

ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE
FAKULTA STROJNÍ
ÚSTAV ŘÍZENÍ A EKONOMIKY PODNIKU



DIPLOMOVÁ PRÁCE

**Analýza kalkulačního systému a rozpočtnictví
v podniku**

**Analysis of the company's calculation system and
budgeting**

Praha 2018

Bc. Novák David



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení: **Novák** Jméno: **David** Osobní číslo: **419973**
Fakulta/ústav: **Fakulta strojní**
Zadávající katedra/ústav: **Ústav řízení a ekonomiky podniku**
Studijní program: **Strojní inženýrství**
Studijní obor: **Řízení a ekonomika podniku**

II. ÚDAJE K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Název diplomové práce:

Analýza kalkulačního systému a rozpočtnictví v podniku

Název diplomové práce anglicky:

Analysis of the company's costing and budgeting system

Pokyny pro vypracování:

Cíl práce:

Zhodnocení způsobu kalkulování nákladů z hlediska objektivního stanovení nákladů na výkony a stanovení prodejní ceny.

Obsah:

Teoretická východiska pro řešení kalkulačního systému.

Charakteristika společnosti EPSOS, s.r.o. - produkt, organizační struktura a ostatní faktory mající vliv na volbu kalkulačního postupu.

Analýza dosavadního způsobu kalkulace nákladů.

Závěry vyplývající z provedené analýzy, včetně navržených účinnějších kalkulačních postupů

Seznam doporučené literatury:

VYSUŠIL, Jiří. Optimální cena - odraz správné kalkulace. Praha: Profess, [1995]. 108 s. Tajemství prosperity 3. ISBN 80-85235-17-X.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.

Jméno a pracoviště vedoucí(ho) diplomové práce:

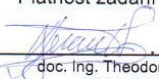
doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D., ústav řízení a ekonomiky podniku FS


Jméno a pracoviště druhé(ho) vedoucí(ho) nebo konzultanta(ky) diplomové práce:

Datum zadání diplomové práce: **10.04.2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **03.08.2018**

Platnost zadání diplomové práce: **28.02.2019**


doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.
podpis vedoucí(ho) práce


prof. Ing. František Freiberg, CSc.
podpis vedoucí(ho) ústavu/katedry


prof. Ing. Michael Valášek, DrSc.
podpis děkana(ky)

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

Diplomant bere na vědomí, že je povinen vypracovat diplomovou práci samostatně, bez cizí pomoci, s výjimkou poskytnutých konzultací. Seznam použité literatury, jiných pramenů a jmen konzultantů je třeba uvést v diplomové práci.

30.4.2018

Datum převzetí zadání



Podpis studenta

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracoval samostatně, s použitím odborné literatury a pramenů uvedených v seznamu na konci práce. Dále souhlasím, že její výsledky mohou být dále použity podle uvážení vedoucího diplomové práce jako jejího spoluautora. Souhlasím také s případnou publikací výsledků diplomové práce nebo její podstatné části, pokud budu uveden jako její spoluautor.

V Praze dne 30.7.2018

.....

Bc. Novák David

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucímu mé diplomové práce doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D., za profesionální vedení a odbornou pomoc.

Anotace

Předmětem diplomové práce „*Analýza kalkulačního systému a rozpočetnictví v podniku*“ je rozbor stávajícího kalkulačního systému a rozpočetnictví vybraného podniku a navržení účinnějších kalkulačních postupů. V teoretické části diplomové práce je věnována pozornost pojmům náklady a jejich klasifikace, nákladové kalkulace, metody nákladové kalkulace a rozpočetnictví. Na teoretickou část navazuje část praktická, ve které je charakterizována vybraná společnost, provedena analýza nákladů, rozpočetnictví a nákladové kalkulace a vypracován návrh na účinnější kalkulační postup.

Klíčová slova: analýza, náklady, kalkulace, alokace, rozpočetnictví, výzkum trhu

Annotation

The topic of the thesis „*Analysis of the company's calculation system and budgeting*“ is an analysis of the current calculation system and budgeting of chosen company and proposal of more efficient calculation procedures. The theoretical part of the thesis is devoted to the costs and their classification, cost calculation, individual cost calculation methods and budgeting. The theoretical part is followed by the practical part, in which the selected company is characterized, costs, current cost calculation and budgeting are analyzed and more efficient calculation procedures are proposed.

