

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2019

Filip Hoferek

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



**Analýza a návrh optimalizace
kalkulací na příkladu konkrétního
podniku**

Autor bakalářské práce: Filip Hoferek

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Petera, Ph.D.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Analýza a návrh optimalizace kalkulací na příkladu konkrétního podniku“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 20.5.2019

.....
Filip Hoferek

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat Ing. Petru Peterovi, Ph.D vedoucímu mé bakalářské práce za vstřícnost, čas, a cenné připomínky během vypracování práce. Také bych chtěl poděkovat panu Marianu Dubnickému, zástupci vedení květinářství, a Ing. Tomáši Ustupskému, účetnímu podniku, za jejich ochotu, vstřícnost a otevřenost v poskytování informací ohledně zkoumaného podniku

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na analýzu a tvorbu optimalizace kalkulace pro konkrétní podnik. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou popsány základní pojmy týkající se tématu práce a také jsou zde popsány vztahy a základní dělení těchto pojmů na základě odborné literatury. V praktické části je popsán zkoumaný podnik a je podán optimalizační návrh kalkulace vytvořený podle doporučení odborné literatury, která jsou popsána v první části práce. Na závěr jsou shrnuta doporučení týkající se řešení dané problematiky, která zkoumaný podnik bude moci v budoucnu využít.

Klíčová slova

Náklady, kalkulace, květinářství, cena, kalkulační vzorec

Abstract

This bachelor thesis is focused on analysis and creation of optimized costing for specific business organisation. The thesis is divided into theoretical and practical sections. In the theoretical section, basic terms regarding the topic of the thesis are described, as well as relationships between them and general division based on knowledge described in technical literature. In the practical section, studied business organisation is introduced and optimized costing is presented based on the recommendations from technical literature described within the first part of the thesis. At the end of the thesis, recommendations are summarized for the business organisation for their future application.

Key Words

Costs, costing, flower store, price, costing model

Obsah

Úvod	1
1 Náklady v manažerském účetnictví.....	3
1.1 Definování pojmu náklad	3
1.2 Typy a rozčlenění nákladů.....	3
1.2.1 Druhové členění nákladů	3
1.2.2 Účelové členění nákladů	4
1.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	5
1.2.4 Členění nákladů podle změn objemu výkonů.....	5
2 Kalkulace	7
2.1 Definování pojmu kalkulace.....	7
2.2 Metodické otázky sestavení kalkulace	7
2.2.1 Vymezení předmětu kalkulace.....	7
2.2.2 Obsah a struktura položek kalkulace	8
2.2.3 Metody přiřazování nepřímých nákladů	9
2.2.4 Kalkulace na základě dílčích aktivit	10
2.3 Funkce kalkulace v taktickém a operativním řízení	11
2.3.1 Základní způsoby využití kalkulace v řízení.....	11
2.3.2 Kalkulace předběžná	12
2.3.3 Kalkulace výsledná	14
3 Představení podniku a analýza současných kalkulací	16
3.1 Představení základních informací o podniku	16
3.2 Představení zázemí podniku a jeho prodejen	16
3.3 Výroba	18
3.4 Současný proces sestavování kalkulace	19

3.5	Současná podoba kalkulačního vzorce	19
4	Porovnání kalkulačního vzorce s odbornou literaturou.....	22
4.1	Popis nedostatků současně využívané kalkulace v podniku.....	22
4.2	Návrh nové podoby a struktury kalkulačního vzorce	23
5	Návrh optimalizace kalkulace	26
5.1	Účel pro sestavování kalkulace	26
5.2	Předmět kalkulace	26
5.3	Optimalizace kalkulace	27
5.3.1	Jednicový materiál	28
5.3.2	Mzdové přímé náklady.....	28
5.3.3	Variabilní režijní náklady.....	29
5.3.4	Závěr k přímým nákladům v optimalizované kalkulaci	29
5.3.5	Mzdové nepřímé náklady.....	29
5.3.6	Fixní režijní náklady	30
5.3.7	Závěr k nepřímým nákladům v optimalizované kalkulaci.....	32
5.4	Doporučení na základě optimalizačního návrhu kalkulace	32
	Závěr	35
	Literatura	38
	Seznam tabulek.....	39

Úvod

Bakalářskou práci na téma analýzy a optimalizace kalkulace jsem si vybral z několika důvodů. Nejen, že mě toto téma zaujalo již při prvním setkání v rámci kurzu manažerského účetnictví, zároveň jsem si uvědomil, jak důležité a nezbytné toto téma pro podniky ve skutečnosti je a jak málo tomuto procesu někdy věnují pozornost. Domnívám se totiž, že kalkulace je v jakémkoli podniku klíčovým nástrojem ať už z hlediska ocenění jednotlivých produktů, nebo třeba při analýze skutečných nákladů podniku.

Za cíl své práce považuji zanalyzování současné kalkulace vybraného podniku a přispět návrhem k optimalizaci tohoto procesu tak, aby pro vedení podniku měla co nejpresnější vypovídací schopnost a pomohla tak přesněji analyzovat náklady, které při procesech v podniku vznikají.

Ve své práci se budu zabývat podnikem, který se specializuje na produkty v oblasti zahradnictví, a to jak na různé zahradnické doplňky, tak na rostliny, které nabízí ve svých prodejnách. Tento podnik jsem si zvolil, protože považuji téma kalkulace v menších podnicích za mimořádně důležité nejen kvůli silné cenové konkurenci ze strany velkých firem, ale také z důvodu, že menší podnikatelé nemají zpravidla tak kvalitně zanalyzované zejména režijní náklady, a proto zde může docházet k neohospodárnému vynakládání těchto nákladů. Zároveň bych se chtěl v budoucnu vedle své hlavní výdělečné činnosti také věnovat drobnému podnikání, a tak považuji svou bakalářskou práci jako dobrou příležitost nahlédnout do prostředí menších podnikatelů.

Práce je rozdělena na dvě části. V teoretické části poskytnu náhled do problematiky kalkulací a představím termíny, které jsou nezbytné pro praktickou část. První část práce je rozdělena na dvě kapitoly. První z těchto kapitol se zabývá definováním pojmu náklad a následně dělením nákladů z několika různých pohledů. Druhá kapitola teoretické části se zabývá teorií v oblasti kalkulace a poskytuje základní znalosti v této problematice, které budou následně využity v praktické části.

Druhá, prakticky zaměřená část bakalářské práce, se zaměří již na samotný podnik a kalkulaci. Proběhne představení vybraného podniku, analýza současné kalkulace a

budou zmíněny výhody a nevýhody vybrané kalkulace. Na základě této analýzy se pokusím navrhnout optimalizaci současné kalkulace takovým způsobem, aby tato kalkulace byla využitelná pro co největší škálu výstupů daného podniku, a poté v závěru zhodnotím, zda se podařily cíle mé práce splnit.

Metodologie při zpracování teoretické části práce je založena zejména na literatuře, které téma kalkulace podrobně popisuje. Získání informací pro praktickou část proběhlo zejména v rámci několika setkání s vedením podniku a také analýzy dat s účetním podniku

1 Náklady v manažerském účetnictví

Cílem této kapitoly je definovat a vymežit pojem náklad, poukázat na základní rozdíly přístupu k nákladům ve finančním a manažerském účetnictví a poté se zaměřit a specifikovat jednotlivé typy a přístupy k nákladům.

1.1 Definování pojmu náklad

Klíčovým pojmem při zpracovávání práce na téma kalkulace je náklad. Zde je potřeba představit rozdíl mezi pojetím nákladů ve finančním účetnictví a manažerském účetnictví. Jak uvádí Fibírová a kol. (2015, s. 39), finanční účetnictví vnímá náklad jako jakékoliv peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. Pokud bereme v potaz uživatele finančního účetnictví, tedy zejména externí subjekty (organizační složky státu, daňoví poradci), je takový pohled na náklady a dění ve firmě naprosto vhodný, dokonce i žádoucí. Pro interní uživatele, tedy vedení firmy, není tento pohled na náklady příliš vyhovující, proto zde manažerské účetnictví přichází s vlastním pojetím. Král a kol. (2018, s. 52) popisuje náklady v manažerském účetnictví jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Tímto vymezením je kladen důraz na hospodárnost takto vynaložených zdrojů. Náklady vymezené tímto způsobem mají dva důležité rysy:

- Účelnost, tedy podmínku, že vynaložení ekonomických zdrojů je racionální.
- Účelovost, tedy skutečnost, že ekonomické zdroje jsou vynakládány za účelem ekonomického prospěchu podniku a je zde také kladen značný důraz na těsný vztah k výkonům daného podniku.

1.2 Typy a rozčlenění nákladů

Pro dosahování ekonomických cílů je potřebné, aby se podnik snažil o optimalizaci svých nákladů. Pro takto zásadní aktivitu je nutné chápání jednotlivých složek nákladů, abychom mohli dále zkoumat jejich chování v různých situacích (Popesko, 2016, s. 27).

1.2.1 Druhové členění nákladů

Fibírová a kol. (2015, s. 45–46) vymezuje druhové členění nákladů jako členění na základě jejich ekonomické podstaty. Dále zmiňuje tři základní vlastnosti nákladových

druhů. První z těchto vlastností se týká účetního zobrazení. V druhovém členění nákladů je náklad předmětem zobrazení hned při vstupu do podniku. Další typickou charakteristikou druhově členěných nákladů je, že všechny tyto náklady jsou externí a vyplývají ze vztahů s externími dodavateli. Třetí vlastností těchto nákladů je jednoduchost jejich podrobnějšího členění v podniku.

Výhoda druhového členění podle Krále a kol. (2018, s. 77) spočívá v tom, že je relativně jednoduché zjistit, jaký konkrétní zdroj, kdy a od jakého dodavatele je nejvýhodnější nakoupit. Dále však také uvádí, že toto pojetí nákladů neposkytuje žádné informace o příčině vynaložení nákladů.

