



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANČÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ZHODNOCENÍ KALKULACÍ VE VYBRANÉ SOUKROPOMOPRÁVNÍ KORPORACI A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ ZJIŠTĚNÉHO STAVU

ASSESSING THE COSTING AND CALCULATIONS LEVEL IN THE SELECTED PRIVATE CORPORATION.
AND SUGGESTIONS FOR ITS IMPROVEMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Veronika Hudečková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Helena Hanušová, CSc.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Veronika Hudečková
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Helena Hanušová, CSc.
Akademický rok:	2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Zhodnocení kalkulací ve vybrané soukropomoprávní korporaci a návrhy na zlepšení zjištěného stavu

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Na základě teoretických poznatků provést kritickou analýzu stávající úrovně kalkulací ve vybraném s.r.o. a formulovat zjištěné problémy a nedostatky.

S přihlédnutím ke specifikům a potřebám zvoleného s.r.o. navrhnout řešení zejména v oblasti členění režii a kalkulačního systému tak, aby se zlepšila stávající úroveň kalkulací.

Základní literární prameny:

HRADECKÝ, M a M. KONEČNÝ. Kalkulace pro podnikatele. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 80-7175-119-7.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing a.s., 2008. ISBN 80-2472-475-1.

KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktual. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-7261-217-8.

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy - manažerské účetnictví v praxi. 2. výrazně rozš. a aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, B. a Š. PAPADAKI. Moderní metody řízení. 2. aktual. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na provedení kritické analýzy stávající úrovně klasifikace nákladů a kalkulací ve vybrané společnosti, která se zabývá zakázkovou výrobou. Cílem práce je na základě zjištěných nedostatků navrhnout řešení vyhovující specifickým a potřebám společnosti jak v oblasti členění nákladů, tak kalkulačního systému.

Abstract

The diploma thesis is focused on realizing a critical analysis of the current classification level of costs and calculations in a chosen company that deals with custom production. The aim of the work is to propose a solution based on the identified shortcomings that meets the specifics and needs of the company, both for a cost breakdown and a calculations system.

Klíčová slova

Náklady, kalkulace úplná a neúplná, metody kalkulace, kalkulační systém, zakázková výroba

Key words

Costs, complete and incomplete calculations, calculation methods, calculation system, custom production

Bibliografická citace

HUDEČKOVÁ, V. *Zhodnocení kalkulací ve vybrané soukropomoprávní korporaci a návrhy na zlepšení zjištěného stavu*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 89 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. května 2018

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji své vedoucí práce Ing. Heleně Hanušové CSc. za odborné vedení a užitečné rady. Dále děkuji firmě ABC s.r.o. a jejímu zástupci za poskytnutí potřebných informací a trpělivost. V neposlední řadě chci poděkovat své rodině za podporu během celého mého studia a nejvíce ze všeho bych chtěla poděkovat Bohu a mému manželovi, bez kterých bych poslední měsíce nezvládla.

Obsah

Úvod	9
Cíle práce, metody a postupy	10
1 Teoretická východiska práce	11
1.1 Náklady.....	11
1.2 Kalkulace	15
1.3 Kalkulace nákladů v zakázkové výrobě	21
1.4 Kalkulační systém	26
2 Analýza současného stavu	32
2.1 Popis společnosti.....	32
2.2 Analýza stávající klasifikace nákladů	38
2.3 Současný způsob kalkulace nákladů.....	43
2.4 Stávající kalkulační systém.....	45
2.5 Zhodnocení současného stavu a nalezené chyby.....	47
3 Vlastní návrhy řešení	51
3.1 Klasifikace nákladů.....	51
3.2 Kalkulace nákladů	60
3.3 Alternativy navrhovaného způsobu kalkulace nákladů	65
3.4 Kalkulační systém	69
3.5 Ukázka použití kalkulace nákladů	70
Závěr	78
Seznam použitých zdrojů	80
Seznam použitých obrázků	82
Seznam použitých tabulek	83
Seznam použitých rovnic	84
Seznam použitých zkratk	85
Seznam Příloh	86
Přílohy	87

Úvod

Správné členění nákladů a odpovídající kalkulace je důležitým předpokladem správného fungování společnosti. Především v malých firmách je však tato skutečnost často opomíjena ať už z důvodu časové vytíženosti, či neznalosti. Mohlo by se zdát, že neodpovídající kalkulace nákladů nemusí být problémem, pokud společnost vykazuje zisk, opak je však pravdou.

Pro potřeby diplomové práce byla vybrána společnost ABC s.r.o. (dále jen „společnost“), která se zabývá zakázkovou výrobou a ve které je, dle slov jejího zástupce, kalkulační systém nastaven neodpovídajícím způsobem vzhledem k jejich potřebám a jeho konstrukce je velice nejasná.

Je nutné si uvědomit, že je pro firmu nezbytné moci sledovat průběh zakázky stejně tak jako plánovaný i skutečný zisk, a v neposlední řadě moci porovnat skutečné náklady zakázky s její cenou, a tak zjistit skutečný zisk na zakázku. Tyto informace jsou nutné především pro řízení cash flow, zisku, cenové politiky a marketingové strategie.

Pro potřeby práce tak budou v první řadě nastíněny teoretická východiska, a to jak z oblasti členění nákladů, tak samotné kalkulace. Následně bude totiž analyzován současný stav klasifikace nákladů společnosti stejně tak, jako způsob kalkulace nákladů a kalkulační systém. Na základě analýzy pak budou popsány nedostatky současného stavu, jež budou navrhovanými opatřeními odstraněny či omezeny.

Vlastní návrhy pak budou obsahovat doporučení klasifikace nákladů, kalkulace nákladů i kalkulačního systému. Tyto návrhy však musí respektovat nejen specifika společnosti, ale také její přání. Závěrem bude navrhovaná kalkulace nákladů představena na konkrétní zakázce společnosti tak, aby bylo možné porovnat stávající a navrhovanou kalkulaci.

Cíle práce, metody a postupy

Cílem práce je pomocí teoretických poznatků dané problematiky provést kritickou analýzu stávající klasifikace nákladů, způsobu kalkulace, jakož i kalkulačního systému ve společnosti ABC s.r.o. Na základě zjištěných problémů a nedostatků následně navrhnout řešení jak v oblasti členění nákladů, tak samotné kalkulace s přihlédnutím ke specifickým a potřebám společnosti. Dalším cílem je představení navrhované kalkulace na konkrétní zakázce firmy v porovnání se současnou kalkulací, a tím formulovat pravděpodobné důsledky používání současné kalkulace na chod firmy a následné předpokládané dopady přechodu na navrhovaný kalkulační systém.

V rámci diplomové práce budou použity obecné a zvláštní metody. Z obecných metod bude využívána analýza, která je založena na rozkladu komplexních objektů na jednotlivé části, a syntéza, která naopak spojuje poznatky v celek. Dále půjde o dedukci, analogii, komparaci a modelování. Vzhledem k tématu práce je nutné použít zvláštní metody, například techniky kalkulace a metody přiřazování nepřímých nákladů na jednici.

Práce bude z velké části zpracována na základě informací a interních dat poskytnutých společností, přičemž navrhovaná opatření budou v průběhu konzultována se zástupcem firmy tak, aby odpovídala potřebám firmy.

Postup zpracování této práce bude následující. Nejprve budou zpracována teoretická východiska v oblasti kalkulace nákladů. Následně bude provedena analýza současného způsobu kalkulace nákladů společnosti. Na základě zpracování teoretického aparátu a analyzovaného systému kalkulace budou popsána kritická místa současného způsobu kalkulace. K eliminaci těchto problémů budou navrženy změny, které budou odpovídat potřebám a specifickým firmy.

1 Teoretická východiska práce

1.1 Náklady

Vymezení pojmu

Dle Krále a kol. (2002, s. 37) se z manažerského hlediska vychází z charakteristiky nákladů jako „hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“. Na rozdíl od finančního účetnictví, kde je náklad primárně chápán jako ekonomický zdroj vynaložený na dosažení výnosů, manažerské účetnictví zdůrazňuje především nutnost „racionálního hospodárného vynakládání“.

Členění nákladů

Správné rozčlenění nákladů je předpokladem účinného řízení. Většina autorů – například Hradecký a kol. (2008, s. 77) nebo Čechová (2011, s. 72) – člení náklady pouze podle druhu a podle účelu. Oproti tomu Král a kol. (2002, s. 58) přidávají navíc členění dle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění a členění z hlediska potřeb rozhodování. Budu se ve své práci přiklánět ke členění dle Krále a kol.

1. Druhovému členění nákladů

Dle Čechové (2011, s. 73) mají náklady, které je možné členit podle druhu následující vlastnosti.

- Externí

Externí náklady nemohou vznikat uvnitř procesu výroby, naopak přicházejí do podniku zvenčí. Patří mezi ně například spotřeba materiálu, energie, polotovarů a služeb. Dále pak mzdové náklady a opotřebení dlouhodobého majetku, které souvisí přímo s danou aktivitou.

- Prvotní

Prvotními náklady jsou ty náklady, které se objevují při daném výkonu poprvé. Opakem jsou náklady druhotné, které vznikají spotřebou nákladů prvotních a jde prakticky o přerozdělení nákladů uvnitř podniku.

- Jednoduché

Jednoduchými náklady jsou ty, které obsahují pouze jednu položku nákladů. Jde například buď o spotřebu služby, nebo spotřebu materiálu. V případě komplexních nákladů jsou tyto jednotlivé náklady navzájem kombinovány.

Členění nákladů dle druhu je významné hned z několika důvodů:

-podává informace o vztahu firmy k okolí pomocí sledování spotřeby ekonomických zdrojů,

-je podkladem pro zpracování výkazu zisku a ztrát,

-slouží ke kontrole přiměřenosti spotřeby ekonomických zdrojů. (Hradecký a kol., 2008, s. 78)

2. Účelové členění nákladů

Jde o členění, které udává vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Na rozdíl od druhového členění nejde o podstatu nákladu samotného, ale o výsledek procesu, ve kterém mají být náklady spotřebovány. Výsledkem procesu může být například výroba výrobku, poskytnutí služby nebo oprava zařízení. (Čechová, 2011, s. 75)

- Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady patří dle Krále a kol. (2003, s. 61) do skupiny „nákladů bezprostředně vyvolaných technologií dané činnosti nebo operace“. Zato náklady na obsluhu a řízení jsou vydávány na zajištění podmínek nutných k správnému průběhu dané činnosti.

- Náklady jednicové a režijní

Král a kol. (2003, s. 62) také uvádějí, že „toto značně obecné rozčlenění nákladů je výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek“. Nákladový úkol je sestavován tím způsobem, že stanovené normy jsou násobeny počtem provedených dílčích výkonů (buď předem stanovenými, nebo skutečnými). To je však možné pouze u těch technologických nákladů, které souvisí přímo s jednotkou dílčího výkonu. V tomto případě se jedná o náklady jednicové a nástrojem jejich řízení je kalkulace.

Naopak technologické náklady, které souvisí s technologickým procesem jako celkem a nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů spolu s náklady na obsluhu řízení, představují náklady režijní. Král a kol (2003, s. 62) dále zmiňují, že „nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, popř. i pro celkový předpokládaný objem výkonů za toto období.“ Kontrola těchto nákladů je proto složitější než výše uvedených. Nástrojem řízení režijních nákladů je jejich rozpočet.

3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Pro efektivní řízení nákladů je nepostačující účelové spojení nákladů s činností, při které došlo ke vzniku nákladů. Je taktéž nutné určit vztah daného nákladu k vnitropodnikovému útvaru, ve kterém došlo ke konkrétní činnosti, a k pracovníkům, již jsou odpovědní za vynakládání těchto nákladů.

Ve vztahu k útvarům je prvotní členění nákladů dle místa jejich vzniku. Na to musí navazovat členění dle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou takto náklady přiřazovány, jsou označovány za odpovědnostní střediska.

Král a kol. (2002, s. 63-64) zmiňují, že k tomu, aby bylo možné „zobrazit vazby mezi útvary a určit odpovědnost za hotové efekty (např. za úspory nebo překročení nákladů) těch výkonů, které se neprodávají externím spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku“, je nutné provést několik kroků. Kvantifikovat náklady jednotlivých odpovědnostních středisek, dále určit ty výkony, které jsou předávány mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary, a nakonec ocenit tyto výkony ve vnitropodnikových cenách.

Náklady, jež vznikly v určitém středisku a jsou následně předány jinému středisku, jsou označovány jako interní náklady. Jde o náklady druhotné a složené.

4. Kalkulační členění

Pro požadavek hospodárnosti i jako podpora rozhodování je nutné určit souvislost nákladů k danému finálnímu nebo dílčímu výkonu. Tento způsob přiřazování nákladů se nazývá kalkulační členění nákladů a je zvláštním typem účelového členění, proto i toto členění má za úkol kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů pomocí nákladového úkolu. Zjištění informací pro tento úkol je dle Krále a kol. (2002,

s. 65) poměrně složité, a to především proto, že „podnikatelský proces je zpravidla složitým systémem sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem bezprostředních, ale i s výrazně širším množstvím zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu“. Často tedy dochází k modelovému zjednodušení, které neodráží skutečnou realitu. Z toho důvodu je nutné brát v potaz účel přiřazování nákladů danému výkonu. Odlišný postup rozvržení nákladů tak bude použit při cenotvorbě, jiný při kontrole hospodárnosti nebo v případě krátkodobých rozhodnutí o dočasném snížení ceny.

- Přímé a nepřímé náklady

Přímé náklady lze přiřadit k příslušnému druhu výkonu, se kterým souvisí. Přímé náklady nejsou pouze náklady jednicové, ale taktéž náklady režijní, které jsou přiřaditelné pouze jednomu druhu výkonu. Jejich hodnota připadající na jednu jednici tak lze zjistit pouhým vydělením množství nákladů přiřaditelných danému druhu výkonu a množství jednotek výkonu.

Většina režijních nákladů je však nákladem nepřímým a jejich hodnota se jednotlivým výkonům přiřazuje nepřímě.

5. Členění z hlediska potřeb rozhodování

Kocmanová (2013, s. 120-121) toto členění na rozdíl od Krále a kol. nazývá manažerským pojetím nákladů, ovšem v interpretaci těchto nákladů se shodují. Srovnávání nákladů a výnosů má rozhodující úlohu pro ekonomické rozhodování a řízení podniku. Manažerské pojetí nákladů bere v potaz relevantní náklady.

- Relevantní a irelevantní náklady

Členění nákladů, které je důležité pro rozhodování o budoucnosti, nevychází z reálných, ale z odhadovaných nákladů. Je potřebné rozlišit, které z nákladů budou ovlivněny a které jsou naopak nezávislé na různých variantách rozhodnutí. Jde o relevantní náklady, které se mění při jednotlivých variantách našeho rozhodnutí, a irelevantní (umrtvené) náklady, které se naopak nemění s jednotlivými variantami rozhodnutí a jsou tedy pro dané rozhodnutí nedůležité. (Král a kol., 2002, s. 75)

- Oportunitní náklady

Oportunitní náklady dle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) „vychází z rozdílného pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví“. Zatímco náklady vykazované ve finančním účetnictví v přesné výši jsou označovány jako explicitní náklady, implicitní náklady nejsou v účetnictví evidovány vůbec nebo v jiné výši. Oportunitní náklady jsou brány na zřetel manažerem v případě, že je možné realizovat více alternativních projektů. Tyto náklady totiž představují hodnotu příjmu, o který společnost přišla v důsledku znemožnění přijetí alternativy, kvůli akceptování zvoleného. Jde o náklady obětované příležitosti a mají charakter implicitních nákladů.

- Variabilní a fixní náklady

Variabilní náklady jsou závislé na objemu výroby, s tímto objemem rostou a při nulové produkci jsou taktéž nulové. Podle rychlosti růstu variabilních nákladů se zvyšujícím se množstvím lze dle Langa (2005, s. 46) rozpoznat degresivní, proporcionální a progresivní vývoj variabilních nákladů.

Fixní náklady jsou náklady vynakládané jednorázově, jejich výše se neodvíjí od množství produkce (až do bodu maximální produkce, poté mohou skokově vzrůst), při nulové produkci jsou nenulové. Fixní náklady připadající na jednotku produkce klesají s rostoucí produkcí.

Do variabilních nákladů dle Kocmanové (2013, s. 121) patří jednicové náklady, jako je například přímý materiál nebo přímé mzdy. V případě fixních nákladů jde nejčastěji o režie, např. odpisy, mzdy správních a technicko-hospodářských pracovníků, nájemné, úroky, atd.

1.2 Kalkulace

„Jednou z podmínek přežití podniku je“ dle Hradeckého a kol. (2008, s. 175) „jeho konkurenceschopnost, ta souvisí především s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Nástrojem, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu, je kalkulační. Z toho pak vyplývá její stěžejní význam pro řízení vývoje nákladů výkonů a tím i pro řízení podniku.“

Pojem kalkulace se používá převážně k popsání těchto významů.

- Kalkulace (přesněji kalkulování, či sestavování kalkulací) je činnost, při níž se stanovují (v předběžných) či zjišťují (ve výsledných) náklady na jednotku výkonu.
- Kalkulací se rozumí výsledek kalkulační činnosti zjištěný či sestavený na jednotku výkonu, v daných kalkulačních položkách a taktéž úhrn těchto položek.
- Kalkulací je též označována část podnikového informačního systému, která čerpá data z nákladového účetnictví a rozpočtů. (Hradecký a kol., 2008, s. 181)

Jak Král a kol. (2003, s. 234) tak Fibírová a kol. (2007, s. 222) zmiňují důležitost kalkulací nákladů a její nepostradatelné využití zejména při:

- oceňování vnitropodnikových výkonů a tedy tvorbě ceny,
- ocenění stavu a změny aktiv vytvořených vlastní činností,
- rozhodování o sortimentu, objemu a struktuře výroby,
- řízení nákladů a kontrole jejich hospodárneho využívání,
- plánování nákladů, výnosů a zisku,
- rozhodování o zajištění činnosti vlastní výrobou nebo externě.

Obsah kalkulací

Hradecký a kol. (2008, s. 176) uvádějí, že „obsahem kalkulací jsou náklady na výrobu výkonů. Náklady se přitom skládají ze svých jednotlivých prvků, které lze v prvním přiblížení charakterizovat jako nákladové druhy, ty se zpravidla vymezují pěti základními, stejnorodými nákladovými položkami.“ Jde o:

- spotřebu materiálu a energie,
- spotřebu externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady, včetně sociálního a zdravotního pojištění,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- finanční náklady.