Key words: analysis, cost, calculation, allocation, budgeting, market research

Obsah

ÚVOD	9
1 NÁKLADY	12
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2 METODY KLASIFIKACE NÁKLADŮ	12
1.2.1 <i>Druhové členění nákladů</i>	<i>13</i>
1.2.2 <i>Účelové členění nákladů</i>	<i>14</i>
1.2.3 <i>Kalkulační členění nákladů</i>	<i>15</i>
1.2.4 <i>Členění nákladů dle vztahu k objemu prováděných výkonů</i>	<i>15</i>
2 NÁKLADOVÉ KALKULACE	17
2.1 NÁKLADOVÁ ALOKACE	17
2.2 OBJEKTY NÁKLADOVÉ ALOKACE	17
2.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	18
2.3.1 <i>Kalkulace ceny</i>	<i>19</i>
2.3.2 <i>Předběžné a výsledné kalkulace nákladů</i>	<i>19</i>
2.4 KALKULAČNÍ VZORCE	20
2.4.1 <i>Klasický kalkulační vzorec</i>	<i>20</i>
2.4.2 <i>Retrogradní kalkulační vzorec</i>	<i>21</i>
2.4.3 <i>Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady</i>	<i>22</i>
2.4.4 <i>Dynamická kalkulace</i>	<i>22</i>
2.5 METODY NÁKLADOVÉ KALKULACE	23
2.5.1 <i>Absorpční kalkulace</i>	<i>25</i>
2.5.2 <i>Neabsorpční kalkulace</i>	<i>27</i>
3 ROZPOČETNICTVÍ	30
3.1 SYSTÉM ROZPOČETNICTVÍ	30
3.2 FORMY ROZPOČTŮ	31
3.3 METODY SESTAVENÍ ROZPOČTŮ	31
3.3.1 <i>Podle zaměření na minulost či budoucnost</i>	<i>31</i>
3.3.2 <i>Podle organizace tvorby rozpočtu</i>	<i>32</i>
3.4 HLAVNÍ PODNIKOVÝ ROZPOČET	33
3.5 KONTROLA ROZPOČTŮ	34
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	36
4.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI	36

4.2	FINANČNÍ STAV SPOLEČNOSTI	37
4.3	POČET ZAMĚSTNANCŮ A OSOBNÍ NÁKLADY	39
4.4	PRODUKT.....	41
4.5	PROCES VÝZKUMU.....	43
4.6	ÚTVARY A JEJICH ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	44
4.7	ODBĚRATELÉ – PARETOVA ANALÝZA	47
4.8	SOFTWARE PRO ŘÍZENÍ SPOLEČNOSTI	48
5	ANALÝZA NÁKLADŮ A JEJICH KLASIFIKACE	50
5.1	KATEGORIZACE NÁKLADŮ	50
5.2	VÝVOJ NÁKLADŮ A NÁKLADY V ROCE 2017	53
6	ANALÝZA ROZPOČETNICTVÍ.....	56
6.1	METODY SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ	57
6.2	KONTROLA ROZPOČTŮ.....	58
6.3	DODAVATELÉ – PARETOVA ANALÝZA.....	60
7	ANALÝZA NÁKLADOVÉ KALKULACE A STANOVENÍ CENY PROJEKTU	63
7.1	OBJEKT NÁKLADOVÉ ALOKACE	63
7.2	KALKULAČNÍ VZOREC SPOLEČNOSTI	63
7.3	PŘEDBĚŽNÁ A VÝSLEDNÁ KALKULACE	64
7.4	METODA NÁKLADOVÉ KALKULACE.....	64
	7.4.1 Stanovení hodinových sazeb zaměstnanců	65
7.5	STANOVENÍ CENY PROJEKTU.....	67
8	NÁVRH ÚČINNĚJŠÍCH KALKULAČNÍCH POSTUPŮ	70
8.1	VÝPOČET ZÁKLADU HODINOVÉ SAZBY PRO JEDNOTLIVÁ ODDĚLENÍ	70
8.2	ALOKACE REŽIJNÍCH NÁKLADŮ DLE ODDĚLENÍ	71
9	ZÁVĚR	73
	CITOVANÉ ZDROJE	75
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	77
	SEZNAM TABULEK.....	78
	PŘÍLOHY.....	79

Úvod

Soudobé sociálně-ekonomické prostředí se velmi rychle rozvíjí. Na trh vstupují stále nové podnikatelské subjekty se svými produkty a službami, mění se ekonomické podmínky podnikání i nástroje managementu. Tomuto vývojovému trendu odpovídají i nové přístupy v účetnictví, které je významným zdrojem informací o ekonomické situaci podniků a nepostradatelným nástrojem pro činnost podnikového managementu.