1.2.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů podle jejich účelu se pokouší o odstranění nedostatků druhově členěných nákladů. Dle Fibírové a kol. (2015, s. 53) je podstatou účelového členění nákladů spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů a s procesem tvorby výkonu. Členění nákladů dle účelu zahrnuje několik odlišných členění.

Jedním z těchto členění může být rozdělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.

Technologické náklady jsou náklady, které jsou vyvolané přímo danou činností či daným výkonem podniku. Jako typický příklad těchto nákladů lze uvést například mzdy výkonných pracovníků nebo spotřebu základního materiálu. Náklady na obsluhu a řízení jsou pak zejména náklady vynaložené k zajištění podmínek dané činnosti podniku. Mezi tyto náklady lze zařadit mzdy administrativních pracovníků nebo také odpisy budovy s kanceláři administrativy podniku (Fibírová a kol., 2015, s. 53–54).

Dalším dělením v účelovém členění nákladů je rozdělení nákladů na jednicové a režijní.

Jednicové náklady jsou část technologických nákladů, které příčinně vznikly tvorbou každé konkrétně definované jednotky výkonu. Mezi tyto náklady lze například zařadit úkolovou mzdu pracovníků. Dále podle Langa (2005, s. 42) lze mezi tyto náklady zařadit například náklady, které vytváří materiálovou strukturu daného výrobku nebo také náklady na licenci, kterou daný podnik k výrobě takového výrobku vlastní.

Typickou vlastností režijních nákladů je, že nemají konkrétní vztah k jednotce výkonu. Jedná se například o náklady, které jsou společné pro několik útvarů v rámci podniku, nebo o náklady, které souvisí se skupinou či druhem výkonu. (Fibířová a kol. 2015, s. 55).

Popesko (2016, s. 35) doplňuje, že režijní náklady v sobě obsahují nejen náklady na obsluhu a řízení, ale také zbylou část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem.

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je nezbytné zejména pro sestavování kalkulací. Pro tento účel lze jednotlivé náklady rozdělit na přímé a nepřímé.

Fibířová a kol. (2015, s. 216) definuje přímé náklady jako jednoznačně přiřaditelné náklady konkrétnímu druhu výkonu, protože s konkrétním druhem výkonu podniku souvisejí. Král a kol. (2018, s. 84) vysvětluje, že do této skupiny nákladů lze zařadit téměř všechny jednicové náklady.

Nepřímé náklady nejsou přímo spojené a jednoznačně přiřaditelné ke konkrétnímu druhu výkonu. Jako jeden z příkladů nepřímých nákladů mohou být uvedeny například mzdy zaměstnanců, jejichž práci nelze spojit s určitým druhem výkonu. Tito zaměstnanci budou zpravidla patřit do oddělení údržby, oprav nebo přímo v administrativě (Drury, 2009, s. 27).

1.2.4 Členění nákladů podle změn objemu výkonů

Dělení nákladů na variabilní a fixní patří mezi jeden z nejdůležitějších mezníků ve vývoji manažerského účetnictví a dle Fibířové a kol. (2015, s. 58) vhodně doplňuje ostatní hlediska členění nákladů (zejména výše zmíněné jednicové a režijní, přímé a nepřímé).

Král a kol. (2018, s. 86–88) definuje variabilní náklady jako náklady které se mění v závislosti na změnách v objemu výkonů. V návaznosti na tuto definici lze také zmínit, že takto vyvíjející se náklady mohou mít odlišný průběh. Podle průběhu je lze dělit na podproporcionální náklady, které rostou pomaleji než objem výkonů, proporcionální, jejichž změny jsou přímo úměrné změnám objemu výkonů, a nadproporcionální, které jsou typické rychlejšími změnami v porovnání s produkcí.

Fixní náklady jsou vyvolány zejména zajištěním činnosti. Jak upřesňuje Fibírová a kol. (2015, s. 58), tyto náklady jsou nazvány “fixními”, jejich výše se však může měnit. Základní rozdíl mezi variabilními a fixními náklady je, že fixní náklady jsou vyvolané časem, nikoliv objemem výkonů. Skutečný vývoj těchto nákladů je z části ovlivnitelný vedením podniku. Mezi fixní náklady, o jejichž výši rozhoduje management, patří například náklady na výzkum nebo marketing. K fixním nákladům, které nejsou přímo ovlivnitelné administrativou firmy patří například časové odpisy budov s kanceláři pro vedení firmy.

Drury (2009, s. 33) doplňuje, že pro rozdělování nákladů na variabilní a fixní je nutné vymezit období, které pro toto rozdělování bereme v úvahu. V rámci dlouhého období (několik let) zjistíme, že většina nákladů se bude chovat jako náklady variabilní.

2 Kalkulace

V této kapitole bude zaměřena pozornost na sestavování kalkulací a kalkulační systém. Nejprve bude představena kalkulace obecně, poté popíšu metodické otázky kalkulací týkající se samotného předmětu kalkulace, a následně se budu zabývat obecnou strukturou a obsahem kalkulace.

2.1 Definování pojmu kalkulace

Kalkulace patří mezi nejzákladnější a nejdůležitější nástroje v manažerském účetnictví. Popesko (2016, s. 59) definuje kalkulaci jako přiřazování nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak vyjádřené jednotce výkonu zkoumané firmy. Fibírová a kol. (2015, s. 197) dodává, že se nejčastěji náklady formou kalkulace přiřazují právě výkonům, které firma prodává na trhu externím zákazníkům. Dále také uvádí, že kalkulace v sobě zahrnuje dva úzce propojené problémy. První z těchto problémů se týká otázky, proč je kalkulace sestavována, resp. pro jakou rozhodovací úlohu má být využita. V závislosti na odpovědi na tuto otázku je pak třeba řešit tzv. „metodické otázky kalkulace“, tj. vymezení předmětu kalkulace, volbu struktury a obsahu položek kalkulace a metodu přiřazení nepřímých nákladů.

2.2 Metodické otázky sestavení kalkulace

Fibírová a kol. (2015, s. 197) definuje metodu kalkulace jako způsob, kterým zjistíme náklady na konkrétní výkon. Vybraná metoda obvykle závisí na vymezení předmětu kalkulace, struktuře nákladových položek, ve které se náklady na kalkulační jednici zjišťují, a na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace. Z tohoto tvrzení vyplývá, že metod kalkulace je velké množství a je obtížné určit, která z metod je pro daný podnik nejvhodnější.

2.2.1 Vymezení předmětu kalkulace

Abychom mohli kalkulaci provádět, je nezbytné přesně vymezit její předmět. Předmětem kalkulace totiž nemusí být pouze finální výkony podniku, ale také činnosti, které jsou pro vytvoření tohoto podniku nezbytné. V návaznosti na tento problém je vhodné definovat tak zvanou kalkulační jednici. Tímto se rozumí přesně stanovený

výkon, který má danou jakost i měrnou jednotku. Právě na takovou kalkulační jednici se zjišťují náklady anebo jiné hodnotové veličiny. (Fibírová a kol., 2015, s. 213-214)

2.2.2 Obsah a struktura položek kalkulace

Náklady na jednotlivé kalkulační jednice vycházejí se struktury nákladových položek. Tyto jsou individuální a jedinečné pro každý podnik a bývají vyjádřeny kalkulačními vzorci. Kalkulační vzorce bývají vytvářeny podniky dle současných potřeb a plánovaného využití. V návaznosti na tyto požadavky lze rozdělit kalkulace na dva druhy – na kalkulaci plných nákladů a kalkulaci variabilních nákladů. (Fibírová a kol., 2015, s. 215)

Základní myšlenkou kalkulace plných nákladů je přiřadit výkonu podniku všechny náklady, které v souvislosti s jeho tvorbou vznikají. Podle Fibírové a kol. (2015, s. 202) je nejvhodnější pro práci s touto kalkulací dělit náklady na přímé a nepřímé. Typickou vlastností této metody je, že má vypovídací schopnost pouze k jedné variantě činnosti, která je dána strukturou výkonů a jejich množstvím.

Tuto vlastnost lze považovat jako zásadní nevýhodu zejména ve fázi plánování, protože výsledek této kalkulace bude mít vypovídací schopnost pouze pokud se podniku podaří udržet objem a sortiment prováděných výkonů v plánované výši.

Klíčovou funkcí této metody kalkulace je její využití jako kritéria cenové politiky, a také jako měřítko konkurenceschopnosti podniku.

Obecný výpočet plných nákladů výkonu lze vyjádřit jako součet přímých a alokovaných nepřímých nákladů. O rozdělení těchto nákladů hovoří kapitola 1.2.3 Kalkulační členění nákladů. Alokovat nepřímé náklady lze podle Fibírové a kol. (2015, s. 218–224) dělením nebo pomocí přírážek. Tímto se zabývá kapitola 2.2.3. Metody přiřazování nepřímých nákladů

Kalkulace variabilních nákladů rozlišuje náklady na variabilní a fixní. Dle Popeska (2016, s. 38–40) odstraňuje nedostatky kalkulace plných nákladů, které vznikají alokací fixních nákladů a nabízí mnohem přesnější informace v situacích, kdy dochází k výkyvům v objemu výroby. Král a kol. (2018, s. 166) uvádí, že zásadní předností této kalkulace je, že vedení podniku slouží k rozhodování o struktuře a cenách výkonů. Zásadní nedostatek této kalkulace dle Krále a kol. (2018, s. 177–178) spočívá ve

zpracování fixních nákladů. Výpočet se jimi nijak nezabývá, protože tyto náklady jsou vyvolány časem, a tak nelze tuto kalkulaci využívat pro delší časové horizonty.

Fibířová a kol (2015, s. 206–207) nabízí kalkulační vzorec propojující několik pohledů na náklady. Schéma tohoto výpočtu je následující:

- jednicové náklady výkonu
- +přímé variabilní režijní náklady výkonu
- +nepřímé variabilní režijní náklady výkonu
- =variabilní náklady výkonu celkem
- +přímé fixní režijní náklady výkonu
- +nepřímé režijní náklady výkonu
- =plné náklady výkonu

V případě, že by vedení podniku považovalo za nutné do kalkulace zahrnout také náklady na správu, byly by tyto náklady zobrazeny samostatně na posledním řádku výpočtu (Fibířová, 2015, s. 207).