Úplná a neúplná kalkulace

Díky kalkulačnímu dělení nákladů jsme schopni určit velikost nákladů připadající obecně na výkon podniku. Nemusí jít pouze o výrobek, ale také o službu. Předmětem kalkulace může být také zakázková nebo sériová výroba. Je nutné správně vymezit předmět kalkulace – kalkulační jednici. Předmět kalkulace není jediný faktor, který ovlivňuje druh kalkulace, která může být použita. Jedná se také například o strukturu nákladů, charakter technologie, výrobní sortiment nebo prostorové a organizační uspořádání. V závislosti na těchto faktorech je možné rozpoznat úplnou neboli absorpční kalkulaci a neúplnou neboli neabsorpční kalkulaci. (Duchoň, 2007, s. 76)

Kalkulace úplných nákladů obsahuje veškeré náklady podniku, zatímco neúplné kalkulují pouze část podnikových nákladů – variabilních, fixní náklady se na výkon nepřepočítávají. Podstatný je však také rozdíl ve využívání těchto kalkulací. Vzhledem k tomu, že kalkulace plných nákladů obsahuje veškeré náklady výkonu včetně strategických a správních, slouží zpravidla pro dlouhodobé rozhodování, nebo rozhodování o ceně. Protože neúplná kalkulace neobsahuje fixní náklady, které s jednotkou výkonu zpravidla nesouvisí, je tato kalkulace vhodná pro krátkodobé rozhodování a při častých změnách objemu výstupu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 77)

Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec je individuálním vyjádřením struktury stanovování a zjišťování nákladů výkonu. Nejedná se však o jednotně danou formu, ale naopak se podoba přizpůsobuje konkrétnímu uživateli a účelu, pro který je kalkulace sestavena. (Král a kol., 2002, s. 180)

V minulosti došlo ke vzniku tzv. typového kalkulačního vzorce, jako jednotného postupu ve všech odvětvích hospodářství. Tento typový vzorec je v dnešní době používán jako výchozí základ pro sestavení individuálního kalkulačního vzorce odrážejícího konkrétní podmínky jednotlivého podniku. Typový kalkulační vzorec představuje kalkulaci úplných nákladů, o kterých bylo pojednáno výše. (Hradecký a kol., 2008, s. 177)

Struktura typového vzorce je následující:

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímé náklady
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie
-

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady
-

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu (základní)

(Král a kol., 2002, s. 181)

Obsah položek kalkulačního vzorce

Jak Hradecký a Konečný (2003, s. 30-38) uvádějí, z důvodu srovnatelnosti jednotlivých kalkulací v podniku a mezi jednotlivými druhy výkonu, je patřičné, aby měl podnik závaznou směrnici stanovující jednotlivé položky kalkulačního vzorce s přihlédnutím ke specifikům konkrétního podniku. Definuje následující položky kalkulačního vzorce.

1) Jednicový (přímý) materiál

Za jednicové náklady jsou považovány nejen náklady, které se stávají součástí výrobku, ale také náklady, bez jejichž spotřeby by produkt nemohl vzniknout. Přesné množství materiálu potřebného k výrobě konkrétního výkonu je zjistitelné z příslušné technické dokumentace. Kromě mechanicky, chemicky, či jinak přetvářeného materiálu se za

jednicový materiál považují taktéž výrobky zakoupené. Při kalkulaci je počítáno zásadně s hmotností materiálu včetně odpadu i jiných ztrát způsobených technologickým postupem, jde o tzv. spotřební hmotnost materiálu.

Spotřeba energie je v zásadě řazena do režii, avšak v případě některých typů výroby (například výroba tekutého kovu) je možné měřit spotřebovanou energii na jednotku výkonu, a tak ji považovat za jednicový náklad. Je pak žádoucí pro tento náklad vytvořit novou kalkulační položku a nezařazovat ji do jednicového materiálu.

2) Jednicové (přímé) mzdy

Jednicové mzdy jsou ty, které náleží danému výkonu a jsou zaznamenány v technické dokumentaci, v které jsou udávány v naturální podobě a pomocí sazeb jsou převáděny do peněžní podoby. Objem jednicových mezd zpravidla klesá s rostoucím stupněm automatizace výroby.

Kromě pravidelné jednicové mzdy jsou pracovníkům vypláceny příplatky či prémie. Vzhledem k tomu, že tyto příplatky jsou nárazové a není zaručena jejich pravidelná výše či vůbec fakt, že budou vyplaceny, doporučuje se tyto příplatky zahrnovat do výrobní režie.

3) Ostatní jednicové (přímé) náklady

Náklady, jež jsou obsaženy v této kalkulační položce, jsou různého druhu. Obecně jde o náklady, které se nevyskytují u všech výrobků a přímo souvisí s jednotkou. Jde například o nářadí, jež je používáno pouze k výrobě konkrétního produktu, náklady na licence, pokud se platí za kus, anebo náklady na výzkum a vývoj spojené s konkrétním produktem. V případě, že firma obchoduje se zahraničím, může se jednat o clo, dopravné, či pojištění.

Smyslem této kalkulační položky je, aby se náklady, které obecně patří do výrobní či správní režie, ale je možné je přiřadit konkrétnímu výkonu, zařazovaly do jednicových nákladů a nerozvrhovaly se do nákladů jiných produktů, s kterými nesouvisí.

4) Výrobní režie

Výrobní režii lze chápat jako náklady spojené s řízením a obsluhou výroby. Tyto náklady nelze přiřadit ke konkrétnímu výkonu, a to z toho důvodu, že jejich vznik

souvisí s několika různými výrobky. Následuje výčet nejvýznamnějších položek výrobní režie.

a. Spotřeba režijního materiálu

Kromě režijního materiálu spotřebovaného ve výrobě se jedná také o materiál pro opravy a údržbu, čisticí prostředky, ochranné pomůcky, pracovní vybavení nebo kancelářské vybavení. Někdy se do této položky zařazuje materiál, jehož spotřebu je možné stanovit na jednotku výkonu, avšak toto stanovení by bylo nevhodné.

b. Spotřeba energie

Jedná se o vodu, plyn, elektřinu, páru, stlačený plyn.

c. Režijní mzdy

Do této položky se obvykle řadí mzdy administrativních a technických pracovníků, režijní mzdy výrobních dělníků nebo odměny a prémie.

d. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

5) Správní režie

Jde o náklady na řízení a správu podniku, jež nelze přiřadit ke konkrétnímu výkonu. V jednotlivých položkách správní režie můžeme vidět podobnost s výrobní režii. Níže je uveden jejich výčet spolu s typickým příkladem.

a. Režijní materiál (kancelářské potřeby)

b. Režijní mzdy (plat vedoucích a administrativních pracovníků)

c. Odpisy (odpisy administrativních budov)

d. Finanční náklady (náklady na pojištění, poradenské služby)

6) Odbytová režie

Mezi odbytovou režii se řadí ty náklady, které jsou spojené s odbytem výrobku, jde prakticky o režijní náklady vzniklé od předání výrobku na sklad až po dodání odběrateli. Jde především o provoz skladů hotových výrobků, expedice, marketing, prodejní oddělení a fakturace.

1.3 Kalkulace nákladů v zakázkové výrobě

V případě metod kalkulace úplných nákladů se autoři poněkud odlišují. Ke shodě dochází v případě kalkulace dělením jak prosté, tak s poměrovými čísly a kalkulace přírážkové. Kromě dvou výše uvedených zmiňují například Hradecký a Konečný (2003, s. 70-72) i metodu odčítací a rozčítací kalkulace, používané ve sdružené výrobě. Naopak Landa (2008, s. 291) i Petřík (2009, s. 46) tyto metody nezmiňují, ovšem uvádí metodu ABC, tj. metodu přiřazování nákladů podle aktivit.

Tuto metodu detailně popisují také Popesko a Papadaki (2016, s. 81-188), kromě toho však uvádí také specifika použití jednotlivých metod podle druhu výroby. Na rozdíl od ostatních autorů zmiňují zvláštnosti kalkulací v zakázkové výrobě a konkrétní použití přírážkové kalkulace v této výrobě. V dalším textu se tedy budu přiklánět právě k těmto autorům.

O zakázkovou výrobu firmy jde v situaci, kdy podnik produkuje různorodé produkty, které jsou nejčastěji vyráběny na základě objednávek. V těchto podmínkách jsou náklady alokovány konkrétní zakázce a popřípadě následně děleny počtem stejnorodých kusů v této zakázce.

Kalkulace přímých nákladů

Běžným jevem v případě zakázkové výroby je existence *zakázkového listu*, který je vystavován pro každou konkrétní zakázku zvlášť. Co vše se na zakázkovém listu eviduje, záleží na charakteru členění nákladů konkrétní firmy. Z přímých nákladů jde především o přímé materiálové náklady a přímé mzdové náklady. Přímé mzdy se pak vyjadřují jako mzdové sazby, které jsou přiděleny jednotlivým pracovním úkonům.

K zaznamenání času stráveného na konkrétním úkolu zakázky jednotlivými pracovníky se využívají *časové výkazy*. V těchto výkazech je patrné, kolik času zaměstnanec strávil na kterém výkonu konkrétní zakázky. V případě, že činnost, kterou prováděl, není možné přiřadit přímo k zakázce (například údržba strojního zařízení), je tato činnost vykázána jako práce nepřímá. Po ukončení zakázky jsou na základě časových výkazů stanoveny přímé mzdové náklady a jsou zapsány do zakázkového listu.

Výše popsany systém probíhá v případě, že jde o manuální záznam mzdových nákladů. Čím dál větší množství firem však využívá elektronické systémy. V tom případě je

každé činnosti, zakázce a každému zaměstnanci přidělen kód a ve chvíli, kdy zaměstnanec začíná novou činností, nasnímá tyto tři kódy. Přidělení mzdových nákladů k zakázce tak probíhá automaticky, tím je snížena potřeba lidské práce a zvýšena rychlost určení nákladů zakázky.

Přiřazení režijních nákladů

Kromě přímých nákladů je také nutné evidovat režijní náklady výroby. V případě režii však narážíme při přidělení k zakázce na problémy.

- Režijní náklady jsou většinou náklady nepřímými a je tedy nemožné, nebo velice obtížné, je přiřadit ke konkrétní zakázce.
- Režijní náklady výroby jsou tvořeny různorodými položkami nákladů, obsahují například jak mzdu výrobního ředitele, tak drobný výrobní materiál, či prostředky pro údržbu strojů.
- Položky výrobní režie mají ve většině případů fixní charakter, režie tedy mohou zůstat poměrně konstantní i při změně objemu výkonů. Hodnota režii připadajících na zakázku se tedy v průběhu času může výrazně měnit.

Z výše uvedených důvodů je režie přiřazená k zakázce pouze podílem na celkové budoucí očekávané režii. Zpravidla dochází k přiřazení režijních nákladů tím způsobem, že se násobí předem stanovená (předkalkulovaná) režijní přírážka objemem spotřebované rozvrhové základny na dané zakázce. Jde tedy nejčastěji o tzv. přírážkovou kalkulaci nazývanou taktéž zakázková.

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace se v praxi řadí mezi nejpoužívanější způsoby kalkulace. Její hlavní výhodou je jednoduchost a využitelnost v heterogenní výrobě a ve službách. Přirážková kalkulace alokuje nepřímé náklady konkrétnímu výkonu pomocí rozvrhové základny a režijní přírážky.

- **Rozvrhová základna**

Aby bylo možné alokovat nepřímé náklady, je nejprve nutné stanovit veličinu či měřítko, které bude nápomocné k vyjádření nepřímých nákladů na jednotku. V ideálním případě by měla zvolená rozvrhová základna ovlivňovat režijní náklady. Takto

stanovená rozvrhová základna je také označována jako vztahová veličina, existuje totiž určitý faktor, který zapříčiňuje vznik režijních nákladů. V případě, že tento přímý vztah mezi stanovenou rozvrhovou základnou a režijními náklady neexistuje, nebudou takto stanovené režijní náklady na zakázku odpovídat skutečnosti.

Rozvrhovou základnu je možné stanovit buď v peněžních, nebo naturálních jednotkách. V prvním případě získáme režijní přírážku vyjádřenou v procentech či koeficientem. Výpočet režijní přírážky bude v tomto případě následující:

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

Rovnice č. 1: První varianta obecného výpočtu procenta přírážky režijních nákladů
(Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 100)

V případě stanovení rozvrhové základny v naturálních jednotkách je výsledkem sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny (například hodinu práce nebo kilogram materiálu).

$$\text{Sazba režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}}$$

Rovnice č. 2: Druhá varianta obecného výpočtu procenta přírážky režijních nákladů
(Zdroj: Popesko a Papadaki, 2016, s. 100)

Jak vyjádření rozvrhové základny v peněžních, tak v naturálních jednotkách má své kladné i negativní stránky. Stanovení rozvrhové základny v peněžních jednotkách bývá jednodušší, zato hodnota vypočtené režijní přírážky je méně vypovídající. Takto stanovená rozvrhová základna se taktéž vyznačuje výraznou nestálostí a je tedy snížena schopnost porovnávání režijních přírážek mezi obdobími.

Naopak naturálně vyjádřená rozvrhová základna vykazuje vyšší stálost a vypovídající schopnost. Na rozdíl od výše zmíněné je však nutné evidovat naturální spotřebu.

- **Režijní přírážka vs. předkalkulovaná režijní přírážka**

K alokaci režijních nákladů na zakázku je zpravidla používána předkalkulovaná režijní přírážka. Při výpočtu je nejprve stanoven odhad objemu rozvrhové základny potřebné v následném časovém úseku. Dále jsou odhadnuty celkové režijní náklady potřebné k danému objemu výroby. Předem stanovená režijní přírážka je pak vypočtena jako podíl těchto dvou odhadnutých hodnot.

Místo odhadovaných budoucích dat je možné použít skutečná minulá data za určitý časový úsek (měsíc, čtvrtletí, rok). V tom případě však hrozí, že takto stanovená přírážka bude (například v důsledku sezónnosti) v jednotlivých obdobích výrazně kolísat. To může způsobit situaci, kdy na dvě identické zakázky prováděné v různých časových obdobích, budou dopadat výrazně rozdílné režijní náklady. Z tohoto důvodu je doporučováno používání ročních period, v případě kterých je ovšem snížení kolísavosti vykoupeno dlouhým časovým úsekem před zjištěním hodnoty skutečné režijní přírážky.

- **Sumační a diferenciovaná varianta přírážkové kalkulace**

Rozpoznáváme dvě odlišné varianty rozvrhové základny. Jedním možným způsobem je použití pouze jedné rozvrhové základny pro celou sumu režii firmy, mluvíme pak o sumační přírážkové kalkulaci. V tomto případě však může dojít k výraznému zkreslení z toho důvodu, že jednotlivé druhy režii mohou mít příčinnou souvislost s rozdílnými rozvrhovými základnami.

Je též možné použít pro různé skupiny režijních nákladů rozdílné rozvrhové základny, pak se jedná o diferenciovanou variantu přírážkové kalkulace. Vystává však otázka, jakým způsobem jednotlivé režie členit do skupin, které budou vykazovat určité podobné znaky, a bude jim tak možné přiřadit společnou rozvrhovou základnu.

Nejčastějším způsobem rozdělení nákladů je podle funkčních celků, do kterých se řadí, v tom případě se jedná o následující skupiny nákladů:

- a) zásobovací režie,
- b) výrobní režie,
- c) odbytová režie,
- d) správní režie.

Do zásobovací režie je pak možné zařadit veškeré náklady spojené s nákupem a příjmem materiálu, kontrolou a uskladněním. Jednotlivé položky ostatních skupin nákladů byly popsány výše.

Volba konkrétní rozvrhové základny k jednotlivým skupinám nákladům samozřejmě záleží na specifikách konkrétní společnosti. V případě zásobovací režie se jedná

nejčastěji o přímý materiál, u výrobní režie jsou to přímé mzdy a u odbytové a správní režie je to zpravidla suma přímých nákladů.

Kromě rozdělení nákladů dle funkčních celků je také používáno dělení na skupiny dle vztahu k objemu prováděných výkonů. Jedná se pak o následující skupiny nákladů.

a. Variabilní režie

O variabilní režii se jedná v případě, kdy je výška nákladů citlivá na změnu prováděných výkonů. Jde zejména o náklady spojené s výrobou. V tomto případě jsou rozvrhovou základnou nejčastěji přímá práce nebo počet normohodin.

b. Fixní režie

Fixní režie na rozdíl od té variabilní značně nereaguje na změnu prováděných výkonů a stanovení její rozvrhové základny je tedy náročnější. Nejčastěji se jedná o sumu přímých nákladů, nebo o přímou práci.

c. Správní režie

Správní režie obsahuje náklady jak fixního, tak variabilního charakteru a je identická se správní režii u diferenciované přírážkové kalkulace.

- **Nejpodstatnější omezení**

Výrazným omezením přírážkové kalkulace je skutečnost, že ubývá nepřímých nákladů, u nichž lze zjistit příčinný vztah k nějaké jednoduše zjistitelné rozvrhové základně. Často je tedy zvolena rozvrhová základna, která nedokonale vystihuje vztah k nepřímým nákladům a jejich dělení na zakázku je tedy značně zkreslené.

Při použití přírážkové kalkulace taktéž často dochází k nadhodnocování nákladů u výkonů, které nejsou výrazně náročné na spotřebu režii, a naopak k podhodnocování nákladů u výkonů, které spotřebovávají větší množství režii. To může mít za následek nejen nesprávně odvozovanou ziskovost jednotlivých produktů, ale také nesprávné výchozí podklady managementu pro řízení výroby.

Další problém přírážkové kalkulace může nastat v případě, že určitý výrobek extrémně zatěžuje konkrétní režijní středisko. Toto režijní středisko se stane tzv. úzkým místem a musí být navýšena jeho kapacita. Vzhledem k jednoduchosti přírážkové kalkulace

a průměrování režijních nákladů nemusí k odhalení tohoto výrobku dojít a tím může docházet k výrazným výkyvům ve využívání jednotlivých režijních středisek.

Poslední omezení, které je společné pro všechny metody kalkulace, vyplývá z faktu, že postupem času se podíl nepřímých nákladů na celkových nákladech obecně zvyšuje. Nesprávné přiřazení nepřímých nákladů má tedy na firmy stále větší dopad.

- **Přirážková kalkulace v praxi**

I přes výše uvedené nedostatky je přirážková kalkulace hojně využívána pro svoji jednoduchost a nenáročnost potřebných dat. Zásadní výhodou je také fakt, že podává informace o úplných nákladech výkonu.

Níže je uvedeno několik zásad, které by měly být firmami při využívání přirážkové kalkulace dodrženy.

