve výrobní úrovni ovlivňují celkový zisk podniku. Jedná se o neabsorpční metodu kalkulace tedy kalkulaci neúplných nákladů. Fibírová et al. (2020) souhlasí se zahraniční literaturou a dále upozorňují na důležitost výpočtu marže. Krycí příspěvek zde hraje klíčovou roli ohledně řízení zisku a rozhodování o budoucím dění ve výrobě.

4.4.5 Target Costing

Původní metoda Target Costing byla vynalezena v automobilovém průmyslu přesněji ve firmě Toyota v 60. letech 20. století. Tvůrcem této metody bylo Japonsko, odkud se rozšířila do celého světa především právě do sekundárního sektoru. Metoda Target Costing byla převratnou metodou v rámci optimalizace nákladů v historii. (Ansari et al., 2007)

Na rozdíl od potvrzení úspěchu metody Target Costing, hodně manažerů často podceňuje metodu a nevyužívá tenhle nástroj snížení nákladů. Je to především proto, že manažeři při přečtení „Costing“ přirozeně předpokládají, že tahle metoda bude orientována na finanční a účetní oddělení. Target Costing je ale metoda, která se především orientuje na ziskové plánování. (Weiyi, Luming, 2009)

Target Costing metoda získala velké uznání díky svým výhodám (př. ovlivňování nákladů v předvýrobních etapách životního cyklu výrobku), které podporují nákladově efektivní vývoje produktu (Jack a Jones 2008; McNair et al. 2001). Nicméně i zde se objevily kritické názory, které můžeme rozdělit na exogenní nebo endogenní. Zatímco exogenní kritika zpochybňuje základy konceptu, endogenní kritika přijímá platnost konceptu, ale upozorňuje na metodologické nedostatky (Ahn et al., 2018).

Aby firma profitovala při cílené ceně, musí snížit výdaje na výzkum, vývoj, marketing a výrobu za cílem dosáhnout cílových nákladů. (Huang et al., 2012)

Cílové náklady jsou maximální náklady, které si podnik může dovolit na výrobu produktu za danou tržní cenu, aby dosáhl požadovaného zisku. Cílová kalkulace je tedy tržně

orientovaný přístup, kdy je cena produktu záměrně stanovena v rozmezí přijatelné zákazníkem. V závislosti na očekávaném objemu prodeje poskytuje metoda cílové kalkulace cenu produktu na základě cílových nákladů = cílová cena – požadovaný zisk (Huang et al., 2012)

Kato (1993), který se výrazně podílí na vzniku Target Costing představuje hlavní myšlenku v jednoduché rovnici:

Očekávaná prodejní cena – Požadovaný zisk = Cílové náklady (Target Cost)

Při využití metody Target Costing je tedy potřeba průzkum trhu za cílem vyčíslit prodejní cenu výrobku. Následně je potřeba se zaměřit na ziskovou marži výrobku. Po odečtení nám vyjdou konečné náklady na výrobek.

4.4.6 Activity-Based Costing

Kalkulační metoda založená na aktivitách. Vznikla jako reakce na nedostatečnou kvalitu a detailnost dosavadních kalkulačních metod, které byly pro moderní využívání stále více nedostačující. Manažeři si těchto nedostatků a chyb začali v průběhu let všimnout. Jednalo se především o špatné přiřazení nákladů a nevhodnost pro dané odvětví či podnikání. Chybné rozdělení nákladů bylo zaviněno z největší části komplikovaností jednotlivých činností. Přiřazené náklady mohly vést ke zkreslení a manažeři následně provedli chybná rozhodnutí Activity-Based Costing (ABC) nabízela detailnější a širší množství informací o jednotlivých výkonech a zákaznících (Novák 2018). Podle Krále (2018) se ABC zabývá identifikací jednotlivých aktivit, které podnik vykonává při výrobě produktů nebo poskytování služeb, a poté přiděluje náklady na tyto aktivity na základě jejich skutečné spotřeby. To umožňuje podniku lépe pochopit skutečné náklady spojené s každým produktem nebo službou a identifikovat oblasti, ve kterých lze dosáhnout úspor nebo zlepšení efektivity. Novák (2018) a Popesko a Papadaki (2016) Souhlasí s Králem, metoda ABC nevyužívá rozvrhové základny jako přírážková kalkulace, ale využívá vztahové veličiny (tzv. Cost Driver). Tyto vztahové veličiny souvisí s jednotlivými aktivitami a umožňují nám relativně přesnou alokaci nákladů.

Jako příklad si můžeme uvést pár aktivit a vztahových veličin dle Bragg (2012).

Tabulka 3 – Příklady vztahových veličin (Bragg, 2012)

Název aktivity nebo procesu	Vztahová veličina
Nákup materiálu	Počet objednávek
Montáž	Hodiny montáže
Personální činnost	Počet pracovníků

Zavedení ABC kalkulace může být zapříčiněno zvyšováním požadavků na kalkulace a kalkulační systém jako celek. Konkurenční prostředí a tlaky nutí manažery hledat potřebné informace a detaily, které pomohou získat konkurenční výhodu. Podle Popeska a Papadaki (2016) manažeři hledají odpovědi především na tyto otázky:

- Které produkty či služby přináší největší zisky, a naopak hledají ty, jenž zisk nesou buď velmi málo anebo jsou dokonce ztrátové
- Jak drahé jsou jednotlivé činnosti podniku ve skutečnosti
- Zda je naplněn princip efektivnosti a hospodárnosti

ABC metoda je v praxi jediný způsob, jak lze efektivně eliminovat nákladové paušalizování. Co je považováno za velký přínos této metody je především zobrazení skutečných příčin vzniku nákladů, víme tedy co je z největší části a také nejpravděpodobněji tvoří.

TD-ABC

Metoda TD-ABC se skládá ze dvou hlavních fází. První fáze se zaměřuje na výpočet jednotkových nákladů za použití času, který zaměstnanci aktivně pracují na určitých činnostech. To zahrnuje identifikaci činností, výpočet celkových nákladů na zdroje použité při těchto činnostech a měření celkového času, který pracovníci věnují těmto činnostem. Druhá fáze se zabývá přidělením těchto jednotkových časových nákladů k jednotlivým produktům nebo službám na základě času stráveného na jednotlivých činnostech. Tento systém je založen na časových studiích a měření času, což umožňuje přesné určení nákladů na výrobu produktů nebo poskytování služeb. (Enes a Koşan, 2024)

4.5 Rozpočetnictví

Aby byl podnik úspěšný, měl by dle literatury i drtivé většiny praxe stanovit hospodářské cíle, které by chtěl v průběhu své existence naplnit. Základní rozdělení cílů se dá uchopit na krátkodobé (operativní) cíle a dlouhodobé (strategické) cíle. Budou se lišit především v dle

doby naplnění, kdy krátkodobé jsou většinou brány jako cíle splnitelné do 1 roku od stanovení. Strategické cíle jsou dlouhodobé, a to například 5 let.

Důvod proč si charakterizujeme cíle je ten, že následné cíle jsou transformovány podnikem do plánů, plánování a rozpočtictví spolu úzce souvisí. Plán je na základě nákladů, času a aktivit předělán na rozpočet. Ten zachycuje právě již zmíněné atributy na peněžní částky. (Čechová, 2011)

Rozpočet tedy odpovídá částce, kterou podnik potřebuje na splnění plánu.

Lazar (2012) udává následující důvody pro sestavení rozpočtů:

- Větší přesnost plánování
- Koordinace činností podnikových útvarů
- Motivace vedoucích pracovníků, lepší dosahování cílů a přesnější odměňování
- Napomáhá ke kvalitnějšímu řízení, kontrolování a odpovědnosti vedoucích pracovníků

Popesko a Papadaki (2016) dále doplňují důležité funkce rozpočtictví, které spočívají především ve stanovení hodnoty plánovaných nákladů a výnosů podniku v peněžních jednotkách. Dále také zastupují kontrolní roli vytvářením vhodných předpokladů pro kontrolní činnost podnikových středisek. Také poskytují potřebné informace pro tvorbu předběžných kalkulací předáváním informací o plánovaných nákladech.

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Kapitola 1. se zaměřuje na základní pojmy v oblasti účetnictví a financí, které jsou klíčové pro pochopení problematiky diplomové práce. První část se věnuje nákladům, výnosům a výsledku hospodaření. Náklady jsou aktuálními nebo budoucími výdaji, které přinášejí příjmy a zahrnují prodejní a správní náklady. Výnosy představují přírůstek zdrojů, který může být i neuhrazeným očekávaným příjmem. Výsledek hospodaření je rozdíl mezi výnosy a náklady, který může být ziskem nebo ztrátou. 2. část pojednává o výkazu zisků a ztrát, který poskytuje přehled o výsledcích ekonomické činnosti podniku za určité období. Třetí a čtvrtá část se zabývají manažerským a finančním účetnictvím. Manažerské účetnictví je určeno pro vnitřní potřeby manažerů a není zákonem regulováno, zatímco finanční účetnictví slouží jako hlavní informační zdroj pro majitele podniků a další stakeholdery.

Kapitola 2 se věnuje pojetí nákladů, které může být finanční nebo ekonomické (manažerské). Finanční pojetí nákladů se zaměřuje na úbytek ekonomického prospěchu, zatímco ekonomické pojetí bere v úvahu i ušlý příležitostný zisk. Ekonomické pojetí dále rozlišuje relevantní a irelevantní náklady, přičemž náklady obětované příležitostí jsou ty, které vzniknou při přijetí určité varianty a "přijdeme" o možný zisk z jiné alternativy.

Kapitola 3 se zaměřuje na klasifikaci nákladů, která zahrnuje druhové, účelové, kalkulační a členění podle vztahu k objemu výroby. Druhové členění nákladů vychází z finančního účetnictví a rozděluje náklady na spotřebované nákupy, služby, osobní náklady atd. Účelové členění se zaměřuje na rozdělení nákladů podle jejich účelu, jako jsou prodejní, administrativní nebo odbytové náklady. Kalkulační členění rozlišuje mezi přímými a nepřímými náklady, které se přiřazují konkrétním nákladovým objektům. Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby rozlišuje fixní, variabilní a semi-fixní náklady, které se mohou měnit v závislosti na kapacitě firmy.

4. kapitola zastoupená v teorii je zaměřená na řízení nákladů, kalkulace, kalkulační systém, jednotlivé metody kalkulace a rozpočetnictví včetně definice pojmů potřebných k pochopení problematiky. Metod je mnoho, pro naši práci vzhledem k praktické části budou zajímavé především 2 zmíněné, a to metoda prostým dělením a Activity-Based Costing. Tyto metody budou použity, a tudíž je třeba jim věnovat vyšší pozornost. Pro kalkulační metody je nutné mít k dispozici kalkulační členění nákladů, jenž bylo popsáno v teoretické části v kapitole číslo 3.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ A ANALÝZA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je především pivovar zaměřený na vyrábění moderních a tradičních druhů piva. Celý komplex nezahrnuje pouze pivovar, ale i menší restauraci se zahrádkou. Nicméně hlavní činnost je zaměřena právě na výrobu piva a jeho prodej.

6.1 Výpis z obchodního rejstříku

Název: Vybraná společnost

Z. kapitál: 100 000 Kč

Právní forma: Společnost s. r. o.

Předmět podnikání: pivovarnictví a sladovnictví, hostinská činnost, prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin

výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, v oborech činnosti: - zprostředkování obchodu a služeb, - velkoobchod a maloobchod, - výroba potravinářských a škrobářenských výrobků, - výroba strojů a zařízení, - ubytovací služby, - nákup, prodej, správa a údržba nemovitostí, - reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení, - provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí

Statutární orgán: Jednatel

Společníci: Jednatel, Splaceno 100 %

6.2 Vyráběné druhy piva

Společnost vyrábí piva stálá a sezonní. Sezonní piva jsou nestálá a mění se v průběhu trendů, experimentů anebo dle ročního období, kdy jsou letní piva více svěží a méně hořká. My se v rámci řízení nákladů a kalkulací budeme zabývat pivy vyráběnými celoročně, tedy těmi stálými. Nyní si je charakterizujeme.

6.2.1 J

Jedná se o světlé svrchně kvašené, silné pivo s obsahem alkoholu 6,5 %. Pivo je silně aromatické, osvěžující a ovocné. Produkt J je NEIPA, světlé svrchně kvašené pivo 15°.

6.2.2 K

Jedná se o spodně kvašené světlé pivo, tedy světlý ležák, který má ale 11°. Obsah alkoholu u produktu K je 4,2 %

6.2.3 M

Společnost charakterizuje pivo M jako IPL (India Pale Lager) ležák, jehož chuť je ovlivněna chmelem Mandarina Bavaria, nové aromatické odrůdy vyvinuté v Německu z amerického chmele Cascade. Aroma je jemné, mandarinkové a citrusové. Jedná se o spodně kvašený ležák 11° s obsahem alkoholu 4,2 %.

6.2.4 P

Produkt P je podobný produktu M. Opět se jedná o IPL ležák. Má 4,2 % alkoholu a 11°.

6.2.5 B

Pivo B je světlý ležák plzeňského typu, jedná se o chuťově výrazný hořký ležák. Obsah alkoholu je 4,5 % a jedná se o 12°. Pro běžného českého konzumenta piva se může jednat o vhodnou variantu k Pilsneru.

6.2.6 F

Světlé svrchně kvašené pivo, které spadá pod kategorii nebo typ HAZY APA. Obsah alkoholu 4,8 % a počet stupňů je 11.

6.2.7 S

Vyznačuje se jako světlé svrchně kvašené pivo typu BRITISH GOLDEN ALE. Obsahuje 4,9 % alkoholu a je to 12° pivo.

6.2.8 A

Pivo A je nejsilnější ze stálých druhů piv. Obsah alkoholu u tohoto světlého svrchně kvašeného piva je 6,4 %. Jedná se o 14° pivo. Výrazná, hořká a aromatická WEST COAST IPA.

6.3 SWOT analýza

Na základě spolupráce s firmou a jejími členy je vytvořena SWOT analýza, která vystihuje silné a slabé stránky podniku. Dále zde najdeme příležitosti, jenž společnost může využít a přetavit je v nový tržní segment a také hrozby. Hrozby se naopak bude firma snažit eliminovat, jelikož mohou ovlivnit její existenci.

Tabulka 4 – SWOT analýza

Strenghts – Silné stránky	Weaknesess – Slabé stránky
Kvalita a vlastní know-how	Začínající podnik
Spojení s restaurací	Nezavedený kalkulační systém
Moderní druhy piva	Menší klientela
Opportunities - Příležitosti	Threats - Hrozby
Zvětšování tržního segmentu	Negativní politické důsledky
Silný potenciál pivních druhů společnosti	Ekonomické krize
Rychlá expanze podniku	Regulace výroby piva

Společnost má velké množství silných stránek, které se odvíjí především od kvality a know-how podniku a jeho sládka. Minipivovary jsou v Česku na vzestupu a získávají na popularitě. Zde právě rozhoduje kvalitní zpracování a výběr surovin, kdy ne všechny minipivovary dokážou vyrobit kvalitní pivo ani za pomoci moderních technologií. Dále zde máme spojení s restaurací. Tento komplex pivovar-restaurace je ve větších městech lákavý a lidé rádi uvítají kvalitní pivo spojené s dobrým jídlem. V restauraci je možné pořádat firemní akce a také se zde pořádají kvízy pro veřejnost. Moderní druhy piva především svrchně kvašené pivní speciály a sezónní novinky, které ocení především mladší generace, nicméně i ležáková generace si zde najde kvalitní ležáky.

Podnik je zatím v raném stadiu a pracuje na rozšiřování své klientely. To je hlavní slabá stránka, která je spojená především s tím, že si nemůže sám stanovit ceny odpovídající kvalitě, ale musí se přizpůsobovat trhu. Pokud se zaměříme do organizace a řízení podniku zjistíme, že zde nejsou kvalitně rozděleny náklady a chybí zde řízení nákladů. Pracuje se momentálně tedy pouze s odhadovanými částkami a finančním účetnictvím. To samozřejmě

nemusí být vyložene špatně, nicméně je zde prostor pro nepřesnosti a absence možnosti kontroly a plánování různých nákladových položek.

Příležitostí má moderní začínající minipivovar mnoho, my se podíváme na tři, dle autora nejvýznamnější. Jako první zde máme rozšíření tržního segmentu, pokud společnost bude nadále prosperovat a zvyšovat svá čísla, není pochyb o rozšíření jejich segmentu a možnost expanze do větší části České republiky, momentálně má společnost svoji působnost spíše v menších oblastech a pár městech, zde je tedy velký potenciál. Dále nesmíme zapomenout na potenciál piv. Jak již bylo řečeno, je zde mnoho minipivovarů, ale ne všechny vaří kvalitní piva. Společnost je v daném kraji považována za nejlepšího miniproducenta tohoto známého chmelového nápoje, což naznačují i jednotlivé úspěchy na veletrzích či festivalech. Sládek je vysoce kvalifikovaný a schopen se přizpůsobovat moderním trendům, potenciál je tedy obrovský.