2.2.3 Metody přiřazování nepřímých nákladů

Většina kalkulací má však společné to, že dělí náklady na přímé a nepřímé. O tomto rozdělení hovoří v této práci kapitola 1.2.3. Vzhledem k povaze nepřímých nákladů existuje spousta způsobů, jakým způsobem k nim při kalkulování přistoupit. Fibířová a kol (2015, s. 218–224) nabízí jako řešení pro rozdělování nepřímých nákladů na konkrétní výstupy následující řešení:

- Kalkulace dělením:
 - prostá,
 - s poměrovými (ekvivalenčními) čísly.
- Kalkulace přirážková:
 - sumační,
 - diferencovaná.

Pokud podnik volí kalkulaci dělením, zásadní kritérium pro to, jestli by měl zvolit dělení prosté nebo s poměrovými čísly je to, zda jeho výstupy jsou ekvivalentní svou nákladovou náročností na rozvrhované nepřímé náklady. V případě, že podnik usoudí, že jeho výstupy mají shodnou, či velmi podobnou nákladovou náročnost, je na místě použít kalkulaci prostým dělením. Základní myšlenkou v tomto způsobu přiřazení nepřímých nákladů je ekvivalentní rozdělení absolutní výše nákladů mezi všechny výstupy podniku. Pokud podnik usoudí, že jeho výstupy jsou nákladovou náročností výrazněji odlišné, je vhodnější použít kalkulaci dělením za pomoci poměrových čísel. Tato poměrová čísla mají vyjadřovat vztah (poměr) mezi nákladovou náročností jednotlivých výkonů (Fibířová a kol., 2015, s. 218–220).

V případě, že se podnik rozhodne pro využití přírážkové kalkulace, bude pracovat s tak zvanou rozvrhovou základnou. Jde o veličinu, která by měla příčinně souviset s rozvrhovanými nepřímými náklady. Rozvrhové základny bývají vyjádřeny zpravidla v peněžních nebo naturálních jednotkách. Přírážková metoda se dále dělí na sumační a diferencovanou. V případě sumační metody se vychází z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně veličině, kterou jsme zvolili jako rozvrhovou základnu (hodina práce, strojhodiny). Většina podniků však vzhledem ke složitosti procesů vytváření výkonů tento způsob považuje za nedostatečně přesný, a tak přiřazuje nepřímé náklady pomocí několika odlišných rozvrhových základen. Při výběru rozvrhové základny je klíčová otázka příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou (Fibířová a kol., 2015, s. 221–224).

2.2.4 Kalkulace na základě dílčích aktivit

Tento speciální druh kalkulace se zaměřuje zejména na dílčí aktivity, které při vytváření výkonu probíhají. Na základě informací o těchto aktivitách, které se mohou skládat například z rozsahu jednotlivých aktivit nebo také nákladů, které při těchto aktivitách vznikají, a pak dochází k alokaci nákladů k jednotlivým výkonům. Výhodou této kalkulace je zejména podrobný přehled ve vztahu mezi nákladem a výkonem a díky tomuto tak může dojít ke zpřesnění kalkulace nákladů jednotlivých výkonů (Šoljaková, 2003, s. 29)

Podle Šoljakové (2003, s. 31–32) se proces sestavování kalkulace skládá ze tří kroků. V prvním kroku dojde k přiřazení vynaloženého ekonomického zdroje k dané aktivitě

za pomoci vztahové veličiny nákladu. Ve druhém kroku se zjišťují náklady na jednotlivé aktivity a vymezí se vztahová veličina aktivity. V posledním kroku se určí náklady na předmět alokace na základě nákladů na jednotlivé aktivity a také objem všech aktivit, které jsou předmětem kalkulace.

Král a kol. (2018, s. 188–189) uvádí celou řadu důvodů, proč dochází k výraznému rozvoji této kalkulace. Mezi tyto důvody patří například:

- Zákazníci mívají často zájem o komplexní dodávky výkonů, to znamená, že při jejich vytváření dochází ke značnému nárůstu struktury, někdy dokonce až v nepřímé úměře k celkovému objemu výkonů.
- Tlak ze strany odběratelů na výši jejich výrobních zásob, což způsobuje dodavatelům značné nároky na vytváření širokého sortimentu výkonů v krátkých časových intervalech.
- Trend ve zvyšování kvality poskytovaných výkonů na úkor snížení doby životnosti.

2.3 Funkce kalkulace v taktickém a operativním řízení

Využití kalkulací v podniku bývá zpravidla velmi mnohostranné. Vedle základního dělení kalkulací na kalkulace variabilních a plných nákladů však ještě stojí další dělení, které je založeno na funkci kalkulace ve smyslu poskytování informací v průběhu přípravy, výroby a případného ukončování existence jeho výkonů. Při tomto druhu třídění lze kalkulace rozdělit na dva základní druhy – kalkulace předběžné a kalkulace výsledné (Fibírová a kol., 2015, s. 240)

2.3.1 Základní způsoby využití kalkulace v řízení

Král a kol. (2018, s. 212) uvádí několik příkladů využití kalkulací při řízení, které jasně dokazují, že jsou velmi důležitým informačním nástrojem pro vedení podniku:

- slouží jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení,
- pomocí vnitropodnikových cen pomáhají zobrazovat vztahy mezi jednotlivými podnikovými středisky,
- hrají zásadní roli při zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku,

- mohou sloužit jako nástroj řízení hospodárnosti,
- jsou také velmi vhodným nástrojem pro ocenění nedokončené výroby, polotovarů a jiných aktivovaných výkonů.

Vzhledem k poměrně širokému spektru úkolů, které mohou kalkulace při řízení podniku vykonávat je však zřejmé, že je jediný propočet pro tyto úlohy nebude stačit, a proto je důležité vytvořit tak zvaný kalkulační systém, který bude zahrnovat všechny nutné kalkulace využívané pro řízení podniku (Král a kol., 2018, s. 212). Tento systém je popsán v následujících podkapitolách.

2.3.2 Kalkulace předběžná

Předběžná kalkulace se sestavuje před zahájením vytváření výkonu a její funkce spočívá zejména ve stanovení nákladového cíle. Tato kalkulace se dále dělí podle úkolů, které má splnit a také podle jejího sestavení na kalkulaci propočtovou, operativní a plánovanou. Poslední dvě zmíněné kalkulace lze společně nazvat jako kalkulace normové. (Fibírová a kol., 2015, s. 240)

Kalkulace propočtová

Sestavení propočtové kalkulace nastává zejména ještě před rozhodnutím o prodeji daného produktu nebo během přípravy výroby nového výkonu. Je nutno zdůraznit, že podnik zpravidla ještě nemá zkušenosti s výrobou daného výkonu, a proto během fáze, kdy se používá propočtová kalkulace dochází k vytváření parametrů a stanovování vlastností výkonu. S tím také souvisí stanovování a vyhodnocování budoucích nákladů spojených s výkonem. Je nutno také brát v potaz požadavky zákazníka. Zásadní význam pro řízení nákladů má kalkulace sestavená na konci fáze vývoje podniku, tj. před konstrukční a technologickou přípravou výroby (Fibírová, 2015, s. 241).

Propočtové kalkulace se hojně využívají v podnicích, které se zabývají produkty s krátkým životním cyklem a je nutno často kalkulovat ziskovosti nového výkonu. Vhodným porovnáním výsledku propočtové kalkulace může být cena akceptovatelná na trhu, která by zajistila podniku požadovanou marži a zisk (Fibírová, 2015, s. 241-242). Král a kol. (2018, s. 217) uvádí, že propočtová kalkulace se také používá v zakázkově orientovaných podnicích u výkonů s relativně dlouhým procesem jejich vytváření. Porovnání s tržní cenou již není vzhledem ke specifčnosti výkonů

dostačující, a tak kalkulace slouží spíše k vyjádření nákladové náročnosti a také jako podklad k cenové nabídce pro zákazníka.

Při sestavování propočtové kalkulace zpravidla podnik ještě nemá k dispozici spotřební a výkonové normy, a tak je nucen vycházet především z informací, které získal již v minulosti u obdobných, případně původních produktů před inovací. V případě potřeby může podnik využít tak zvané normativy obecnější platnosti, případně také odhady vyplývající z vlastností a způsobu tvorby výkonu (Fibírová, 2015, s. 242).

Kalkulace plánová

Základní charakteristikou plánové kalkulace je skutečnost, že je sestavována na určité plánovací období a na rozdíl od propočtových kalkulací vycházejí z detailnějšího a přesnějšího odhadu spotřeby vstupů (Popesko, 2016, s. 69). Plánová kalkulace dle Fibírové a kol. (2015, s. 242–243) slouží především jako nástroj pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu, a to zejména rozpočtováním jednicových či variabilních nákladů, výdajů spojených s jednicovými náklady a v neposlední řadě také slouží k ocenění zásob vlastní výroby. Výstupem plánové kalkulace je rozpočtová výsledovka, rozvaha a rozpočet cash flow.

Král a kol. (2018, s. 221) uvádí, že plánová kalkulace bývá využívána zejména ve dvou základních liniích. První z těchto linií se týká zejména vazby na operativní kalkulaci, která bude popsána v následující podkapitole. Tato kalkulace je významným takticky zaměřeným nástrojem řízení hospodárností jednicových nákladů – vymezuje úkol pro útvary technické přípravy, které jsou zodpovědné za přípravu a vytvoření podmínek pro výrobu a také za realizaci konstruktivních a technologických inovací. Druhou základní linií využití plánové kalkulace je sestavení již výše zmíněného podnikového rozpočtu, který umožní vrcholovému vedení podniku konkretizovat jednicové náklady, ale také přírůstkové přímé a nepřímé náklady vznikající následkem chystaných změn v podniku.