- a) Mělo by docházet k pravidelnému aktualizování režijní přirážky
- b) Důkladně zvažovat použití režijní přirážky z minulých hodnot, či na základě plánovaných dat
- c) Soustředit se na správné rozčlenění režijních nákladů podle jejich vztahu ke kalkulovanému výkonu
- d) Pro každou skupinu takto členěných nákladů zvolit nejlepší možnou rozvrhovou základnu, která odpovídá vývoji těchto režijních nákladů
- e) Využít střediskových režijních sazeb v případě, kdy je to na místě

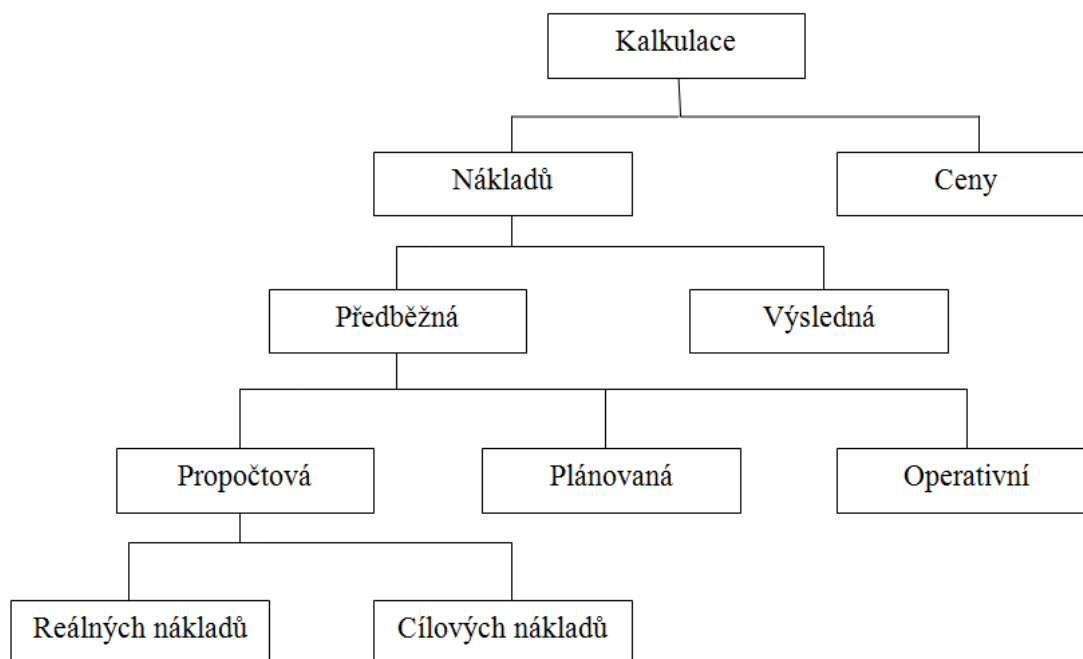
1.4 Kalkulační systém

Z výše uvedeného výčtu využití kalkulací je patrné, že jediný propočet nákladů nemůže plnit veškeré uvedené funkce. Dle účelu, kterému má daná kalkulace sloužit, se rozlišují různé typy kalkulací. Kalkulační systém je tedy soubor veškerých kalkulací sestavovaných v podniku včetně vztahů mezi nimi.

Jednotlivé kalkulace obsažené v kalkulačním systému se neliší jen metodou přiřazení nákladů nebo tím, zda zobrazují plné či dílčí náklady na jednici, ale taktéž časovým hlediskem. Především v tom, kdy dochází k sestavování kalkulace a kdy je daná kalkulace využívána. Členění je v tomto smyslu tedy determinováno tím, zda jsou

kalkulace podkladem pro strategické, taktické, operativní, nebo preventivní řízení, anebo jsou podkladem ověřování průběhu prováděných výkonů. (Král a kol., 2002, s. 234)

Dle výše uvedených kritérií lze jednotlivé kalkulace rozčlenit, u tohoto členění dochází v podstatě ke shodě všech autorů.



Obrázek č. 1: Kalkulační systém
(Zdroj: Král a kol., 2002, s. 235)

1. Propočtová kalkulance

Propočtová kalkulance patří mezi kalkulace předběžné. Popesko a Papadaki (2016, s. 68) zmiňují, že předběžné kalkulace jsou všeobecně charakteristické tím, že jsou „sestavovány před zahájením transformačního procesu na výkonu nebo v jeho průběhu“. Často bývají podkladem pro cenové vyjednávání. Dalším jejich charakteristickým znakem je fakt, že ve chvíli, kdy jsou sestavovány, nejsou k dispozici informace o skutečně spotřebovaném množství vstupů.

Podkladem k sestavení propočtové kalkulance jsou dle Hradeckého a kol. (2008, s. 183) výsledné kalkulace, ceny, technické parametry apod., stejných nebo podobných výrobků, proto se kvalita kalkulance odvíjí od vypovídající schopnosti dostupných dokumentací, které jsou k dispozici.

Král a kol. (2002, s. 238) uvádějí, že „hlavním úkolem propočtové kalkulace je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivity, resp. pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu“. Nejčastěji je sestavována před konstrukční a technologickou přípravou, během technického upřesňování daného výkonu. V zakázkově orientovaných výrobních cyklech s dlouhým výrobním cyklem je cílem propočtové kalkulace především vyjádřit nákladovou náročnost výkonu a tím dát podklad pro zpracování cenové nabídky.

2. Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je kalkulací předběžnou, na rozdíl od propočtové kalkulace jsou podkladem pro její sestavení dle Hradeckého a kol. (2008, s. 183-184) „normy (standards) spotřeby materiálu a času platné právě k datu sestavení operativní kalkulace“. Režijní náklady jsou stanoveny dle přírážek režijních nákladů, které byly vypočítány z konkrétních rozpočtů v době, kdy výroba daného výrobku začala. Platná operativní kalkulace se mění na novou operativní kalkulaci v každém případě, kdy dojde ke změně norem spotřeby materiálu a času vlivem konstrukčních a jiných změn. Z výše uvedeného vyplývá, že operativní kalkulace je nejpřesnější kalkulací sestavovanou v podnicích.

3. Plánová kalkulace

Plánovaná kalkulace je taktéž součástí kalkulací předběžných. Sestavuje se na určité období a udává velikost nákladů výkonu, které by mělo být dosaženo během daného období. Je tedy patrné, že zpracování plánových kalkulací je významné především v případě, že výroba či provádění výkonů se opakuje v průběhu delšího časového intervalu (především hromadná a velkosériová výroba). V zakázkové výrobě je použití této kalkulace značně omezené a její funkce plní operativní kalkulace. (Fibírová a kol., 2007, s. 226)

Jak uvádějí Král a kol. (2002, s. 242) i Fibírová a kol. (2007, s. 226-227) plánovaná kalkulace je na rozdíl od propočtové kalkulace sestavována po technologické a konstrukční přípravě a jsou tedy známy spotřební a výkonové normy. Lze ji vyjádřit ve dvou formách.

- Plánovaná kalkulace dílčího období, která vyjadřuje úroveň nákladů v daných časových intervalech, jež nastávají po realizaci určitých předpokládaných změn.

- Plánovaná kalkulace celého období (nejčastěji roční), která je stanovena jako vážený aritmetický průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, které reagují na plánované změny.

4. Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je sestavována až po dokončení příslušného výkonu, je tedy kontrolním nástrojem všech předběžných kalkulací zmíněných výše. Výsledná kalkulace má uplatnění především ve srovnání s některým druhem předběžné kalkulace, dále je podkladem pro řízení cen či sestavování propočtových kalkulací podobných nebo příbuzných výkonů a také ji lze využít při sestavování časových řad pro sledování vývoje nákladů určitého výkonu. (Hradecký a kol., 2008, s. 187)

Je třeba zdůraznit, že výsledná kalkulace nabývá významu především v podnikání, jehož výrobní cyklus je dlouhý, a výsledný produkt je zakázkového charakteru. Jde například o stavební výrobu, projekční činnosti nebo výzkumná a vývojová pracoviště. Naopak v případě hromadné a sériové výroby s krátkým výrobním cyklem a v případě, kdy je konečný spotřebitel neznámý, má výsledná kalkulace nižší vypovídající schopnost. (Král a kol., 2002, s. 247)

5. Kalkulace ceny

Zatímco kalkulace nákladů zobrazuje předpokládané nebo skutečné náklady, cenová kalkulace dle Čechové (2011, s. 100) „zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů“.

Z důvodu rozvoje tržního hospodářství, především silícího vlivu tržních podmínek na cenu, se mění význam a úloha cenových kalkulací. V dnešní době se již nesestavuje tak často a zásadní podklad pro konečnou cenu je spíše jen při individuálně nabízených výkonech, jedná se například o stavební zakázku, audit, nebo nabídku informačního systému. (Král a kol., 2002, s. 249)

Vazby kalkulačního systému

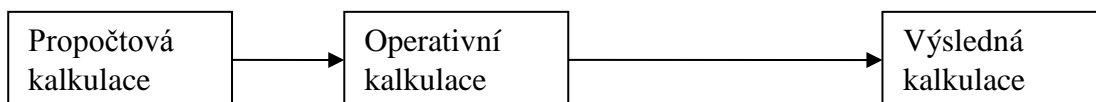
Na rozdíl od jiných autorů Král a kol. (2002, s. 249-256) kalkulace nedělí pouze z hlediska doby sestavení a časového horizontu jejich využití, ale také rozlišují, k jakému účelu primárně slouží. V následujícím textu se tedy budu přiklánět k těmto autorům. Kalkulační systém může primárně sloužit jako nástroj k řízení hospodárnosti,

nebo k ekonomické efektivnosti výkonů. Na základě toho, je možné určit kalkulační systém v užším, nebo širším pojetí.

- **Kalkulační systém v užším pojetí**

Hlavním cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti, především jednicových (popřípadě variabilních) nákladů, v určitých případech lze tento systém využít i při řízení zbylých režijních nákladů. Minimalizace variabilních nákladů vyvolaných jednotkou výkonu je však hlavním úkolem těchto kalkulací. Kalkulační systém v užším pojetí je tvořen dvěma subsystémy.

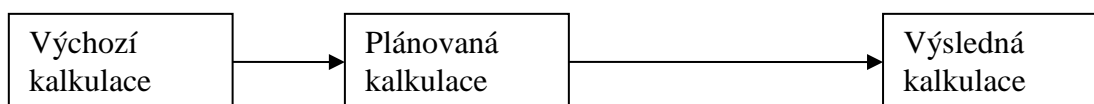
- Subsystém zaměřený na etapu přípravy a provádění výkonů obsahuje kalkulaci propočtovou, operativní a výslednou. Tento systém lze zobrazit následujícím obecným schématem:



Obrázek č. 2: Subsystém kalkulačního systému v užším pojetí (1)

(Zdroj: Král a kol., 2002, s. 251)

- Subsystém, který je nástrojem periodického ukládání nákladového úkolu za danou časovou jednotku, zobrazuje vztahy mezi výchozí, plánovanou a výslednou kalkulací.



Obrázek č. 3: Subsystém kalkulačního systému v užším pojetí (2)

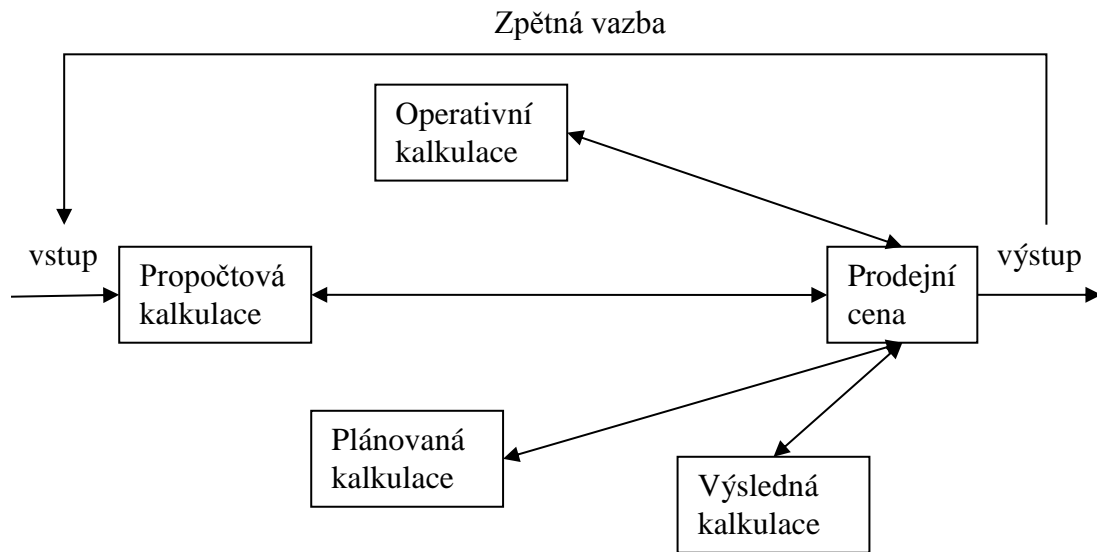
(Zdroj: Král a kol., 2002, s. 251)

Cíl řízení hospodárnosti nabývá na významu v případech kdy má rozhodnutí na podnik dlouhodobý dopad.

- **Kalkulační systém v širším pojetí**

Kalkulační systém v širším pojetí si klade za cíl jednak řízení úspornosti, ale také výtěžnosti ekonomických zdrojů (využití kapacit) a řízení ekonomické efektivnosti výkonů. Tu ovlivňuje mimo jiné účinnost vynakládání ekonomických zdrojů

a schopnost tyto zdroje zhodnotit. Kalkulační systém v širším pojetí tak navíc obsahuje prodejní cenu, popřípadě kalkulaci ceny.



Obrázek č. 4: Kalkulační systém v širším pojetí

(Zdroj: Král a kol., 2002, s. 254)

Díky přítomnosti prodejní ceny v kalkulačním systému je na rozdíl od kalkulačního systému v užším pojetí možné zjistit zisk připadající na výrobek a také přiměřenou výši nákladů na výrobek. V prvním případě je tak možné vypočítat rentabilitu konkrétního výrobku a porovnat jej s ostatními výrobky firmy. V druhém případě odečtením žadoucího zisku od ceny získáme maximální výši nákladů při daném zisku. Tyto skutečnosti jsou významným pomocníkem při taktickém a strategickém řízení firmy.

2 Analýza současného stavu

2.1 Popis společnosti

Pro potřeby diplomové práce byla vybrána společnost ABC s.r.o., která vznikla v roce 2012 jako společnost zabývající se vývojem a realizací řídicích systémů, zejména pro jevištní zařízení. V dnešní době se společnost zaměřuje nejen na řídicí systémy, ale také na výrobu, instalaci i opravy elektrických strojů, přístrojů a zařízení.

Funkční celky jsou řízeny pomocí softwaru, který firma sama vyvíjí a využití najde nejen v divadlech, ale i multifunkčních halách, jednoúčelových strojích i energetice. Z výše uvedeného je patrné, že produkce společnosti je zaměřena na zakázkovou výrobu.

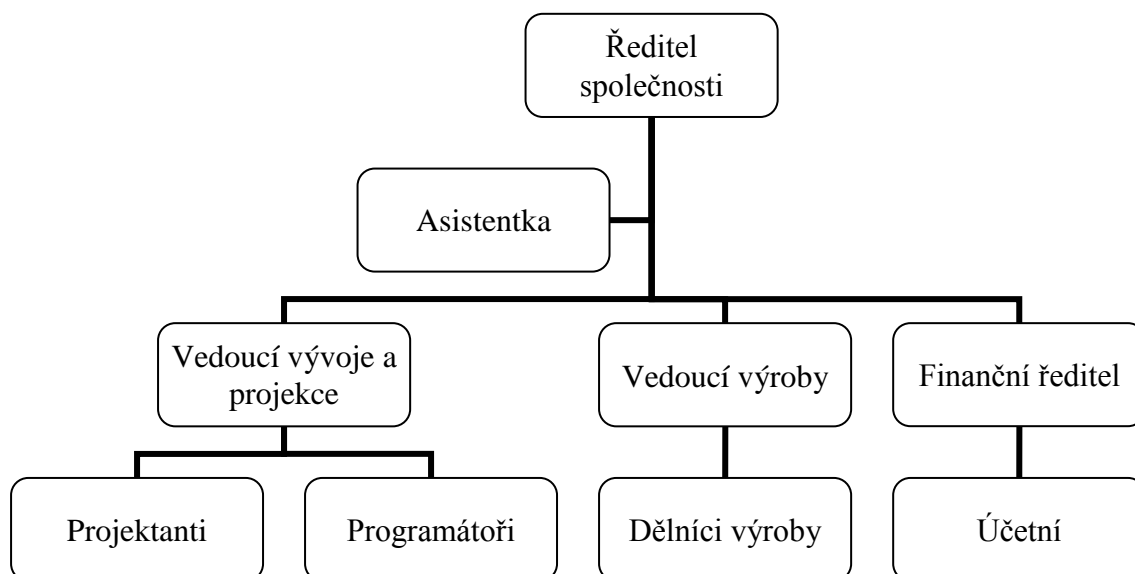
Dle pravidel Evropské unie se společnost řadí do skupiny malých podniků, její obrat je zhruba 40 milionu korun.

Struktura společnosti

Firma ABC s.r.o. má podobu společnosti s ručením omezeným, má jednoho společníka, který je zároveň jednatelem.

Společnost má v současné době celkem dvacet dva zaměstnanců, z toho je šest dělníků ve výrobě, jeden vedoucí výroby, šest programátorů, čtyři projektanti, jeden vedoucí vývoje softwaru a projekce, jedna asistentka, jedna účetní, jeden finanční ředitel a jeden ředitel společnosti. Zaměstnanci firmy jsou velice loajální a jsou ochotní pro firmu pracovat nad rámec svých povinností. Drtivá většina z nich je ve firmě od jejího založení. Organizační struktura společnosti je patrná z níže uvedeného schématu.

Vzhledem ke změnám strategie firmy (diverzifikace portfolia) se tato struktura již stává nevyhovující. Doposud je oddělení výroby a montáže řízeno jednou osobou a spadá pod ně i nákup. Tato struktura vyhovovala firmě za situace, kdy měla pouze několik zakázek ročně. Jednalo se o tak velké projekty, že výroba a montáž byly na sebe navazující a realizovali je ti samí lidé. V poslední době však došlo k tomu, že výroba i montáž musí čím dál více fungovat paralelně vedle sebe. Rozdělení kompetencí by tak mělo přinést vyšší efektivitu. V případě dalšího růstu by pak bylo možné tyto úseky i zcela oddělit.