Samozřejmě se nevyhneme hrozbám, které na tento pivovar působí spíše zvenčí. V prvé řadě je potřeba si uvědomit, že musí být politická stabilita, pokud by byla například válka tak to samozřejmě negativně ovlivní nejen obyvatele, ale také výrobce včetně pivovarů. Stejně tak důležitou roli hraje ekonomické dění ve společnosti. Pokud bude ekonomický růst, je velmi pravděpodobné, že bude růst i společnost. Když se podíváme zpět na krizi vyvolanou pandemií COVID-19 a podíváme se na hospodaření jednotlivých pivovarů v ČR, tak zjistíme v té době poměrně velký úbytek tržeb. Také nesmíme zapomenout fakt, že společnost není pouze výrobce piva a jedná se také o výrobce jídel v restauraci, které byly zmíněnou krizí silně zasaženy a byly nucené zavírat svoje podniky v rámci vládních nařízení. To se promítlo v celkový úbytek restaurací na území ČR. K ekonomickým krizím a děním to bude zatím všechno, nyní se podíváme na poslední ze 3 zmíněných ve SWOT analýze a tím je regulace výroby piva. Regulace přes legislativní zákony může i nemusí být brána jako hrozba, dojde-li stát k tomu, že by pivo mělo být více prosazováno a pito, může dojít naopak ke zlepšení situace. Zde je ovšem myšlena přísnější nikoliv volnější regulace piva. Může se tedy jednat o vyšší spotřební daň či přímo nový zákon upravující daný nápoj. Tyto legislativní změny by mohly zapříčinit jak změnu například výrobních procesů, tak i změnu v nákladovosti a výnosovosti podniku. Podnik, jakožto minipivovar, je velmi náchylný právě k těmto zmíněným změnám, nicméně autor věří v potenciál společnosti a nemyslí si, že by byly hrozby příliš reálné.

6.4 Majetková, finanční analýza společnosti a výkaz zisků a ztrát

V této kapitole si zobrazíme a popíšeme majetkovou strukturu, tedy aktiva společnosti v jednotlivých letech. Podíváme se podrobně na roky 2020, 2021 a 2022. Rozebereme si důvody růstů či úbytků jednotlivých hodnot. Majetková a finanční analýza se dělá z důvodu vytvoření základního ekonomického pohledu na danou společnost a ukáže nám, jak společnost hospodařila, vynakládala finanční zdroje anebo například financovala svůj majetek. Společnost je začínající firma, proto je očekávaný záporný výsledek hospodaření a rychlý nárůst hodnot majetku. Rok 2023 zde není z důvodu zatím nedoplněných dat.

6.4.1 Majetková struktura

Podkapitola zaměřená na aktiva společnosti zobrazuje tabulku, ve které jsou zachycené účetní hodnoty ve zkoumaných letech.

Tabulka 5 – Majetková struktura za vybrané roky společnosti v Kč

(v Kč)	2020	2021	2022
Aktiva	104 536,00	2 805 335,44	8 239 040,70
Dlouhodobý majetek	0,00	0,00	5 877 625,82
DHM	0,00	0,00	5 877 625,82
DNM	0,00	0,00	0,00
DFM	0,00	0,00	0,00
OA	104 536,00	2 805 335,44	2 361 414,88
Zásoby	0,00	6 151,39	111 578,01
Pohledávky	420,00	2 630 021,00	2 084 337,88
- Dlouhodobé	0,00	0,00	0,00
- Krátkodobé	0,00	2 630 021,00	2 084 338,00
KFM	0,00	0,00	0,00
Peněžní prostředky	104 116,00	169 133,05	165 498,99

V tabulce můžeme vidět významný růst aktiv z 104 536 Kč v roce 2020 na 2 805 335,44 Kč v roce 2021 a dále na 8 239 040,70 Kč v roce 2022. Tento růst je způsoben především

investicemi, jenž byly financovány dlouhodobými zdroji. Dlouhodobý majetek v roce 2022 vzrostl na 5 877 625,82 Kč. Zde se jedná o dlouhodobé zařízení jako varny, nádoby na kvašení a jiné zařízení potřebné pro vaření piva, které se v tomto roce uskutečnily a v následujícím roce 2023 se zvýšila produkce piva. Ostatní aktiva, po odečtení dlouhodobého majetku, klesla z 2 805 335,44 Kč v roce 2021 na 2 361 414,88 Kč v roce 2022. Pokles jednatel nebyl schopen vysvětlit, nicméně je pravděpodobné, že se jednalo o rychlejší placení odběratelů. Zásoby vzrostly ze 6 151,39 Kč v roce 2021 na 111 578,01 Kč v roce 2022. Pohledávky klesly z 2 630 021,00 Kč v roce 2021 na 2 084 337,88 Kč v roce 2022. Zde se jednalo především o výběr kvalitnějších odběratelů. Peněžní prostředky zaznamenaly mírný nárůst z 169 133,05 Kč v roce 2021 na 165 498,99 Kč v roce 2022. Příčina je přesun hotovosti do výdajů podporující rozvoj podniku.

Celkově lze vidět, že společnost prošla významnými změnami ve svých aktivních položkách, což může naznačovat dynamiku v oblasti investic, financí a obchodních operací. Pivovar úspěšně roste na hodnotě v jednotlivých letech.

6.4.2 Pasiva vybrané společnosti

Finanční struktura podniku má klíčový vliv na jeho stabilitu, růst a schopnost plnit své závazky. Tato podkapitola se zaměřuje na analýzu finanční struktury podniku. Analýza finanční struktury poskytuje důležité informace o tom, jak je podnik financován, jak jsou jeho aktiva strukturována a jaká jsou rizika spojená s jeho finančními zdroji. Tato analýza umožňuje porozumět podnikovým financím a poskytuje základ pro rozhodování o strategických otázkách, jako je financování rozvoje, řízení rizik a optimalizace kapitálové struktury. V následující tabulce můžeme vidět hodnoty sledovaných let 2020 až 2022.

Tabulka 6 – Finanční struktura za vybrané roky společnosti v Kč

(v tis. Kč)	2020	2021	2022
Pasiva	104 536,00	2 805 335,44	8 239 040,70
Vlastní kapitál	94 436,00	43 235,44	-1 278 713,00
Základní kapitál	100 000,00	100 000,00	100 000,00
Ážio a kapitálové fondy	0,00	0,00	0,00
Fondy ze zisku	0,00	0,00	0,00
VH minulých let	-3 564,00	-5 564,00	-56 764,56
VH běžného období	-2 000,00	-51 200,56	-1 321 948,70
Cizí zdroje	10 100,00	2 762 100,00	9 517 753,96
Rezervy	0,00	0,00	0,00
Závazky	10 100,00	2 762 100,00	86 307,00
- Dlouhodobé	10 100,00	2 762 100,00	9 334 360,00
- Krátkodobé	0,00	0,00	183 393,96

Hodnota vlastního kapitálu podniku vykazuje značnou fluktuaci. V roce 2020 činil 94 436 Kč, v roce 2021 poklesl na 43 235,44 Kč a v roce 2022 se zdá, že byl zaznamenán záporný vlastní kapitál ve výši -1 278 713 Kč. Záporný vlastní kapitál signalizuje ztráty vyšší než kapitál společnosti, což může být následek dlouhodobě neudržitelné ztrátovosti podniku, jenž je způsobená dynamikou růstu podniku. Cizí zdroje výrazně vzrostly z 10 100 Kč v roce 2020 na 2 762 100 Kč v roce 2021 a dále na 9 517 753,96 Kč v roce 2022. Nárůst je způsoben financováním investic sloužících k růstu minipivovaru.

Pohled na tyto hodnoty nám zobrazuje momentální finanční nestabilitu podniku a potenciální rizika. S tímto faktem musí počítat každý začínající podnik, který chce uspět. Zároveň společně s majetkovou strukturou můžeme vidět každoroční významný růst.

6.4.3 Výkaz zisků a ztrát společnosti

Zde si přehledně ukážeme a popíšeme jednotlivé části výkazu zisků a ztrát. Budou nás zajímat jednotlivé náklady ale také zisk. Ten je dělen na provozní, finanční a celkový. Dané části nám říkají, jaký zisk nebo ztráta jsou vykazovány v již zmíněných oblastech. Následující tabulku obsahuje potřebné informace.

Tabulka 7 – Výkaz zisků a ztrát společnosti v Kč

(V Kč.)	2020	2021	2022
Tržby za prodej zboží	0,00	102 900,97	4 654 524,95
Výkonová spotřeba	2 000,00	153 681,18	1 762 863,62
Osobní náklady	0	0,00	42 174,00
Ostatní provozní výnosy	0	0,00	49 816,38
Ostatní provozní náklady	0	420,35	19 339,20
Provozní výsledek hospodaření	-2 000,00	-51 200,56	-1 309 035,49
Ostatní finanční náklady	0	0,00	12 913,21
Výsledek hospodaření před zdaněním	-2 000,00	-51 200,56	-1 321 948,70
Výsledek hospodaření po zdanění	-2 000,00	-51 200,56	-1 321 948,70
Výsledek hospodaření za účetní období	-2 000,00	-51 200,56	-1 321 949,70
Čistý obrat za účetní období	0	102 900,97	515 341,33

Z tabulky můžeme vidět rychlý nárůst hodnot tržeb za prodej zboží, kdy v roce 2020 vykazovaly hodnotu 0. Následně pro rok 2021 máme růst o 100 900,97 Kč a poslední rok 2022 už je zde 4 645 524,95 Kč. Tyto hodnoty odráží prodej vlastní produkce, která se ve větším množství začala vytvářet až v roce 2022. To stejné nalezneme u položky výkonová spotřeba, zde první rok zaznamenal hodnotu pouze 2 000,00 Kč, další rok tedy 2021 už je zde opět růst, a to na hodnotu 153 681,18 Kč. Rok 2022 je opět kritický a hodnota zde vzrostla o více než 1 500 000,00 Kč z roku 2021. Mzdové náklady jsou pro rok 2020 i 2021 0,00 Kč, v těchto letech zde nevystupovali žádní zaměstnanci. Ke konci roku 2022 už je zde nárůst na hodnotu 42 174,00 Kč, jedná se tedy o zaměstnání pracovníka. Jako další položka na seznamu jsou ostatní provozní náklady, jenž souvisí se zvýšenou provozní činností

podniku, a tedy i zde můžeme vidět v jednotlivých letech nárůst, a to z roku 2021, kde máme 420,35 Kč na rok 2022 s 19 339,20 Kč. Nyní se už dostáváme k prvnímu výsledku hospodaření, a to provoznímu výsledku hospodaření. Ten je ve všech sledovaných letech záporný, v roce 2020 se jedná o -2000,00 Kč, následně pro rok 2021 už -51 200,56 Kč. Poslední sledovaný rok 2022 už zachycuje hodnotu -1 309 035,49 Kč. Tyto výrazné propady v provozním výsledku hospodaření jsou zapříčiny dynamikou růstu podniku. Podnik se snaží růst a používá přitom i neefektivní metody ať už pro propagaci nebo výrobu. Je zcela jisté, že takto nelze dlouhodobě fungovat, nicméně pro růst a začátek se s touto variantou dá počítat. Ostatní finanční náklady jsou kromě roku 2022 0,00 Kč, pro zmiňovaný rok je zde hodnota 12 913,21 Kč. Výsledek hospodaření před zdaněním a po zdanění, včetně výsledku hospodaření za účetní období je ve všech letech nerozdílný. Tedy pro rok 2020 -2 000,00 Kč, v roce 2021 -51 200,56 Kč a v posledním roce 2022 -1 321 949,70 Kč. Zde platí komentář, který vystihuje provozní výsledek hospodaření.

Jako celkové zhodnocení výkazu zisků a ztrát společnosti se dá konstatovat, že se jedná opravdu o dynamický a rychlý růst podniku, bez ohledu na momentální efektivitu. Důležitá informace je i ta, že podnik nevyužívá žádné metody řízení nákladů a nyní o ně majitel projevil výrazný zájem. V tomto ohledu by to mohlo umožnit kontrolování nákladů a efektivnější využívání vlastních i cizích zdrojů.

6.5 Analýza nákladů společnosti

Kapitola zabývající se rozdělením a komentováním jednotlivých nákladů. Budeme rozdělovat dle druhového členění na základě účetního deníku. Následně si rozdělíme náklady na pivovar a na restauraci. Toto rozdělení je pro práci klíčové, jelikož při kalkulačním členění nákladů (přímé a nepřímé náklady) chceme přiřadit na jednotlivá piva pouze náklady tvořené pivovarem a ne restaurací, která vyrábí a prodává vlastní výrobky. Po tomto rozdělení se také musí oddělit náklady na stálá piva a sezónní piva. Po propočtech a komunikaci s majitelem i sládkem jsme dospěli k rozdělení nákladů pro pivovar na 75 % pro stálá piva a 25 % nákladů pro piva sezónní. Budeme tedy brát v potaz rozdělení druhové dle účetnictví a rozdělení kalkulační, jenž nám poskytne informace pro následnou kalkulaci.

6.5.1 Druhové členění nákladů

Vychází z finančního účetnictví a poskytuje nám ho účetní deník společnosti. Zde si rozdělíme náklady na jednotlivé účetní segmenty. Dle jednotlivých účtů zde máme následující položky: Spotřeba materiálu, spotřeba energie, prodané zboží, opravy a udržování, náklady na reprezentaci, ostatní služby, mzdové náklady, zákonné sociální pojištění, ostatní daně a poplatky, ostatní pokuty a penále, ostatní provozní náklady, odpisy, kurzové ztráty a ostatní finanční náklady. Tyto náklady si zobrazíme pro celý podnik a následně už jen pro pivovar, ke kterému přidáme i kalkulační členění.

Tabulka 8 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč

Název	Částka v Kč
Spotřeba materiálu	3 048 772,95
Spotřeba energie	345 784,05
Prodané zboží	22 913,31
Opravy a udržování	1 275 927,01
Náklady na reprezentaci	2 202,00
Ostatní služby	529 868,83
Mzdové náklady	473 052,00
Zákonné sociální pojištění	115 517,00
Ostatní daně a poplatky	73 752,00
Ostatní pokuty a penále	285,00
Ostatní provozní náklady	40 719,73
Odpisy	458 979,00
Kurzové ztráty	2 776,33
Ostatní finanční náklady	27 308,00

Tabulka číslo 8 nám dává pěkný přehled o nákladech podniku na jednotlivých účtech finančního účetnictví. Můžeme vidět, že pro celý podnik byla spotřeba materiálu v roce 2023 3 048 774,95 Kč. Spotřeba energie zahrnující jak elektrickou energii, tak vodu je rovna 345 784,05 Kč. Prodané zboží účet 504 vykazuje hodnotu 22 913,31 Kč. Opravy a udržování pro celý komplex, tedy pivovar, restaurace i zahrádka je 1 275 927,01 Kč. Právě v roce 2023 proběhly poměrně značné rekonstrukce, které byly ovšem vyvolané především realizací

restaurace, nikoliv pivovaru. Náklady na reprezentaci tvořili 2 202,00 Kč. Ostatní služby, zahrnující opět pivovar i restauraci byly 529 868,83 Kč. Další položkou jsou mzdové náklady odpovídající částce 473 052,00 Kč. K tomu máme zákonné sociální pojištění 115 517,00 Kč. Ostatní daně a poplatky jsou v roce 2023 73 752,00 Kč a ostatní pokuty a penále činí 285,00 Kč. Ostatní provozní náklady vykazují hodnotu 40 719,73 Kč. Další důležitou složkou tvořící především pivovar jsou odpisy, ty zaznamenaly 458 979,00 Kč. Kurzové ztráty jsou rovny 2 776,33 Kč a jako poslední položku zde máme ostatní finanční náklady v hodnotě 27 308,00 Kč.

6.5.2 Druhové členění vztahované na pivovar

Jak jsme si již řekli, společnost je komplex zahrnující minipivovar a provozovnu v podobně menší restaurace, kde se pořádají různé akce, ale také se zde vaří, tedy tvoří se zde vlastní druhy výrobků. My se v této práci zaměřujeme na co nejpřesnější alokaci nákladů na stálé výrobky tvořené pivovarem, nikoliv restaurací, proto je pro nás klíčové rozeznat a oddělit náklady pocházející z pivovarnictví a naopak odfiltrout co možná nejlépe restaurační náklady. S těmi je spojena především rekonstrukce komplexu, pivovar samotný by zřejmě nepotřeboval opravy v takovém měřítku. Ohledně materiálových nákladů a nákladů spojených s provozními činnostmi jsme zde použili účetní deník, kde můžeme zjistit většinu položek a také určit místo jejich původu. V následující tabulce máme uvedené druhové členění, vztahované na pivovar bez restauračních nákladů.