Kalkulace plánová může být sestavována ve dvou různých formách. Můžeme se tak setkat s kalkulací pro dílčí období v návaznosti na předpokládané změny v podniku, stejně tak jako s kalkulací celého rozpočtového období (zpravidla roční plánová kalkulace). Kalkulace celého rozpočtového období je stanovena jako vážený průměr

kalkulací dílčích období. Vahami jsou objemy výkonů, které jsou naplánovány pro jednotlivá dílčí období. V případě značně modifikované výroby (podniky vyrábějící oblečení, boty) je nutné omezit počet variant, a proto se volí několik reprezentantů, kteří budou v kalkulaci zahrnuti (Fibířová a kol., 2015, s. 244–245).

Kalkulace operativní

Zásadní rozdíl mezi operativní a plánovou kalkulací je takový, že operativní kalkulace se sestavuje na rozdíl od plánové kalkulace k danému okamžiku. Tento druh kalkulace slouží především ke kontrole hospodárnosti tím způsobem, že porovnává skutečně vynaložené náklady v okamžiku jejich vynaložení, nikoliv až po spotřebování ekonomických zdrojů nutných k vytvoření výkonu (Král a kol., 2018, s. 223).

Dalším významným úkolem této kalkulace je již spjatý s kalkulací plánovou. Díky těmto dvěma kalkulacím může totiž podnik kontrolovat zajištěnost ročního plánu zejména ze strany nákladů na tvorbu výkonu. To umožňuje testovat splnění podmínek, které byly zadány v plánu inovací při sestavování plánové kalkulace a přiřadit tak zásluhy za úspory, resp. překročení nákladů zodpovědným útvarům v podniku. V případě úspor či překročení nákladů k vytvoření výkonu může být významně ovlivněna prodejní cena výkonu. V tomto případě slouží operativní kalkulace jako informační podklad pro dodatečná cenová vyjednávání s odběrateli. V případě, že trh (nebo odběratelé) není ochoten takovou změnu akceptovat, nastává pro podnik otázka týkající se změn v objemu vytvářeného sortimentu (Král a kol., 223–224).

2.3.3 Kalkulace výsledná

Výsledná kalkulace se sestavuje v okamžiku po ukončení realizace výkonu, případně po ukončení sledovaného období. V tuto chvíli má podnik již skutečné hodnoty spotřebovaných vstupů a další věrohodná data, na základě kterých může být kalkulace sestavena (Popesko, 2016, s. 68).

Při porovnávání s operativní kalkulací slouží výsledná kalkulace zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby při vynakládání jednicových nákladů (Fibířová a kol., 2015, s. 264).

Král a kol. (2018, s. 225–226) zmiňuje, že význam výsledné kalkulace se zvětšuje společně s délkou výrobního cyklu. Mezi podniky, u nichž bude mít výsledná

kalkulace nejzásadnější význam můžeme řadit zejména ty, které se specializují na zakázkovou výrobu. Naopak nejnižší význam výsledné kalkulace bude v podnicích specializujících se na hromadné a sériové výroby výrobků, které jsou určeny zpravidla pro konečné zákazníky.

3 Představení podniku a analýza současných kalkulací

V úvodní kapitole praktické části mé práce se zaměřím na stručné představení podniku, který je objektem analýzy v mé práci. Uvedu základní údaje o podniku a popíšu jeho složení pro lepší orientaci v následujících částech mé práce. Poté představím, jakým způsobem bývá sestavována v tomto podniku kalkulace pro některé konkrétní výstupy.

3.1 Představení základních informací o podniku

V mé práci se zaměřím na rodinný podnik, jehož obchodní firma je Marian Dubnický. Podnik provádí veškerou svoji činnost v Moravskoslezském kraji na Ostravsku. Oficiálně sídlí ve městě Petřvald, nicméně veškeré své zázemí a prodejny se nacházejí ve městě Orlová.

Dubnický (2019) uvádí, že tato rodinná firma se pyšní svou dlouholetou tradicí a veškeré znalosti potřebné k úspěšnému provozu se v rodině předávají již mezi generacemi. Vzhledem ke změnám v politické a hospodářské situaci je však oficiální vznik současné podoby firmy zapsán v Registru ekonomických subjektů k 1.4.1998. Podnik zaměstnává vedle svého vedení na plný úvazek také čtyři prodavačky pohybujících se výhradně na prodejnách a při sezonních akcích zaměstnává podnik několik brigádníků.

3.2 Představení zázemí podniku a jeho prodejen

Podnik se zabývá pěstováním široké škály rostlin, okrasných květin, ovocných i okrasných stromů vhodné pro následné pěstování na zahradách, které poté prodává koncovým zákazníkům ve svých prodejnách, a jak Dubnický (2019) dále specifikuje, vedle této činnosti také ve svých prodejnách nabízí svým zákazníkům zboží od svých dodavatelů. Toto zboží je stejného charakteru, jedná se zejména o produkty zaměřené pro zákazníky, kteří mají zahradu, a jejichž výroba je pro zkoumaný podnik příliš náročná nebo nevýhodná. Jedná se o širokou škálu okrasných předmětů a zahradnických potřeb zaměřených na pěstování rostlin.

Podnik disponuje třemi prodejny. Dvě z těchto prodejen jsou poblíž centra Orlové a v těchto prodejnách nabízí svým zákazníkům právě rostliny z vlastní výroby a rostliny a další zboží od svých dodavatelů. Třetí prodejna se nachází v blízkosti hřbitova, a proto je zde nabízeno zboží, které je charakterističtější pro smuteční obřady a obecně pro atmosféru hřbitova. V nabízeném sortimentu jsou tak zejména již vyhotovené věnce se stužkami a smuteční kytice. Zákazníci si zde mohou také nakoupit jednotlivé produkty potřebné k vyhotovení smutečního věnce a poté si z nakoupených produktů sestavit věnec podle svých vlastních představ. Každá z prodejen má svůj vlastní malý sklad, kde bývá skladováno vysokoobrátkové zboží. Jedna z prodejen poblíž centra má také svůj mrazák, ve kterém bývají skladovány při nižších teplotách (těsně nad bodem mrazu) květiny, které nejsou tolik obrátkové. Nižší teplota okolí a správný způsob skladování totiž u velkého množství druhů květin způsobí, že nezvadnou tak rychle a mohou být k dispozici k prodeji koncovým zákazníkům po značně delší období (Dubnický, 2019).

Dále také Dubnický (2019) uvádí, že zázemí podniku se skládá z budovy, ve které je velký sklad a tato budova je také propojena se třemi skleníky. Budova se nachází v okrajové části Orlové a poskytuje zázemí pro předpřipravování výrobků a také pěstování zejména okrasných květin. Tyto květiny podnik pěstuje právě ve třech sklenících a každý z těchto skleníků je uzpůsoben tak, aby v něm během zimy i během léta byla odlišná teplota lišící se alespoň o pět stupňů Celsia od ostatních skleníků. Odlišná teplota tak poskytuje možnost podniku pěstovat a uchovávat větší množství druhů rostlin. Ve skladě pak také probíhají práce spojené s pěstováním rostlin a také příprava produktů před obdobím, kdy je po produktech největší poptávka.

Během setkání s vedením podniku mi bylo vysvětleno, že takové období je zejména před a během dnů sv. Valentýna, Velikonoc, 1. května, Dušiček a Vánoc. Během setkání s účetním podniku bylo jasné vidět, že právě během těchto období podnik vykazuje vyšší účetní zisky než během ostatních částí roku. V této souvislosti je také vhodné zmínit, že podnik je mnohem ziskovější během léta než během zimy a obecně s dobrým počasím má také podnik větší množství zákazníků v prodejnách.

V reakci na tuto souvislost podnik zareagoval zavedením stánkového prodeje, díky kterého je tak pro zákazníky viditelnější. Stánkový prodej se však uskutečňuje pouze

během výše vyjmenovaných období a stánky bývají umístěny před budovami, ve kterých má podnik své prodejny. Díky tohoto jsou náklady na přemísťování a skladování produktů v souvislosti se sezonním stánkovým prodejem minimální (Dubnický, 2019).

3.3 Výroba

Vzhledem ke značné různorodosti rostlin, které podnik sám pěstuje a následně prodává koncovým zákazníkům je nemožné vypsát, jakými všemi aktivitami se při výrobě a pěstování zabývá. Poskytnu tak alespoň obecný postup, který platí pro většinu pěstovaných rostlin a který by měl být pro potřeby analýzy kalkulace postačující.

Většina rostlin, kterou si podnik pěstuje sám pro prodej finálním zákazníkům, se do podniku dostává v podobě semena nebo sazenice. Tyto bývají nakupovány od dodavatelů ze zahraničí, především z Nizozemska, a bývají dováženy nákladním autem. Dopravu zajišťuje dodavatel a cena této dopravy je zahrnuta již v ceně, za kterou podnik tyto sazenice a semena nakupuje. K těmto nákupům dochází zejména během přelomu kalendářního roku. Ostatní zboží, které podnik nakupuje a dále jen prodává v původní podobě je buď od jiných, zejména místních dodavatelů, a některé takové zboží, zejména rostliny náročnější na pěstování, je dováženo také ze zahraničí a poté skladováno ve výše zmíněném mrazáku a převáženo na prodejny podle potřeby.

Mezi další aktivity, které při pěstování probíhají, je ze začátku příprava a sázení semen a sazenic ve sklenících. Tuto aktivitu provádí zejména vedení podniku, případně některá z prodavaček, a v situacích, kdy je nových semen a sazenic dovezeno nejvíce, také brigádníci. Sázení zahrnuje zejména přípravu hlíny a hnojiv, které budou následně použity pro další růst sazenic a semen. Sazeničky jsou přemísťovány do malých plastových květináčů, a poté jsou uloženy do skleníku s teplotou nejvhodnější pro vývoj dané rostliny. Semena jsou vysázena do speciálních polic ve sklenících se správnou teplotou, ve kterých bývá již připravená nejvhodnější hlína s hnojivem.