Vytváření konkrétního množství výkonů jakéhokoli podnikatelského subjektu je vždy spojeno se spotřebou ekonomických zdrojů. Jednotlivé realizované výrobky, práce nebo služby na jedné straně vyvolávají potřebné vstupy – náklady, na druhé straně jsou tytéž produkty nositeli určitého ekonomického prospěchu. Za těchto podmínek by se středem zájmu managementu každé firmy měla stát problematika řízení nákladů. Historicky prověřeným a osvědčeným nástrojem, umožňujícím zjišťovat, stanovovat a kontrolovat spotřebované náklady produkováných výstupů, je kalkulace.

Kalkulace nákladů se řadí k nejdůležitějším nástrojům řízení nákladů a celého podniku. Z důvodu existence stále silnějšího konkurenčního prostředí je nezbytné správně určit hodnotu podnikových výrobků a poskytovaných služeb. Proto jedním z nejdůležitějších úkolů manažerů a vedoucích pracovníků na všech úrovních řízení je analýza a kategorizace nákladů, které v podniku vznikly, a jejich správná alokace na výkony. Praktické zkušenosti z podnikatelského prostředí však zároveň naznačují, že vedoucí pracovníci často nejsou vybaveni dostatečným množstvím potřebných informací z oblasti nákladů a nedokáží se správně orientovat v nákladové problematice a v otázkách spojených s kalkulacemi. To může mít za následek neschopnost managementu řešit odpovídajícím způsobem úkoly, které jsou před něj postaveny.

Při vhodně zvoleném způsobu kalkulace nákladů může podnik zlepšit svoji ekonomickou situaci, efektivnost a hospodárnost prováděných činností. Kalkulační systém dále nachází uplatnění při řešení otázek cenové politiky a také při určování plánů nákladů a výnosů tak, aby docházelo k plnění ekonomických cílů podniku.

Společnosti si vytvářejí vlastní kalkulační systém v souvislosti s charakterem produktu, rozsahem a náročností prováděných výkonů. Problematika kalkulací není nijak legislativně upravena, proto je zcela na podniku, zda se bude kalkulacemi zabývat a jak rozsáhle. V souvislosti s nově vznikajícími potřebami podnikového managementu dochází postupně k částečné modifikaci kalkulací v podniku a ke vzniku nových kalkulačních postupů používaných při řešení konkrétních rozhodovacích úloh.

I. Teoretická část

1 Náklady

Náklady představují jednu ze základních ekonomických kategorií, která by měla být obsahově správně vnímána, využívána v různých aspektech podnikatelského procesu přeměny vstupních ekonomických zdrojů v požadované výkony pro zákaznické segmenty a důsledně analyzována pro účely racionálního řízení a rozhodování podnikatelského subjektu.

1.1 Pojetí nákladů

Náklady podniku můžeme vnímat jako úbytek ekonomického prospěchu na základě odčerpání vlastního kapitálu, které se projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů. Takto jsou náklady charakterizovány z hlediska finančního pojetí. Můžeme je také vnímat jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Podstatnými znaky takového vymezení nákladů je účelnost, tzn. nákladem se rozumí takové vynaložení zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti a účelový charakter, jelikož smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. Důležitou vlastností takto chápaného nákladu je jeho relativně těsný vztah k výkonům, tvořícím předmět činnosti podniku. Takto jsou náklady specifikovány z hlediska manažerského pojetí. [3]

1.2 Metody klasifikace nákladů

Základním předpokladem pro účinné řízení, optimalizaci a snižování nákladů, je jednak jejich podrobné rozčlenění, tak i poznání a pochopení podstaty jednotlivých nákladových položek, které v podniku vznikají. Náklady ve všech jejich pojetích nepředstavují stejnorodý celek, ale skládají se z různých nehomogenních složek, které se odlišují druhem uplatněného ekonomického zdroje, svou funkcí v transformačním procesu, formou svého projevu nebo způsobem reakce na působící faktory. Tyto vnitřní rozlišnosti nákladů vedou k jejich členění podle různorodých hledisek. [4]