Tabulka 9 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč tvořené pivovarem

Název	Částka v Kč
Spotřeba materiálu	1 264 150,59
Spotřeba energie	240 595,02
Opravy a udržování	503 170,80
Náklady na reprezentaci	2 202,00
Ostatní služby	283 076,81
Mzdové náklady	232 452,00
Zákonné sociální pojištění	57 556,00
spotřební daň	73 752,00
Ostatní pokuty a penále	285,00
Ostatní provozní náklady	29 530,01

Odpisy	426 046,00
Kurzové ztráty	2 776,33
Ostatní finanční náklady	27 308,00

Z tabulky číslo 9 můžeme vidět, že pivovar měl v roce 2023 spotřebu materiálu ve výši 1 264 150,59 Kč. Spotřeba energie dle účetního deníku vychází na 240 595,02 Kč. Opravy a udržování je ve výši 503 170,80 Kč. Náklady na reprezentaci jsou zde ekvivalentní s náklady celkovými podnikovými a to 2 201,00 Kč. Ostatní služby 283 076,81 Kč. Mzdové náklady vztahované k pivovarnické činnosti, kde je zaznamenána práce sládků jsou 232 452,00 Kč. Zákonné sociální pojištění je ve výši 57 556,00 Kč. Spotřební daň, ta je opět ve 100 % výši vytvořená právě pivovarem, kvůli výrobě piva. Dále zde máme ostatní pokuty a penále ve výši 285,00 Kč a ostatní provozní náklady rovné 29 530,01 Kč. Odpisy tvoří 426 046,00 Kč. Jako dvě poslední položky zde máme kurzové ztráty 2 776,33 Kč a ostatní finanční náklady 27 308,00 Kč.

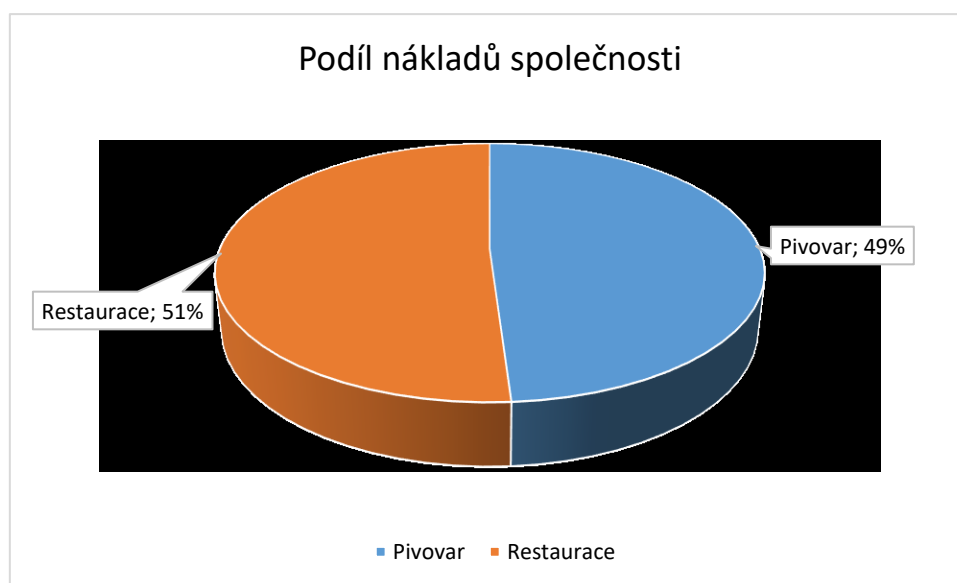
Nyní si ještě zobrazíme tabulku druhové členění nákladů pivovaru i restaurace včetně poměrů v procentech. Zde si už jen stručně okomentujeme rozložení jednotlivých nákladů, následně si zobrazíme graf vystihující podíl nákladů pivovar/restaurace a uzavřeme kapitulu o druhovém rozdělení nákladů.

Tabulka 10 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč s rozdělením na pivovar a restauraci s doplněnými podíly.

Náklad	Pivovar	Restaurace	Náklady piv.	Náklady rest.
Spotřeba materiálu	1 264 150,59	1 784 622,40	41 %	59 %
Spotřeba energie	240 595,02	105 189,03	70 %	30 %
Prodané zboží	0,00	22 913,31	0 %	100 %
Opravy a udržování	503 170,80	772 756,21	39 %	61 %
Náklady na reprezentaci	2 202,00	0,00	100 %	0 %
Ostatní služby	283 076,81	246 792,02	53 %	47 %
Mzdové náklady	232 452,00	240 600,00	49 %	51 %
Zákonné sociální pojištění	57 556,00	57 961,00	50 %	50 %
spotřební daň	73 752,00	0,00	100 %	0 %
Ostatní pokuty a penále	285,00	0,00	100 %	0 %

Ostatní provozní náklady	29 530,01	11 190,67	73 %	27 %
Odpisy	426 046,00	32 933,00	93 %	7 %
Kurzové ztráty	2 776,33	0,00	100 %	0 %
Ostatní finanční náklady	27 308,00	0,00	100 %	0 %

Materiálová spotřeba je vyšší u restaurace než u pivovaru v poměru 59 % na 41 % ve prospěch restaurace. Spotřeba energie je naopak vyšší u pivovaru, kterou vytváří kvůli velkému množství spotřebované vody a elektrické energie až 70 % z celku. Dále stojí za zmínku opravy a udržování, jenž bylo nutné vykonat především kvůli restauraci, zde restaurace zastává 61 % z celkových 100 %. Budova je momentálně pronajatá, proto se nepromítá v odpisech společnosti. Mzdové náklady jsou téměř totožné a to 49 % pro pivovar a 51 % pro restauraci. Spotřební daň byla zmíněná v předešlé tabulce a tedy 100 % pro pivovarskou činnost. Zařízení potřebná pro výrobu a provoz piva tvoří 93 % odpisů z celku.



Obrázek 9 – Graf podílu nákladů společnosti při rozdělení na restauraci a pivovar

Graf jedna nám zachycuje podíl celkových nákladů dle druhového členění při rozdělení na pivovar a restauraci. Pivovar zde zastupuje 49 % a to odpovídá hodnotě 3 141 900,56 Kč. Restaurace ta zastupuje o 2 % větší část a vykazuje náklady ve výši 3 275 957,60 Kč. Zjednodušeně můžeme hovořit o tom, že pivovar i restaurace tvoří náklady půl na půl. Majitel společnosti se momentálně do řízení nákladů ještě nepustil a sám není schopen odhadnout, zda by to mohlo být opravdu takto. Kalkulační členění, jenž budeme rozebírat po této kapitole vyšlo značně odlišně od tohoto rozdělení.

6.5.3 Kalkulační členění nákladů společnosti

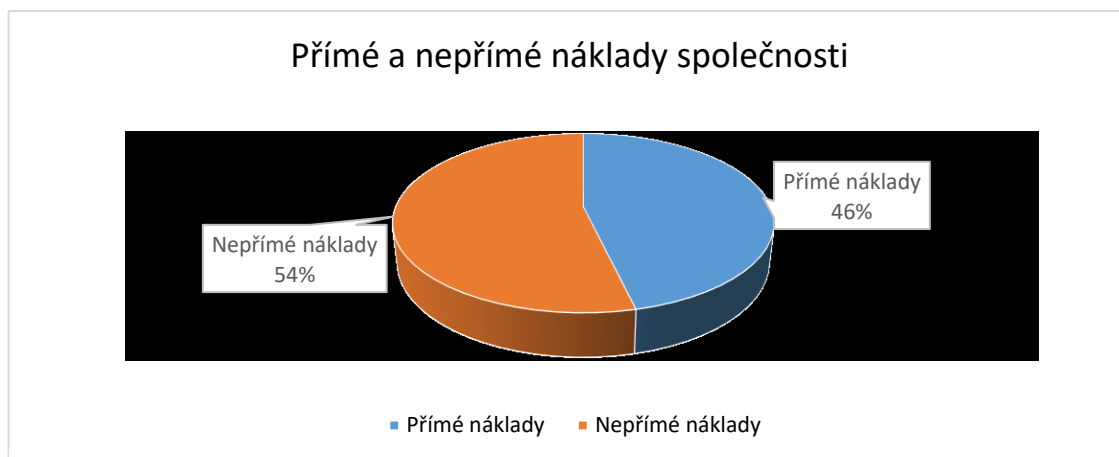
V podkapitolách 5.5.1 a 5.5.2 jsme si zobrazili a okomentovali druhové členění nákladů včetně rozdělení nákladů vytvořených pivovarem a restaurací. Nyní se podíváme na pro tuto práci důležitější rozdělení nákladů, a to na přímé a nepřímé. Než si ukážeme grafy a okomentujeme rozložení nákladů, připomeňme si základní teorii. Přímé náklady jsou takové náklady, jenž mají přímý vztah s vyráběným výkonem, naopak nepřímé náklady se přiřadit přímo k produkci nedají a vzniknou nezávisle na tom, co vyrábíme a v jakém množství. Přímé a nepřímé náklady budou rozpočteny po konzultacích jak s vedoucím diplomové práce, tak s majitelem společnosti pouze na pivovar a na jeho stálou produkci. Náklady jsou v této analytické části očištěny o restauraci za pomoci spolupráce jednatele společnosti a účetního deníku a následně v návrhové části budou odečteny i náklady na sezonní produkci. Z důvodu přípravy nákladů na kalkulaci metodou ABC budou v následujících tabulkách odfiltrovány náklady nevyhovujícími dané metodě. Jedná se o náklady z druhového členění, mezi tyto náklady patří kurzové ztráty, ostatní finanční náklady a ostatní pokuty a penále. V našem výzkumu se jedná o velmi malé hodnoty, jelikož společnost nedisponuje na těchto účtech významnou částkou. Pro budoucí porovnání s kalkulací prostým dělením s nimi počítat budeme, nicméně budou veškeré tyto náklady zařazeny jako nepřímé. S majitelem společnosti jsme se rozhodli nastavit některé náklady dle konce roku 2023 a následných plánů společnosti, aby byla kalkulace co nejrelevantnější i v závislosti na budoucnost. Zde se jedná především o mzdové náklady, dále je přepočítána energie na základě KWh místo použití energie z druhového členění nákladů. Důvod tohoto rozdělení energie je ten, že se nám lépe povedlo zjistit náklady připadající k výrobku a náklady, jenž ho nijak neovlivňují na základě fakturovaných částek a výpisů. Nyní si v tabulce ukážeme rozdělení přímých a nepřímých nákladů v celkových hodnotách, k rozdělení využijeme i druhové členění nákladů.

Tabulka 11 – Kalkulační členění nákladů ve společnosti ve vztahu k pivovaru včetně stálé i sezonní produkce

Nákladová položka	Přímé náklady	Nepřímé náklady
Spotřeba materiálu	781 009,14	398 864,75
Spotřeba energie	216 448,41	29 589,09
Opravy a udržování	0,00	33 544,72
Náklady na reprezentaci	0,00	100 541,40

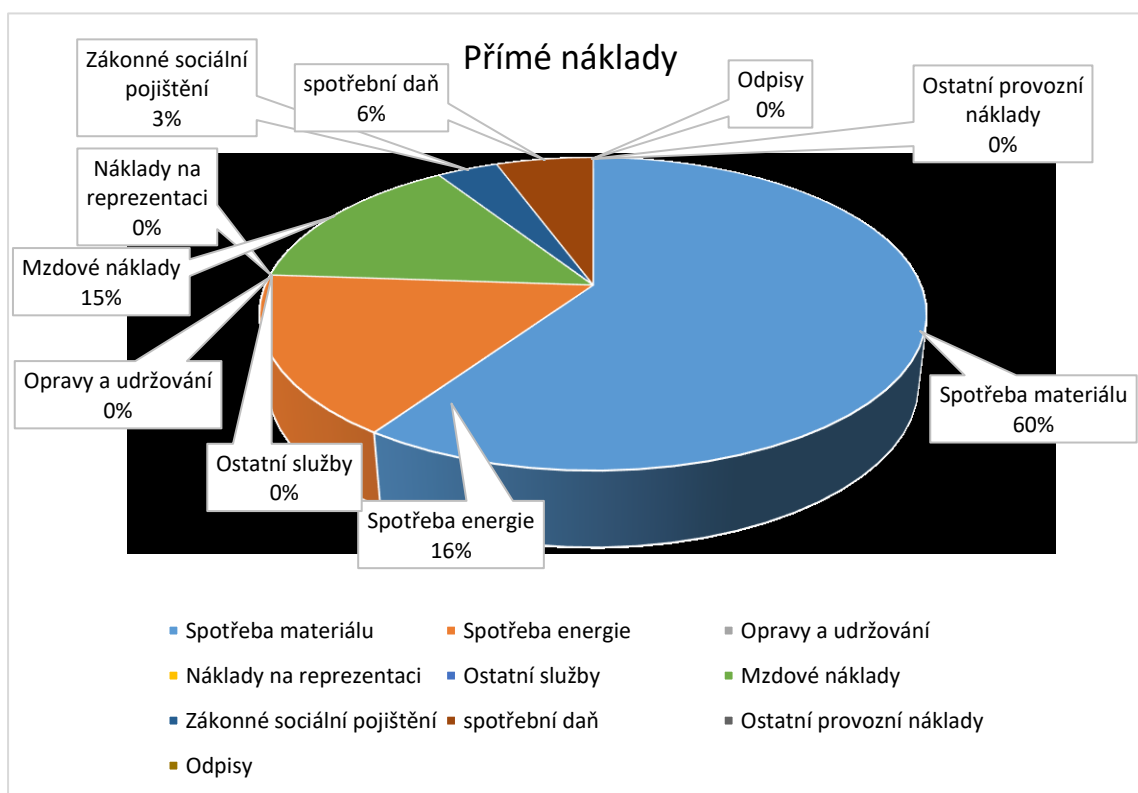
Ostatní služby	0,00	262 532,98
Mzdové náklady	193 750,00	193 750,00
Zákonné sociální pojištění	46 206,50	46 206,50
spotřební daň	73 752,00	0,00
Ostatní provozní náklady	0,00	29 530,01
Odpisy	0,00	426 046,00
Celkem	1 311 166,05	1 520 605,45

Z výše uvedené tabulky můžeme vidět náklady jak přímé, tak nepřímé ve vztahu k pivovarské činnosti. Zde je jasně vidět, že nejvyšší částku tvoří spotřeba materiálu, což se u výroby piva dá předpokládat. Tato položka tvoří v přímých nákladech 781 009,14 Kč a v nepřímých 398 864,75 Kč. Dále zde máme spotřebu energie, do níž je započítána jak elektrická energie, tak i spotřeba vody, ta je v pivovaru užívána poměrně hojně. Hodnota oprav a udržování se oproti druhovému členění nákladů značně snížila, důvodem není pouze to, že je zde restaurace pohlcující většinu částky, ale spíše rozpočítání těchto oprav a rekonstrukcí dle let na základě konzultace s majitelem poskytujícím potřebné informace včetně předpokládané doby životnosti daných oprav, kompletní položka 33 544,72 Kč spadá pod nepřímé náklady stejně tak jako následné náklady na reprezentaci v hodnotě 100 541,40 Kč a také ostatních služeb (262,532 Kč). Mzdové náklady jsou zde 193 750,00 Kč jak přímé, tak nepřímé, jde o to, že sládek dělá více činností a nejedná se pouze o přímé vaření piva, k tomuto se přidává i zákonné sociální pojištění. Spotřební daň je zde přímý náklad, a to v celkové hodnotě 73 752,00 Kč, oproti druhovému členění se zde o něco lišíme z důvodů eliminace nákladů tvořených sezonními pivy. Jako poslední značnou položku zde máme odpisy, jenž vykazují částku 426 046,00 Kč.