Sázení je časově nejnáročnější proces, poté již rostliny ve vhodných podmínkách začínají růst a je potřeba zejména zalévání, udržování správné teploty ve skleníku, hnojení a případně fyzická úprava rostliny, jako například zastříhování, podepírání, a případně přesévání.

Poté, co je proces vývoje rostliny u konce, je rostlina převezena na odpovídající prodejnu, případně do mrazáku a nastává proces vytvoření ceny a prodej koncovému zákazníkovi. Cenu stanovují zejména prodavačky na základě dostupných informací o dané rostlině a výpočet ceny zapisují do speciálního deníku pro kontrolu ze strany vedení podniku. Vzhledem ke konkurenci v Orlové v podobě pouze jednoho dalšího obchodu s květinami se při procesu stanovování cen podnik zaobírá výhradně vlastními náklady, nikoliv tržním porovnáním.

3.4 Současný proces sestavování kalkulace

Květinářství vzhledem ke své velikosti a výši ročního obrátu nevyužívá žádný složitý kalkulační systém zejména kvůli nedostatku povědomí o tomto procesu a také kvůli poměrně vysoké časové náročnosti. Kalkulace probíhá až těsně před uvedením daného zboží do prodeje a tvoří ji prodavačky, které v podniku pracují již dlouhou dobu, a tak mají velmi dobré povědomí o tom, jak se jednotlivé rostliny obvykle pěstují a umějí dané procesy velmi podrobně popsat.

K dispozici jim je cena, za kterou byla daná sazenice, semeno nebo již hotový výrobek nakoupen a poté na základě dalších údajů, které mají k dispozici již několik let od vedení podniku ve vedlejších sešitech (cena 1l vody, cena nejčastěji využívaných hnojiv, spotřeba elektrické energie na vytápění ve skleníku, prodejny atd.) vytvoří kalkulaci k danému druhu rostliny a poté určí jeho finální prodejní cenu

3.5 Současná podoba kalkulačního vzorce

Pro podrobný popis současné podoby kalkulačního vzorce jsem vybral jednu z nejprodávanějších rostlin ve zkoumaném květinářství – chryzantému zimovzdornou a kalkulační množství připadající na 100 kusů, což je množství, pro které se po dovozu na prodejnu sestavuje kalkulace. Rostlina se prodává v květináčích, minimálně po pěti kusech, a proto budu pět kusů (jednu sadu) této rostliny pokládat za kalkulační jednici.

Tabulka 1: Kalkulace nákladů na pěstování chryzantémy

Položka	Spotřeba na kalkulační množství (20 sad)	Náklad na jednotku	Náklady na kalkulační množství (20 sad)	Náklady na kalkulační jednici (1 sada)
Semena (vč. zmetků)	150 ks	1 Kč/ks	150,00 Kč	7,50 Kč
Voda	300 l	0,08 Kč/l	24,00 Kč	1,20 Kč
Hnojivo	10 ks	60 Kč/ks	600,00 Kč	30,00 Kč
Květináč	20 ks	5 Kč/ks	100,00 Kč	5,00 Kč
Další náklady na materiál			200,00 Kč	10,00 Kč
Náklady za materiál celkem			1 074,00 Kč	53,70 Kč
Mzdové náklady				
Výroba			600,00 Kč	30,00 Kč
Prodejna			200,00 Kč	10,00 Kč
Mzdové náklady celkem			800,00 Kč	40,00 Kč
Nájem - prodejna			300,00 Kč	15,00 Kč
Celkem			2 174,00 Kč	108,70 Kč

Zdroj: Dubnický (2019)

Jednotlivé položky jsou oceňovány cenou, kterou vstoupí do podniku, tedy pořizovací cenou. Jedná se zejména o ceny za sazenice, semena nebo hnojiva. Ostatní náklady bývají pevně stanoveny vedením podniku k jednotlivým kalkulačním jednicím a obvykle jsou přiřazeny k jednotlivým výrobkům jednoduchým výpočtem. Zejména mzdové náklady a náklady za nájem jsou stanoveny poměrovým vyjádřením, kdy v čitateli výpočtu je čas, případně množství daného zboží, pro které se daná kalkulace sestavuje a ve jmenovateli je celkový čas, případně celkové množství výrobků, které do kalkulace vstupují. Tento poměr je poté vynásoben celkovými náklady na daný vstup.

Při změnách cen vstupů však nedochází ke změnám v kalkulacích, protože vedení podniku považuje změny zpravidla za zanedbatelné a myslí si, že čas, který by nad těmito propočty strávili by nepřinesl požadovaný užitek. Toto tvrzení však nepovažují

za správné, protože i drobné změny cen většího množství vstupů mohou výrazně ovlivnit výsledek kalkulace, která poté ovlivní další faktory při rozhodování pomocí výsledků této kalkulace

Podoba kalkulačního vzorce připomíná spíše kalkulaci variabilních nákladů, nicméně obsahuje také složky, které lze zařadit mezi fixní náklady. Z hlediska načasování kalkulace a údajů, které do tohoto propočtu vstupují můžeme určit, že se jedná o kalkulaci operativní. Tato kalkulace je detailně popsána v podkapitole 2.3.2 Kalkulace předběžná. Představená kalkulace totiž bere v potaz vynaložené náklady, které sloužily k tvorbě daného výkonu a zároveň také slouží podniku jako informační podklad pro stanovení ceny pro finální spotřebitele.

Ustupský (2019) uvedl, že podnik propočtové ani výsledné kalkulace sestavuje. Vzhledem ke skutečnosti, že v dané lokalitě jsou hlavními prodejci daného sortimentu nepovažují propočtovou kalkulaci za potřebnou, protože se jedná o podnik, který dané ceny stanovuje a konkurence vytváří ceny právě podle zkoumaného podniku. Výsledná kalkulace je rovněž podnikem označena za nepotřebnou, protože jsou podniku k dispozici data z účetnictví a každý měsíc vedení společně s účetním zkoumá, zda byl podnik v zisku nebo nikoliv a toto vedení podniku považuje za dostačující informaci ke stanovení závěru, zda se podniku v daném období dařilo či nikoliv.

4 Porovnání kalkulačního vzorce s odbornou literaturou

V této kapitole se pokusím srovnat současnou kalkulaci s poznatky z odborné literatury, které jsou popsány v teoretické části práce. Na úvod popíši chyby a nedostatky dané kalkulace vycházející z porovnání s literaturou a poté se pokusím navrhnout novou strukturu kalkulace, která bude korespondovat s kritérii obsaženými v odborné literatuře.

4.1 Popis nedostatků současně využívané kalkulace v podniku

Při analyzování kalkulace s vedením podniku a porovnáváním s odbornou literaturou jsme narazili na několik nedostatků, které původní kalkulace obsahovala. Jedná se o nedostatky zejména týkající se samotné struktury kalkulace a také položek, které do kalkulace nebyly původně nijak zahrnuty.

Jako první nedostatek zkoumané kalkulace vybraného podniku shledávám v nedostatečném rozdělení nákladů na náklady variabilní a fixní. V počáteční fázi kalkulace si můžeme všimnout variabilních nákladů, nicméně v druhé části již dané položky obsahují jak variabilní, tak fixní náklady. Jedná se o položku mzdových nákladů. Tato skutečnost může při časově méně, či více náročných výstupech podniku výrazně zkreslit výsledek, a tak lze doporučit zahrnutí do kalkulačního vzorce jednicové mzdové náklady a dále k fixním nákladům zařadit mzdy těch zaměstnanců, jejichž práce nemá vliv na počet prodaných výkonů.

Další nedostatek kalkulace shledávám v položce týkající se nájmu prodejny. V této položce je zahrnut pouze náklad, který souvisí přímo s nájmem prodejen pro jejich vlastníky, nejsou však zde zahrnuty náklady související s provozem v prodejnách, a to zejména náklady na elektřinu, vytápění. Vzhledem k tomu, že kalkulace tyto náklady vůbec neobsahuje, může dojít k výraznému zkreslení výsledků zejména během období, kdy jsou náklady na tyto položky vyšší, a tak výrazně kalkulace ztratí svou vypovídací schopnost.

Jedním z dalších nedostatků zkoumané kalkulace je nezahrnutí odpisů. Analyzovaný podnik vlastní tři skleníky a dílnu a s odpisy těchto budov vůbec nepočítá. Z dlouhodobého hlediska se tedy může jednat o výrazný nedostatek v postupu provádění kalkulace.

Vzhledem k tomu, že kalkulace se týká sortimentu, který podnik sám vytváří, se lze také zabývat otázkou, zda rozdělení nákladů na variabilní a fixní je v tomto ohledu vhodné. Za vhodnější řešení pro toto rozdělení lze považovat rozdělení nákladů na přímé a nepřímé.

Jako poslední nedostatek, který je potřeba zmínit, jsou zastaralé ceny vstupů. Podnik kalkuluje s cenami zejména variabilních nákladů, které jsou staré až deset let. Vzhledem k technologickému vývoji, inflaci a vlivu dalších faktorů je zřejmé, že ceny jednotlivých položek již vůbec nemusí odpovídat skutečnosti a mohou tak negativně ovlivňovat vypovídací hodnotu kalkulace. Vzhledem k tomu, že podnik nepovažuje za nutné dané ceny aktualizovat kvůli časové náročnosti, doporučil bych alespoň stanovit interval jednoho roku, pro který budou dané ceny stanoveny a po skončení tohoto intervalu ceny aktualizovat.

4.2 Návrh nové podoby a struktury kalkulačního vzorce

Vzhledem k nedostatkům v současně využívaném kalkulačním vzorci je nezbytné stanovit lépe strukturu vzorce, který bude podrobněji obsahovat jednotlivé položky, které vstupují v podniku do vytváření jeho výkonů. Položky budou rozděleny podle toho, zda se jedná o přímé nebo nepřímé náklady a dále na jednotlivé další náklady podle jejich povahy. Navrhovaná struktura je následující:

- Přímé náklady,
 - Jednicové náklady na materiál ve výrobě,
 - Přímé mzdové náklady,
 - Variabilní režijní náklady,
- Nepřímé náklady,
 - Nepřímé mzdové náklady,
 - Fixní režijní náklady.