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů spočívá v soustředování nákladů do stejnorodých skupin podle jejich spojitosti s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto dělení odpovídá na otázku, jaké vstupy z externího prostředí byly spotřebovány. [2, 7]

Jako výchozí členění nákladových druhů může být použito členění na:

- a) spotřebu materiálu a energie,
- b) spotřebu a použití externích prací a služeb (např. doprava, nájemné, telekomunikační služby),
- c) mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků),
- d) odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv,
- e) finanční náklady (pojistné, úroky, poplatky). [2, 3]

Nákladové druhy lze charakterizovat třemi základními vlastnostmi:

- z hlediska jejich účetního zobrazení jsou **prvotní**, předmětem zobrazení se stávají ihned při vstupu do podniku,
- jsou **externí**, vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, prací nebo služeb od jiných dodavatelů či zaměstnanců,
- jsou **jednoduché**, nelze je rozlišit na jednodušší složky, z kterých by se tyto náklady skládaly. [2, 3]

Druhové členění je důležité pro finanční účetnictví. Jeho úkolem je zajištění proporcí, stability, rovnováhy mezi potřebou zdrojů a jejich zabezpečením od externího okolí. Za přednost druhového členění je považována průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Avšak toto členění se nezabývá příčinou vynaložení nákladů, což je na druhou stranu hlavním důvodem toho, proč se nejvíce používá při vykazování nákladů ve výkazu zisků a ztrát. Tato struktura totiž nenapovídá konkurenci, jak je v podniku dosahováno efektivnosti. [5]

Druhové členění se stává omezené pro řízení na nižších úrovních podniku a zejména v případech, kdy se podnik snaží hodnotit hospodárnost, efektivnost či účinnost výkonů podniku. Hlavním důvodem této skutečnosti je, že tento druh členění nebere v úvahu příčinu vynaložení nákladů. [6]

1.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění vyjadřuje vztah mezi náklady a jejich účelu vynaložení nebo také co bude výsledkem procesu, ve kterém budou určité náklady vynaloženy. Z hlediska účelovosti je možné náklady členit buď ve vztahu k výkonům nebo ve vztahu k útvarům. [8]

Z hlediska **členění nákladů ve vztahu k výkonům** lze rozlišit náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, náklady jednicové a režijní náklady. Za náklady technologické se považují náklady, vyvolané určitou technologií dané činnosti nebo operace. Náklady na obsluhu a řízení jsou takové náklady, které jsou spotřebovány za účelem vytvoření a udržení podmínek průběhu určité činnosti. Jednicové náklady se vykazují v samostatných položkách vzhledem ke stanovené jednici. Za jednicový náklad se tedy považují náklady na spotřebu materiálu a náklady na mzdy. Režijní náklady se už nevyjadřují v samostatných položkách, ale v položkách souhrnných a mezi takové náklady patří:

- a) zásobovací režie – souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu;
- b) výrobní režie – souvisí s řízením a obsluhou bezprostředního výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech;
- c) správní režie – souvisí s řízením a správou celého podniku;
- d) odbytová režie – vzniká v souvislosti s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením a expedicí a podobnými aktivitami. [8,1]

Režijní náklady představují vynaložení jakýchsi „vedlejších“ nákladů na tvorbu výkonu. Tyto náklady souvisejí s technologickým procesem jako celkem, nezvyšují se přímo úměrně s počtem provedených výkonů, pouze rámcově jsou ovlivněny rozsahem činností, operací a aktivit, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných

pro určité časové období, popřípadě i pro celkový předpokládaný objem výkonů (využitou kapacitu) za období, velmi často podle toho, kdo odpovídá za splnění úkolu, což souvisí s odpovědnostním hlediskem třídění nákladů, které se často řadí mezi účelové členění nákladů. [5]

Členění nákladů podle útvarů znamená pozorování nákladů podle středisek. Rozlišují se zde jednicové náklady střediska, které je možno připočítat přímo určitému středisku, a náklady režijní nebo také střediskové náklady, které se dají připočítat jenom pomocí určitého klíče, není možné je tedy připočítat přímo. [9]

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se zabývá otázkou schopnosti podniku přiřadit náklady konkrétně vymezenému předmětu kalkulace. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozlišujeme náklady:

- **přímé** – přímo souvisejí s určitým druhem výkonu a tomuto výkonu se tedy jednoznačně přiřazují,
- **nepřímé** – souvisejí s více druhy výkonů, jejich úkolem je zabezpečit výrobu jako celek.