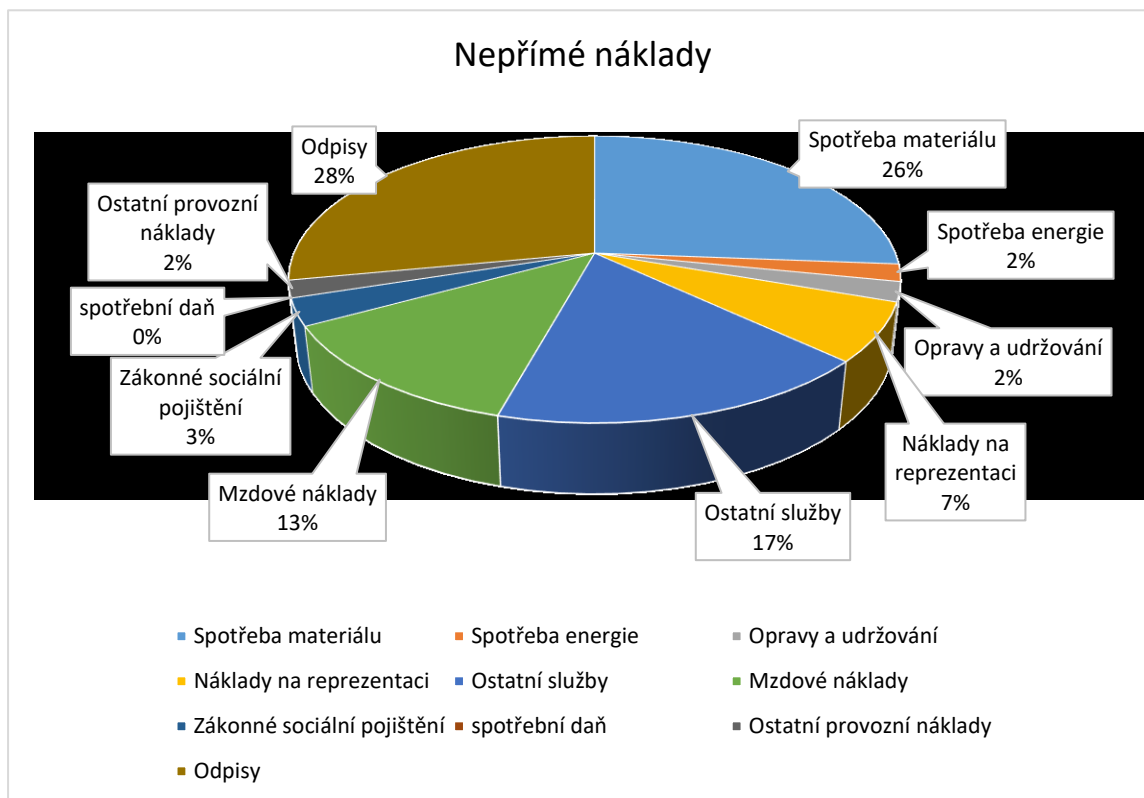
Obrázek 10 - Graf přímých a nepřímých nákladů společnosti ve vztahu k pivovarů a stálým pivům

Graf zobrazuje podíl přímých a nepřímých nákladů. Můžeme vidět, že se zde jedná o celkem vyrovnané hodnoty, kdy nepřímé náklady tvoří 54 % a přímé náklady 46 % z celku. Z výše uvedené tabulky číslo 11 známe přesné hodnoty přímých i nepřímých nákladů, a to 1 311 166,05 Kč pro přímé náklady a 1 520 605,45 Kč tvoří naopak náklady nepřímé. Tyto nepřímé náklady v hodnotě 1 520 605,45 Kč budeme muset rozpočítat pomocí kalkulačních metod, abychom byli schopni přiřadit určitou hodnotu na 1 litr vyprodukovaného druhu stálého piva. Proto je toto rozdělení pro naši práci klíčové, na základě kalkulačního členění budeme rozpočítávat v návrhové části práci náklady a určíme nákladové zatížení jednotlivých produktů. Nyní si ještě ukážeme procentuální zastoupení jednotlivých položek.



Obrázek 11 – Graf procentuálního zastoupení položek přímých nákladů společnosti

Graf zobrazuje jednotlivé položky dle druhu v procentuálním zastoupení na celkových přímých nákladech společnosti. 60 % zastupuje spotřeba materiálu, tedy přímého materiálu. Další položky, jenž zaslouží okomentování jsou například mzdové náklady s 15 % z celku anebo spotřeba energie zastupující 16 %. Spotřební daň zde zastává 6 %. Jako další graf si ukážeme nepřímé náklady a rovněž si je rozdělíme na druhy dle procentuálního zastoupení. Jedná se o zastoupení z celku nepřímých nákladů nikoliv celkových, stejně tak obrázek číslo 16 ve formě grafu přímých nákladů.



Obrázek 12 - Graf procentuálního zastoupení položek nepřímých nákladů společnosti. Nepřímé náklady jsou už více rozprostřené do jednotlivých položek, zde vidíme pouze jedinou položku zastupující 0 % a tou je spotřební daň, která se váže přímo k vyrobené produkci. Nepřímé náklady rozdělené na základě deníku a spolupráci s majitelem společnosti jsou nejvíce rozloženy v odpisech (28 %) a spotřebě materiálu, kde máme 26 % z celku, tyto 2 položky nám tedy zastupují více než polovinu nepřímých nákladů společnosti. Dále zde máme 17 % v ostatních službách a 13 % ve mzdových nákladech, po sečtení se jedná o dalších 30 %. Na zbytek položek nám zbylo pouze 16 %, z čehož nejvíce tvoří náklady na reprezentaci ve výši 7 %.

6.6 Analýza řízení nákladů ve společnosti v současné době

Momentálně firma nevyužívá žádné metody řízení nákladů. O nákladech mají určité povědomí a představu kolik co stojí a jak jim který druh vydělává. Nicméně pokud by se jednalo o kalkulační metody nebo jakékoliv rozdělení nákladů a sledování na základě dílčích částí podniku, nic takového zde nenajdeme. Stejně tak netvoří žádné rozpočty, společnost pracuje s plány pouze teoreticky, neví tedy přesné částky, kolik je bude daný plán a cíl stát nákladů. Společnost je začínající a malý podnik, jenž ovšem velmi rychle roste. Majitel sám přiznal, že přemýšlel nad řízením nákladů a zavedením kalkulační metody prostým dělením. Na základě diskusí a konzultací přímo s vedením společnosti byl autor obeznámen s chodem

podniku a byly mu ukázány dosavadní pokusy o kalkulaci, jednalo se zde o velmi zjednodušený model pouze přímých nákladů, tento model nebral v potaz žádné rozdělení na přímé nepřímé náklady a už vůbec ne na rozpočet právě nepřímých položek. Je potřeba brát v potaz také nákladové a ekonomické znalosti vedení. Ačkoliv by jednatel společnosti chtěl rozpočítat náklady a přiřadit je co nejlépe, neví přesnou cestu, jak toho dosáhnout a také mu na to v rámci podnikání nezbyvá moc času. Když byl obeznámen s cílem této diplomové práce, a tedy i zjištěním nákladů na jednotlivé druhy výrobků, rád s autorem spolupracoval a poskytl veškeré potřebné informace pro následné vypočítání nákladů přímých i nepřímých dle druhu výrobků. Řízení nákladů je tedy v plánu pro následující roky, včetně přesného rozdělení nákladů na restauraci a pivovar zvlášť. Náklady společnosti samozřejmě s rostoucí produkcí a rozšiřováním kapacit rostou a podniku kalkulační systémy mohou jen pomoci. Společnost se potýká samozřejmě s problémem nutnosti přizpůsobit se cenám konkurence. Není zde možné si nastavit ceny na základě nákladů, nicméně je tu možnost snížit současné náklady v rámci zvýšení kapacit, o kterých víme, že nejsou naplněné z důvodu menšího odbytu. Výpočet a následná predikce nákladů na jednotlivé druhy piva jsou tedy pro společnost velmi užitečné.

Jelikož zde není zaveden žádný systém řízení nákladů, musíme v rámci návrhu, jenž bude popsán v následující kapitole, kde se budeme zabývat aplikací moderních metod řízení nákladů, pracovat se všemi zjištěnými daty a využívat komunikace s vedením společnosti, abychom měli přesné výsledky. S vedoucím práce jsme zvolili metodu, kterou budeme považovat za tu důležitější a tou je Activity-Based Costing, dále z důvodu srovnání či predikce zvolíme kalkulaci prostým dělením. Vedení společnosti se zavedením těchto metod souhlasilo.

7 NÁVRH APLIKACE MODERNÍCH METOD ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Společnost je ideální podnik na aplikaci metod pro řízení nákladů, jelikož doposud nemají aplikované žádné způsoby zobrazující momentální stav podniku ohledně nákladů. Na základě komunikace se společností a konzultací s vedoucím práce profesorem Borisem Popeskem Popeskem vyzkoušíme momentálně nejmodernější metodu kalkulace a tou je Activity-Based Costing, která patří do moderních metod řízení nákladů, bude tedy splněn cíl práce za pomoci zavedení nové kalkulace, rozpočty se v návrhu zabývat nebudeme, především díky zájmu vedení společnosti o kalkulační metody. Pro srovnání následně využijeme některou z běžných kalkulačních metod, abychom zjistili, o jakou částku nákladů se nám budou alokované nepřímé náklady lišit. Pro tuto kapitolu budeme využívat poznatky a data z předchozího rozdělení na přímé a nepřímé náklady. Jak již bylo v práci zmíněno, nejedná se o kalkulaci celého podniku, spojení s restaurací, jenž je provozována především v letních měsících a také nemá stálé produkty, by bylo pro kalkulování nákladů pracné a pravděpodobně i nepřesné. Zvolili jsme tedy na základě dohody s majitelem společnosti využít kalkulaci na stálé výrobky v pivovaru. Stálé výrobky jsme si už uvedli hned po představení společnosti. Společnost vyrábí i piva sezonní, nicméně produkci těchto piv jsme byli schopni přesně zjistit a náklady na základě kvalifikovaného odhadu stanovit, zde se jedná o 75 % nákladů pivovaru ve prospěch produkce stálé a naopak zbylých 25 % je složka sezonní, tedy nevyráběná pravidelně, můžeme použít i termín limitovaná edice piv. V této kapitole se tedy budeme věnovat rozpočtu nákladů jak přímých, tak nepřímých na litr jednotlivých druhů piv. Začneme rozpočtem přímých nákladů, zde máme přímý materiál, přímé mzdy, přímou energii a ostatní přímé náklady, ve kterých bude zahrnuta spotřební daň. Přímý materiál zjistíme na základě jednotlivých receptur poskytnutých sládkem přímo pro tuto diplomovou práci a nebudou zde zveřejněny, budou zde pouze vypočítané náklady na základě potřebných surovin. Přímé mzdy tvoří pouze sládek, nejedná se však o celkovou hodnotu jeho mzdy, jelikož společnost zatím není schopna využívat své kapacity na maximum, jsou zde prostoje a během nich sládek pracuje na zajišťování dodávek či odbytu výroby, kdy za tyto aktivity není placen zvlášť. Energie a voda zahrnutá v přímých energiích je vázána přímo k výrobku na základě diskuse s majitelem i sládkem podniku. Následně po sečtení zmíněných položek vyjdou přímé náklady na litr produkce jednotlivých druhů piv. K těmto nákladům následně musíme přičíst i náklady nepřímé, tyto náklady rozpočteme právě

na základě zmíněných metod, kdy se následně vybere nejvhodnější metoda, která bude vystihovat danou problematiku vzhledem k pivovarské činnosti nejlépe.

7.1 Výpočet přímých nákladů

V této podkapitole se podíváme na rozpočet přímých nákladů, jak jsme přišli na dané hodnoty a proč jsou pro nás důležité. Jak již bylo řečeno v úvodu do návrhové části, jedná se o přímý materiál, přímé mzdy, přímou energii a ostatní přímé náklady v podobě spotřební daně z piva, který vzniká na základě opuštění produkce z daňového skladu.

7.1.1 Přímý materiál

Přímý materiál se rozpočítal na základě cen surovin dle jednotlivých receptur, zde v práci si zobrazíme ceny dle rozdělení základních surovin. Tyto suroviny jsou chmel, kvasnice, slad a ostatní suroviny potřebné k výrobě. Následným součtem těchto surovin získáme přímý materiál na várku piva. Tato várka se může lišit počtem litrů, zde používáme tedy průměr, jenž vyšel na várku každého druhu. Nyní si v tabulce ukážeme základní informace, tato data budeme dále využívat a jsou pro výpočet přímého materiálu potřebné.

Tabulka 12 – Data potřebné k výpočtům přímého materiálu

Druh piva	Průměrné hl na v.	Průměrné l na várku	Poč. l	Vyrobené várky
K	11,45	1 145	2 290	2
M	9,93	993	2 980	3
P	11,30	1 130	1 130	1
B	10,41	1 041	9 370	9
F	10,26	1 025	7 180	7
S	9,90	990	5 940	6
A	9,92	992	4 960	5
J	9,76	976	3 905	4
Celkem			37 755	37

Z tabulky vidíme průměrné veličiny, dále počet vyrobených litrů a jako poslední sloupec je zde počet vyrobených várek. První sloupec nám udává druh stálého piva, které jsme si definovali v minulých kapitolách. Informace není potřeba komentovat samotné, jelikož slouží spíše jako podklad pro výpočty, můžeme si jen vyzdvihnout pivo B jako nejvyroběnější druh. Na základě tabulky č. 12 jsme schopni vypočítat přímý materiál na litr

i na vyrobenou várku, popřípadě na celkovou produkci daného druhu (tedy náklad na várku vynásobený počtem vyrobených várek).

Tabulka 13 – Přímý materiál stálých druhů piv 1. část

Surovina v Kč	K	M	P	S
Chmel	1 040,80	849,60	6 559,90	5 050,64
Kvasnice	381,20	381,20	381,20	810,00
Slad	8 882,50	8 882,50	9 995,25	9 240,00
Ostatní	355,99	383,03	0,00	206,10
Náklady na várku	10 660,49	10 496,33	16 936,35	15 306,74
Prům. počet l na v.	1 145,00	993,00	1 130,00	990,00
Přímý materiál na l	9,31	10,57	14,99	15,46
Celkový přím. Mat.	21 320,98	31 489,00	16 936,35	91 840,44

Celkově je osm druhů piv, další čtyři druhy si ukážeme v tabulce následující z důvodu přílišné velikosti, kterou nám MS Word nedokáže přehledně zobrazit. Z Výše uvedené tabulky můžeme vyčíst jednotlivé náklady na chmel, kvasnice, slad a ostatní suroviny. Nás bude více zajímat náklad na várku a dále přímý materiál na litr, jenž je důležitý pro kalkulaci. První druh K vykazuje náklady na várku 10 660,49 Kč, následně po podělení průměrnými litry na várku daného výrobku získáme 9,31 Kč/litr, to dělá celkový přímý materiál na 2 várky 21 320,98 Kč. Pivo M je o něco málo levnější, výrobní hodnota várky je zde 10 496,33 Kč, na 1 litr je to pak 10,57 Kč, zde si můžeme všimnout, že náklady na várku jsou levnější, ale náklad na litr je dražší, důvodem je menší objem finálního produktu v litrech, dělíme tedy menším počtem litrů a výsledek je o to vyšší. Celkový přímý materiál M je 31 489,00 Kč za celkem 3 vyrobené várky. Následuje pivo P, tento druh byl vyroben v roce 2023 pouze jednou, a to v počtu 1 130 litrů. Náklady na várku jsou zde 16 936,35 Kč, pokud podělíme náklady na 1 litr vyjde nám hodnota 14,99 Kč. Kvůli výrobě pouze jedné várky jsou zde náklady na várku a celkové náklady za přímý materiál totožné. Jako poslední druh v první ze dvou tabulek s přímým materiálem máme pivo S. S vykazuje podobné náklady jako P a to 15 306,74 Kč za várku, následně 15,46 Kč/litr s celkovými náklady za přímý materiál 91 840,44 Kč za celkově šest vyrobených várek.

Tabulka 14 – Přímá materiál stálých druhů piv 2. část

Surovina v Kč	F	B	A	J
Chmel	8 436,62	1 170,95	9 064,75	12 182,91
Kvasnice	810,00	381,20	810,00	810,00
Slad	8 221,50	9 191,00	11 273,50	11 282,50
Ostatní	206,00	0,00	0,00	230,00
Náklady na várku	17 674,12	10 743,15	21 148,25	24 505,41
Prům. počet l na v.	1 026,00	1 041,00	992,00	976,00
Přímý materiál na l	17,23	10,32	21,32	25,11
Celkový přím. Mat.	123 718,84	96 688,35	105 741,25	98 021,64

Druhá tabulka nám dodává zbylé čtyři druhy piv ve stejném formátu. Pivo F už je o něco dražší než piva z první tabulky, hodnota nákladů za vyrobenou várku je 17 674,12 Kč, následný přepočtení na 1 litr produkce je 17,23 Kč s celkovými náklady za přímý materiál 123 718,84 Kč. Nyní nejvíce vyráběný druh stálých piv a nejvíce prodáváný tedy B, tento druh je vyráběn za 10 743,15 Kč/várka, 1 litr výrobku vychází na 10,32 Kč přímého materiálu a přímý materiál celkem je 96 688,35 Kč. Následuje pivo A, Jedná se o druhý nejdražší druh piva ve vztahu k jedné vyrobené várce, a to přesně 21 148,25 Kč. Druh A vychází na 21,32 Kč/litr a přímý materiál za všechny vyrobené várky je 105 741,25 Kč. Osmý a poslední druh v naší kalkulaci bude J, který je na jednu vyrobenou várku nejdražší, přímý materiál tohoto druhu piva stojí společnost 24 505,41 Kč. Jeden litr piva J následně vychází na 25,11 Kč, celkem přímé náklady 98 021,64 Kč.