Struktura této kalkulace je stanovena pro výstupy, které jsou v podniku vyráběny. Pro zboží, které podnik nakupuje od svých dodavatelů a dále je pouze nabízí v původní podobě finálním zákazníkům, bude struktura kalkulačního vzorce odlišná. Struktura této kalkulace však není předmětem této práce, a proto se jí nebudu dále zabývat.

Výsledkem nově navržené kalkulace je zejména rozdělení jednotlivých nákladů do jednotlivých skupin, které vychází z odborné literatury a je potřeba s nimi zacházet při kalkulování odlišnými způsoby. Dále také tato kalkulace podniku poskytuje možnost využívat ji pro všechny výstupy podniku, které si podnik sám vyrábí, a tak má podnik možnost řídit se jedním, hlavním vzorcem při kalkulování, což je jeden z hlavních požadavků a cílů, které jsem pro tuto práci stanovil.

V položce, která se týká jednicových nákladů na materiál pro výrobu jsou zahrnuty jednotlivé vstupy, které jsou nezbytné pro vytvoření jednic výkonů. Do této kategorie tedy budou zahrnuty položky jako náklady na pořízení sazenic nebo semen, náklady na zavlažování vodou, náklady na hnojiva a případně formu, ve které se daný výstup prodává (keramický, platový květináč a jiné).

Položka přímých mzdových nákladů bude zahrnovat zejména mzdy pracovníků, kteří pracují ve sklenících při vytváření jednotlivých výkonů. Podnik má dostatečný přehled o tom, které rostliny jsou v jednotlivých obdobích pěstovány, stejně tak jako o množství pěstovaných druhů rostlin a také zná podrobně postupy zaměstnanců při pěstování a čas, který je pro tuto aktivitu nezbytný.

Variabilní režijní náklady budou zahrnovat výhradně náklady na nářadí a další materiál, který podnik využívá při vytváření výkonů. Jedná se o náklady, které přímo nesouvisí s vytvářením jednotlivých jednic výkonů, avšak spotřeba tohoto materiálu se mění společně s měněním se množstvím aktuálně pěstovaných rostlin zejména kvůli opotřebování.

Nepřímé mzdové náklady budou zahrnovat zejména mzdy prodavaček v prodejnách, dále také mzdy pro vedení podniku společně s poplatky, které podnik vyplácí svému externímu účetnímu. Tyto náklady nesouvisí s množstvím prodaných výkonů a mezi jednotlivými obdobími nedochází k výrazným rozdílům, a proto je vhodné tyto náklady zahrnout mezi nepřímé náklady podniku.

Jako poslední položka ve struktuře kalkulace jsou uvedeny fixní režijní náklady. Jedná se o náklady, jejichž vývoj není nijak závislý na množství vyprodukovaných či prodaných výkonů. Tyto náklady zahrnují všechny ostatní náklady, které nebyly výše zmíněny. Jedná se zejména o odpisy, nájem a náklady na elektřinu a topení.

Nová navržená struktura řeší problémy, které byly popsány v podkapitole výše. Jasně určuje, které náklady jsou přímé, a které jsou nepřímé, a pracuje s náklady, které v původní kalkulaci nebyly podnikem zváženy. Pro přesnější řešení budou v dalších částech práce použity také aktuální ceny jednotlivých vstupů, které jsou podniku k dispozici v účetnictví, avšak doposud nebyly zahrnuty pro údajnou vysokou časovou náročnost do kalkulací. Aktualizováním cen těchto položek tak bude možné získat přesnější výsledek a zajistit vyšší vypovídací hodnotu celého procesu kalkulace.

5 Návrh optimalizace kalkulace

V této kapitole bude sestaveno několik nových kalkulací pro některé výstupy zkoumaného podniku, které řeší nedostatky původní kalkulace. Vzhledem ke značně širokému sortimentu, který podnik nabízí svým zákazníkům, se zaměřím na čtyři rostliny, které si květinářství pěstuje pro své vlastní prodejny, kde je poté nabízí zákazníkům. Rostliny vyberu takovým způsobem, aby zahrnovaly co největší spektrum pěstovaných rostlin v květinářství a tímto se pokusím zajistit, aby se kalkulace pro ostatní nezahrnuté rostliny lišily pouze minimálně. Lze předpokládat, že změna struktury a zahrnutí většího množství položek v kalkulaci bude mít nejzásadnější vliv na rozdíly, kterých si budeme při porovnávání výsledků kalkulací všímat.

5.1 Účel pro sestavování kalkulace

Kalkulace, kterou budu v této kapitole sestavovat bude sloužit zejména k analýze nákladové náročnosti výkonů. Jedná se o jednu z nejdůležitějších funkcí kalkulace, která má za úkol poskytnout vedení podniku údaje, se kterými může dále pracovat například v rámci rozhodování o sortimentní výhodnosti. O dalších účelech, pro které se kalkulace sestavuje se v této práci zmiňuji v podkapitole 2.3.1 Základní způsoby využití kalkulace v řízení.

5.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace budou čtyři rostliny, které jsou podnikem nabízeny v jeho prodejnách svým zákazníkům poté, co jsou podnikem vypěstovány. Rostliny byly vybrány na základě dohody s vedením podniku. Hlavním kritériem pro výběr těchto rostlin byla jejich odlišnost v procesu pěstování a také období, kdy podnik dané rostliny pěstuje. Díky takto stanovených kritérii se společně s vedením podniku domníváme, že kalkulace popsaná v další podkapitole bude zahrnovat velmi široké spektrum rostlin, které podnik pěstuje, a tak bude představená kalkulace poté snadno modifikovatelná pro další druhy rostlin.

První rostlina, kterou se budu v kalkulaci zabývat bude chryzantéma zimotvorná. Čech (2019) zmiňuje, že se jedná se o rostlinu, kterou takové podniky začínají ve sklenících pěstovat během léta a poté je nabízí svým zákazníkům během podzimu. Tato rostlina

je velmi oblíbená především během svátků Dušiček, kdy tento druh okrasné květiny je dokonce finálními zákazníky nejoblíbenější. Zároveň jsem se kalkulací této rostliny zabýval v kapitole 3.5 Současná podoba kalkulačního vzorce, a proto bude vhodné pro porovnání tuto kalkulaci do následující podkapitoly zahrnout.

Další okrasnou rostlinu, kterou se budu v kalkulaci zabývat je muškát zahradní. Jedná se o jednoletou rostlinu, jejíž sazenice podnik začíná pěstovat ze začátku jara, a poté během letních měsíců jí prodává ve svých prodejnách finálním zákazníkům, kteří poté rostlinu přesazují a pěstují dále na svých zahradách (Čech, 2019).

Třetí rostlinou, kterou se budu v kalkulaci zabývat bude amarylka belladonna. Jedná se o cibulovitou okrasnou květinu, která je specifická náročnějším procesem pěstování, avšak Čech (2019) dodává, že je zákazníky oblíbená zejména během zimy, kdy slouží jako výzdoba domácností zejména během Vánoc.

Poslední rostlinou, kterou v kalkulaci zvažím je po dohodě s vedením podniku narcis žlutý. Tato cibulovitá rostlina je nejen velmi oblíbená mezi zahrádkáři, ale je také známá tím, že kvete brzy na jaře, a proto se jedná o jednu z prvních rostlin, které jsou po začátku roku ve zkoumaném květinářství prodávány (Čech, 2019).

5.3 Optimalizace kalkulace

V této podkapitole představím kalkulace, které jsem pro podnik sestavil k výše popsaným rostlinám. Hlavní členění nákladů jsem zvolil členění na přímé a nepřímé náklady. Po představení kalkulace uvedu ke každé položce v kalkulaci komentář, ve které podrobně vysvětlím, co je v každé položce zahrnuto. Kalkulace, kterou jsem pro tyto rostliny sestavil má následující podobu:

Tabulka 2: Optimalizace kalkulace

Položka	Chryzantéma	Muškat	Amarylka	Narcis
Jednicový materiál	8,77 Kč	11,11 Kč	33,84 Kč	15,86 Kč
Semena a voda	1,77 Kč	2,37 Kč	10,51 Kč	5,74 Kč
Hnojiva a nádoba	7,00 Kč	8,74 Kč	23,33 Kč	10,12 Kč
Mzdové přímé náklady	30,00 Kč	53,00 Kč	38,36 Kč	9,22 Kč
Variabilní režijní náklady	10,00 Kč	15,14 Kč	17,52 Kč	3,81 Kč
Přímé náklady celkem	48,77 Kč	79,25 Kč	89,72 Kč	28,89 Kč
Mzdové nepřímé náklady	15,45 Kč	32,87 Kč	28,36 Kč	15,04 Kč
Fixní režijní náklady	27,93 Kč	51,82 Kč	39,44 Kč	17,55 Kč
Nepřímé náklady celkem	43,38 Kč	84,69 Kč	67,80 Kč	32,59 Kč
Náklady celkem	92,15 Kč	163,94 Kč	157,52 Kč	61,48 Kč

Zdroj: vlastní

5.3.1 Jednicový materiál

Do této položky pokrývající materiál připadající na každou jednici výkonu jsem zařadil zejména náklady na sazenice, případně semena, ze kterých poté podnik pěstuje rostliny pro finální zákazníky. Důležité je zároveň zmínit, že ne všechna semena a sazenice vyrostou, případně vyklíčí do podoby, která je vhodná k prodeji zákazníkům, proto také součástí této položky jsou náklady způsobené zmetkovitostí (Dubnický, 2019). Dalším podstatným nákladem v této položce jsou náklady na zalévání, tedy náklady placené dodavateli vody. Další velmi výraznou složkou této položky jsou náklady na hnojiva. O těchto nákladech má podnik díky dlouholeté zkušenosti výborný přehled a jako podklad k výši těchto nákladů mu v případě potřeby slouží údaje z účetnictví (Ustupský, 2019). Dalším výrazným nákladem jsou náklady na nádoby, ve kterých podnik rostliny prodává. U těchto nákladů bylo důležité zohlednit, zda se kalkulační jednice prodává samostatně, nebo jako sada. Tyto položky původní kalkulace jsem tedy sloučil do jedné zejména kvůli jejich povahy, která jasně říká, že se jedná o jednicové náklady na vytváření výkonu. Dále jsem aktualizoval podle účetnictví ceny za jednotlivé složky a dosadil tak celkový náklad na kalkulační jednici do kalkulace.