Obrázek č. 5: Organizační schéma společnosti
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě poskytnutých informací)

Obor podnikání

Firma byla založena jako společnost zabývající se vývojem a realizací řídicích systémů, zejména pro jevištní zařízení. Vzhledem k nepříznivému vývoji v oblasti divadelní kultury nejen v tuzemsku (Kultura České republiky v číslech, 2017), ale i v zahraničí (EurobarometerSpecialSurveys, 2014) však byla nucena svoje portfolio diverzifikovat a v současné době je tedy její oblast působnosti rozšířena na multifunkční haly, stroje i energetiku.

Certifikace SIL 3

Firma vlastní certifikaci SIL 3 (save integrity level). Jde o poměrně vysoký stupeň bezpečnosti (vyšší má už pouze jaderná energetika). Tento stupeň certifikace je v některých odvětvích a některých zemích vyžadován přímo zákony. Velký podíl zákazníků společnosti tvoří zahraniční firmy, jejichž dodavatelé musí zmíněnou certifikaci mít, a tedy nemohou využít levnější dodavatele, kteří potřebnou certifikaci nedisponují.

Zákazníci

Vzhledem k tomu, že se firma zabývá zakázkovou výrobou, jsou požadavky kupujících velice specifické a rozličné. Ke každému kupujícímu tedy firma přistupuje jednotlivě a splňuje jeho konkrétní požadavky. Mezi nejvýznamnější zákazníky firmy patří:

- EST Stage Technology,
- Tüchler,
- Bosch Rexroth,
- GradiorTech.

Jak je patrné, že mezi zákazníky patří jak české, tak zahraniční firmy. Nejčastěji společnost vyváží na Slovensko, do Polska, Rakouska, Švýcarska, Ruska, Chorvatska, Estonska a Běloruska. Veškeré obchodní transakce do zahraničí provádí firma v eurech. Jejich koneční zákazníci jsou sice z mnoha zemí, evropských i mimoevropských, ovšem vše se vždy děje přes firmy v ČR nebo v Rakousku. Z toho důvodu má na chod firmy vliv pouze změna kurzu koruny vůči euru.

Firma za poslední rok navýšila počet odběratelů o více jak dvacet procent, zhruba o šest zákazníků. Vzhledem k oboru, ve kterém firma podniká, a vzhledem k velikosti firmy jde o poměrně velký nárůst. Dále se také navýšil počet odběratelů, jejichž zakázky tvoří více než 5% obrátu firmy. Firmě se tak daří stabilizovat svoji pozici na trhu a diverzifikovat svoje portfolio.

Největší odběratel společnosti je stále firma EST Stage Technology, i když procentuální podíl na celkovém obrátu firmy klesl ze 70 % pouze na 38 %.

Firma se může pochlubit nulovou reklamací. Je to dáno především tím, že každou zakázku pečlivě předává a první tři měsíce se pracovníci starají o její hladký provoz.

Konkurence

- **Stávající konkurenti**

Na problematiku konkurence je potřeba nahlížet ze dvou pohledů. Na jednu stranu je totiž konkurence společnosti velká, konkurujících firem v odvětví je poměrně hodně, ale na straně druhé stojí fakt, že firma má velkou konkurenční výhodu v certifikaci SIL 3.

Skutečnost, že je výskyt této certifikace ojedinělý, můžeme brát ovšem také jako nevýhodu. Vzhledem k tomu, že s certifikací SIL 3 se váže řada povinností, firma většinou není schopna nabídnout takovou cenu jako konkurence, která tuto certifikaci nemá. Toto je tedy důvod, proč firma často ztrácí potenciální zákazníky, kteří nevyžadují od svých dodavatelů tuto certifikaci.

Z tohoto důvodu je největší objem zakázek tvořen zahraničními projekty firem, které právě tuto certifikaci vyžadují.

- **Hrozba konkurence**

Bariéry vstupu do tohoto odvětví nejsou zanedbatelné. Jde především o kompletně vyvinutý systém, který je pro tento obor nezbytný, a jehož vývoj je časově i finančně náročný. K plnému vývoji jsou zapotřebí desítky tisíc člověkohodin. Ve zvolené firmě se na vývoji systému pracovalo téměř tři roky.

Další bariérou vstupu jsou certifikace, z nichž některé jsou povinné a jiné nepovinné. Zato kapitálová náročnost odvětví je nízká.

Dodavatelé

Jak již bylo zmíněno, firma vlastní certifikát kvality SIL 3, tudíž musí taktéž její dodavatelé splňovat náročné podmínky certifikace. Z toho vyplývá, že okruh možných dodavatelů je výrazně omezen a tedy závislost na dodavatelích je vysoká.

Technická a softwarová vybavenost

Stroje jako takové nejsou pro firmu zásadní, firma vlastní pouze několik menších přístrojů, jejichž cena se pohybuje v řádu jednotek tisíců korun, a tak jejich případná obměna není pro firmu nijak finančně nákladná.

Systémy jsou pro společnost zcela zásadní. V první řadě jde o program ECS CAD, který využívají elektroprojektanti. Stejně tak programátoři používají množství různých softwarů nutných pro jejich práci.

Firma dále sleduje odpracované hodiny jednotlivých dělníků na konkrétních zakázkách pomocí programu Epichačka, z kterého jsou následně data přenesena do účetního softwaru. Firma využívá účetní systém Benefit spolu s nadstavbou pro sledování nákladů jednotlivých zakázek.

Výzkum a Vývoj

Co se týče technologií jako takových, firma se pohybuje v oboru, ve kterém je vývoj a výzkum nových technologií poměrně zásadní. Firma neustále vyvíjí nové technologie a uplatňuje je jako svoji konkurenční výhodu. Například nedávno vyvinula nový bezdrátový pult.

Strategie firmy

Dlouhodobým cílem firmy je udržet obrat na úrovni cca 50 mil Kč za rok. Tento cíl byl poprvé splněn v roce 2015 a firma by jej chtěla dlouhodobě dodržovat i v následujících letech. Tento cíl se možná zdá příliš ambiciózní, protože v roce 2016 se obrat vrátil zpět k hodnotě z roku 2014 (zhruba 37 milionu Kč). Ovšem dle současné situace je pravděpodobné, že za rok 2017 již plánovaného zisku firma dosáhne, a to především díky výše zmíněné diverzifikaci portfolia a novým odběratelům.

Dalším cílem firmy je minimálně stejný sjednaný roční objem prací ve srovnání s předchozím rokem. Firma zaznamenala v minulém roce absenci velkých projektů v oboru a to způsobilo pokles objemu prací. Vzhledem k tomu, že tento trend firma očekává i v budoucnu, soustředí se nyní především na diverzifikaci.

Firma navýšila objem spolupráce se strojírenskými firmami se zaměřením na technologie budoucnosti a průmysl 4.0 a dále se bude snažit udržet s nimi dlouhodobé partnerství. To by mělo přispět ke stabilizaci CF a eliminaci jeho výkyvů způsobených různými zakázkovými fázemi velkých projektů.

Firma usiluje o nulovost oprávněných reklamací. V dlouhodobém horizontu je toto úsilí úspěšné a i z tohoto důvodu jsou postupně uzavírány smlouvy na servis.

Produkce firmy

Vzhledem k tomu, že jde o zakázkovou výrobu, je produkce firmy velice rozličná. Pro každého jednotlivého zákazníka je vytvořen produkt přesně podle jeho požadavků. To je důvod, proč lze jen těžko produkci firmy nějakým způsobem kategorizovat. Existují však jednotlivé součásti, které tvoří každý jednotlivý produkt. Každý produkt se skládá z jiných těchto součástí a díky tomu lze většinu ojedinělé produkce rozebrat na stejné funkční celky.

Konkrétními funkčními celky jsou například:

- tahové tyče na kulisy,
- elektrorozvaděče,
- ovládací rozhraní,
- dráty a kabely,
- naprogramování řídicího pultu a průmyslového počítače.

Postup vyřízení zakázky

Z předchozího textu je možné vyvodit, že jde o firmu zpracovávající zakázkovou výrobu. K jednotlivým zákazníkům i zakázkám přistupuje firma individuálně a konkrétní náležitosti a postupy se tedy s každou zakázkou mění. Obecně lze ale popsat těchto pět fází vyřízení projektu.

1. Přijetí objednávky

Firma má několik stálých odběratelů a větší množství jednorázových zákazníků. Firma má ročně zhruba 4 velké a 20 malých zakázek.

Vzhledem k absenci náležitostí potřebných k předběžnému časovému a finančnímu ohodnocení zakázky, nehledí firma při přijímání zakázky prakticky vůbec na časový plán ostatních zakázek a přijímá tedy veškeré zakázky, které může technicky splnit.

2. Nacenění projektu

Společnost má oceněné některé jednotlivé výrobní celky a k nim potřebný počet hodin k vyřízení. Na základě toho a odborného odhadu dalších neoceněných náležitostí konkrétní zakázky dojde k nacenění celého projektu.

3. Zpracování projektu

Zpracování zakázky je velice individuální a doba zpracování zakázky se tak pohybuje od tří měsíců až po dva roky. Během zpracování projektu firma sleduje průběh zakázky, velmi často dochází k jejímu zpoždění oproti plánu a zákazník musí čekat.

4. Předání a servis

Předání zakázky není jednorázová činnost, ale jde o proces, který trvá i několik měsíců a to především proto, že je nutné zakázku uvést do běžného provozu. Produkt je také často součástí většího technologického celku a z toho důvodu se některé vady zakázky mohou projevit až po delším čase.

Firma se může pochlubit nulovými reklamacemi svých zákazníků. To je způsobeno skutečností, že zhruba tři měsíce po předání zakázky jsou zaměstnanci společnosti konkrétnímu odběrateli k dispozici a starají se o hladký průběh zavedení a funkčnost konkrétního projektu. Firma v této době začíná uzavírat smlouvy na poreklamační servis.

2.2 Analýza stávající klasifikace nákladů

Firma sleduje náklady podle druhu, ale jako jednicové sleduje pouze materiálové náklady, které jsou přímo přiřaditelné zakázce, a mzdové náklady, které také přímo přiřazuje zakázce.

Tyto mzdové náklady jsou ovšem pouze ve výši čisté mzdy připadající na daného pracovníka a zakázku. Od mzdových nákladů tedy společnost odečítá sociální a zdravotní pojištění hrazené jak zaměstnancem, tak samotnou firmou. V těchto přímých nákladech také nejsou zahrnuty bonusy vyplácené zaměstnancům. Tyto odečítané položky se následně objevují v režii standard.

Naopak v režii správní se objevují náklady připadající na nemocnost zaměstnanců, dovolenou a technické režie a výpomoci, které se taktéž od čisté mzdy připadající na zakázku odečítají. Výše těchto odečítaných položek objevujících se ve správní režii je pouze odhadem a to tak, že na dovolenou připadá 200 pracovních hodin, na nemocnost 32 pracovních hodin za rok a na technické pomoci a režie 10 % z celkových pracovních hodin za rok.

Jak je tedy patrné z předchozích dvou odstavců, už pouhé určení přímých mzdových nákladů na zakázku je zdoluhavé právě kvůli všem těm odečítaným položkám.

Všechny ostatní náklady dělené podle druhu sleduje jako režijní, rozpoznává tyto druhy režii.

a) Režie správní

Režie správní obsahuje mzdy administrativních pracovníků a některých technicko-hospodářských pracovníků, které také nelze přiřadit přímo k zakázce. Jde ovšem znovu pouze o čisté mzdy, veškerá pojištění včetně bonusů jsou zařazena v níže uvedené režii. Navíc tato režie obsahuje mzdové náklady jednicových pracovníků připadající na nemocnost, dovolenou a technické pomoci.

b) Režie standard

Režie standard obsahuje všechny ostatní náklady podniku kromě výše zmíněných (materiálové a mzdové náklady přímo přiřaditelné k zakázce a správní režie). Do této režie se tedy řadí veškeré následující položky.

- Subdodávky přijaté

Jde o položku, ve které jsou zaznamenány externí služby. Jde především o drobné opravy a překlady z cizích jazyků.

- Spotřeba režijního materiálu

Tato režijní položka obsahuje veškerý materiál, který není možné přiřadit přímo k jednotlivé zakázce především z časové náročnosti, jde o pomocný montážní materiál, jako jsou například šroubky, izolační materiály atd.

- Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se především o drobné strojní zařízení, které je využíváno pro více zakázek.

- Náklady – pitná voda
- Spotřeba pohonných hmot

Jedná se o pohonné hmoty spotřebované jak při cestách k jednotlivým zakázkám zákazníků, tak k potenciálním zákazníkům a za účelem udržování kontaktu se současnými zákazníky.

- Reklama a propagace
- Ostatní režijní materiál
- Spotřeba elektřiny, plynu, vody

- Nákup zboží

O nákup zboží se jedná v situaci, kdy společnost nakoupí zboží a v nezměněné podobě ho přeprodá zákazníkovi. Jde především o komponenty k zakázkám.

- Kooperace

V této položce jde nejčastěji o spolupráci s externími subjekty na rozvaděčích.

- Opravy a údržba

Jedná se nejčastěji o údržbu pronajatých budov.

- Cestovné tuzemské a zahraniční

Pracovní cesty společnost nepřiznává přímo k nákladům zakázky z toho důvodu, že často dochází ke spojení jedné cesty k více zákazníkům. Nebo se jedná o cesty za účelem udržování vztahů s klienty, anebo jde o cestu, jejímž účelem je nabídka služeb potenciálnímu zákazníkovi, která není úspěšná.

- Reprefond
- Služby
- Služby-školení

Jedná se o školení o bezpečnosti práce, pro řidiče, kurz pro účetní atd.

- Nájem

V této položce jsou obsaženy měsíční platby za pronájem veškerých budov firmy.

- Drobný nehmotný majetek
- Nájem – leasing kopírka
- Reklama, propagace, výstavy
- Nájem aut

Jde o platby za leasing sedmi aut, který mají pronajaty bez spoluúčasti, tedy veškeré opravy a ostatní náklady na tyto auta hradí leasingová společnost. V tomto případě se jedná o stejné použití jako u pohonných hmot.

- Služby daňově neuznatelné

- Mzdové náklady

Jedná se o mzdové náklady (hrubé mzdy) pouze za režijní zaměstnance. Tato položka ovšem obsahuje veškeré odměny a bonusy vyplácené všem zaměstnancům nehledě na to, zda jde o režijní i jednicové zaměstnance.

- Mzdové náklady-refundace
- Mzdové náklady-náhrada za nemoc
- Zákonné sociální pojištění

Jde o odvody za režijní zaměstnance společnosti a to včetně odvodů z odměn režijních zaměstnanců.

- Zákonné zdravotní pojištění

Znovu jde pouze o zdravotní pojištění režijních zaměstnanců.

- Zákonné sociální náklady – obědy zaměstnanců

Tato položka obsahuje náklady na stravenky všech zaměstnanců firmy.

- Zákonné sociální náklady – lékařské prohlídky
- Zákonné sociální náklady – životní pojištění

Znovu jde o náklady na všechny zaměstnance stejně jako v případě následující položky.

- Zákonné sociální náklady – penzijní pojištění
- Ostatní daně a poplatky

Ostatní daně a poplatky tvoří především silniční daň.

- Poskytnuté dary
- Ostatní pokuty a penále nedaňové
- Odpis pohledávky – postoupení

Jde o daňově uznatelné i neuznatelné postoupení pohledávek. Jde o jednorázovou a nepředvídatelnou událost, proto bude tato položka pro potřeby klasifikace nákladů a následné kalkulace společnosti odstraněna.

- Ostatní provozní náklady – zaokrouhlení

- Úrazové pojištění

Jde o pojištění všech zaměstnanců, výše u konkrétního se odvíjí od toho, zda pracuje ve výrobě či v kanceláři (jde tedy o pojištění jak za jednicové, tak za režijní zaměstnance).

- Pojištění cestovní

Jde o hromadné pojištění všech zaměstnanců pro případnou zahraniční cestu na celý rok dopředu. Toto hromadné pojištění je pro firmu výhodnější, než kdyby vyřizovala pojištění pro každého zaměstnance a každou cestu do zahraničí zvlášť.

- Pojištění provozní režie

Jde o povinné pojištění vybavení firmy, elektroniky, přístrojů, drobného majetku atd.

- Ostatní provozní náklady
- Odpisy DHM – stroje a zařízení

Jde o majetek, který není použit jednorázově, ale je využíván ve více zakázkách.

- Bankovní úroky
- Kurzové rozdíly
- Bankovní poplatky

Navíc kromě výše zmíněných účtů se v této režii objevuje zákonné sociální a zdravotní pojištění za jednicové zaměstnance a bonusy vyplacené těmto zaměstnancům.

Firma sleduje náklady podle zakázky. Náklady, které takto sleduje, jsou pouze jednicové materiálové náklady a jednicové mzdové náklady (upravené). Společnost používá modul Sledování zakázek v účetním programu Benefit, kde se ke každé zakázce přiděluje spotřebovaný jednicový materiál. Jednicové mzdy se k zakázce přiřazují na základě vykázaných odpracovaných hodin každého jednotlivého zaměstnance u konkrétní zakázky v programu Epichačka, jak bylo zmíněno již výše.

Firma sleduje náklady plánované a náklady skutečné, ale podle slov jejího zástupce není toto sledování příliš funkční pro potřeby společnosti a má zásadní nedostatky především v plánovaných nákladech, které jsou nepřesné.

Sledování nákladů je mimo jiné podkladem pro vyčíslení hotové a nedokončené výroby na konci účetního období.

2.3 Současný způsob kalkulace nákladů

Společnost používá dvojí kalkulaci nákladů. Především u menších zakázek sestavuje společnost pouze neúplnou kalkulaci a to jak v případě propočtové, tak u výsledné kalkulace. Někdy (u větších zakázek) společnost provede kalkulaci úplných nákladů a zahrne tak do kalkulace nejenom jednicové náklady zakázky, ale také režijní. Použitý kalkulační vzorec se tedy v případě jednotlivých zakázek liší. V prvním případě (kalkulace neúplných nákladů) je kalkulační vzorec následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy (čisté)

Celkové náklady zakázky

Je patrné, že při tomto způsobu kalkulace zaměňuje společnost celkové náklady za jednicové a tedy tyto náklady zakázky absolutně neodpovídají skutečně vynaloženým nákladům.

Především v případě větších zakázek přejde firma ke kalkulaci úplných nákladů a v tom případě je tedy kalkulační vzorec tento:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy (čisté a upravené)
3. Režie Správní
4. Režie Standard

Celkové náklady zakázky

Přiřazení režijních nákladů

Pro přiřazení režijních nákladů používá společnost přírážkovou kalkulaci, kde jednotnou rozpočtovou základnou jsou přímé mzdy v korunách. Tyto přímé mzdy jsou sníženy o sociální a zdravotní pojištění, částky připadající na dny placené dovolené a nemocenské a o tzv. technické pomoci a režie.