Celkové přímé náklady zde tvoří 585 756,82, tuto částku dostaneme sečtením položky Celkový přímý materiál všech druhů. Tato částka také odpovídá částce přímých nákladů za materiál v kapitole, kde se zabýváme analýzou nákladů a kalkulačního členění společnosti. Vypočítané hodnoty by měly být velmi přesné, jelikož byly využity stránky oficiálních dodavatelů, přes účet majitele společnosti s přesnými cenami za kg, litr nebo balení surovin.

7.1.2 Přímá energie

Přímý materiál na jednotlivé vyrobené druhy máme, nyní se podíváme přesněji na spotřebovanou energii, musíme ji rozdělit na přímou a nepřímou, přímá energie bude připadat na všechny výrobky na litr produkce ve stejné částce, bude tedy podělena celkovým

množstvím litrů, z teorie víme, že pokud by se jednalo pouze o nepřímou energii, poté bychom využívali metodu prostého dělení.

Tabulka 15 – Přímá a nepřímá energie stálé produkce

Měsíc	Energie	Energie pivovar	Energie stálá piva	Energie nepřímá	Energie přímá
1	10 990,00	10 990,00	8 242,50	2 536,15	5 706,35
2	11 373,00	11 373,00	8 529,75	2 437,07	6 092,68
3	15 100,00	15 100,00	11 325,00	2 384,21	8 940,79
4	12 030,00	12 030,00	9 022,50	2 471,92	6 550,58
5	43 083,00	28 722,00	21 541,50	1 723,32	19 818,18
6	39 583,00	19 791,50	14 843,63	1 105,67	13 737,95
7	49 237,00	24 618,50	18 463,88	1 323,58	17 140,30
8	34 345,00	20 607,00	15 455,25	1 293,33	14 161,92
9	31 000,00	28 000,00	21 000,00	2 074,07	18 925,93
10	36 657,00	25 659,90	19 244,93	1 637,87	17 607,06
11	42 000,00	29 400,00	22 050,00	1 603,64	20 446,36
12	28 208,00	19 745,60	14 809,20	1 600,99	13 208,21
Celkem	353 606,00	246 037,50	184 528,13	22 191,82	162 336,31

Náklady na energii jsou přesně vypočítány a rozděleny na základě kWh. Rozdělení bylo provedeno za pomoci majitele společnosti, kdy jsme důkladně oddělili náklady na restauraci, jenž zde tvoří cca 30 % a náklady na pivovar 70 %. Náklady na pivovar v jednotlivých měsících můžeme vidět v tabulce číslo 15 ve třetím sloupci, toto jsou kompletní náklady na pivovar. Nás ovšem budou zajímat nejvíce náklady na stálou produkci, ty máme v celkové výši 184 528,13 Kč, následně je potřeba odlišit tyto náklady, stanovíme, zda jsou přímé anebo nepřímé. Na základě fakturovaných částek za energii a počtu kWh bylo rozhodnuto o přiřazení 0,4 kWh do nákladů nepřímých. Zde tedy odpovídá hodnota vždy 0,4 kWh. Přímé náklady byly v kWh už proměnlivé a zvyšovali se na základě produkce. Můžeme tedy z tabulky určit hodnotu **162 336,31 Kč jako přímé náklady** a 22 191,82 budou naopak náklady nepřímé. Musíme ovšem vypočítat i přímou energii na litr produkce, celkovou hodnotu budeme **dělit počtem 37 755,00 l**.

$$\text{Přímá energie} = \frac{162\,336,31}{37\,755,00} = 4,30 \text{ Kč/l}$$

Nyní jsme rozdělili a určili přímý materiál a energii jak přímou, tak nepřímou. V položkách přímých nákladů zbývá přiřadit přímé mzdy, se kterými se váží náklady na zákonné sociální pojištění a následně spotřební daň.

7.1.3 Přímé mzdy

V práci bylo zmíněno, že se nebudeme věnovat pouze mzdám vycházejících z výkazů a účetního deníku, ale na základě komunikace s majitelem budeme kalkulovat náklady tak, jak byly ke konci roku 2023 a následně jsou nyní v roce 2024, jedná se tak o přesnější hodnoty. Použijeme tedy zprůměrovanou mzdu sládka, jenž pro pivovar první měsíc v roce 2023 nepracoval. S jednatelem společnosti jsme dospěli k hodnotám uvedených v tabulce č. 16. Náklady jsou rozdělené na přímé a nepřímé v poměru 1:1.

Tabulka 16 – Přímé a nepřímé mzdy stálé produkce

Měsíc	Mzdy pivovar	Mzdy stálá piva	Mzdy nepřímé	Mzdy přímé
1	0,00	0,00	0,00	0,00
2	25 000,00	18 750,00	9 375,00	9 375,00
3	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
4	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
5	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
6	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
7	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
8	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
9	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
10	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
11	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
12	36 250,00	27 187,50	13 593,75	13 593,75
Celkem	387 500,00	290 625,00	145 312,50	145 312,50

Tabulka 16 nám zobrazuje kalkulační členění mezd stálé produkce. Hodnoty uvedené v tabulce jsou pro kalkulační metodu velmi důležité, máme zde mzdy jako celkovou hodnotu pro stálá piva, včetně výpočtu nepřímých a přímých nákladů. Hodnoty připadající na každou z položek jsou 145 312,50 Kč za rok jak pro náklady přímé, tak nepřímé. Ke mzdám se přidává **záonné sociální pojištění, jenž odpovídá hodnotě 34 654,87 Kč**, tato částka opět

odpovídá jak nákladům přímým, tak nepřímým. Nyní podělíme výsledné hodnoty opět počtem litrů.

$$\text{Přímé mzdy (včetně zákonného sociálního pojištění)} = \frac{179\,967,38}{37\,755,00} = 4,77 \text{ Kč/l}$$

7.1.4 Ostatní přímé náklady

Do kolonky ostatní přímé náklady spadá spotřební daň. Tato daň je uvalena na zboží zdraví škodlivému anebo ekologicky znečišťujícím. Zde po přepočtu na stálou produkci zbývá hodnota **spotřební daně 55 314,00 Kč**. Tuto hodnotu dělíme stejně jako ostatní přímé náklady celkovým **počtem litrů 37 755**.

$$\text{Ostatní přímé náklady} = \frac{55\,314,00}{37\,755,00} = 1,47 \text{ Kč/l}$$

Hodnota přidaná k přímému materiálu, přímým mzdám a přímé energii bude 1,47 Kč/l pro všechny druhy produkce.

7.1.5 Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů

Na základě předešlých podkapitol známe jednotlivé přímé náklady. Vypočítali jsme přímý materiál na základě receptur a cen jednotlivých surovin. Dále jsme rozdělili a vypočetli přímou energii a mzdy a následně i rozpočítali spotřební daň. Nyní nám nic nebrání ve výpočtu celkových přímých nákladů na litr produkce dle stálých druhů piva. Z důvodu velkého množství sloupců a hodnot bude tabulka stejně jako při přímém materiálu rozdělena na 2 části.

Tabulka 17 – Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů 1. část

V Kč/l	K	M	P	S
přímý mat.	9,31	10,57	14,99	15,46
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Přímé náklady na litr	19,84	21,10	25,52	25,99

Tabulka 17 nám poskytuje přímé náklady na litr stálých druhů piva vyráběných zvolenou společností. Zde máme první část, tedy 4 druhy z 8. Nejlevnější druh piva bez přiřazení

nepřímých nákladů je K s 19,84 Kč/l, následuje M s 21,10 Kč/l. P už je o 4,42 Kč/l dražší než M. S pak vychází na 25,99 Kč/l.

Tabulka 18 – Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů 2. část

V Kč/l	F	B	A	J
přímý mat.	17,23	10,32	21,32	25,11
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Přímé náklady na litr	27,76	20,85	31,85	35,64

Tabulka s druhou částí druhů piva je poměrně dražší, ovšem i zde najdeme materiálově levnější druh a tím je B, ten vychází na 20,85 Kč/l. Pivo F překvapilo svými přímými náklady majitele i sládka. Ti měli za to, že druh A je levnější, nicméně ten je výrobně o cca 4,00 Kč dražší. Nejdražší výrobek dle přímých nákladů na litr je J, zde je to díky většímu obsahu chmelu.

Pokud zhodnotíme pouze takto přímé náklady vidíme, že rozdíl dělá pouze přímý materiál jelikož ostatní přímé náklady jsou na všechny výrobky totožné. Ovšem je potřeba si to připomenout, jelikož například K má přímý materiál na litr 9,31 Kč a J 25,11 Kč. Tento rozdíl ve větším množství bude rozhodně vidět.

7.2 Metoda Activity-Based Costing

Přímé náklady tedy máme, nyní je čas na zvolení metod pro alokaci nepřímých nákladů. Práce ať už úpravou nebo komentáři spěje k vypracování metody ABC, tuto metodu doporučil po konzultaci vedoucí práce profesor Boris Popesko. Pro pivovarskou činnost především menšího charakteru je pravděpodobně nejvhodnější, tuto metodu následně budeme porovnávat s běžnou metodou užívanou v pivovarech, a to je metoda prostého dělení. Zjistíme, zda je metoda ABC nejlepší možná varianta a jestli naplní očekávání s ohledem na přesnost.

7.2.1 Příprava pro metodu Activity-Based Costing

Metodu jsme si definovali v teoretické části. Tato metoda funguje na základě aktivit, tyto aktivity si musíme určit. Následně nepřímé náklady alokujeme dle Cost Driverů jednotlivých

aktivit a přiřadíme je do nákladů aktivity. Aktivit je zde sedm a spadají pod čtyři základní procesy. Těmi jsou logistické vstupy, správa a příprava, výroba a odbytové procesy. Logistické vstupy jsou zde zastoupeny nákupem materiálu, dalším procesem je správa a příprava, kde máme aktivitu opět počet hektolitrů. Výroba zahrnuje vaření, ležení a kvašení a odbytové procesy se týkají aktivit souvisejících s prodejem a obchodem. Nyní si musíme určit jednotlivé Cost Drivery a také zjistit jejich hodnoty. Majitel byl s metodou stručně obeznámen a pomohl s výběrem vhodných Cost Driverů pro jednotlivé aktivity, aby byla výsledná kalkulace co nejpřesnější ve vztahu k realitě. Tyto Drivery, procesy a jednotlivé aktivity si zobrazíme v tabulce.

Tabulka 19 – Potřebné údaje pro kalkulaci metodou ABC

Procesy	Aktivity	CD	CD
Logistické vstupy	nákup materiálu	počet hl	377,55
Správa a příprava	podpůrné aktivity	počet hl	377,55
Výroba	Vaření	počet várek	37
	Kvašení	počet dní	400,5
	Ležení	počet dní	646
odbytové procesy	Prodej	počet závozu	102
	Obchod	počet vyřízení	565

Tabulka obsahuje barevně rozdělené aktivity dle jednotlivých procesů, dále si můžeme všimnout sloupce CD, tedy Cost Driveru. Jedná se o veličiny, jež budou hrát roli v rozpočtu nákladů na jednotlivé kusy dle nákladů spojených s aktivitami. Tabulka také obsahuje celkové sumy, ty musíme samozřejmě doplnit i o ty stejné hodnoty vztažené přímo k druhům produkce.

Tabulka 20 – Cost Drivery jednotlivých aktivit

Druh piva	kvašení dny	ležení dny	HL	Várky	počet závozu
K	15,00	48	22,90	2	4
M	22,50	72	29,80	3	8
P	7,50	24	11,30	1	2
B	67,50	216	93,70	9	28
F	168,00	84	71,80	7	21
S	48,00	84	59,40	6	15

A	40,00	70	49,60	5	14
J	32,00	48	39,05	4	10
Celkem	400,50	646	377,55	37	102

Tabulka číslo 20 ukazuje přesné dny kvašení jednotlivých druhů stálé produkce společnosti, následně dny ležení, počet hektolitřů, počet vyrobených várek a také počet závozu potřebný pro aktivity související s prodejem. Hodnoty uvedené v tabulce jsou známy z receptur, na základě sládkových znalostí, na základě majitelových znalostí a také faktur. Dny kvašení a ležení jsou vypočteny jako dny kvašení na jednu várku a následně vynásobeny počtem várek, stejně tak i dny ležení. Zde máme tedy základní definici procesů, aktivit, Cost Driverů, a i hodnot potřebných k následnému přiřazení nákladů na kalkulační jednici. Nyní si musíme zobrazit také náklady nepřímé, jenž budeme používat ke kalkulační metodě, jedná se o stálou produkci, původní rozdělení z kapitoly 5. Zde najdeme dělení na nepřímé a přímé náklady na celý pivovar, ty musíme určit na základě kvalifikovaného odhadu, tedy již zmíněných 75 % z celkových hodnot, náklady na reprezentaci zůstávají stejné.

V tabulce není uveden počet vyřizování, z důvodu jiného stylu alokace. Zatímco všechny náklady týkající se zmíněných aktivit budou rozpočítány na jednotlivé druhy pív, aktivita obchod bude přiřazena na základě druhu zákazníka. Toto rozdělení si ukážeme až po výpočtu nepřímých nákladů na kalkulované druhy piva.

Tabulka 21 – Nepřímé náklady stálé produkce společnosti

Nepřímé náklady	Částka v Kč
Spotřeba materiálu	299 148,56
Spotřeba energie	22 191,82
Opravy a udržování	25 158,54
Náklady na reprezentaci	100 541,40
Ostatní služby	196 899,74
Mzdové náklady	145 312,50
Zákonné sociální pojištění	34 654,88
spotřební daň	0,00
Ostatní provozní náklady	22 147,51
Odpisy	319 534,50
Celkem	1 165 589,44

Nepřímé náklady uvedené v tabulce budeme v těchto kategoriích přidělovat k jednotlivým aktivitám na základě poměru v účetním deníku. Náklady týkající se oprav, udržování a materiálu s delší životností spadající pod spotřebu materiálu byly rozpočteny dle kvalifikovaného odhadované doby životnosti tak, aby odpovídaly ročním nákladům a nezkrusovaly kalkulaci. Rekonstrukce proběhly v letošním roce a na další roky není v plánu žádná modernizace.

7.2.2 Activity-Based Costing pro stálou produkci společnosti

Náklady máme, aktivity také. Další část je rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity. Na tento krok využijeme opět dvě tabulky z důvodu velikosti. První tabulka bude obsahovat náklady na logistické vstupy, správu a přípravu a na výrobu, druhá tabulka bude ukazovat odbytové procesy a výsledné celkové veličiny. Nevyplněná pole v následujících tabulkách odpovídají hodnotě 0,00 Kč.