Do přímých nákladů můžeme zařadit náklady jednicové a část režijních nákladů, která souvisí s určitým výrobkem. Za nepřímé považujeme ty režijní náklady, které jsou společné pro více výrobků. [13,1]

1.2.4 Členění nákladů dle vztahu k objemu prováděných výkonů

Ze složitosti výrobního procesu plyne, že jednotlivé nákladové položky závisí na objemu prováděných výkonů různě. V této souvislosti lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů. Náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce, označujeme jako **variabilní** (proměnné, závislé). Náklady, které zůstávají v určitém intervalu produkce neměnné i při změnách v objemu produkce, označujeme jako **fixní** (pevné, nezávislé).

Z variabilních nákladů tvoří v praxi nejlépe kvantifikovatelnou a nejdůležitější část náklady proporcionální. Případají na jednotku výkonu a jejich celkový objem roste

přímo úměrně vzhledem k počtu prováděných výkonů. Za takové náklady se považují především jednicové náklady, ale také ta část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity. Základními typy tohoto druhu třídění nákladů jsou náklady fixní a náklady proporcionální. Pokud by se každý náklad rozložil na nejjednodušší složky, tak by pravděpodobně všechny vykazovaly fixní nebo proporcionální závislost. Takový způsob rozkladu ovšem není často proveditelný ani účelný. Z toho důvodu se v praxi zkoumá vliv mezi objemem produkce a druhově nebo účelově roztríděnými nákladovými položkami. Protože mají smíšený charakter, rostou nákladové složky obvykle pomaleji než objem uskutečněných výkonů, a tudíž jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá. V tomto případě se jedná o podproporcionální náklady a v praxi se vyskytují docela často. Je možné, že podnikatelský proces bude ovlivněn různými faktory, které způsobí, že náklady rostou rychleji než objem výkonů. Takový typ nákladů se potom označuje jako náklady nadproporcionální, ale v praxi se příliš nevyskytují. Na první pohled se může zdát, že tyto náklady vyvolávají dojem nehospodárnosti, která potom snižuje celkovou efektivnost podniku, to však neplatí obecně. Rychlejší tempo růstu těchto nákladů může předejít větším ztrátám, respektive snížením efektivnosti, které by mohly nastat, kdyby se jim podnik snažil vyhnout za každou cenu. [1,6]

2 Nákladové kalkulace

Kalkulací se rozumí propočítání nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci, službu nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Jedná se o písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.

2.1 Nákladová alokace

Metoda nákladové kalkulace představuje postup, jak přiřadit náklady na vybranou jednotku (kalkulační jednici či nákladový objekt), a to jak u předběžných kalkulací, kdy se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů, tak i u výsledných kalkulací, kdy se následně zjišťuje výše skutečných nákladů daného podnikového výkonu. [6]

Přiřazení tzv. přímých nákladů na nákladovou jednotku nepředstavuje u kalkulace žádný problém. Příčinná souvislost mezi náklady na straně jedné a podnikovým výkonem na straně druhé je u dané jednotky zcela zřejmá. Spotřeba ekonomických zdrojů odpovídá vyprodukovanému výkonu. [1]

Odlišná je skupina tzv. nepřímých nákladů. Tuto skupinu nákladů není možné přiřadit k dané jednotce přímo, poněvadž vznikají při produkci odlišných podnikových výkonů. Z tohoto důvodu je potřeba najít způsob, jak tyto nepřímé náklady alokovat na zvolené jednotky, a to skrze vhodně zvolenou rozvrhovou základnu. [5]

I v případě alokace nepřímých nákladů by se měla co nejvíce uplatnit příčinná souvislost mezi spotřebovanými náklady a danou nákladovou jednotkou. Princip příčinné souvislosti by měl být využíván ve všech případech, kdy je to možné. V případech, kdy to možné není, by se měl aplikovat princip únosnosti nákladů, popřípadě princip průměrování.