Příklad výpočtu rozpočtové základny je patrný z tabulky uvedené níže. Tento postup se provádí u každého z osmnácti zaměstnanců, jejichž mzdy jsou mzdami přímými. Výsledná suma je rozpočtovou základnou, společnost ji označuje jako produktivní čas.

Tabulka č. 1: Výpočet stávající rozpočtové základny

Položka	Hodnota	Poznámka k výpočtu
Čistá mzda za měsíc	26 408 Kč	
ČM za hodinu	175 Kč	168 hodin za měsíc
ČM za rok	350 095 Kč	2000 pracovních hodin za rok
Mzda připadající na dovolenou	35 010 Kč	200 hodin za rok
Nemocnost	5 602 Kč	32 hodin za rok
TPR (10 % z celku)	35 010 Kč	200xČM za hodinu
Produktivní čas	274 475 Kč	350 095-35 010-5 602-35 010

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě poskytnutých informací)

Samotný výpočet procentuální přírážky nepřímých nákladů se pak liší u režie správní a režie standard.

a) Režie správní

V případě režie správní jsou za režijní náklady pokládány čisté mzdy administrativních pracovníků a některých technicko-hospodářských pracovníků, které nelze přiřadit přímo k zakázce (nepřímé mzdy), a veškeré položky, které byly odečítány při výpočtu rozvrhové základny (jde o dovolenou, nemocnost a TPR). Tuto položku společnost nazývá neproduktivním časem.

Procentuální přírážka správní režie je tedy vypočítána takto:

$$RP = \frac{\text{neproduktivní čas}}{\text{produktivní čas}}$$

Rovnice č. 3: Výpočet procenta přírážky správní režie
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě poskytnutých informací)

Pokud chce společnost určit správní režii připadající na konkrétní zakázku, musí vypočítat produktivní čas připadající na tuto zakázku a až ten následně vynásobit procentem přírážky.

b) Režie standard

Při výpočtu režie standard používá společnost stejnou rozvrhovou základnu. Za režijní náklady jsou v tomto případě jednoduše pokládány veškeré náklady spadající pod režii standard, jejichž výčet je uveden v kapitole 2.2.

Procentuální přírážka režie standard je vypočtena:

$$RP = \frac{\text{režijní náklady režie standard}}{\text{produktivní čas}}$$

Rovnice č. 4: Výpočet procenta přírážky režie standard
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě poskytnutých informací)

Při stanovení režie standard připadající na zakázku se i v tomto případě vychází ze stanoveného produktivního času na zakázku.

2.4 Stávající kalkulační systém

Propočtová kalkulace

Jak vyplývá ze skutečností uvedených v kapitole 2.1, po přijetí každé objednávky dojde k vypracování nabídky a předběžnému ocenění zakázky. K tomu jsou využívány informace o výšce přímých nákladů jednotlivých komponent, o kterých již bylo také pojednáno. Firma vlastní systematický seznam těchto jednotlivých částí zakázek (příklad uveden v příloze 1), který obsahuje materiálovou náročnost a hodinovou potřebu.

Vzhledem k tomu, že kromě nákladů na zakázku obsahuje propočtová kalkulace také požadovaný zisk zakázky a je základem pro vyjednávání o ceně s daným zákazníkem, má propočtová kalkulace formu cenové kalkulace. Jak bylo popsáno v kapitole 2.3, to, zda je propočtová kalkulace kalkulací úplných, či neúplných nákladů, se odvíjí od konkrétní zakázky, především pak od velikosti dané zakázky.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je firmou sestavována, pokud dojde k významným změnám materiálové či hodinové náročnosti zakázky zapříčiněné nečekanými nastalými skutečnostmi či přáními klienta. V tom případě o této skutečnosti firma informuje klienta a sepíše s ním dodatek ke smlouvě, ve kterém je popsán rozsah prací nad rámec již sestavené smlouvy a jejich cena.

Součástí prvotní smlouvy s klientem není stanovené cenové rozpětí, ve kterém se může firma pohybovat. Firma je proto nucena si každou změnu nechat potvrdit klientem. Pokud tak neučiní, nemůže tyto změny zákazníkovi kalkulovat do výsledné ceny zakázky a hrozí jí tak ztráta z této zakázky.

U spousty (především menších) zakázek však operativní kalkulace sestavována není a konečná kalkulace ceny je tak stanovena pouze na základě smlouvy (propočtové kalkulace) bez ohledu na to, zda se skutečné náklady na zakázku zvýšily.

Výsledná kalkulace

Výslednou kalkulaci sestavuje firma pouze ve velice nedostatečném rozsahu a to v průměru za 3-9 měsíců (v závislosti na velikosti projektu a úrovni komunikace se zákazníkem) od dokončení zakázky. Toto zpoždění je způsobeno následným přibíváním nákladů spojených s oživením zakázky. Produkt je také často součástí většího technologického celku a z toho důvodu se některé vady zakázky mohou projevit až po delším čase.

Výsledná kalkulace je však sestavena pouze jako kalkulace neúplných nákladů. Společnost tak vůbec nepřiznává režijní náklady ke konkrétní zakázce a nemůže tak zjistit skutečnou ziskovost konkrétní zakázky.

Kalkulace ceny

Vzhledem k tomu, že jde o zakázkovou výrobu, je cenová kalkulace založena na výkonech každé individuální zakázky. Propočtová kalkulace je zásadním podkladem pro konečnou kalkulaci ceny, z které se vychází. Jak již bylo zmíněno u operativní kalkulace, někdy dochází k tomu, že kalkulace konečné ceny je pouze převzata z propočtové kalkulace nehledě na dodatečné nekalkulované náklady. U některých zakázek firma dokonce praktikuje postup, kdy se s klientem dohodne pouze na

hodinové sazbě a následně fakturuje podle skutečně odpracovaných hodin. Informace o nich dokládají klientovi průběžně v předem stanovených intervalech (2 týdny, měsíc).

V případě, že jde o větší zakázku, je základem při stanovení ceny smlouva uzavřená před zahájením projektu (propočtová kalkulace) následně upravená o dodatky ke smlouvě. Po skončení projektu dojde k sepsání „víceprací“ a „méněprací“, které jsou následně oceněny, a na základě toho je předběžná kalkulace ceny upravena.

2.5 Zhodnocení současného stavu a nalezené chyby

Společnost má výrazné nedostatky jednak ve způsobu třídění nákladů, dále ve zvoleném způsobu přiřazování nepřímých nákladů a v neposlední řadě v samotném kalkulačním systému.

Členění nákladů

- **Jednicové náklady**

Prvotní problém členění nákladů společnosti nastává již při vymezení jednicových nákladů. Společnost za jednicové náklady považuje pouze čisté mzdy, popřípadě čisté mzdy po odečtení několika položek. Tento přístup je zcela nesprávný. Firma by měla považovat za přímé mzdové náklady veškeré náklady spojené se zaměstnancem, který pracuje na konkrétní zakázce. Mělo by jít tedy o hrubé mzdy navýšené o veškeré sociální náklady (pojištění, stravenky, benefity atd.).

Dalším problémem je absence důležitých položek jednicových nákladů. Z analýzy současné klasifikace nákladů vyplývá, že v režijních nákladech je evidována řada nákladů, které by mohly být (buď jako celek nebo jejich část) přiřazeny k zakázce. Při této úvaze je samozřejmě nutné brát v potaz výšku těchto nákladů, případné náklady a obtíže spojené s přiřazením k zakázce a samozřejmě individuální specifika a požadavky firmy.

- **Režijní náklady**

Společnost odděluje pouze režii správní a režii standard. Ke správnému sledování nákladů by měla rozčlenit režie do více logicky uspořádaných skupin. Tyto jednotlivé režie by pak měly být rozděleny tak, aby bylo možné zjistit propojení těchto režijních

nákladů na určitý ukazatel, který ovlivňuje jejich výši u konkrétní zakázky a může se tak stát rozvrhovou základnou.

O tom, které režijní náklady by měla společnost dělit na jednicové a režijní, jak by měla dělit jednotlivé režie do logických skupin a jaké k nim stanovit rozvrhové základny, bude detailně pojednáno v kapitole 3.

Kalkulace nákladů

Velkou chybou společnosti je fakt, že v případě některých zakázek provádí pouze neúplnou kalkulaci. Společnost tento postup obhájí tím, že při předběžné kalkulaci (která má cenový charakter) je firmou počítáno se ziskem 35 % hodnoty celkových jednicových nákladů a že v této hodnotě má tedy „rezervu“ pro ostatní náklady. To ovšem nic nemění na faktu, že společnost tímto postupem není schopna určit celkové skutečné náklady vynaložené na zakázku, a tedy není schopna zjistit skutečný zisk dosažený na konkrétní zakázce. Je proto možné, že společnost je především u těchto malých zakázek ztrátová, aniž by si toho byla vědoma.

Toto pojetí kalkulace jim neumožňuje řídit náklady ani cash flow. Tento přístup je pro firmu velice riskantní. Mohou se domnívat, že tyto peněžní prostředky budou mít reálně na účtu, že budou mít větší základ daně a tedy daň z příjmu a mohou se ji snažit optimalizovat.

Způsob přiřazení režijních nákladů

S nesprávným členěním režijních nákladů samozřejmě souvisí také nevhodně stanovená rozvrhová základna. V případě režie správní i režie standard jde o totožnou rozvrhovou základnu a je tedy jasné, že takto jednotně stanovená rozvrhová základna nerespektuje rozdílné příčinné souvislosti nepřímých nákladů k rozvrhovým základnám a nemůže tak odrážet skutečnou náročnost jednotlivých zakázek na tyto režijní náklady.

Také samotný způsob stanovení rozvrhové základny má zásadní nedostatky. Výraznou chybou je fakt, že společnost vychází z čisté mzdy zaměstnance. Při stanovení nákladů na zakázku je však nutné brát v potaz veškeré náklady, které musí firma vynaložit, aby konkrétní zaměstnanec mohl provádět svoji práci. Je tedy nutné počítat s celými osobními náklady, nikoliv pouze s částí z nich. Proto pokud by měly být režijní náklady přiděleny zakázce na základě její náročnosti na jednicovou práci, měla by být brána

v potaz hrubá mzda navýšená o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem a případné benefity, nebo jednodušeji pouze počet hodin odpracovaných na zakázce.

Cena za hodinu práce by poté měla být stanovena spíše než dle předpokladu čtyřiceti hodin týdně a čtyř týdnů v měsíci na základě průměrného počtu pracovních dní v roce (popřípadě na začátku každého roku zjistit skutečný počet pracovních dní v daném roce).

K zamyšlení vybízí také stanovení hodin připadající na nemoc a dovolenou. Určená částka připadající na nemocnost je pouze odhadem a je tedy jasná její nepřesnost. V každém případě odečítání jakékoliv nečinnosti zaměstnance postrádá smysl vzhledem k tomu, že při stanovení nákladů je zásadní, jaké veškeré náklady byly na daného zaměstnance vynaloženy a nikoliv efektivní pracovní fond daného zaměstnance.

Kalkulační systém

Přestože společnost sestavuje propočtovou, operativní i výslednou kalkulaci, je jejich vypovídající schopnost výrazně omezena, a to především z důvodu nesprávného členění nákladů a stanovení jejich rozvrhových základů. Z důvodu faktu, že se jedná o zakázkovou výrobu, ztrácí plánovaná kalkulace smysl a její úkol plní kalkulace operativní.

Vzhledem k charakteru společnosti a její výrobě je možné za nedostatek považovat způsob sestavování operativní kalkulace, respektive její náročnost, která spočívá v projednání každé malé změny v plánu s klientem. Na zvážení je tedy uplatňování procentních limitů z celkové dohodnuté částky, o které se může cena zakázky (resp. náklady na její zpracování) zvýšit, aniž by bylo nutné informovat o tom klienta a zajistit dodatky ke smlouvě.

Chybou je samozřejmě i fakt, že u menších zakázek firma operativní kalkulaci vůbec sestavuje. Vystavuje se tak riziku, že skutečné náklady na danou zakázku přesáhnou z důvodu dodatečných nákladů tržby zakázky.

Dalším velkým nedostatkem firmy je nedostatečná a neúplná výsledná kalkulace, která zapříčiňuje fakt, že firma nemůže s jistotou říct, zda konkrétní zakázka pokryla kromě přímých i nepřímé náklady a zda tak dosáhla uspokojujícího zisku.

Z výše uvedených problémů, lze vyvodit závěr, že firma dělá některé postupy zcela zbytečně (např. způsob výpočtu jednicových mzdových nákladů na zakázku), a tím zvyšuje náklady na kalkulaci zakázek. Na druhou stranu opomíjí velmi důležité skupiny nákladů, které by bylo možné přiřadit k jednotlivým zakázkám a které jsou co do výše velice významnými položkami nákladů. Dále společnost významně neodlišuje jednotlivé druhy režii a rozvrhová základna tak absolutně nemůže odpovídat skutečné náročnosti zakázky na dané nepřímé náklady.

3 Vlastní návrhy řešení

3.1 Klasifikace nákladů

Firma sleduje náklady podle druhu. Doporučuji firmě dělit je navíc na variabilní a fixní, tedy ty, které se s výškou produkce mění, a ty, které nejsou na objemu produkce závislé. Doporučuji pokračovat v dělení na náklady jednicové a režijní, navíc však je nutné rozlišit, zda jdou některé jejich části přiřadit k zakázce (režie přímé), a ty, které na zakázku přiřadit nelze, nebo by jejich přiřazení bylo nehospodárné (režie nepřímé). Doporučuji dále sledovat náklady na zakázku a nedoporučuji zavádět členění dle místa vzniku.

V první řadě je nutné z veškerých režijních nákladů společnosti určit ty, které budou považovány za přímé náklady. Při tomto rozhodování byla brána v potaz jednak výše daného nákladu, specifika konkrétního nákladu a v neposlední řadě také přání firmy. Na základě toho budou nyní popsány tři skupiny nákladů.

První skupina bude obsahovat náklady, o kterých by mohlo být rozhodnuto, že budou přímými, ale z určitého důvodu se tak nestalo. Druhou skupinou jsou náklady, které doporučuji členit na přímo přiřaditelné zakázce, a na nepřímé. Ovšem společnost na toto dělení z nějakého důvodu nepřistoupila, a proto zachovám pouze jejich nepřímé vyjádření. Poslední skupinou jsou náklady, které jsem doporučila firmě dělit na přímé a nepřímé, a ta po zvážení mých doporučení souhlasila s přiřazováním těchto nákladů zakázkám.

a) Náklady, které nedoporučuji k dělení na přímé a nepřímé

Následující výčet nákladů neobsahuje veškeré náklady, které doporučuji sledovat pouze jako nepřímé a nikoliv přímé, jde pouze o vysvětlení možných sporných bodů. Kompletní přehled těchto nákladů ukazuje tabulka č. 3.

- Služby-školení

Jak bylo popsáno v kapitole 2.2, jedná se především o školení o bezpečnosti práce, školení pro řidiče nebo účetní. Bylo by tedy možné uvažovat o dělení tohoto nákladu na položky přímé a nepřímé (náklady na zaměstnance režijní a náklady na zaměstnance

jednicové), ovšem vzhledem k administrativní náročnosti a k tomu, že jde pouze o částku 15 364 Kč, by bylo takovéto dělení nevhodné.

- Mzdové náklady-refundace a náhrada za nemoc

Navzdory tomu, že obě tyto položky nákladů představují náklad na zaměstnance a bylo by tedy možné tento náklad rozdělit na přímý a nepřímý, jde o tak zanedbatelné částky (13 382 Kč a 7 936 Kč), že by bylo neefektivní toto dělení provádět.

- Zákonné sociální náklady – lékařské prohlídky

Platí to stejné, co o výše zmíněných položkách,

- Pojištění cestovní

O přiřazování cestovního pojištění na zakázku by bylo možné uvažovat, pokud by firma sjednávala pojištění konkrétním zaměstnancům při výjezdu za konkrétním zákazníkem, ale vzhledem k tomu, že se jedná o pojištění za všechny zaměstnance na celý rok dopředu, přiřazování jednotlivým zakázkám není možné.

- Odpisy dlouhodobého hmotného majetku – stroje a zařízení

Jako problém by se mohl zdát fakt, že firma nezahrnuje do přímých nákladů přiřazených k zakázce odpisy. Hmotný majetek, který firma nepřičítá k zakázce, jsou ta strojní zařízení, která jsou používána u vícero zakázek, a jejich přiřazení příslušného odpisu by bylo technicky i časově náročné. Tyto stroje firma eviduje jako drobný majetek. Z výše uvedeného je patrné, že v rámci hospodárnosti je upřednostněno zařazení odpisů do nepřímých režijních nákladů správné.

b) Náklady, které doporučuji k dělení na přímé a nepřímé, ale se kterým firma nesouhlasila

- Spotřeba pohonných hmot

Tuto položku nákladů doporučuji společnosti dělit na zakázku a nepřímou část. Především z toho důvodu, že jde o více než dvě stě tisíc korun a že přiřazování této položky k zakázce by nemělo být výrazně administrativně náročné. Při každé jízdě totiž musí zaměstnanec vyplnit cestovní příkaz, ve kterém je uvedený počet ujetých kilometrů. Na základě spotřeby auta je pak jednoduché zjistit, jakou částku pohonných hmot přiřadit ke konkrétní zakázce. S tímto doporučením ovšem společnost nesouhlasí,

její zástupce tvrdí, že by bylo složité tak velké množství cestovních příkazů přiřazovat zakázce.

- Nájem sedmi aut

Stejně tak nájemné aut společnost odmítla přiřazovat k zakázkám, přestože jde o částku téměř půl milionu. Argumentuje skutečností, že každý měsíc dané auto ujede jiný počet kilometrů, ale firma za něj platí stabilní měsíční částku, a tak by docházelo k tomu, že by stejný počet kilometrů v různých měsících byl jinak cenově ohodnocen.

Já ovšem doporučuji určit množství kilometrů ujetých za rok, tím stanovit částku nákladu na jeden ujetý kilometr daného auta a následně pouze přiřazovat k zakázce částku odpovídající ujetým kilometrům na danou zakázku. Tento můj návrh však společnost nepřijala.

- Zákonné sociální náklady – obědy zaměstnanci

Vzhledem k tomu, že tato položka nákladů obsahuje jak náklady na režijní, tak jednicové zaměstnance, měla by společnost dělit tuto položku na jednicovou a režijní část kvůli nezanedbatelné výšce tohoto nákladu (157 439 Kč). Dle společnosti ale tato částka není příliš vysoká a moje doporučení nepřijala.