Tabulka 22 – Náklady na jednotlivé aktivity 1. část

Náklady	Logistické vstupy	Správa a příprava	Výroba		
	nákup materiálu	podpůrné aktivity	vaření	kvašení	ležení
nepřímý materiál	29 914,86	95 727,54	44 872,28		
nepřímá energie		4 438,36	6 657,54	1 109,59	1 109,59
opravy a udržování		5 031,71	6 708,94	6 708,94	6 708,94
nepřímé mzdy	62 988,58	44 991,84			
ostatní služby	53 206,11	55 016,79			
ostatní provozní náklady		22 147,51			
Odpisy		27 488,25	101 230,25	56 243,00	56 243,00
náklady na reprezentaci					
Celkem	146 109,54	254 842,00	159 469,02	64 061,53	64 061,53

Zde nás nejvíce zajímají výsledné hodnoty celkem, které máme v tabulce na posledním řádku. Jak již bylo zmíněno, náklady jednotlivých položek přiřazených k aktivitám jsou vždy určeny na základě procentuálního zastoupení v účetním deníku, popřípadě za pomoci majitele společnosti a jeho kvalifikovaného odhadu. K aktivitě nákup materiálu bylo přiřazeno 29 914,86 Kč z nepřímého materiálu, dále 62 988,58 Kč z přímých mezd a ostatní služby v hodnotě 53 206,11 Kč. Celkové náklady spadající pod aktivitu nákup materiálu jsou tedy 146 109,54 Kč. Podpůrné aktivity zahrnují 95 727,54 Kč nepřímého materiálu, nepřímou energii využívá tato aktivita v hodnotě 4 438,36 Kč, náklady spojené s opravou a

udržováním vychází na 5 031,71 Kč, dále zde máme nepřímé mzdy odpovídající 44 991,84 Kč. Ostatní služby vykazují hodnotu 55 016,79 Kč ve vztahu k podpůrným aktivitám. Následují ostatní provozní náklady, ty zde tvoří celou svou výši 22 147,51 Kč a jako poslední máme odpisy v částce 27 488,25 Kč, celková suma za tuto aktivitu je tedy 254 842,00 Kč. Podpůrné procesy máme tedy vyčíslené, nyní je řada na výrobě. Jako první aktivitu ve výrobě máme vaření, zde tvoří nepřímý materiál 44 872,28 Kč z celkové hodnoty 159 469,02 Kč. Nepřímá energie je ve výši 6 657,54 Kč, opravy a udržování 6 708,94 Kč a odpisy odpovídající 101 230,25 Kč. Kvašení je druhá aktivita ve výrobním procesu, zde máme 1 109,59 Kč v nepřímé energii, 6 708,94 Kč opravy a udržování a 56 243,00 Kč v odpisech. Celkové náklady na kvašení jsou ve výši 64 061,53 Kč, tato částka je stejná i na ležení. K ležení byly přiřazeny stejné hodnoty jako ke kvašení, jelikož se jedná o velmi podobnou aktivitu. Ležení trvá déle, nicméně nevytváří tolik nečistot a neničí tolik tanky, to je hlavní důvod, proč jsou zde stejné odpisy a opravy. Energie je vyčíslena také na stejnou hodnotu a to 1 109,59 Kč. Kvašení je rychlejší, ale je zde potřeba více chlazení. Ve zkratce je ležení delší, ale na stejný čas méně náročné, proto byl zvolen ekvivalent nákladů. Ležení tedy opět vykazuje hodnotu 64 061,53 Kč.

Tabulka 23 – Náklady na jednotlivé aktivity 2. část

Náklady	Odbytové procesy		Celkem
	Prodej	Obchod	
nepřímý materiál	113 676,45	14 957,43	299 148,56
nepřímá energie	3 328,77	5 547,95	22 191,82
opravy a udržování			25 158,54
nepřímé mzdy	53 990,21	17 996,74	179 967,38
ostatní služby	70 941,47	17 735,37	196 899,74
ostatní provozní náklady			22 147,51
Odpisy	78 330,00		319 534,50
náklady na reprezentaci	40 216,56	60 324,84	100 541,40
Celkem	360 483,47	116 562,33	1 165 589,44

V druhé části nákladů na aktivity máme odbytové procesy. K tomu máme aktivitu prodej, takto aktivita je z největší části tvořena nepřímým materiálem v částce 113 676,45 Kč. Nepřímá energie je 3 328,77 Kč, následuje položka nepřímé mzdy, kde máme 53 990,21 Kč, ostatní služby vychází na hodnotu 70 941,47 Kč. Odpisy jsou 78 330,00 Kč a náklady na reprezentaci 40 216,56 Kč tedy v celé své výši. Celkové náklady na aktivity spojené s prodejem jsou 360 483,47 Kč. Dále zde máme obchod, jenž vykazuje celkovou hodnotu na aktivitu 116 562,33 Kč, jak již bylo v práci zmíněno, tyto náklady se nebudou

rozpočítávat na litr produkce, ale na typ zákazníka. V tabulce také můžeme vidět sloupec s názvem celkem dle položek, zde se jedná o součet nákladů napříč aktivitami dle položek v prvním sloupci, tyto náklady odpovídají nákladům nepřímým v minulé podkapitole věnující se přípravě pro metodu ABC.

Náklady na jednotlivé aktivity máme přiřazené, zbývá je na základě Cost Driverů rozpočít mezi jednotlivé druhy piva. Zde bude využita opět tabulka na 2 části. Pro vysvětlení postupu a toho, jak jsme přišli na jednotlivá čísla využijeme první demonstrační příklad. Máme aktivitu **nákup materiálu v hodnotě 146 109,54 Kč**, tuto hodnotu jsme zjistili v tabulce demonstrující náklady na aktivity 1. část. Následně budeme potřebovat **Cost Driver pro tuto aktivitu, což jsou vyrobené hektolitry v hodnotě 377,55**. Ukázkový příklad využijeme na pivu **K, který má počet vyrobených hektolitrů 22,90** dle tabulky číslo 20, nyní si dáme výpočet do rovnice.

$$\text{Nákup materiálu pro druh K} = \frac{146\,109,54 * 22,90}{377,55} = 8\,862,16 \text{ Kč}$$

Tuto hodnotu najdeme v následující tabulce jako první částku ve sloupci nákup materiálu, jenž odpovídá řádce K. Následné výpočty jsou nesené ve stejném duchu pouze jsou pro různé aktivity využity jiné Cost Drivery, kompletní tabulky a informace ohledně aktivit a Cost Driverů jsou uvedeny v předchozí kapitole.

Tabulka 24 – Přiřazení nákladů aktivit na jednotlivé druhy piva 1. část

Druh piva	Podpůrné akt.	Vaření	Kvašení	Ležení	Prodej
K	15 457,24	8 619,95	2 399,31	4 759,99	14 136,61
M	20 114,66	12 929,92	3 598,96	7 139,99	28 273,21
P	7 627,37	4 309,97	1 199,65	2 380,00	7 068,30
B	63 246,45	38 789,76	10 796,89	21 419,96	98 956,25
F	48 464,19	30 169,82	26 872,25	8 329,98	74 217,19
S	40 094,33	25 859,84	7 677,79	8 329,98	53 012,28
A	33 479,44	21 549,87	6 398,16	6 941,65	49 478,12
J	26 358,31	17 239,89	5 118,52	4 759,99	35 341,52

V tabulce jsou rozděleny náklady na jednotlivé druhy stálé produkce pivovaru. Jedná se o rozdělení právě metodou ABC, jenž je i dle názoru vedoucího práce vhodná pro řešení dané problematiky v oboru, kde společnost působí. Nás budou daleko více zajímat už celkové

veličiny zobrazující součet nákladů a následné rozložení sumy na nepřímý náklad na litr, dle jednotlivých druhů piva. Tyto informace nalezneme ve 2. části této tabulky.

Tabulka 25 - Přřazení nákladů aktivit na jednotlivé druhy piva 2. část

Druh piva	Litrů vyrobeno	Celkem náklady	Náklady v Kč/l
K	2290	54 235,26	23,68
M	2980	83 589,17	28,05
P	1130	26 958,33	23,86
B	9370	269 470,63	28,76
F	7180	215 839,59	30,06
S	5940	157 961,66	26,59
A	4960	137 042,14	27,63
J	3905	103 930,35	26,61

Tabulka číslo 25 zobrazuje jednotlivé druhy stálé produkce společnosti, vyrobené litry dle druhu, celkové rozpočtené nepřímé náklady na druh podle metody ABC a také nepřímé náklady na jeden litr produkce. Zde si opět uvedeme příklad výpočtu pro vysvětlení. **Druh K vyšel na celkové nepřímé náklady podle metody Activity-Based Costing 54 235,26 Kč, počet vyrobených litrů je 2 290,00.**

$$\text{Nepřímé náklady na litr druhu K} = \frac{54\,235,26}{2\,290,00} = 23,68 \text{ Kč/l}$$

Tyto náklady na litr jsou zde nejdůležitější, je to výsledek naší kalkulace, tato částka bude připočtena k přímým nákladům a zjistíme tedy kompletní náklady tvořené jednotlivými druhy piva. Nepřímé náklady druhu K vychází na 23,68 Kč/l, u piva M 28,05 Kč. Nepřímé náklady pro druh P jsou 23,86 Kč/l, B je ohodnocen 28,76 Kč, F 30,06 Kč, S 26,59 Kč, A 27,63 Kč a J 26,61 Kč.

7.2.3 Celkové náklady na litr stálé produkce

Zde si vyčíslíme celkové náklady na 1 litr stálých druhů piva. Jedná se tedy o samotný závěr kalkulace, kdy máme přímé a nepřímé náklady na jednotlivé druhy. Nyní je potřeba tyto náklady sečíst a okomentovat výsledky, následně doplníme o ceny, za které je společnost prodává. Dle expanze společnosti na trh, nevyužívání kompletních kapacit a záporného výsledku hospodaření je tedy pravděpodobné, že bude marže velmi nízká. Opět využijeme

tabulku rozdělenou na 2 části a budeme tedy komentovat první čtyři druhy piva a následně další čtyři druhy.

Tabulka 26 – Celkové náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů včetně prodejních cen a marží 1. část

V Kč/l	K	M	P	S
přímý mat.	9,310	10,570	14,988	15,461
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Přímé náklady/l	19,84	21,10	25,52	25,99
Nepřímé náklady	23,68	28,05	23,86	26,59
Celkové náklady/l	43,53	49,15	49,38	52,59
Prodejní cena/l	48,00	52,00	56,00	66,00
Marže/l	4,47	2,85	6,62	13,41
% marže z prodejní ceny	9 %	5 %	12 %	20 %

Tabulka zobrazuje celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce, jedná se tedy o náklady přímé i nepřímé, jenž byly rozděleny na základě ABC metody kalkulace. Můžeme vidět, že náklady na pivo K jsou 43,53 Kč, prodejní cena za 1 litr K je 48,00 Kč, marže je tedy rozdíl prodejní ceny a celkových nákladů na litr, tedy 4,47 Kč. Marže u tohoto druhu piva tvoří 9 % z prodejní ceny. M je o něco dražší na výrobu s náklady 49,15 %, prodejní cena je 52,00 Kč, marže je tedy 2,85 Kč za litr. Následuje P, jenž je vyráběn za 49,38 Kč a prodáván za 56,00 Kč, jedná se tedy o marži 6,62 Kč a zastoupený podíl na prodejní ceně odpovídá 12 %. S je z těchto piv nejdražší z hlediska prodeje i výroby, je zde zaznamenána značně vyšší marže a to 13,41 Kč tvořící 20 % z prodejní ceny. Náklady na pivo S jsou 52,59 Kč za litr a prodejní cena 66,00 Kč za litr. Zmíněná piva zaznamenávají určitou výši marže, nicméně z hlediska představy podniku zatím nedostačující. Následuje tabulka s druhou částí druhů, které jsou výrobně i prodejně dražší, jelikož se jedná o svrchně kvašená piva, výjimka je zde druh B, což je ležák a tomu také odpovídá výrobní i prodejní cena.

Tabulka 27 - Celkové náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů včetně prodejních cen a marží 2. část

V Kč/l	F	B	A	J
přímý mat.	17,23	10,32	21,32	25,11
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Přímé náklady/l	27,76	20,85	31,85	35,64
Nepřímé náklady	30,06	28,76	27,63	26,61
Celkové náklady/l	57,82	49,61	59,48	62,25
Prodejní cena/l	72,00	52,00	70,00	84,00
Marže/l	14,18	2,39	10,52	21,75
% marže z prodejní ceny	20 %	5 %	15 %	26 %

Druhá část jednotlivých druhů nám poskytuje informace o pivech F, B, A a J. Druh F vychází na celkové náklady 57,82 Kč za litr vyrobeného objemu. Prodejní cena je 72,00 Kč za litr, marže na litr je tedy 14,18 Kč a tvoří 20 % z prodejní ceny piva. B je v této tabulce nejlevnější, litr se vyrobí za 49,61 Kč a prodá za 52,00 Kč. Další v pořadí je pivo A s celkovými náklady 59,48 Kč za litr a s momentální prodejní cenou 70,00 Kč, marže tedy odpovídá hodnotě 10,52 Kč a podílu na prodejní hodnotě 15 %. Poslední a nejdražší pivo jak z hlediska prodejní ceny, tak nákladů je výrobek J. Celkové náklady na litr druhu J jsou 62,25 Kč a prodejní cena 84,00 Kč. Marže vychází na 21,75 Kč s podílem 26 % z prodejní ceny.

Z výše uvedených tabulek lze vidět, že nejlepší pivo z hlediska marže, a tedy i neziskovější druh je J, dále stojí za zmínku i S a F.

7.2.4 Alokace nákladů spadajících pod aktivitu obchod

Všechny aktivity byly přiřazeny přímo na litry výrobků jednotlivých druhů, nyní musíme rozdělit poslední aktivitu a tou je obchod. Tuto aktivitu budeme rozdělovat jiným způsobem, ovšem stále za využití ABC metody. Náklady budou rozděleny na základě doby vyřizování zakázek dle typu zákazníků. Pro tuto práci jsou definovány 3 základní druhy zákazníků a těmi jsou stálý zákazník, příležitostný zákazník a nový zákazník. Zpracování požadavků stálých zákazníků bude trvat méně času než práce s novým zákazníkem. Pro rozpočet a

zjištění dat uvedených v následující tabulce byl použit kvalifikovaný odhad na základě komunikace s vedením společnosti.

Tabulka 28 – Alokace nákladů obchodní aktivity

Zákazník	Doba na vyřízení v minutách	Počet vyřizování	Celkové minuty	Náklady na vyřízení v Kč
Stálý zákazník	15	339,00	5 085	139,04
Příležitostný zákazník	20	28,00	560	185,39
Nový zákazník	35	198,00	6 930	324,43
Celkem	70	565	12 575	

Z tabulky můžeme vidět, že náklady na zpracování zakázky pro stálého zákazníka jsou 139,04 Kč, pro příležitostného zákazníka 185,39 Kč a u nového zákazníka 324,43 Kč. Celkový počet stálých zakázek za rok 2023 je 339, příležitostné zakázky jsou o poznání méně zastoupeny a je jich pouze 28. Nové zakázky vzhledem k rostoucímu podniku zaznamenávají růst a jednalo se celkem o 198 vyřizování.

Příklad

Náklady nelze rozpočítat na jednotlivé litry, jsou přiřazeny ke druhu zákazníka, proto je potřeba pro porovnání a ukázkou použít fiktivní příklad. Představme si, že podnik X chce nakoupit 100 l piva J a 150 l piva F, jedná se o prověřeného odběratele, jenž objednává stále podobné zboží každý měsíc.

Použijeme tedy náklady odpovídající pivu J, což je 62,25 Kč/l, následně musíme tuto částku vynásobit počtem litrů, tedy 100.

$$\text{Náklady na 100 l piva J} = 62,25 * 100 = 6\,225,00 \text{ Kč}$$

F se vyrábí za 57,82 Kč a počet litrů objednaných podnikem X je 150.

$$\text{Náklady na 150 l piva F} = 57,82 * 150 = 8\,673,00 \text{ Kč}$$

Nyní ještě musíme připočíst náklady na stálého zákazníka, ty odpovídají částce 139,04 Kč. Známe veškeré potřebné náklady a můžeme tedy určit náklady společnosti na danou objednávku.

$$\text{Celkové náklady na objednávku} = 6\,225,00 + 8\,673,00 + 139,04 = 15\,037,04 \text{ Kč}$$

Náklady na danou objednávku budou tedy 15 037,04 Kč, zde si můžeme všimnout toho, že pokud si někdo objedná třeba jen 10 litrů, zaplatí stejnou částku jako stálý zákazník, tento fakt je způsoben průměrováním hodnot vyřizování zakázek. Samozřejmě je každý zákazník

rozdílný, nicméně pro použití kalkulace budeme počítat s tímto rozdělením a s průměrnou dobou na zakázku. Samozřejmě tento příklad není z praxe, kde společnost měla celkově napříč všemi druhy zákazníků 565 vyřizování.

7.2.5 Zhodnocení výsledků a kalkulační metody Activity-Based Costing

Po ukázce a konzultaci těchto výsledků s majitelem společnosti jsme se snažili zjistit, proč jsou náklady na pivo tak vysoké. Po delší diskusi jsme dospěli k závěru, že je velmi nízké využití kapacit, tudíž jsou nepřímé náklady vyšší, než by mohli být při větším objemu. Nyní se vyrábí 377,55 hl a plán společnosti je 1 500 hl. Na tuto hodnotu se nemohou zatím dostat z důvodu menší poptávky. Cíl společnosti samozřejmě není záporná ani velmi nízká marže, nýbrž marže 100 %, z analýzy je ale jasné, že podnik je ve fázi růstu a potřebuje prorazit na trhu i za menší prodejní cenu a vyšší náklady. Hodnoty vycházející dle metody Activity-Based Costing vypadají za momentálního stavu realisticky a mohly by odpovídat skutečnosti lépe, než by tomu bylo při použití ostatních metod.