5.3.2 Mzdové přímé náklady

Do jednicových mezd jsem zařadil mzdy pracovníků, kteří se starají o rostliny, které rostou ve sklenících a provádějí všechny potřebné práce k jejich správnému růstu a

vývoji. Ustupský (2019) zmínil, že tito zaměstnanci pobírají pevnou měsíční mzdu a během období, kdy je ve sklenicích více práce jsou dále podnikem odměňováni bonusy. Zaměstnanci dokáží určit, kolik jednotek času přibližně potřebují k vypěstování dané odrůdy rostliny. Díky těmto údajům lze tak náklady na odměňování zaměstnanců rozdělit podle toho, kolik času jednotlivým druhům rostlin věnují, a tak poměrem určit, jaká je výše nákladů na daný druh rostliny a jeho kalkulační jednici

5.3.3 Variabilní režijní náklady

Při pěstování rostlin je potřeba velkého množství pomůcek, které slouží k nejrozličnějším druhům prací během vývoje rostlin. Pro podnik se tak stává dalším významným nákladem spotřeba těchto pomůcek kvůli jejich opotřebování. Jsou zde zahrnuty různé zahradnické pomůcky, ochranné pomůcky a další nářadí, které zaměstnanci při pěstování rostlin využívají (Dubnický, 2019). Náklady na tyto prostředky jsou podniku známy z účetnictví a vzhledem k povaze těchto nákladů jsem výši nákladů na danou jednici počítal stejným poměrem, jako v případě jednicových mezd, protože čas a užitek z těchto pomůcek vyplývá zejména z času práce zaměstnanců na daném druhu rostliny.

5.3.4 Závěr k přímým nákladům v optimalizované kalkulaci

K nejvýraznější změně došlo v rámci přímých nákladů ve struktuře jednotlivých položek. Tyto položky byly rozděleny zejména podle jejich povahy a vytvořily tak část v kalkulaci, která se týká pouze přímých nákladů. Další výraznou změnou bylo aktualizování cen jednotlivých vstupů do podniku, protože do této chvíle podnik kalkuloval se zastaralými, několik let starými cenami.

5.3.5 Mzdové nepřímé náklady

Jedná se o náklady zaměstnanců, kteří pracují v prodejnách, dále odměňování za práci vedení podniku, a také poplatky externímu účetnímu, který poskytuje podniku administrativní a účetní služby. Vzhledem k charakteristice těchto nákladů, kdy tyto náklady vznikají společně pro větší množství druhů výkonů a zároveň jsou přibližně ekvivalentní pro jednotlivé druhy výkonů, je vhodné použít metodu přiřazování

nákladů prostým dělením. V čitateli výpočtu tak bude suma daných nákladů v daném období a ve jmenovateli počet prodaných výkonů v prodejnách podniku.

5.3.6 Fixní režijní náklady

V této podkapitole budou popsány jednotlivé nepřímé režijní náklady. Mezi tyto náklady, které v podniku vznikají při vytváření výkonů a je tak nezbytné je zařadit do kalkulace, patří zejména spotřeba elektrické energie, náklady na vytápění skleníků, nájem a odpisy.

Spotřeba elektrické energie vzniká zejména při osvětlování jednotlivých prodejen, a jak Dubnický (2019) potvrzuje, další podstatnou složkou tvořící tento náklad je také spotřeba elektrické energie pro zabezpečení chlazení mrazáku, který se nachází v hlavní prodejně. V původní kalkulaci není tento náklad vůbec zahrnut. Domnívám se, že vzhledem k výši těchto nákladů by měla kalkulace s tímto nákladem počítat, aby nedošlo ke zkreslení výsledků kalkulace. Náklady, které vznikly v souvislosti se spotřebou energie jsou podniku známy z účetnictví, a díky tomu je možné určit jejich celkovou výši pro jednotlivá období. Vzhledem k charakteristice těchto nákladů považuji za vhodné použít metodu prostým dělením. Náklady totiž vznikají až na konci celého procesu a jsou přibližně ekvivalentní pro všechny druhy výkonů, které podnik v prodejnách nabízí finálním zákazníkům.

Další složkou nepřímých režijních nákladů jsou náklady na vytápění skleníků. Dubnický (2019) uvedl, že se jedná o náklady, které vznikají výhradně během období zimy, a slouží k udržování správné teploty v jednotlivých sklenících a zajištění správného vývoje jednotlivých rostlin, které podnik v tomto období pěstuje. Tyto náklady tak budou přiřazeny pouze rostlinám, které se pěstují v období, kdy podnik skleníky vytápí. Podnik je schopen určit, které rostliny jsou pěstovány během období, kdy dochází k vytápění skleníků a zároveň jsou v účetnictví také zaznamenány faktury od dodavatele, který zajišťuje přístup energie do skleníků, která se využívá pro jejich vytápění (Ustupský, 2019). Vzhledem k charakteristice těchto nákladů považuji za dostačující zde použít metodu procentní přírážky u těch rostlin, které se ve sklenících vyskytují během období, kdy se ve sklenících vytápí. Podnik je schopen odhadnout velmi přesně počet rostlin, který se ve sklenících během tohoto období pěstuje a

zároveň je schopen z účetnictví zjistit, jaká výše těchto nákladů v daném období vznikla.

Jak Dubnický (2019) poznamenal, podnik vlastní všechny tři skleníky, které pro pěstování využívá a zároveň také vlastní dílnu, která je se skleníky propojena. Právě proto je nutné do kalkulace také zahrnout odpisy.

Vedení podniku mi bohužel nebylo schopno říct, jaké byly pořizovací ceny jednotlivých budov v tomto komplexu, a tak se pokusím ceny stanovit na základě ceníku firem, které provádí výstavbu podobných budov. Skutečné ceny, které podnik za dané budovy zaplatil, se mohou od těchto odhadů tedy mírně lišit.

Cenu jednoho skleníku jsem stanovil na 500 000 Kč a cenu dílny na 1 000 000 Kč. Dohromady tedy hodnota tohoto komplexu je stanovena na 2 500 000 Kč a životnost je podle podniku odhadnuta na 50 let. Denní odpis tohoto komplexu je tedy 137 Kč.

Odpisy tohoto komplexu budou zahrnuty pouze v kalkulaci výkonů, které podnik sám vyrábí, protože do procesu prodeje již hotových výrobků, které podnik nakupuje od svých dodavatelů a dále je ve stejné podobě prodává svým zákazníkům, tento komplex nijak nevstupuje.

K přiřazování odpisů jednotlivým výkonům metodu prostým dělením. V čitateli tak bude celková výše odpisů za dané sledované období, a ve jmenovateli jednotka v podobě množství vytvořených výkonů v daném útvaru.

Poslední složkou nepřímých režijních nákladů je nájem prodejen. Jedná se o náklady, které jsou po dobu celého roku stejné a jejich výši lze zjistit z účetnictví. Náklady na nájem prodejen budou rovněž zahrnuty do kalkulace hotových výrobků nakoupených od externích dodavatelů. Podnik prodává v prodejnách přibližně polovinu vlastních výrobků a polovinu výrobků od externích dodavatelů. Proto je vhodné rozdělit v tomto poměru také náklad na nájem mezi tyto dvě skupiny sortimentu. Stejně jako u odpisů považuji za vhodné použít v tomto případě k přiřazování nákladů výkonům metodu prostým dělením, kdy v čitateli bude polovina celkových nákladů na nájem prodejen ve sledovaném období a ve jmenovateli jednotka v podobě množství prodaných výkonů.

5.3.7 Závěr k nepřímým nákladům v optimalizované kalkulaci

Vzhledem ke struktuře původní kalkulace, kterou podnik využíval, došlo v kategorii nepřímých nákladů k velkému množství změn. Většina nákladů v původní kalkulaci nebyla vůbec zahrnuta, a tak lze předpokládat, že dojde ke zvýšení jejich poměru v rámci celé kalkulace pro dané výkony vůči přímým nákladům. Hlavním cílem zahrnutí těchto nákladů je především zvýšení vypovídací schopnosti kalkulací, které podnik využívá k analýze nákladů a rovněž ke stanovování cen jednotlivých výkonů v prodejnách.

V jednotlivých položkách nepřímých nákladů jsem použil výhradně metodu prostým dělením. Jedná se o alternativní metodu, která podniku poskytne poměrně přesné informace v rámci přiřazování nákladů jednotlivým výkonům, nicméně zcela jistě se v některých případech nabízí vhodnější řešení. Vzhledem k rozsahu a také obtížnosti stanovování nejpresnějších způsobů přiřazování nákladů však považuji řešení tohoto úkolu za úkol překračující požadavky bakalářské práce, nicméně jej považuji za zajímavý podnět pro navazující diplomovou práci, ve které bych jednotlivé nepřímé náklady důkladně popsal a na základě takového popisu bych podniku nabídl nejvhodnější metodu přiřazování nákladů jednotlivým výkonům.

5.4 Doporučení na základě optimalizačního návrhu kalkulace

Kalkulace, které jsem sestavil pro výše zmíněné rostliny se dají snadno modifikovat pro zbývající druhy rostlin, a tak bych podniku doporučil využívat je také pro ostatní rostliny.