- Zákonné sociální náklady – životní pojištění
- Zákonné sociální náklady – penzijní pojištění

Obě výše zmíněné položky bych doporučila k dělení na přímou a nepřímou část nákladu, ovšem společnost vzhledem k jejich výši (obě zhruba dvacet tisíc korun) toto omítá. V tomto případě je to vcelku pochopitelné, protože opravdu nejde o tak významné částky, ale pokud by společnost nějakým způsobem změnila mzdovou politiku a tyto částky se měly výrazněji zvýšit, zvážení rozdělení bych určitě doporučila.

- Úrazové pojištění

Z důvodu, že jde o částku téměř sta tisíc korun a lze předpokládat, že velkou většinu částky společnost platí za zaměstnance ve výrobě (jednicové zaměstnance), bylo by správné tuto částku dělit na část přímou a část nepřímou. To ovšem společnost odmítá.

c) Náklady, které doporučuji k dělení na přímé a nepřímé a s nimiž firma souhlasila

Samozřejmě doporučuji společnosti pokračovat ve stávajícím sledování *spotřebovaného materiálu na zakázku a mzdových nákladů jednicových*, ovšem včetně *benefitů, zákonného sociálního a zdravotního pojištění*, s čímž společnost souhlasí, stejně jako s následujícími položkami nákladů.

- Subdodávky přijaté

Přestože jde pouze o zanedbatelnou částku (14 010 Kč), společnost souhlasí s přiřazením na zakázku z důvodu, že jde pouze o několik málo faktur za rok (asi tři až pět), a tudíž je to administrativně nenáročné. Dle společnosti lze veškeré subdodávky přiřadit ke konkrétní zakázce.

- Nákup zboží

Nákup zboží je téměř půlmilionová položka a je pro firmu významným nákladem. Po konzultaci se zástupcem společnosti jsem došla k závěru, že prakticky veškeré položky tohoto nákladu lze přiřadit k jednotlivým zakázkám. Jde totiž o přeprodej komponent zákazníkovi a tyto komponenty jsou vždy vázány ke konkrétní zakázce. Celou tuto položku lze tedy považovat za přímý náklad.

- Kooperace

V tomto případě lze znovu prakticky všechny kooperace přiřadit k zakázkám. Dle názoru společnosti bude toto přidělování administrativně náročnější, ale vzhledem k tomu, že jde o téměř tři a půl milionu korun, s tím souhlasila.

- Cestovné tuzemské
- Cestovné zahraniční

Je velkou chybou, že společnost nedělí cestovné (tuzemské i zahraniční) na zakázku a nepřímou režii především kvůli nenáročnosti takového přidělování a výši těchto položek. Jejich argumentace skutečností, že v některých případech dojde k navštívení více zákazníků během jedné cesty, nebo že jde o cestu za účelem nabídky služeb či utužování vztahu s klienty, je irelevantní. Je nutné rozdělit cestovné na zakázku a cestovné za účelem podpory prodeje.

Do cestovného na zakázku budou přiřazeny ty cesty, které byly uskutečněny ke konkrétnímu stávajícímu zákazníkovi. Pokud firma uskuteční jednu pracovní cestu, v rámci níž navštíví více zákazníků, zjistí se hodnota cestovného na zakázku prostým vydělením počtem zákazníků, ke kterým jela.

Do nepřímé režie by pak měla firma zařadit veškeré ostatní cestovné, které bylo vynaloženo za účelem podpory budoucích prodejů. Jedná se o cesty za účelem udržování vztahů, nebo nabídky služeb potenciálnímu zákazníkovi, ať už jsou úspěšné, či nikoliv. S tímto doporučením tedy společnost taktéž souhlasí.

- Služby

V případě položky služby se jedná o více než dva miliony korun a dle společnosti lze část těchto služeb přiřazovat k zakázkám a dělit je tak na přímé a nepřímé.

Jednicové náklady

Pro pořádek nyní zrekapituluji veškeré náklady, které budou přímými náklady a budou tak přiřazovány ke konkrétním zakázkám. Součástí přímých nákladů bude přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

a) Přímý materiál

Vykazování přímého materiálu bude probíhat stejným způsobem jako doposud. Půjde tedy o veškerý materiál, který je přímo přiřaditelný k zakázce, je využíván pouze pro jednu danou zakázku a stanovení jeho výše na zakázku není výrazně časově náročné. V případě ostatních materiálů, které by bylo nevhodné přiřazovat zakázce, doporučuji pokračovat v zařazení do režie.

b) Přímé mzdy

Mzdové náklady připadající na zakázku budou veškeré osobní náklady zaměstnanců, jejichž práci je možné přiřadit k zakázce. V těchto nákladech bude kromě hrubé mzdy také sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem a veškeré benefity zaměstnance.

- Mzdové náklady – jednicové
- Zákonné sociální pojištění – jednicové
- Zákonné zdravotní pojištění – jednicové

- Roční bonusy (benefity) – jednicové

c) Ostatní přímé náklady

Mezi ostatní přímé náklady budou patřit následující položky.

- Subdodávky přijaté

Za přímé náklady budou považovány veškeré položky tohoto nákladu.

- Nákup zboží

Za přímé náklady budou považovány veškeré položky tohoto nákladu.

- Kooperace

Za přímé náklady budou považovány veškeré položky tohoto nákladu.

- Cestovné tuzemské – přímé
- Cestovné zahraniční – přímé

V případě přímých cestovních nákladů půjde o tu část nákladů, které vznikly v důsledku pracovní cesty ke klientovi a je proto možné tuto část zařadit do nákladů zakázky.

- Služby-přímé

V této položce se bude evidovat ta část služeb, která lze přiřadit k zakázce.

Režijní náklady

Firma by měla rozlišovat několik typů režii a to podle jednotlivých druhů nákladů. V první řadě je tak nutné veškeré nákladové položky firmy rozdělit do skupin podle jejich příčinných souvislostí. V následující tabulce je tedy patrné rozdělení na jednotlivé skupiny nákladů.

Tabulka č. 2: Skupiny režijních nákladů

Náklady na reprezentaci	Materiál a DHM	Cestovní náklady
Náklady na zaměstnance	Banka	Provozní režie
Služby	Ostatní náklady	Kancelář

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka č. 3: Režijní náklady společnosti rozdělené do skupin

Účet	Název režijního nákladu	Částka v Kč	Přiřazení na zakázku
500110	Subdodávky přijaté	14 010,00	ANO vše
501100	Spotřeba režijního materiálu	14 796,72	
501200	Drobný DHM	201 142,78	
501300	Náklady - pitná voda	150,24	
501700	Spotřeba PHM	217 419,62	DOPORUČUJI, ALE NE
501800	Reklama a propagace	2 842,97	
501900	Ost. rež. materiál	66 671,94	
502000	Spotřeba elektřiny, plynu, vody	91 355,00	
504000	Nákup zboží	402 877,42	ANO vše
510100	Kooperace	3 428 045,53	ANO vše
511000	Opravy a údržba	2 553,05	
512010	Cestovné tuzemské	139 568,57	ANO
512020	Cestovné zahraniční	1 169 652,38	ANO
513000	Reprefond	91 816,52	
518000	Služby	2 008 782,67	ANO
518030	Služby školení	15 364,00	NE
518040	Nájem	375 444,00	
518200	Drobný nehmotný majetek	97 764,61	
518300	Nájem - leasing kopírka C284e	65 243,00	
518700	Reklama, propagace, výstavy	16 391,38	
518800	Nájem Hyundai 3AD 8671	29 103,00	DOPORUČUJI, ALE NE
518801	Nájem Citroen 3AH 3181	16 866,80	
518802	Nájem Hyundai 4AU5796	83 700,00	
518803	Nájem Hyundai 4AX 1682	130 524,00	
518804	Nájem Hyundai 5AX 8519	94 851,60	
518805	Nájem Hyundai 6AB5390	73 143,00	
518806	Nájem Hyundai Tuscon 6AP1103	17 103,19	
518900	Služby daňově neuznatelné	8 296,62	
521100	Mzdové náklady	2 855 326,00	ANO - benefity
521102	Mzdové nákl.-refundace	-13 328,00	NE
521300	Mzdové nákl.-náhrada za nemoc	7 936,00	NE
524000	Zákonné sociální pojištění	632 532,50	
524100	Zákonné zdravotní pojištění	227 711,70	
527000	Zák.soc.nákl.-obědy zaměstnanci	157 439,00	DOPORUČUJI, ALE NE
527001	Zák.soc.nákl.-lékař.prohlídky	550,00	
527002	Zák.soc.nákl.-živ.poj.	20 300,00	DOPORUČUJI, ALE NE
527003	Zák.soc.nákl.-penz.poj.	20 400,00	DOPORUČUJI, ALE NE
538000	Ostatní daně a poplatky	5 744,56	
543000	Poskytnuté dary	48 541,00	

545000	Ostatní pokuty a penále nedaň.	1 244,06	
548000	Ost.prov.náklady- zaokrouhlení	8 098,64	
548001	Úrazové pojištění	92 093,00	DOPORUČUJI, ALE NE
548050	Pojištění cestovní	14 060,00	NE
548100	Pojištění provozní režie	26 260,00	
548101	Ostatní provozní náklady	9 965,00	
551100	Odpisy DHM stoje a zař.	45 840,00	
562000	Bankovní úroky	74 631,23	
563000	Kurzové rozdíly	120 343,20	
568000	Bankovní poplatky	66 382,98	

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě poskytnutých informací)

Jak je patrné z tabulky č. 3, subdodávky přijaté, nákup zboží a kooperace nebyly přiřazeny do žádné nákladové skupiny. Dle názoru společnosti je možné veškeré náklady těchto položek přiřadit k jednotlivým zakázkám. Pokud by společnost po nějaké době používání navrhovaného způsobu kalkulace zjistila, že to není možné, doporučuji přiřadit nepřímou část položek subdodávky přijaté a kooperace k nákladové skupině služby. Případnou nepřímou část položky zboží bych doporučila přiřadit ke skupině materiál a DHM.

Druhy režii

Po rozdělení režijních nákladů na jednotlivé skupiny je možné tyto skupiny nákladů přiřadit do konkrétních druhů režii. Při této činnosti je nutné brát zřetel na mnoho faktorů ovlivňující toto rozdělení. Hlavní věc, kterou je nutné brát v potaz, je význam těchto režii, tedy stanovení takové skupiny nepřímých nákladů, které mají společnou veličinu, jež určitým způsobem ovlivňuje jejich výši. Tudíž sestavovat jednotlivé režie je nutné již s přihlédnutím k příčinné souvislosti s možnou rozvrhovou základnou.

Dále je nutné při sestavování režijních skupin přihlídnout ke specifikům konkrétní firmy a její výroby, proto není správné držet se striktně zažitého dělení režii, ale naopak je nutností veškeré tyto postupy uzpůsobit společnosti. Také z tohoto důvodu jsem se rozhodla neoznačovat režie zažitými označeními (provozní, správní, odbytová atd.), ale označovat je jako *Režie I*, *Režie II*, *Režie III*. Toto označení lépe poslouží cíli rozdělení režii, aby výše dané skupiny režie byla závislá na jednom konkrétním a shodném ukazateli. Rozdělení skupin nákladů do jednotlivých druhů režii je následující:

Tabulka č. 4: Rozdělení skupin nákladů do druhů Režie

Režie I.	Náklady na zaměstnance	Kancelář		
Režie II.	Náklady na reprezentaci	Cestovní náklady	Ostatní náklady	Banka
Režie III.	Provozní režie	Materiál a DHM	Služby	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

- **Režie I**

Jak je patrné, tato režie obsahuje *náklady na zaměstnance a kancelář*. Režie je svým charakterem nejbližší definici správní režie. Režie I obsahuje právě tyto položky z toho důvodu, že je možné předpokládat jejich shodný vývoj, co se do jejich výše týče. Navíc lze předpokládat, že jejich výši připadající na konkrétní zakázku je možné odvodit z pracovní zakázky. Lze vycházet z předpokladu, že čím je zakázka časově náročnější (více odpracovaných hodin jednicových zaměstnanců), tím bude zakázka také náročnější na nepřímé mzdy včetně ostatních nákladů na zaměstnance a kancelář.

V případě první režie tedy doporučuji použít jako rozvrhovou základnu *počet odpracovaných hodin na všech zakázkách*. Následné přidělení těchto nepřímých nákladů by tedy probíhalo na základě počtu odpracovaných hodin na zakázce.

- **Režie II**

Tato skupina režii se svým charakterem přibližuje odbytové režii a obsahuje *náklady na reprezentaci, cestovní náklady, banku a ostatní náklady*. Tato skupina nákladů má společné to, že jejich výše připadající na zakázku se odvíjí od velikosti zakázky. Čím větší je totiž daná zakázka (tržby na zakázku), tím je potřeba více nákladů na udržení zákazníka (reprezentace), stejně tak je na danou zakázku více bankovních transakcí a ostatních nákladů. Lze také předpokládat, že čím větší je zakázka, tím budou vyšší ty cestovní náklady, které nelze přiřadit zakázkám, tedy náklady na pohonné hmoty, cestovné a nájemné aut, které byly vynaloženy za účelem podpory prodeje či nabídky služeb.

Přirážka režijních nákladů v případě režie II bude tedy stanovena na základě velikosti zakázky (*celkových tržeb zakázky*).

- **Režie III**

O *provozní režii, službách, materiálu a dlouhodobém hmotném majetku* lze předpokládat, že jejich výše na zakázku se může odvíjet od celkových přímých nákladů na danou zakázku. Bylo by totiž nesprávné jejich výši odvozovat pouze od přímých mzdových nákladů (pracnosti zakázky), nebo pouze od jednicového spotřebovaného materiálu na zakázku. Došlo by totiž k umělému zvýšení buď materiálově náročných, nebo pracovně náročných zakázek. Tento nedostatek je tedy možné eliminovat tím, že se bude výše těchto režijních nákladů odvíjet od *celkových přímých nákladů*. Režie III se nejvíce blíží výrobní režii.

3.2 Kalkulace nákladů

Doporučuji firmě používat následující kalkulační vzorec:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
<hr/>
Celkové přímé náklady zakázky
4. Režie I
5. Režie II
6. Režie III
<hr/>
Úplné náklady zakázky
7. Zisk (ztráta)

Přímé náklady

Následuje popis nákladových položek firmy obsažených v jednotlivých přímých nákladech zakázek a jejich celková výše za rok 2017

- Přímý materiál

Jde o nákladovou položku *Spotřeba materiálu na zakázku*, za rok 2017 je celková částka 14 879 118, 25 Kč.

- Přímé mzdy

Nákladové položky jednicových mezd jsou:

-mzdové náklady jednicové za rok 2017 a činily 6 503 920 Kč,

-zákonné sociální pojištění – jednicové, za rok 2017 se jedná o částku 1 707 279 Kč,

-zákonné zdravotní pojištění – jednicové v částce 614 620, 44 Kč za období roku 2017,

-benefity jako část mzdových nákladů byly dle informací firmy v roce 2017 ve výši 325 196 Kč.

Jednicové mzdy tak byly dle výše uvedených nákladových položek za rok 2017 celkem 9 151 015, 44 Kč.

- Ostatní přímé náklady

V případě ostatních přímých nákladů půjde o následující nákladové položky firmy:

-subdodávky přijaté ve výši 14 010 Kč,

-nákup zboží a to v částce 402 877, 42 Kč,

-kooperace s částkou 3 428 045, 53 Kč,

-cestovné tuzemské přímé, které je částí nákladové položky cestovné tuzemské, dle společnosti lze totiž z této nákladové položky přiřadit jednotlivým zakázkám částku 119 588, 57 Kč,

-cestovné zahraniční přímé, které je částí nákladové položky cestovné zahraniční, dle společnosti lze přiřadit zakázkám částku 1 158 666, 66 Kč,

-služby přímé jako část nákladové položky služby, kterou lze přiřadit k zakázkám a to ve výši 513 669,07 Kč.

Zvolení metody přiřazení režijních nákladů

Jako metodu přiřazení režijních nákladů volím metodu kalkulace přírážkové. Nejen, že je obecně doporučována jako vhodná metoda v zakázkové výrobě, ale vyhovuje specifikům společnosti ABC s.r.o. Bylo by nesprávné zvolit dělení prostou i poměrovými čísly, protože v tom případě by jeden z přímých nákladů (např. materiálová položka) byla zvýhodňována, stejně tak v případě použití jednotné rozpočtové základny. Taktéž metodu ABC (Activity Based Costing) v tomto případě

není možné považovat za vhodnou, vzhledem k její komplexnosti a náročnosti případného stanovení jednotlivých činností zakázky. Rozhodla jsem se tedy použít rozpočtovou základnu dělením, takže skupiny nákladů budou přiřazovány k tomu, s čím nejvíce korespondují.

Přirážka režijních nákladů

Nyní bude popsán výpočet režijních přirážek u jednotlivých druhů režii. Při výpočtu je vycházeno z tabulky uvedené v příloze 2. Je nutné brát na zřetel, že došlo k úpravě položek oproti tabulce č. 3, které byly firmou považovány za režijní náklady nepřímé a nyní jsou již náklady přímými, jak je zrekapitulováno výše.

- **Režie I**

V následující tabulce jsou uvedeny skupiny nákladů, které do této režie patří, jejich celková výše, použitá rozvrhová základna a vypočtená přirážka režijních nákladů pro režie první skupiny.

Tabulka č. 5: Výpočet režijní přirážky Režie I

Náklady a zaměstnanci	3 692 128, 20 Kč
Kancelář	163 157, 85 Kč
Celkem náklady Režie I	3 855 286, 05 Kč
Rozvrhová základna	Počet odpracovaných hodin na zakázce
Výše RZ za rok 2017	29 183 hodin
Přirážka Režie I	132, 1072559 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnutých společností)

Přirážka Režie I byla vypočtena dle následujícího vzorce:

$$Přirážka\ Režie\ I = \frac{Náklady\ na\ zaměstnance + Kancelář}{počet\ odpracovaných\ hodin\ na\ zakázce}$$

Rovnice č. 5: Přirážka Režie I

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tuto režijní přírážku lze interpretovat tak, že každá hodina, kterou jednicový zaměstnanec odpracuje na zakázce stojí společnost navíc nepřímo 132 Kč. Lze říci, že je to cena pokrytí nákladů na zaměstnance a kancelář na hodinu zakázky. Při výpočtu výše Režie I připadající na konkrétní zakázku tak stačí vynásobit vypočtenou přírážku počtem odpracovaných hodin na konkrétní zakázce, které vykázali jednicoví zaměstnanci. Je patrné, že na rozdíl od dvou dalších Režii, je v případě této Režie I rozvrhová základna v naturálním vyjádření a nikoliv peněžním.