Minipivovar bude v této stálé produkci následujících pár let pokračovat a není v plánu ji doplnit o další piva. Stále platí, že se vyrábí i piva sezonní, jenž zde nejsou počítána. Je zde stále prostor pro rozpočet více druhů piv a kalkulační metoda ABC zde má jistě své místo. Pokud se podíváme přímo na postup a rozdělení nákladů v této kalkulaci, je třeba říci, že se jednalo o náročnější metodu především z hlediska definice aktivit a následného zjištění a přiřazení Cost Driverů. Bude-li se jednat o větší společnost s více středisky a rozdělenou výrobou, pravděpodobně by pracnost a náklady na pracovníka, jenž by kalkulaci zpracovával, překonali užitnou hodnotu. Pro porovnání bude tedy použita již zmíněná kalkulace prostým dělením, ta je v oblasti pivovarnictví hojně využívaná a z hlediska pracnosti je daleko méně náročná jak na čas, tak na možné náklady s kalkulací spojenými. Nicméně za stálých podmínek a v současné situaci autor vnímá metodu ABC pro společnost jako nejpřesnější metodu, jakou lze v nynější době zvolit.

7.3 Metoda prostým dělením

Jako druhou metodu použijeme nejčastější kalkulaci v pivovarnictví a tou je metoda prostým dělením. Opět zde využijeme přímé náklady, ty budou rozděleny naprosto totožně jako u metody Activity-Based Costing. Jediné, co budeme počítat jinak, jsou nepřímé náklady, ke kterým připočítáme i náklady nevhodné pro ABC metodu. Tyto náklady jsou ostatní pokuty a penále ve výši 285,00 Kč, kurzové ztráty v částce 2 776,33 Kč a ostatní finanční náklady

odpovídající 27 308,00 Kč. Zde můžeme využít typový kalkulační vzorec, kde tyto nepřímé finanční náklady v hodnotě 30 369,33 Kč přidáme do odbytové režie.

7.3.1 Rozložení nákladů na jednotlivé režie

Jak již bylo zmíněno, budeme náklady rozdělovat na výrobní, správní a odbytovou režii. Metoda prostým dělením samozřejmě nevyžaduje toto rozdělení, nicméně z hlediska podniku a přesnosti je lepší alokaci dle režii provést. Přiřazení provedeme na základě účetního deníku a poskytnutých společností. V následující tabulce máme rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé režie.

Tabulka 29 – Rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé režie

Režie	Částka v Kč
Výrobní	616 752,33
Správní	246 271,58
Odbytová	332 934,86
Celkem	1 195 958,77

Výrobní režie nám vychází na 616 752,33 Kč, zde spadá většina nepřímého materiálu, odpisy výrobních zařízení, provozní náklady, opravy a udržování a také spotřeba energie. Správní režie zahrnuje náklady spojené s účetnictvím, ostatními službami a také částí nepřímého materiálu, tato režie odpovídá hodnotě 246 271,58 Kč. Odbytová režie zahrnuje vše, co se týká finálního prodeje výrobků a byla vyčíslena v částce 332 934,86 Kč. Celková hodnota režii je 1 195 958,77 Kč. Tedy o 30 369,33 Kč než nepřímé náklady pro metodu ABC, tento rozdíl je způsoben právě již zmíněnými finančními náklady.

Nyní se musí jednotlivé režie podělit celkovým množstvím litrů veškeré produkce. Počet litrů samozřejmě známe a pouze připomeneme, že se jedná o 37 755 litrů. Máme tedy veškeré potřebné informace pro výpočet režii na litr produkce.

Výpočet výrobní režie na litr:

$$\text{Výrobní režie na litr stálé produkce} = \frac{616\,752,33}{37\,755} = 16,34 \text{ Kč/l}$$

Výrobní režie tedy vychází na 16,34 Kč na litr produkce, nyní zbývá vypočítat správní a odbytovou režii, následně můžeme výsledky vložit do typového kalkulačního vzorce a vyčíslit celkové náklady na litr produkce.

Výpočet správní režie na litr:

$$\text{Správní režie na litr stálé produkce} = \frac{246\,271,58}{37\,755} = 6,52 \text{ Kč/l}$$

Správní náklady odpovídají výši 6,52 Kč na litr.

Výpočet odbytové režie na litr:

$$\text{Odbytová režie na litr stálé produkce} = \frac{332\,934,86}{37\,755} = 8,82 \text{ Kč/l}$$

Režie máme vyčíslené, můžeme tedy použít typový kalkulační vzorec pro jednotlivé druhy produkce. Odbytová režie dle rovnice vyšla 8,82 Kč na litr.

7.3.2 Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce na základě kalkulace prostým dělením

Rozdělení nákladů na jednotlivé stálé druhy piva budou zobrazeny opět ve dvou částech tabulky. Uvidíme zde rozdíl oproti původní metodě Activity-Based Costing, jenž by měla být daleko přesnější, jelikož nepočítá se stejným rozdělením pro všechny druhy výrobků. Výrobky jsou si velmi podobné z hlediska výroby, proto je zde možné kalkulaci prostým dělením použít.

Tabulka 30 – Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce s využitím metody prostým dělením 1. část

V Kč/l	K	M	P	S
Přímý mat.	9,31	10,57	14,99	15,46
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
Přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
Ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Výrobní režie	16,34	16,34	16,34	16,34
Vlastní náklady výroby	36,18	37,44	41,86	42,33
Správní režie	6,52	6,52	6,52	6,52
Vlastní náklady výkonu	42,70	43,96	48,38	48,85
Odbytová režie	8,82	8,82	8,82	8,82
Úplné vlastní náklady výkonu	51,52	52,78	57,20	57,67
Zisk/ztráta na litr	-3,52	-0,78	-1,20	8,33
Prodejní cena	48,00	52,00	56,00	66,00

Vlastní náklady výroby obsahují položky přímý materiál, přímé mzdy, přímou energii a ostatní přímé náklady, tyto položky jsou stejné jako u metody ABC, navíc se zde objevuje výrobní režie, ta je tedy rovna na základě výpočtu z minulé podkapitoly 16,34 Kč. Vlastní náklady výroby jsou tedy 36,18 Kč/l pro K, 37,44 Kč/l u piva M, 41,86 Kč pro P a 42,33 Kč/l u S. Následně přičteme správní režii 6,52 Kč/l a dostaneme vlastní náklady výkonu. Tyto náklady odpovídají částkám 42,70 Kč/l u K, 43,96 Kč/l pro pivo M, P vychází na 48,38 Kč/l a S na 48,85 Kč/l. Nyní připočteme poslední režii, tou je režie odbytová v hodnotě 8,82 Kč/l. Získáme tedy úplné vlastní náklady výkonu, ty jsou vyčísleny na 51,52 Kč/l u K, 52,78 Kč/l pro M, u P 57,20 Kč/l a u S 57,67 Kč/l. Ceny jsou zde reálně používané pivovarem, stejně jako u minulé kalkulační metody. Tedy pro druhy K, M, P a S je to 48 Kč/l, 52 Kč/l, 56 Kč/l a 66 Kč/l.

Tabulka 31 - Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce s využitím metody prostým dělením 1. část

V Kč/l	F	B	A	J
Přímý mat.	17,23	10,32	21,32	25,11
přímý mzdy	4,77	4,77	4,77	4,77
Přímá energie	4,30	4,30	4,30	4,30
Ostatní přímé náklady	1,47	1,47	1,47	1,47
Výrobní režie	16,34	16,34	16,34	16,34
Vlastní náklady výroby	44,10	37,19	48,19	51,98
Správní režie	6,52	6,52	6,52	6,52
Vlastní náklady výkonu	50,62	43,71	54,71	58,50
Odbytová režie	8,82	8,82	8,82	8,82
Úplné vlastní náklady výkonu	59,44	52,53	63,53	67,32
Zisk/ztráta na litr	12,56	-0,53	6,47	16,68
Prodejní cena	72,00	52,00	70,00	84,00

V druhé části máme F, B, A a J. Úplné vlastní náklady nám vychází pro F 59,44 Kč/l, na pivo B je to následně 52,53 Kč/l, A vykazuje částku 63,53 Kč/l a J 67,32 Kč/l. Zde je ve ztrátě v návaznosti na prodejní cenu pouze B s hodnotou -0,53 Kč/l. Ziskovost druhu F je 12,56 Kč/l, A 6,47 Kč/l a piva J 16,68 Kč/l.

7.3.3 Zhodnocení výsledků s využitím metody kalkulace prostým dělením

Využití této metody je pro podnik znatelně jednodušší jak pro pracnost výpočtu, tak z hlediska nákladů spojených s jejím vytvářením. Jedná se především o snadnější rozdělení nákladů, teoreticky jsme nemuseli ani rozdělovat náklady dle typového kalkulačního vzorce, nicméně je dobré si na něm toto rozdělení zobrazit a využít tak další poznatky z teoretické části. Časová náročnost je zde rozhodně menší než u jiných metod, na druhou stranu je také třeba říci, že se jedná o méně přesnou metodu, jelikož nám neumožní odraz jednotlivých výrobků z různých hledisek náročnosti.

7.4 Srovnání a vyhodnocení Activity-Based Costing a kalkulace prostým dělením

Výsledky máme k dispozici a nyní je třeba zjistit, která z použitých metod bude vhodnější pro danou společnost. Stručná interpretace a vyhodnocení jednotlivých metod již proběhla v každé z podkapitol pro tuto tematiku určených. Nicméně vyhodnocení obou zároveň zde nijak výrazně neproběhlo. Nyní si dáme oba výsledky dohromady a do jedné tabulky, abychom měli k dispozici přesný pohled na náklady dle druhů a mohli tak zhodnotit rozdíly v použitých metodách.

Tabulka 32 – Srovnání celkových nákladů na litr druhů stálé produkce obou použitých metod

Celkové náklady/l	K	M	P	S	F	B	A	J
Prosté dělení	51,52	52,78	57,2	57,67	59,44	52,53	63,53	67,32
ABC	43,53	49,15	49,38	52,59	57,82	49,61	59,48	62,25
Rozdíl	7,99	3,63	7,82	5,08	1,62	2,92	4,05	5,07

Tabulka č. 32 poskytuje rozdíl celkových nákladů na litr produkce dle jednotlivých druhů. Z tabulky je patrné, že v rámci využití kalkulace prostým dělením se jedná o vyšší volatilitu. Z hlediska rozdílu je zde složité srovnání, jelikož víme, že do ABC metody nejsou započítány náklady na obchod, z tohoto hlediska jde tedy spíše o vnímání podobnosti rozdílů. Vidíme rozdíl 7,99 Kč/l u K, ale například u druhu F je tomu jen 1,62 Kč/l. Jde o to, že ABC metoda kalkulace využívá přesnější alokaci nákladů, můžeme tedy přiřadit náklady tam, kam patří a nejsme vázáni pouze na množství vyrobené produkce, jako je tomu u kalkulace prostým dělením. Obecně lze na základě pohybu rozdílů s využitím znalosti výrobního procesu a porozumění pivovaru říci, že ABC disponuje poměrně velkou přesností a dle autora je vhodnější než jiné dostupné metody. Také musíme podotknout, že v ABC

kalkulaci nejsou zahrnuty finanční náklady, tyto náklady tvoří velmi malou částku a v nákladech na litr vybrané produkce by se jednalo o nevýznamnou hodnotu, nicméně je potřeba tento fakt zmínit.

Pro kompletní porovnání včetně nákladů na aktivitu obchod opět využijeme fiktivní příklad, jenž byl použit i v předchozí kapitole zabývající se ABC metodou kalkulace. Nyní ovšem budeme muset uvážit typ zákazníka, jelikož se jedná o porovnání metody kalkulace prostým dělením, kde tento faktor nebereme v potaz, hodnoty typů zákazníků zprůměrujeme, abychom dostali jednu částku, která bude odpovídat průměrné hodnotě vztahující se k celkovému počtu vyřizování, tedy k hodnotě 565. Vezmeme tedy celkové náklady na aktivitu a podělíme je počtem vyřizování. Částky použité v rovnicích již byly zmíněny napříč návrhem.

Opět zde využijeme fiktivní příklad z minulých kapitol. Tedy 100 l piva J a 150 l piva F.

Activity-Based Costing

$$\text{Průměrné náklady na vyřízení zakázky} = \frac{116\,562,33}{565} = 206,31 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady na pivo J} = 62,25 * 100 = 6\,225,00 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady na pivo F} = 57,82 * 150 = 8\,673,00 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{Celkové náklady na objednávku dle metody ABC} &= 206,31 + 6\,225,00 + 8\,673,00 \\ &= 15\,104,31 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Dle metody ABC bude objednávka stát pivovar 15 104,31 Kč.

Kalkulace prostým dělením

$$\text{Náklady na pivo J} = 67,32 * 100 = 6\,732,00 \text{ Kč}$$

$$\text{Náklady na pivo F} = 59,44 * 150 = 8\,916,00 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{Celkové náklady na objednávku dle metody prostým dělením} \\ = 6\,732,00 + 8\,916,00 \text{ Kč} = 15\,864,29 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Náklady s využitím prostého dělení na danou objednávku dle fiktivního příkladu vychází na 15 864,29 Kč.

Opět zde musíme konstatovat, že šlo o náhodné druhy piva, které dle výsledků nahrávají kalkulaci ABC, samozřejmě budou kombinace, kdy metoda s využitím kalkulace prostého dělení bude levnější, a to především při objednávkách s malým objemem výrobků, jelikož u

ABC hrají roli i náklady na zpracování. Čistě teoreticky pokud si někdo objedná 1 litr piva tak při kalkulaci prostým dělením by to bylo například u druhu F 59,44 Kč za objednávku a u ABC by se jednalo o částku 264,13 Kč. Vždy se bude jednat o danou situaci, ve které se společnost nachází.

Z hlediska kompletního vyhodnocení bylo již zmíněno, že autor považuje ABC za nejvhodnější metodu pro zvolený podnik, především kvůli jeho velikosti, je malý, má pravidelnou produkci, na kterou jsme schopni náklady v celku přesně určit. Jedná se tedy o volbu číslo jedna z hlediska kalkulací.

Podniku tato práce přinesla přehled o nákladech s tím, že se majitel dobrovolně zapojoval do dění a výpočtů, jenž ho opravdu zajímaly. Kalkulace zde zavedeny žádné nebyly, rozděleny náklady také ne. Nyní podnik ví, že aby splnil určitou marži, potřebuje určité množství hektolitrů. Za stávající produkce a odbytu nelze splnit cíle společnosti doufající v růst poptávky po produkci v následujících letech.

7.5 Přínosy a komentář pro společnost

Společnost má díky práci poměrně přesný přehled o nákladech tvořených pivovarem a restaurací včetně rozdělení na pivovar a restauraci zvlášť. Tento fakt je pro společnost cenný, jelikož nyní má ponětí o tom, jaké náklady jednotlivé části komplexu vytvoří a jak s tím dále nakládat. Jednatel společnosti vyjádřil spokojenost ve vztahu k provedeným rozdělením a následné kalkulaci. Kalkulace samotná podniku přinesla stanovení přímých a nepřímých nákladů na stálé druhy piva. Společnost je tedy schopna odvodit prodejní cenu na základě nákladů pív. Je zde ovšem problém minipivovaru a ten spočívá v nemožnosti nastavení vlastní ceny, pivovar se musí přizpůsobit ceně tržní a například u ležáků je cena velmi nízká. To nám odráží i výsledky, které ukazují nízké marže na ležáky a daleko vyšší na svrchně kvašená piva. Cíl společnosti je dosáhnout marží kolem 80–100 %. Podle propočtů v kalkulaci a následného vytvoření teoretické predikce pouze na základě jednatelových kvalifikovaných odhadů je to možné, pokud budou naplněny kapacity. Nyní se vyrábí 377,55 hl, společnost má kapacitu na to, aby za téměř podobných nákladů vyráběla 1 500,00 hl. Nepřímé náklady, ačkoliv by se o něco zvedly, budou na litr daleko nižší, než jsou nyní a stejně tak i náklady přímé. To je klíč k úspěchu, který společnost potřebuje naplnit, nicméně zatím je stále malý odbyt a nelze vyrábět kompletní kapacitu, pokud nebudou odběratelé. To je tedy plán do budoucna a zhodnocení funkčnosti kalkulace.

8 ČASOVĚ-NÁKLADOVÁ ANALÝZA

Časovou a nákladovou náročnost návrhu aplikace daných metod zhodnotí kapitola časově-nákladová analýza. Zde se kromě zmíněných náročností podíváme i na rizika vyplývající z implementace kalkulací.