Dále bych podniku doporučil zvýšit četnost sestavování kalkulací. Domnívám se, že kalkulace by měly být ke každé rostlině sestavovány minimálně jednou ročně, a to před obdobím, kdy výrobky podniku budou umístěny do prodejen a nabídnuty zákazníkům. Podnik tak získá mnohem větší přehled o skutečně vynaložených nákladech na jednotlivé výkony a bude tak schopen přesněji stanovit optimální výši ceny. Podnik by se měl zaměřit na sestavování kalkulací s aktuálními cenami vstupů, aby tak zajistil co nejvyšší vypovídací schopnost daných kalkulací.

Jako vhodné řešení pro tuto problematiku se nabízí využívání softwaru MS Excel. Vytvořením tabulky, která by vypadala podobně jako tabulka 2 v podkapitole 5.3 Optimalizace kalkulace by podnik získal přehled o tom, které položky do kalkulace patří. V prvním sloupci této tabulky by byly názvy jednotlivých nákladů, v druhém sloupci by poté vedení mohlo dosazovat konkrétní výše nákladů. Lze předpokládat, že největší rozdíly mezi jednotlivými náklady by byly právě v přímých nákladech. O výši těchto nákladů má však podnik díky údajů z účetnictví velmi dobrý přehled, a tak v této kategorii nevzniká žádná vážnější překážka.

Toto řešení tak reaguje na všechny zásadní nedostatky, které při procesu kalkulování v podniku vznikají. Tyto nedostatky podrobně popisují v podkapitole 4.1 Popis nedostatků současně využívané kalkulace v podniku. První nedostatek jsem shledával ve struktuře nákladů a zahrnutí všech nákladů do kalkulace. Po vytvoření tabulky v tomto softwaru podniku neunikne žádný významný přímý, ani nepřímý náklad, a kalkulace díky tomu získá mnohem vyšší vypovídací hodnotu. Další nedostatek, který tato tabulka řeší se týká aktualizování výše jednotlivých nákladů. Vzhledem k tomu, že podnik považoval za časově velmi náročné jednotlivé ceny vstupů do vytváření výkonů aktualizovat, tento software nabízí takové řešení, že může jednotlivé ceny, které jsou nutné jednou ročně aktualizovat vypsát do speciální tabulky a mít je tak na jednom místě v elektronické podobě. Tímto se tak celý proces kalkulování urychlí, usnadní a získá také na přehlednosti.

Analogickým způsobem by se také daly kalkulace modifikovat pro výrobky, které podnik nakupuje již ve finální podobě, nijak je neupravuje a rovnou je nabízí svým zákazníkům. Sestavením kalkulací také pro toto zboží by podnik vytvořil ucelený kalkulační systém, který by umožnil podniku sledovat všechny náklady a vztahy mezi jednotlivými kalkulacemi.

Poslední doporučení pro zkoumaný podnik se bude týkat výsledné kalkulace. Vzhledem k tomu, že podnik v současnosti provádí pouze předběžné kalkulace, může nastat situace, kdy podniku uniknou některé informace ve fázi vytváření výkonu a nedochází k žádné kontrole sestavené předběžné kalkulace. Jako vhodné řešení pro tuto problematiku se nabízí sestavování výsledné kalkulace, kdy podnik již bude mít k dispozici výši všech reálně vynaložených nákladů. Sestavením výsledné kalkulace

tak podnik získá velmi věrohodný podklad pro kontrolu a ověření reálnosti a pravdivost předběžných kalkulací.

Závěr

Bakalářskou práci na téma analýzy a optimalizace kalkulace v podniku jsem si zvolil zejména proto, že mě zaujalo již při mém prvním setkání během kurzu na vysoké škole. Osobně považuji téma kalkulace za důležité pro všechny podniky, které jakýmkoli způsobem vytvářejí nějaké výkony, a to bez ohledu na velikost těchto podniků. O významu tohoto procesu jsem se ujistil při přípravách mé práce.

Jako hlavní cíl v mé práci jsem si stanovil zanalyzování současné kalkulace ve vybraném podniku a také pomoci podniku s návrhem k optimalizaci této kalkulace. Díky velmi pozitivního přístupu k tomuto tématu ze strany vedení podniku a také jeho účetního mi byla poskytnuta všechna data, která měl podnik k dispozici, díky čemuž mi bylo umožněno vytvořit optimalizovanou kalkulaci s vysokou vypovídací hodnotou. Komunikace díky takovému přístupu probíhala bez problémů a jsem přesvědčen, že kalkulace, která byla sestavena v této práci bude podnikem v budoucnu využívána.

Ve své práci jsem se zabýval podnikem, který zaměřuje svou činnost na oblast zahradnictví. Jedná se o rodinný podnik, který svou činnost provádí v malém městě, ve kterém má tři prodejny. Menší podnik jsem si zvolil nejen proto, že považuji toto téma za důležité v podnicích této velikosti zejména kvůli silné cenové konkurenci, ale také proto, že vážně zvažuji, že se budu věnovat v budoucnu vedle své hlavní výdělečné činnosti také drobnému podnikání. Díky přístupu vedení podniku mi bylo umožněno nahlédnout do jeho zázemí a poznat tak, jakým způsobem daný podnik funguje a získat v této oblasti první zkušenosti.

Práci jsem rozdělil na dvě hlavní části. První z těchto dvou částí se zaměřuje na teoretické poznatky z odborné literatury a definuje několik klíčových termínů, se kterými jsem se poté setkal v aplikační části. Tuto, druhou část práce, jsem zaměřil již na samotný podnik a kalkulaci. Podnik jsem zanalyzoval, popsal a následně představil kalkulaci, kterou podnik v současnosti využívá. Při sběru informací při setkání s vedením jsem zjistil, že podnik využívá pouze velmi jednoduchou kalkulaci, a tak bylo nutné sestavit zcela novou kalkulaci, která by měla dostatečnou vypovídací hodnotu, zároveň by mohla být podnikem využívána pro většinu jeho výkonů a zároveň také odpovídala požadavkům a cílům, které stanovuje odborná literatura a

také cílům, které podnik od kalkulace požaduje. Mezi tyto cíle patřilo zejména vytvoření podkladu pro stanovování cen pro finální zákazníky a také analýza nákladů při vytváření samotného výkonu.

Původní kalkulaci jsem popsal, zmínil její nedostatky a navrhl jsem novou, optimalizovanou kalkulaci. V rámci optimalizace jsem se zaměřil na čtyři produkty, které jsme společně s vedením podniku vybrali. Tyto produkty byly vybrány zejména podle toho, aby co nejlépe popsali širokou škálu všech ostatních produktů, které v daném podniku vznikají. To umožní podniku poté popsanou optimalizovanou kalkulaci modifikovat do podoby, která bude vhodná pro všechny jeho ostatní výstupy. K největším změnám v kalkulaci došlo zejména v rozdělení jednotlivých nákladů do skupin podle jejich charakteristiky. Také došlo k aktualizaci některých nákladů, protože podnik využíval zastaralé vstupní ceny. Zároveň podnik některé náklady do kalkulace vůbec nezahrnoval, a tak bylo nutné tyto náklady do nové optimalizované kalkulace zařadit. Jednalo se zejména o odpisy. Zahrnutím této položky do kalkulace tak kalkulace získala mnohem vyšší vypovídací schopnost, poměr odpisů vůči všem ostatním nákladům podniku je totiž vysoký.

V závěru své práce jsem sepsal několik dalších doporučení pro vedení podniku, které považuji za vhodné řešení dané problematiky a myslím si, že by se jimi podnik v budoucnu měl zabývat. Jedná se zejména používání optimalizované kalkulace také pro ostatní druhy výrobků podniku a také zvýšení frekvence sestavování kalkulací a aktualizování cen zdrojů, které do vytváření výkonů v podniku vstupují. Tyto doporučení tak navazují na návrh řešení, které je popsáno v odstavci výše

Vzhledem k tomu, že kalkulace byla vytvořena tak, aby mohla pokrýt co nejširší škálu produktů, které podnik svým zákazníkům v prodejnách nabízí lze navrhnout, aby podnik vytvořil v softwaru MS Excel tabulku, ve které bude mít popsány jednotlivé vstupy, které se týkají dané rostliny, a poté do vedlejšího sloupce dosadit ceny těchto vstupů. Měnit se budou především ceny přímých nákladů, nicméně o těchto nákladech má podnik velmi dobrý přehled a neměl by tedy být problém shánět údaje pro dosazení hodnot do tohoto výpočtu. Toto řešení je reakcí na tvrzení, že aktualizování cen v rámci kalkulace a následné kalkulování je pro podnik příliš časově náročné a nepřináší tak vzhledem k časové náročnosti dostatečný užitek.

Cíle, které jsem si v úvodu stanovil pro tuto práci se mi podařilo splnit. Celá problematika kalkulací je velmi obsáhlá a jistě by se s tímto tématem dalo pracovat ve větších detailech, v případě této práce toto platí zejména pro nepřímé náklady. Podrobnější řešení, případně sestavení kalkulačního systému tak může být vhodným tématem pro zpracování diplomové práce v navazujícím studiu.

Literatura

Knihy a články

1. DRURY, Colin. 2009. *Management Accounting for Business*. 4th edition. Andover: Cengage Learning. ISBN: 978-14080-1771-5.
2. FIBÍROVÁ, Jana. 2015. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN: 978-80-7478-8743-0.
3. KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN: 978-80-7261-568-1.
4. LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck. ISBN: 80-7179-419-8.
5. POPESKO, Boris. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2 aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada. ISBN: 978-80-247-5773-5.
6. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press. ISBN: 80-7261-087-2.

Interview

1. Dubnický, M., 2019, *Popis fungování podniku se zaměřením na vznik nákladů a strukturu podniku*.
2. Ustupský, T., 2019, *Analýza a rozbor dat z účetnictví podniku se zaměřením na náklady podniku*.
3. Čech, M., 2019, *Základní informace o rostlinách v květinářství se zaměřením na rostliny, pro které je v práci sestavená kalkulace*.

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Kalkulace nákladů na pěstování chryzantémy (zdroj: Dubnický)

Tabulka 2 - Optimalizace kalkulace (zdroj: vlastní)