- **Režie II**

Stejně jako u Režie I je i zde možné vidět veškeré nutné informace k výpočtu režijní přírážky Režie II.

Tabulka č. 6: Výpočet režijní přírážky Režie II

Náklady na reprezentaci	111 050, 87 Kč
Cestovní náklady	707 736, 93 Kč
Ostatní náklady	55 529, 62 Kč
Banka	261 357, 41 Kč
Celkem náklady Režie II	1 135 674, 83 Kč
Rozvrhová základna	Celkové tržby všech zakázek
Výše RZ za rok 2017	31 404 110, 36 Kč
Přírážka Režie II	0, 036163254 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnutých společností)

Pro výpočet režijní přírážky Režie II lze tedy definovat následující vzorec:

$$\text{Přírážka Režie II} = \frac{\text{Reprezentace} + \text{Cestovní náklady} + \text{Ostatní} + \text{Banka}}{\text{Celkové tržby zakázek}}$$

Rovnice č. 6: Přírážka Režie II

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedeného výpočtu lze konstatovat, že každá koruna tržeb konkrétní zakázky stojí firmu nepřímo na nákladech na reprezentaci, cestovních nákladech, bance

a ostatních asi 0,036 Kč. Celkovou náročnost zakázky na tyto nepřímé náklady lze tak snadno vypočítat vynásobením této režijní přírážky celkovými tržbami dané zakázky.

Je nutné podotknout, že do celkových tržeb na všechny zakázky za rok 2017 byly zahrnuty *tržby za výrobky, tržby za služby a tržby za zboží*, tedy pouze tržby za zakázky. Ostatní tržby (např. výnosy z postoupení pohledávek, dotací, či kurzových rozdílů) do výpočtu zahrnuty nebyly a to z toho důvodu, že se neobjevují v tržbách konkrétních zakázek.

- **Režie III**

Postup stanovení režijní přírážky u Režie III je následující:

Tabulka č. 7: Výpočet režijní přírážky Režie III

Provozní režie	513 675,69 Kč
Materiál a DHM	328 451,44 Kč
Služby	1 503 410,22 Kč
Celkem náklady Režie III	2 345 537,35 Kč
Rozvrhová základna	Celkové přímé náklady zakázek
Výše RZ za rok 2017	25 822 027,99 Kč
Přirážka Režie III	0,090834746 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnutých společnostmi)

Vzorec výpočtu je následující:

$$Přirážka\ Režie\ III = \frac{Provozní\ režie + Materiál\ a\ DHM + Služby}{Celkové\ jednicové\ náklady\ zakázek}$$

Rovnice č. 7: Přirážka Režie III

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Je možné konstatovat, že ke každé koruně přímých nákladů vynaložených na konkrétní zakázku, musí firma nepřímo vynaložit navíc asi 0,09 Kč na provozní režii, služby, materiál a dhm. Tuto hodnotu tedy stačí vynásobit celkovými přímými náklady

vynaloženými na konkrétní zakázku a je tak možné zjistit náročnost zakázky na nepřímé náklady Režie III.

Je nutné upozornit, že celkové přímé náklady jsou veškeré náklady, které byly doporučeny firmě sledovat na zakázku a u nichž firma toto doporučení přijala. Jedná se tedy o mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění, benefity, materiál, cestovné a služby.

3.3 Alternativy navrhovaného způsobu kalkulace nákladů

V následující kapitole budou popsány alternativy navrhovaného kalkulačního modelu. První alternativou bude náznak kalkulace nákladů, kterou by bylo možné sestavit, pokud by firma souhlasila se všemi doporučeními, které jí byly navrženy. Druhou alternativou bude kalkulace nákladů sestavena pro srovnání a to na základě současných postupů společnosti, včetně dělení nákladů a přiřázky režii.

1) První alternativa – firma by souhlasila se všemi doporučeními

Pro možné srovnání výše popsané kalkulace bude nyní nastíněn kalkulační model, který by byl představen, pokud by firma přijala veškerá doporučení. Vzhledem k omezeným informacím (například o výši některých režijních nákladů, které byly doporučeny rozdělit na přímé a nepřímé, ale nestalo se tak) bude tato varianta pouze teoreticky nastíněna bez konkrétních čísel společnosti.

V případě této varianty, by kalkulační model vypadal na první pohled stejně jako na začátku kapitoly 3.2, ovšem jeho jednotlivé položky by byly značně rozdílné.

Přímé náklady

- Přímý materiál

V případě této varianty by šlo o jedinou položku, která by zůstala nezměněna.

- Přímé mzdy

Přímé mzdy by kromě mzdových nákladů jednicových, zákonného sociálního a zdravotního pojištění – jednicového a benefitů navíc obsahoval části následujících položek, které lze přiřadit k zakázce (jsou spojeny s jednicovými zaměstnanci):

-zákonné sociální náklady – obědy zaměstnanci,

-zákonné sociální náklady – životní pojištění,

-zákonné sociální náklady –penzijní pojištění,

-úrazové pojištění.

Vzhledem k poměru režijních a jednicových zaměstnanců lze odhadnout, že by se jednalo zhruba o částku 215 000 Kč.

- Ostatní přímé náklady

Za ostatní přímé náklady by kromě subdodávek přijatých, nákupu zboží, kooperací, cestovného přímého a služeb přímých byly považovány taktéž část nákladových položek *spotřeba pohonných hmot a nájem sedmi aut*, kterou lze přiřadit k zakázce. Dle odhadu společnosti by se jednalo asi o 70 % těchto nákladů, lze tedy předpokládat, že ostatní přímé náklady by vzrostly o 460 000 Kč.

Přirážka režijních nákladů

Ekvivalentně k tomu, jak byly změněny přímé náklady, by také musely být změněny náklady režijní nepřímé. Došlo by ke změně nákladů na zaměstnance a cestovních nákladů a změnila by se tak hodnota přirážky režijních nákladů u Režie I a Režie II. O tyto náklady by se zvýšila rozvrhová základna Režie III (celkové přímé náklady na zakázku) a došlo by tak ke změně přirážky režii i v tomto případě. Porovnání přirážky režijních nákladů navrhované kalkulace a první alternativy je patrné z následující tabulky.

Tabulka č. 8: Porovnání navrhované přirážky s první alternativou

Přirážka:	Navrhovaný kalkulační model	První alternativa
Režie I	132,1072559	124,7399531
Režie II	0,036163254	0,02151549
Režie III	0,090834746	0,088520771

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnutých společností)

2) Druhá alternativa –současná kalkulace nákladů společnosti

V následujícím textu bude nastíněna varianta současné kalkulce, do které nebyly začleněny žádné z doporučení uvedených v této práci. Tato varianta poslouží především

k porovnání s doporučeným kalkulačním modelem. Tato alternativa se samozřejmě liší dle toho, zda jde o úplnou či neúplnou kalkulaci. Je tedy nutné konstatovat, že v případě neúplné kalkulace, by byly brány v potaz pouze přímé náklady.

Přímé náklady

Jak bylo již popsáno v kapitole 2.2, mezi přímé náklady firma zařazuje jednicový materiál a jednicové mzdy. *Jednicové materiálové náklady* jsou oproti doporučenému modelu v nezměněné podobě. Naopak za *jednicové mzdy* jsou považovány pouze čisté mzdy po odečtení nákladů připadajících na nemocnost, dovolenou a technické pomoci a režie (popřípadě pouze čisté mzdy v případě neúplné kalkulace). V této variantě je výše jednicových mezd za rok 2017 tedy nižší a to pouze 4 480 929 Kč.

Přirážka režijních nákladů

Rozvrhová základna pro výpočet přirážky režii je pro obě režie společnosti (Režie správní a Režie standard) totožná a její výpočet je naznačen v následující tabulce.

Tabulka č. 9: Výpočet rozvrhové základny stávající kalkulace

Čistá mzda jednicových zaměstnanců za měsíc	458 638 Kč
Hodinová čistá mzda všech jednicových zaměstnanců	2 866,49 Kč
Roční čistá mzda všech jednicových zaměstnanců (2000 hodin)	5 715 470,24 Kč
Nemocnost jednicových zaměstnanců (32 hodin)	91 448 Kč
Dovolená jednicových zaměstnanců (200 hodin)	571 547 Kč
TPR (10 % z celkové roční mzdy)	571 547 Kč
Produktivní čas	4 480 929 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností)

Výše rozvrhové základny (produktivního času) je stanovena po odečtení nákladů na nemocnost, dovolenou a TPR od roční čisté mzdy všech zaměstnanců a jde o 4 480 929 Kč.

- **Režie správní**

Do nákladů režie správní (označovaných jako neproduktivní čas) je zahrnována roční čistá mzda všech zaměstnanců, nemocnost jednicových zaměstnanců, dovolená jednicových zaměstnanců a TPR jednicových zaměstnanců. Přirážka režie správní je pak stanovena podělením neproduktivního času produktivním časem (rozvrhovou základnou). Její hodnotu lze interpretovat tak, že na každou korunu upravených čistých mezd na zakázku připadá zhruba 0,8 koruny nákladů režie správní.

Tabulka č. 10: Výpočet přirážky Režie Správní stávající kalkulace

Čistá měsíční mzda režijních zaměstnanců	190 843,00 Kč
Hodinová čistá mzda všech režijních zaměstnanců	1 192,77 Kč
Roční čistá mzda všech režijních zaměstnanců (2000 hodin)	2 385 538 Kč
Neproduktivní čas	3 620 079 Kč
Přirážka Režie Správní	0,807885896 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností)

- **Režie standard**

Náklady režie standard jsou veškeré náklady, které byly popsány v kapitole 2.2. Prostým podělením těchto nákladů rozvrhovou základnou (stejnou jako v případě režie správní) je získána přirážka režie standard. Interpretovat tuto hodnotu lze způsobem, že jak je zakázka náročná na rozvrhovou základnu (upravené jednicové mzdy), je navíc téměř trojnásobně náročná na nepřímé náklady režie standard.

Tabulka č. 11: Výpočet přirážky Režie Standard stávající kalkulace

Rozvrhová základna-produktivní čas	4 480 929 Kč
Veškeré náklady režie standard	13 209 803,30 Kč
Přirážka režie standard	2,948005711 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností)

3.4 Kalkulační systém

Propočtová kalkulace

V této firmě má propočtová kalkulace formu cenové, protože slouží jako podklad pro stanovení ceny pro klienta. Jak již bylo řečeno, je stanovena na základě jednotlivých komponent a pracnosti daných činností. Doporučuji dané ocenění komponent firmě přehodnotit v závislosti na nově navržené kalkulaci nákladů.

Operativní kalkulace

Firma má v současné době nastavené smlouvy se zákazníky tím způsobem, že má uvedenou přesnou částku, kterou bude daná zakázka klienta stát, má tak přesný soupis prací, které proběhnou a komponent, které k tomu budou potřeba. Tyto jednotlivé práce se samozřejmě během průběhu zakázky mění a firma tak musí v případě jakékoliv změny informovat klienta a sepsat s ním dodatek ke smlouvě, což je časově a administrativně náročné, nebo (u menších zakázek) klienta neinformovat a vzít tak na sebe riziko ztráty ze zakázky.

Proto doporučuji firmě, aby měla součástí smlouvy nastavené limity o kolik se může odchýlit od smluvené ceny bez předchozího informování zákazníka (např. 10 %). Firma by pak na konci zakázky, stejně jak je tomu nyní, udělala soupis prací, které byly nad rámec ceny sjednané ve smlouvě nebo naopak práce, ke kterým nedošlo. Nedocházelo by však již k tak častým konzultacím s klientem a snížily by se administrativní náklady. Samozřejmě také doporučuji společnosti provádět operativní kalkulace i u menších zakázek, nikoliv pouze u velkých.

Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je důležitá především pro kontrolu dosaženého zisku na konkrétní zakázku. Je možné porovnat výslednou kalkulaci s cenovou a tím zjistit rentabilitu zakázky. Je však nutné zajistit co možná největší přesnost výsledné kalkulace, z toho důvodu je nutné věnovat pozornost sestavení kalkulace a přírážky režijních nákladů, o nichž je pojednáno v kapitole 3.2. Je nutné, aby společnost v každém případě kalkulovala celkové náklady zakázky a nikoliv pouze jednicové, jak tomu bylo doposud. Díky porovnání výsledné kalkulace s propočtovou je také možné zjistit, zda jsou správně oceněny jednotlivé komponenty a druhy prací na zakázce a zda nedochází

ke ztrátě na zakázce z důvodu nepřesné propočtové kalkulace. Na základě porovnání výsledné a cenové by měla být tedy upravena předběžná (propočtová) kalkulace u podobných zakázek.

Cenová kalkulace

Nedoporučuji firmě u žádných zakázek pouze slepé kopírování propočtové kalkulace. Cenová kalkulace firmy by měla vždy vycházet z poslední operativní kalkulace. Jde o cenu, která je fakturována zákazníkovi za konkrétní zakázku a lze ji porovnávat s výslednou kalkulací a tím zjistit skutečný zisk dosažený na zakázku.

3.5 Ukázka použití kalkulace nákladů

V následující kapitole bude navrhovaný model představen na konkrétní zakázce společnosti. Bude vypracována jak propočtová tak výsledná kalkulace a to dle všech navrhovaných doporučení. Kromě toho bude také představena propočtová i výsledná kalkulace zakázky tak, jak byla skutečně provedena před a po uskutečnění dané zakázky (dle stávající kalkulace).

Toto porovnání je možné provést díky tomu, že firma byla schopna k této nedávno uzavřené zakázce přidělit i ty přímé náklady, které sice ještě běžně zakázce nepřičítá, ale snaží se toto doporučení brát v potaz. To je také důvod, proč byla vybrána relativně malá zakázka u které, jak je patrné níže, firma provádí pouze kalkulaci neúplných nákladů.

Bohužel firma nebyla schopná dodat data potřebná k vytvoření kalkulace zakázky dle první alternativy (tedy v případě, že by firma přijala veškerá navrhovaná doporučení). Tuto variantu tedy není možné předvést na konkrétní zakázce a porovnat ji s dvěma předchozími.

Propočtová (cenová) kalkulace

- **Stávající kalkulace nákladů**

Společnost u této konkrétní zakázky provedla, vzhledem k velikosti zakázky, pouze kalkulaci neúplných nákladů. V kalkulaci se také objevuje zisk, jde tedy o cenovou kalkulaci. Firma na základě podkladů (náročnosti jednotlivých komponent) vytvořila při přijetí zakázky následující propočtovou kalkulaci.

Je patrné, že společnost u této konkrétní zakázky použila neúplnou kalkulaci nákladů, kde odhadovala pouze výši spotřeby materiálu a práce na zakázku a předpokládala, že režijní náklady se zakázkou spojené dostatečně „pokryje rezerva“ ve výši 35% jednicových nákladů.

Tabulka č. 12: Stávající propočtová kalkulace

Spotřeba materiálu na zakázku	55 000 Kč
Odhadované odpracované hodiny	280
Jednicové mzdy	110 000 Kč
Celkem jednicové náklady	165 000 Kč
Zisk 35 %	57 750 Kč
Cena zakázky	222 750 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

- **Navrhovaná kalkulace nákladů**

V následující tabulce je patrný výpočet přímých nákladů zakázky dle navrhované propočtové kalkulace nákladů. Vzhledem k tomu, že je dle navrhované kalkulace zakázce přiřazováno více nákladů než v současné stávající kalkulaci, bylo nutné celkové přímé náklady navýšit o některé položky. Tyto položky mi bohužel firma ABC s.r.o. nebyla schopna dodat a proto jsou jejich hodnoty pouze odhadované. Konkrétně se jedná o položku rozdílu mezi čistou a hrubou mzdou, která je vypočtena pomocí koeficientu poměru celkových čistých a hrubých mezd všech jednicových zaměstnanců firmy za rok 2017. Dále jde o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem vypočtené z odhadovaných hrubých mezd. Poslední položkou jsou ostatní přímé náklady. Vzhledem k tomu, že kalkulace této zakázky probíhala dle stávající kalkulace nákladů, není možné zpětně určit položky přímé režie, které by byly zakázce přiřazeny v propočtové kalkulaci. Z tohoto důvodu jsem zvolila tyto položky pouze odhadem a to ve výši 5000 Kč přímých cestovních nákladů a stejnou částku taktéž pro kooperace na zakázce.

Tabulka č. 13: Celkové přímé náklady zakázky

Přímý materiál	55 000 Kč
Přímé mzdy čisté	110 000 Kč
Rozdíl mezi ČM a HM	14 300 Kč
SP jednicové	31 075 Kč
ZP jednicové	11 187 Kč
Odhadované odpracované hodiny	280
Ostatní přímé náklady-cestovné	5 000 Kč
Ostatní přímé náklady-kooperace	5 000 Kč
Celkem přímé náklady	231 562 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Vzhledem k tomu, že navrhovaná kalkulace nákladů je kalkulací úplných nákladů, je nutné této zakázce přidělit část nepřímých režijních nákladů. Výpočet jednotlivých režii na zakázku je patrný z následující tabulky.

Tabulka č. 14: Režijní náklady na zakázku dle navrhované kalkulace

	Rozvrhová základna na zakázku	% Režijní přírážky	Režie na zakázku
Režie I	280	132,1073	36 990 Kč
Režie II	411 006 Kč	0,0362	14 863 Kč
Režie III	231 562 Kč	0,0908	21 034 Kč
Celkem režijní náklady			72 887 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Celkové plánované náklady zakázky je tedy již snadné určit jako součet celkových přímých a celkových režijních nákladů na zakázku a jde o částku 304 449 Kč. V případě, že by byl zachován třicetipětiprocentní požadavek zisku, cena zakázky by se tak vyšplhala na celkovou částku 411 006 Kč. V případě, že by společnost sestavovala tuto kalkulaci úplných nákladů, lze předpokládat požadavek na nižší ziskovost

(vzhledem k tomu, že v současné kalkulaci musí vypočtený zisk také pokrýt režijní náklady na zakázku). Z tohoto důvodu je tedy tento výpočet pouze ilustrativní.

Navzdory tomu je však možné si povšimnout zásadního faktu a to, že pokud porovnáme hodnoty vypočtených celkových nákladů stávající a navrhované kalkulace, jsou tyto částky diametrálně odlišné. Zatímco dle stávající kalkulace se jedná o náklady ve výši 165 000 Kč, v případě navrhované kalkulace se jedná o 304 449 Kč. Alarmující je ovšem především fakt, že náklady na zakázku dle navrhované kalkulace (304 449 Kč) nedosahují výše ceny zakázky stanovené na základě stávající kalkulace (222 750 Kč).