8.1 Náročnost aplikace

Základem správného zavedení kalkulačního systému je vždy řádné rozdělení dat. Je nutné kompletně rozebrat nákladové položky a správně je rozdělit, pro kalkulaci je vhodné kalkulační rozdělení, které umožní následné pokračování a také správné vypočtení. Pokud máme data a rozdělené náklady můžeme pokračovat ve volbě metod, jenž budou odpovídat danému podniku co nejvíce. Je nutné zdůraznit důležitost základních dat, pokud budeme mít náklady špatně rozdělené a nevěnujeme dostatečný čas přípravě, budou výsledky zkreslené, to může způsobit mnoho problému v plánování.

Následně musíme tedy vybrat vhodné metody, zde byla použita kalkulace prostým dělením a ABC. Pracnost se u obou zmíněných kalkulací velmi liší, ABC je značně náročnější na čas i na schopnosti daného pracovníka. Musí se definovat procesy zachycující aktivity, na tyto aktivity následně rozpočtem nepřímé náklady buď na základě účetních dat, interních dat nebo kvalifikovaného odhadu. Jsou-li náklady na aktivity přiřazené, je čas na rozpočet nákladů dle druhů výrobků. To se provede tak, že na základě Cost Driverů vztahujícím se ke zvoleným aktivitám jsou nepřímé náklady alokovány na druhy. Nyní jsou tyto náklady podělené počtem litrů a dostaneme nepřímé náklady na litr produkce jednotlivých druhů. Zde tedy máme více kroků než v případě použití prostého dělení, kde nepřímé náklady rozdělíme do režii a následně vydělíme počtem litrů, pro každý druh tak vychází stejná hodnota.

Z časového hlediska se jednalo o dobu jednoho měsíce pro vytvoření obou zmíněných metod. Je ovšem nutné podotknout, že velké množství informací poskytnul sám majitel firmy a byl velmi ochotný a vstřícný. On sám měl velký zájem o zjištění těchto nákladů a podle toho také spolupráce vypadala. Kdyby si pracovník měl informace zjišťovat sám, trvalo by to značně déle. Dále musíme brát v potaz fakt, že společnost neměla kalkulační systém a zároveň není velká. Dalo se zde tedy kreativně tvořit, a to bez rizika nepřesností.

Co se nákladovosti týče, metody byly spočítány v rámci diplomové práce za nulové náklady společnosti. Samozřejmě pokud budeme brát v úvahu pracovníka, jenž bude najat na

kalkulaci, bude jej firma muset zaplatit v závislosti na kvalitě zpracování, zkušeností a času. Nyní firmě bude stačit do vypracované kalkulace vložit jiné nákladové částky a kalkulace se aktualizuje v MS Excel na základě vložených vzorců.

8.2 Rizikovost

Při aplikaci se samozřejmě může nabízet otázka, zda s sebou nepřinese aplikace kalkulačních metod nějaká rizika, tato rizika by následně mohla mít negativní dopad na ekonomické hospodaření společnosti. Jako možná rizika můžeme uvést:

- Nepřesnost výpočtů kalkulací (U ABC nepravděpodobné, u prostého dělení je pravděpodobnost vyšší)
- Zhoršení efektivnosti pracovníků z hlediska nutného monitorování určitých veličin (pravděpodobné)
- Konzervativní myšlení pracovníků (pravděpodobné)
- Nedostatečná vybavenost podniku (málo pravděpodobné)
- Špatné rozdělení nákladů (málo pravděpodobné)
- Zhoršení ekonomické situace podniku (málo pravděpodobné)

8.3 Přínosy

Zavedení moderní metody řízení nákladů tedy kalkulační metody ABC přináší pro společnost určité výhody, jelikož zde dosud není zavedena žádná z kalkulačních metod může se jednat o přínosy typu:

- Lepší rozhodování a plánování
- Optimalizace výroby a distribuce
- Stanovení cen
- Řízení nákladů
- Plánování a kontrola zásob
- Motivace zaměstnanců
- Lepší plánování cash flow
- Transparentnost

ZÁVĚR

V rámci této práce jsme se podrobně zabývali problematikou řízení nákladů ve vybrané společnosti. První část práce byla věnována teoretickému přehledu základních pojmů spojených s řízením nákladů, jako jsou náklady, výnosy či výsledek hospodaření, a dále klasifikaci nákladů a metodám kalkulace.

V praktické části jsme provedli základní analýzu podniku, včetně její majetkové a finanční struktury. Důkladně jsme zkoumali nákladovou strukturu společnosti, aplikovali moderní metody řízení nákladů, jako je Activity-Based Costing a kalkulace prostým dělením, a zhodnotili výsledky.

Na základě provedené analýzy a aplikace metod jsme došli k několika závěrům. Prvním z nich je potvrzení důležitosti správného řízení nákladů pro efektivní fungování podniku. Dále jsme identifikovali oblasti, ve kterých lze náklady optimalizovat a dosáhnout tak lepšího hospodaření.

Použití moderních metod řízení nákladů, jako je Activity-Based Costing, přineslo společnosti přesnější a komplexnější pohled na nákladovou strukturu a umožnilo identifikovat skryté náklady spojené s výrobou piva. Kalkulace prostým dělením pak poskytla jednoduchou a srozumitelnou metodu pro rozdělení nákladů na jednotlivé produkty.

Celkově lze konstatovat, že aplikace moderních metod řízení nákladů ve společnosti má potenciál výrazně zlepšit efektivitu a konkurenceschopnost podniku. Doporučujeme další sledování vývoje nákladů a pravidelnou revizi řízení nákladů s cílem udržet si konkurenční výhodu na trhu.

Závěrem bychom rádi poděkovali všem zúčastněným osobám za spolupráci a podporu při zpracování této práce. Věříme, že výsledky naší analýzy a doporučení přispějí k dalšímu rozvoji společnosti a posílení její pozice na trhu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

AHN, Heinz; CLERMONT, Marcel a SCHWETSCHKE, Stephan, 2018. Research on target costing: past, present and future. Online. Management Review Quarterly. Roč. 68, č. 3, s. 321-354. ISSN 2198-1620. Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s11301-018-0141-y>. cit. 2024-04-17.

ANSARI, Shahid; BELL, Jan a OKANO, Hiroshi, 2006. Target Costing: Uncharted Research Territory. Online. In: . Handbooks of Management Accounting Research. Elsevier, s. 507-530. ISBN 9780080447544. Dostupné z: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02002-5](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02002-5). cit. 2024-04-17.

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V., 2019. Management and cost accounting. 7th ed. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-23266-9.

BRAGG, Steven M. Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples. 3rd ed. AccountingTools series. Centennial, Colorado: Steven M. Bragg, c2012. ISBN 9780980069990.

COKINS, Gary. Activity-based cost management in government. 2nd ed. Vienna: Management Concepts, 2006. ISBN 1567261817.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-802-5128-312.

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

DRURY, Colin. Management and cost accounting. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.

ENES, Kemal a KOŞAN, Levent, 2024. Using time-driven activity-based costing in restaurant business: Levelled application of a case study. Online. Roč. 2024, s. 12. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e25157>. cit. 2024-03-16.

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

- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C., 2021. Managerial accounting. 17th ed. New York: McGraw-Hill. ISBN 978-1-260-57568-2.
- HORNGREN, Charles; DATAR, Srikant a RAJAN, Madhav, 2015. Cost Accounting A Managerial Emphasis. 5. ISBN 978-0-13-342870-4.
- HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří a ŠÍŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. Účetnictví a daně. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 9788024724713.
- HUANG, Hao-Chen; LAI, Mei-Chi; KAO, Meng-Chun a CHEN, Yi-Chun, 2012. Target Costing, Business Model Innovation, and Firm Performance: An Empirical Analysis of Chinese Firms. Online. Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration. Roč. 29, č. 4, s. 322-335. ISSN 0825-0383. Dostupné z: <https://doi.org/10.1002/cjas.1229>. cit. 2024-04-17.
- JONICK, Christine, 2017. Financial Accounting. Dahlonega, Georgia: University of North Georgia Press. ISBN 978-1-940771-15-1.
- KATO, Yutaka, 1993. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. Online. Management Accounting Research. Roč. 4, č. 1, s. 33-47. ISSN 10445005. Dostupné z: <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1002>. cit. 2024-04-17.
- KOCMANOVÁ, Alena, 2013. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha. ISBN 9788072019328.
- KRAJŇÁK, Michal, 2018. Finanční účetnictví 2. Online. Olomouc. ISBN 978-80-7455-086-7. Dostupné z: <https://edulam.cz/wp-content/uploads/2020/10/Finanční-účetnictví-2.pdf>. cit. 2024-03-16.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 9788072615681.
- LANDA, Martin, 2014. Podnikové účetnictví. Ostrava: Key Publishing. ISBN 9788074182198
- LANGFIELD-SMITH, Kim; SMITH, David; ANDON, Paul; THORNE, Helen a HILTON, Ronald, 2021. Management accounting information for creating and managing value. 9th Edition. McGraw-Hill Education Australia. ISBN 978-174376760-3.
- LAZAR, Jaromír, 2012. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada. ISBN 9788024741338.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan. Úvod do podnikové ekonomiky. Grada, 2014. ISBN 978-80-247-5316-4. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/uvod-do-podnikove-ekonomiky-1219/>

MAJDÚCHOVÁ, Helena a NEUMANNOVÁ, Anna, 2015. Podnikové hospodárstvo pre manažérov. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Ekonómia. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 9788081681691.

NEKVAPIL, Tomáš. Neptejte se účetních, jak řídit náklady. Vydání druhé. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-078-3.

NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H., 2020. Managerial accounting for managers. 5th ed. New York: McGrawe-Hill Education. ISBN 978-1-260-57001-4.

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

NOVÁK, Petr a Boris POPESKO. Cost variability and cost behaviour in manufacturing enterprises. Economics and Sociology [online]. 2014, vol. 7, iss. 4, s. 89-103. [cit. 2024-04-07]. ISSN 2071-789X. Dostupné z: http://www.economics-sociology.eu/?298,en_cost-variability-and-cost-behaviour-in-manufacturing-enterprises.

NOVOTNÝ, Pavel. Účetnictví pro úplné začátečníky 2023. Grada, 2023. ISBN 978-80-271-3979-8. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/ucetnictvi-pro-uplne-zacatecniky-2023-11667/>

PAPADAKI, Šárka, 2021. Metody Kalkulace EDULAM. Online. 2021. Dostupné z: Moravská vysoká škola Olomouc, <https://www.youtube.com/watch?v=tpM8SxnR0Qg&t=38s>. cit. 2024-04-18.

PAVELKOVÁ, Drahomíra; KNÁPKOVÁ, Adriana; ŠTEKER, Karel a REMEŠ, Daniel. Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady - 3., kompletně aktualizované vydání. Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0563-2. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/financni-analyza-4265/>

POPESKO, Boris, 2014. Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích. Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-509-2.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. Moderní metody řízení nákladů: 2., aktualizované a rozšířené vydání. Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/moderni-metody-rizeni-nakladu-1354/>

POPESKO, Boris; VEJMĚLKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. Manažerské účetnictví. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008. ISBN 9788073187026.

RAMANATHAN, Anand; BEGUM, Meera; PEREIRA, Amaro a COHEN, Claude, 2021. A Thermo-Economic Approach to Energy From Waste. Elsevier. ISBN 978-0128243572.

SKÁLOVÁ, Jana. Podvojně účetnictví 2019. Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2249-3. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/podvojne-ucetnictvi-2019-5093/>

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

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck. ISBN 9788074002748.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana, 2021. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.

TASCHNER, Andreas a CHARIFZADEH, Michel, 2016. Management and cost accounting. Weinheim : Wiley-VCH. ISBN 978-3-527-50822-8.

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

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slávka, 2020. Nákladový controlling. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-906-2.

VANČUROVÁ, Pavlína, 2013. Druhově a účelově členění výsledovky - jaké přináší výhody a nevýhody? Online. Roč. 2013, č. 1, s. 6. Dostupné z:

<https://www.dauc.cz/clanky/6776/druhove-a-ucelove-cleneni-vysledovky-jake-prinasi-vyhody-a-nevyhody>. cit. 2024-03-16.

VANDERBECK, Edward J. a MITCHELL, Maria R., 2016. Principles of cost accounting. 17th ed. Boston: Cengage Learning. ISBN 9781305087408.

VLČKOVÁ, Miroslava. Základní principy a postupy v účetnictví. Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-928-4. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/zakladni-principy-a-postupy-v-ucetnictvi-11102/>.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. Podniková ekonomika. Praha: Grada. ISBN 9788024743721.

WEIYI, Fu a LUMING, Yang, 2009. The discussion of target cost method in logistics cost management. Online. In: 2009 ISECS International Colloquium on Computing, Communication, Control, and Management. IEEE, s. 537-540. ISBN 978-1-4244-4247-8. Dostupné z: <https://doi.org/10.1109/CCCM.2009.5267517>. cit. 2024-04-17.

ŽIŽKA, Miroslav a MARŠÍKOVÁ, Kateřina, 2014. Ekonomika podniku v teorii a příkladech. Liberec: Technická univerzita v Liberci. ISBN 978-80-7494-126-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-Based Costing

CD Cost Driver

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Účelové členění nákladů (Popesko a Papadaki, 2016).....	19
Obrázek 2 – Účelové členění nákladů (Popesko a Papadaki 2016).....	20
Obrázek 3 – Fixní náklady (Popesko a Papadaki 2016)	22
Obrázek 4 – Stupňovitý růst fixních nákladů (vlastní zpracování dle Drury, 2021).....	22
Obrázek 5 – Variabilní náklady celkové a jednotkové (Popesko a Papadaki 2016)	23
Obrázek 6 – Proporcionalita variabilních nákladů (Král, 2018).....	24
Obrázek 7 – Forma kalkulace (Popesko a Papadaki 2016)	27
Obrázek 8 – Tabulka s náklady (Hradecký et al., 2008).....	31
Obrázek 9 – Graf podílu nákladů společnosti při rozdělení na restauraci a pivovar	51
Obrázek 10 - Graf přímých a nepřímých nákladů společnosti ve vztahu k pivovarů a stálým pivům	53
Obrázek 11 – Graf procentuálního zastoupení položek přímých nákladů společnosti	54
Obrázek 12 - Graf procentuálního zastoupení položek nepřímých nákladů společnosti.....	55

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování dle Král, 2018).....	28
Tabulka 2 – Retrogradní kalkulační vzorec (vlastní zpracování dle Fibírová, 2020).....	29
Tabulka 3 – Příklady vztahových veličin (Bragg, 2012).....	35
Tabulka 4 – SWOT analýza.....	41
Tabulka 5 – Majetková struktura za vybrané roky společnosti v Kč.....	43
Tabulka 6 – Finanční struktura za vybrané roky společnosti v Kč.....	45
Tabulka 7 – Výkaz zisků a ztrát společnosti v Kč.....	46
Tabulka 8 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč	48
Tabulka 9 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč tvořené pivovarem	49
Tabulka 10 – Druhové členění nákladů společnosti v Kč s rozdělením na pivovar a restauraci s doplněnými podíly.....	50
Tabulka 11 – Kalkulační členění nákladů ve společnosti ve vztahu k pivovaru včetně i sezonní produkce	52
Tabulka 12 – Data potřebné k výpočtům přímého materiálu	58
Tabulka 13 – Přímý materiál stálých druhů piv 1. část	59
Tabulka 14 – Přímá materiál stálých druhů piv 2. část.....	60
Tabulka 15 – Přímá a nepřímá energie stálé produkce.....	61
Tabulka 16 – Přímé a nepřímé mzdy stálé produkce.....	62
Tabulka 17 – Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů 1. část	63
Tabulka 18 – Přímé náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů 2. část	64
Tabulka 19 – Potřebné údaje pro kalkulaci metodou ABC	65
Tabulka 20 – Cost Drivery jednotlivých aktivit	65
Tabulka 21 – Nepřímé náklady stálé produkce společnosti	66
Tabulka 22 – Náklady na jednotlivé aktivity 1. část.....	67
Tabulka 23 – Náklady na jednotlivé aktivity 2. část.....	68
Tabulka 24 – Přiřazení nákladů aktivit na jednotlivé druhy piva 1. část.....	69
Tabulka 25 - Přiřazení nákladů aktivit na jednotlivé druhy piva 2. část	70
Tabulka 26 – Celkové náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů včetně prodejních cen a marží 1. část.....	71
Tabulka 27 - Celkové náklady na litr stálé produkce dle jednotlivých druhů včetně prodejních cen a marží 2. část.....	72
Tabulka 28 – Alokace nákladů obchodní aktivity	73
Tabulka 29 – Rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé režie.....	75
Tabulka 30 – Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce s využitím metody prostým dělením 1. část	76

Tabulka 31 - Celkové náklady na jednotlivé druhy stálé produkce s využitím metody prostým dělením 1. část	77
Tabulka 32 – Srovnání celkových nákladů na litr druhů stálé produkce obou použitých metod	78