Výsledná kalkulace

Skutečné náklady zakázky se výrazně liší od nákladů plánovaných v propočtové kalkulaci. Vzhledem k tomu, že jde však o malou zakázku, společnost sestavovala během zakázky operativní kalkulaci a výsledná cena zakázky je tedy shodná s cenou stanovenou pomocí propočtové kalkulace. V následujícím textu je tedy možné porovnávat skutečné náklady zakázky s tržbami zakázky (výslednou kalkulaci s cenovou kalkulací) a tak zjistit zisk na zakázku.

- **Stávající kalkulace nákladů**

Skutečné jednicové materiálové náklady a mzdové náklady (čisté mzdy) vynaložené na zakázku jsou patrné z následující tabulky. Je také možné si všimnout že částka, kterou společnost považuje za zisk zakázky, je ve skutečnosti pouze rozdílem mezi tržbami a jednicovými náklady.

Tabulka č. 15: Stávající výsledná kalkulace

Spotřeba materiálu na zakázku	67 356,05 Kč
Mzdové náklady jednicové	30 246 Kč
Celkem jednicový materiál a mzdy	97 602 Kč
Tržby	222 750 Kč
Zisk	125 148 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

- **Navrhovaná kalkulace nákladů**

Z následující tabulky je patrné, že jednicové mzdové náklady musely být dle navrhovaných doporučení navýšeny o rozdíl mezi čistou a hrubou mzdou, sociální pojištění a zdravotní pojištění. V tomto případě byly tyto částky stanoveny stejným způsobem jako v případě propočtové kalkulace. Rozdíl mezi čistou a hrubou mzdou byl dopočítán pomocí koeficientu stanoveného na základě všech hrubých a všech čistých mezd společnosti za rok 2017, tato částka je tedy pouze přibližná. Sociální a zdravotní pojištění bylo následně vypočítáno jako násobek příslušného procenta s dopočítanou hrubou mzdou.

Ostatní přímé náklady jsou poté stanoveny jako skutečné ostatní náklady, které byly na zakázku přiřazeny až následně pro potřeby této diplomové práce. Přímé náklady na zakázku se tedy dle navrhované kalkulace liší oproti stávající o více než šedesát tisíc korun.

Pro potřeby dalšího postupu stanovení celkových nákladů je nutné dodat, že počet hodin skutečně odpracovaných na zakázce byl oproti předpokládaným dvě stě osmdesát pouze 172.

Tabulka č. 16: Přímé náklady dle navrhované výsledné kalkulace

Přímý materiál a mzdy:	
-spotřeba materiálu na zakázku	67 356, 05 Kč
-mzdové náklady jednicové	30 246 Kč
-rozdíl mezi ČM a HM	3 931, 98 Kč
-sp jednicové	8 544, 50 Kč
-zp jednicové	3 076, 02 Kč
Celkem přímý materiál a mzdy	113 154, 54 Kč
Ostatní přímé náklady:	
-cestovné tuzemské na zakázku	12 303, 57 Kč
-kooperace na zakázku	33 898 Kč
-služby na zakázku	925, 62 Kč
Celkem ostatní přímé náklady	47 127, 19 Kč
Celkem všechny přímé náklady	158 577, 83 Kč
Tržby zakázky	222 750 Kč
Počet odpracovaných hodin	172 hodin

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Následuje přiřazení režijních nákladů na tuto zakázku.

Tabulka č. 17: Režijní náklady na zakázku

	Rozvrhová základna na zakázku	%Režijní přírážky	Režie na zakázku
Režie I	172 hodin	132,1072559	22 722, 45 Kč
Režie II	222 750 Kč	0,036163254	8 055, 36 Kč
Režie III	158 578 Kč	0,090834746	14 404, 38 Kč
Celkem režijní náklady			45 182,19 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Náklady na zakázku jsou následně získány jako součet nepřímých režijních nákladů na zakázku a veškerých přímých nákladů, odečtením od tržeb je možné zjistit zisk na zakázku.

Tabulka č. 18: Navrhovaná výsledná kalkulace

Náklady na zakázku celkem	203 760 Kč
Tržby	222 750 Kč
Zisk	18 990 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Z uvedené ukázky kalkulace konkrétní zakázky (jak propočtové tak výsledné) je možné konstatovat několik zřejmých faktů. Prvním z nich je již to, že pokud porovnáme předpokládanou hodinovou náročnost zakázky a skutečnou hodinovou náročnost, je tento rozdíl více než sto hodin a 80 000 Kč v čistých mzdách (120 000 Kč celkových mzdových nákladů) což je vzhledem k celkové ceně zakázky markantní rozdíl nákladové položky. Je tedy možné, že společnost má nesprávně nastaveny pracovní jednotlivých komponent zakázek, ovšem nelze vyloučit, že šlo pouze o ojedinělý fakt.

Další patrnou skutečností je, že v propočtové kalkulaci jsou náklady zakázky stanovené dle doporučovaného kalkulačního vzorce vyšší než celková cena zakázky stanovená dle stávajícího kalkulačního vzorce. Z toho vyplývá, že dle plánu by cena zakázky vůbec nepokryla celkové náklady na tuto zakázku a ta by tedy byla ztrátová.

Při porovnání výsledné kalkulace dle stávající kalkulace a dle doporučované je možné konstatovat, že zisky se diametrálně odlišují, jde o více než 100 000 Kč. Společnost se tedy může mylně domnívat, že nadhodnoceného zisku stanoveného dle jejich kalkulace skutečně dosahuje.

Je nutné ovšem připomenout, že ukázková zakázka je zakázkou malou a že firma v případě velkých zakázek provádí kalkulaci úplných nákladů. Je tedy možné, že tržby z těchto malých zakázek pouze pokryjí náklady na ně, popřípadě vytvoří zanedbatelný zisk, ovšem u velkých zakázek naopak dojde k nadhodnocení nákladů vlivem špatně stanovené kalkulace nákladů a jejich případné ztráty z malých zakázek jsou tak kompenzovány zisky ze zakázek velkých.

V následující tabulce jsou rekapitulovány náklady a zisky konkrétní zakázky všech stanovovaných kalkulací, tedy jak propočtové tak výsledné a to dle stávající a navrhované kalkulace nákladů.

Tabulka č. 19: Porovnání nákladů a zisků dle současných a navrhovaných kalkulací

	Celkové náklady	Zisk	Podíl zisku na tržbách	Podíl zisku na nákladech
Propočtová kalkulace současná	16 5000 Kč	57 750 Kč	25,93 %	35 %
Proočtová kalkulace navrhovaná	304 449 Kč	106 557 Kč	25,93 %	35 %
Výsledná kalkulace současná	97 602 Kč	125 148 Kč	56 %	128,22 %
Výsledná kalkulace navrhovaná	203 760 Kč	18 990 Kč	8,53 %	9,32 %

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat poskytnutých společností ABC s.r.o.)

Závěr

Pro potřeby práce byla zvolena společnost ABC s.r.o., která je malou zakázkovou firmou. Společnost si je vědoma svého chybného způsobu kalkulace nákladů, ale z důvodu nedostatku času i znalostí způsob kalkulace od svého vzniku nezměnila. Společnost nepovažovala za krajně nutné zpřesňovat kalkulace vzhledem k tomu, že celkově dosahovala zisku. To se ovšem začalo měnit ve chvíli, kdy společnosti začal zisk klesat. Skutečnost, že zisk za rok 2017 dosahuje pouze jedné čtvrtiny zisku předešlého roku, jen potvrzuje nesprávné nastavení kalkulace. V roce 2017 totiž společnost začala uplatňovat strategii diverzifikace portfolia. Počet velkých zakázek firmy klesl a vzrostlo naopak zastoupení malých zakázek. Jak ovšem vyplynulo ze samotné práce, právě malé zakázky jsou nejvíce ohroženy ztrátou, a to z důvodu neúplné kalkulace nákladů.

Z výše uvedeného je patrné, jak markantně může fungování firmy ovlivnit marketingové rozhodnutí, které nebere v potaz nákladovou politiku firmy. Není možné, aby firma nadále setrvala ve stavu, ve kterém se nachází. Společnost se dopouští řady chyb jak terminologických, tak věcných. Z tohoto důvodu byl nejprve proveden rozbor klasifikace nákladů a bylo doporučeno je klasifikovat s přihlédnutím k potřebě přiřazení k jednotlivým zakázkám. Následně byl sestaven kalkulační vzorec, kde problémové se ukázaly režijní náklady. Režijní náklady bylo možné rozdělit do skupin, které mají shodné prvky. Zvoleny byly tři skupiny režii, jejichž výše je spjata s počtem hodin odpracovaných na zakázce, s přímými mzdami a s celkovými přímými náklady zakázky. Aby bylo možné zakázky řídit, je nutné sledovat plán, průběh i výsledek.

Pokud společnost bude respektovat doporučení diplomové práce, lze předpokládat, že vzrostou tržby malých zakázek a tedy i zisky z nich. Naopak podíl nepřímých nákladů na velkých zakázkách by měl klesnout. Z práce totiž vyplývá fakt, že větší část nepřímých nákladů pokrývají tržby z velkých zakázek, na kterých je prováděna úplná kalkulace nákladů. Tento postup ovšem není z důvodu zvyšování významu menších zakázek udržitelný.

Společnost ABC s.r.o. jsem detailně seznámila se všemi doporučeními a předala jsem jejímu zástupci veškeré materiály nutné pro určení nepřímých nákladů na zakázku. Stačí tedy, aby firma do připravené tabulky vložila tři očekávané nebo skutečné údaje

o konkrétní zakázce, a bude schopna určit výši nepřímých nákladů na tuto zakázku. Informace v této tabulce jsou provázány s daty na nákladových účtech za rok 2017, pro aktualizaci rozpočtových základů a přírážky režijních nákladů tedy stačí, aby tyto hodnoty nahradila novými částkami na nákladových účtech za rok 2018.

Zavedením doporučené kalkulace bude firma schopna zjistit skutečné náklady zakázky a zisk na zakázku. Pro správné fungování kalkulace je samozřejmě nutné kalkulaci zavést a po nějakou dobu sledovat, aby se prokázalo, zda je detailnost dělení nákladů postačující a zda vazby mezi doporučenými rozpočtovými základnami a nepřímými náklady jsou dostatečně zřejmé. Se zástupcem společnosti budu i nadále v kontaktu, a pokud by byly při zavádění a následné kontrole kalkulace zjištěny nejasnosti či nepřesnosti, kalkulace by byla pro potřeby firmy upravena.

Seznam použitých zdrojů

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

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika.* Praha: C.H. Beck, Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-763-0.

EurobarometerSpecialSurveys, 2014 [cit. 2017-11-30]. *EuropeanCommission* [online]. Brussels: EuropeanCommissiony. Dostupné z: http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion/archives/eb_special_399_380_en.htm#399

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

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ, 2003. *Kalkulace pro podnikatele.* Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-119-7

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví.* Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku.* Praha: Linde Praha. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

KRÁL a kolektiv, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví.* Praha: Management Press. ISBN 80-7261-062-7.

Kultura České republiky v číslech, 2017 [cit. 2017-11-30]. *Odborný útvar nipos* [online]. Praha: NIPOS-CIK, Dostupné z: <http://www.nipos-mk.cz/?cat=126>

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe.* Praha: C.H. Beck, C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: GradaPublishing, Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

Seznam použitých obrázků

Obrázek č. 1: Kalkulační systém	27
Obrázek č. 2: Subsystem kalkulačního systému v užším pojetí (1).....	30
Obrázek č. 3: Subsystem kalkulačního systému v užším pojetí (2).....	30
Obrázek č. 4: Kalkulační systém v širším pojetí	31
Obrázek č. 5: Organizační schéma společnosti	33

Seznam použitých tabulek

Tabulka č. 1: Výpočet stávající rozpočtové základny	44
Tabulka č. 2: Skupiny režijních nákladů	56
Tabulka č. 3: Režijní náklady společnosti rozdělené do skupin	57
Tabulka č. 4: Rozdělení skupin nákladů do druhů Režie	59
Tabulka č. 5: Výpočet režijní přírážky Režie I	62
Tabulka č. 6: Výpočet režijní přírážky Režie II.....	63
Tabulka č. 7: Výpočet režijní přírážky Režie III	64
Tabulka č. 8: Porovnání navrhované přírážky s první alternativou	66
Tabulka č. 9: Výpočet rozvrhové základny stávající kalkulace.....	67
Tabulka č. 10: Výpočet přírážky Režie Správní stávající kalkulace	68
Tabulka č. 11: Výpočet přírážky Režie Standard stávající kalkulace.....	68
Tabulka č. 12: Stávající propočtová kalkulace	71
Tabulka č. 13: Celkové přímé náklady zakázky	72
Tabulka č. 14: Režijní náklady na zakázku dle navrhované kalkulace	72
Tabulka č. 15: Stávající výsledná kalkulace	73
Tabulka č. 16: Přímé náklady dle navrhované výsledné kalkulace	75
Tabulka č. 17: Režijní náklady na zakázku	75
Tabulka č. 18: Navrhovaná výsledná kalkulace	76
Tabulka č. 19: Porovnání nákladů a zisků dle současných a navrhovaných kalkulací... ..	77

Seznam použitých rovnic

Rovnice č. 1: První varianta obecného výpočtu procenta přírážky režijních nákladů....	23
Rovnice č. 2: Druhá varianta obecného výpočtu procenta přírážky režijních nákladů ..	23
Rovnice č. 3: Výpočet procenta přírážky správní režie	44
Rovnice č. 4: Výpočet procenta přírážky režie standard	45
Rovnice č. 5: Přírážka Režie I	62
Rovnice č. 6: Přírážka Režie II	63
Rovnice č. 7: Přírážka Režie III.....	64

Seznam použitých zkratek

ČM	Čistá mzda
HM	Hrubá mzda
RP	Režijní přírážka
RZ	Rozvrhová základna
SP	Sociální pojištění
TPR	Technické pomoci a režie
ZP	Zdravotní pojištění

Seznam Příloh

Příloha 1 Materiálová a mzdová náročnost komponent.....	87
Příloha 2 Upravené hodnoty režijních nákladů.....	88
Příloha 3 Hodnoty režijních skupin za rok 2017	89
Příloha 4 Výpočet režijní přírážky v roce 2017	89

Přílohy

Příloha 1 Materiálová a mzdová náročnost komponent

Typ zařízení	Výkon kw	Cena za 1 osu	Počet os	Cena celkem
Boční tah				
Tah hlavní opony				
Hlavní opona				
Pohon zadní stěny				
Stropní panely - Tah				
Protipožární opona				
Osvětlovací baterie - Tah				
Vstupní pole				
Pevný pult				
Nouzový pult				
Přípojné místo / lokální ovládání				

Typ práce	Sazba Kč/hod	Počet os	Počet hodin	Celkem
Oživení dílna				
Oživení stavba				
Elektroinstalace dodávka				
Elektroinstalace montáž				
Demontážní práce				
Dokumentace - projekční práce				

Příloha 2 Upravené hodnoty režijních nákladů

Účet	Název režie	Částka v Kč
501100	Spotřeba režijního materiálu	14 796,72
501200	Drobný DHM	201 142,78
501300	Náklady - pitná voda	150,24
501700	Spotřeba PHM	217 419,62
501800	Reklama a propagace	2 842,97
501900	Ost. rež. materiál	66 671,94
502000	Spotřeba elektřiny, plynu, vody	91 355,00
511000	Opravy a údržba	2 553,05
512010	Cestovné tuzemské	19 980,00
512020	Cestovné zahraniční	10 985,72
513000	Reprefond	91 816,52
518000	Služby	1 495 113,60
518030	Služby školení	15 364,00
518040	Nájem	375 444,00
518200	Drobný nehmotný majetek	97 764,61
518300	Nájem - leasing kopírka C284e	65 243,00
518700	Reklama, propagace, výstavy	16 391,38
518800	Nájem Hyundai 3AD 8671	29 103,00
518801	Nájem Citroen 3AH 3181	16 866,80
518802	Nájem Hyundai 4AU5796	83 700,00
518803	Nájem Hyundai 4AX 1682	130 524,00
518804	Nájem Hyundai 5AX 8519	94 851,60
518805	Nájem Hyundai 6AB5390	73 143,00
518806	Nájem Hyundai Tuscon 6AP1103	17 103,19
518900	Služby daňově neuznatelné	8 296,62
521100	Mzdové náklady	2 531 130,00
521102	Mzdové nákl.-refundace	-13 328,00
521300	Mzdové nákl.-náhrada za nemoc	7 936,00
524000	Zákonné sociální pojištění	632 532,50
524100	Zákonné zdravotní pojištění	227 711,70
527000	Zák.soc.nákl.-obědy zaměstnanci	157 439,00
527001	Zák.soc.nákl.-lékař.prohlídky	550,00
527002	Zák.soc.nákl.-živ.poj.	20 300,00
527003	Zák.soc.nákl.-penz.poj.	20 400,00
538000	Ostatní daně a poplatky	5 744,56
543000	Poskytnuté dary	48 541,00
545000	Ostatní pokuty a penále nedaň.	1 244,06
548000	Ost.prov.náklady- zaokrouhlení	8 098,64

548001	Úrazové pojištění	92 093,00
548050	Pojištění cestovní	14 060,00
548100	Pojištění provozní režie	26 260,00
548101	Ostatní provozní náklady	9 965,00
551100	Odpisy DHM stoje a zař.	45 840,00
562000	Bankovní úroky	74 631,23
563000	Kurzové rozdíly	120 343,20
568000	Bankovní poplatky	66 382,98

Příloha 3 Hodnoty režijních skupin za rok 2017

Skupiny režijních nákladů:	Částka v Kč
Náklady na reprezentaci	111 050,87
Materiál a DHM	328 451,44
Cestovní náklady	707 736,93
Náklady na zaměstnance	3 692 128,20
Banka	261 357,41
Provozní režie	513 675,69
Služby	1 503 410,22
Ostatní náklady	55 529,62
Kancelář	163 157,85
Celkem	7 336 498,23

Příloha 4 Výpočet režijní přírážky v roce 2017

Režie:	Částka Režie za rok 2017 v Kč	Rozvrhová základna	Hodnota RZ za rok 2017	Režijní přírážka
Režie I.	3 855 286,05	počet odpracovaných hodin na zakázce	29 183,00	132,1072559
Režie II.	1 135 674,83	velikost zakázek-tržby	31 404 110,36	0,036163254
Režie III.	2 345 537,35	celkové přímé náklady na zakázku	25 822 027,99	0,090834746