2.2 Objekty nákladové alokace

Objekty nákladové alokace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. Tato obecná zásada se však v praxi často modifikuje s ohledem na rozsah prováděného sortimentu, složitost podnikatelského procesu i využitelnost kalkulací v

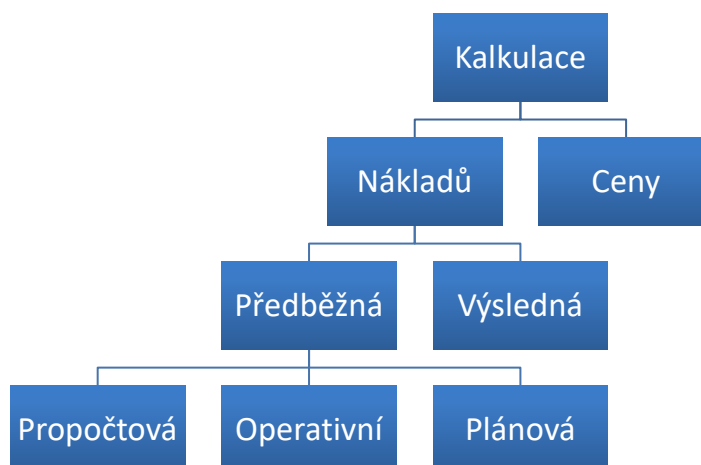
řízení. V podnicích se zpravidla kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Objekt kalkulace je vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím. [12]

- **Kalkulační jednice** se rozumí konkrétní výkon (výrobek, práce, nebo služba), definovaný měřitelnou jednotkou, např. jednotkou množství, hmotnosti, délky, času apod.
- **Kalkulované množství** zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení je významné hlavně z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Tyto náklady sice příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí a často ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu, avšak pro řešení některých rozhodovacích úloh, je třeba tyto náklady kalkulační jednici přiřadit.

2.3 Kalkulační systém

V podnicích se sestavují různé typy kalkulací v závislosti na účelu. Všechny kalkulace sestavované v podniku a vztahy mezi nimi tvoří tzv. **kalkulační systém**, který je často velmi rozsáhlý. Jednotlivé prvky systému se liší např. metodami přiřazení nákladů, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Podle těchto rysů lze jednotlivé kalkulace tvořící kalkulační systém rozčlenit následujícím způsobem. [5, 6]

Obr. 1 - Kalkulační systém [6]



Propočtové, operativní a plánové kalkulace jsou kalkulace předběžné, sestavované před vlastním výrobním či jiným procesem. Kalkulace výsledná je pak jediným představitelem kalkulací sestavovaných následně po dohotovení daných výkonů.

2.3.1 Kalkulace ceny

V podnikové praxi se velmi často uplatňuje prostá kalkulace ceny. V rámci této kalkulace je přímo stanovena cena produktu bez alokace nákladů na kalkulovaný objekt. Uplatňuje se tam, kde je stanovení úplných nákladů na kalkulační jednici komplikované či neúčelné. Kalkulace ceny se velmi často uplatňuje v maloobchodu, kde se nákupní cena zboží považuje za přímý náklad a po přičtení marže je ihned stanovena cena výkonu. [10]

Takto provedená kalkulace je výhodná svojí jednoduchostí. Její nevýhodou je, že režijní náklady jsou rozpuštěny v marži a nelze tak stanovit ziskovost jednotlivých produktů.

2.3.2 Předběžné a výsledné kalkulace nákladů

Podle časového hlediska se kalkulace v kalkulačním systému rozlišují na:

- **Předběžná kalkulace** (ex ante) se sestavuje před zahájením výrobního procesu. Slouží pro stanovení plánovaných nákladů. Předběžná kalkulace se dále člení na propočtovou, pro její sestavování jsou různé propočtové podklady, které nemají charakter podrobných norem spotřeby materiálu nebo času a normovou, sestavované na základě norem operativních či plánových.
- **Výsledná kalkulace** (ex post) je sestavována až po dokončení příslušného výkonu a je tak nástrojem následné kontroly. Vzniklé rozdíly mezi výslednou a předběžnou kalkulací se pak zpravidla podrobí analýze. [6]

Propočtová kalkulace se provádí před zahájením nové výroby s uplatněním nové technologie, při modernizaci nebo při zásadní změně výrobních a dodacích podmínek. Vychází z dostupné dokumentace, popř. z parametrů podobných výrobků. [17]

Operativní kalkulace představuje bezprostřední úkol pro výrobní útvary. Sestavuje se na základě podrobných norem spotřeby platných k datu sestavení operativní kalkulace a mění se na novou operativní kalkulaci po každé změně ve výrobě ovlivňující normy spotřeby. [17]

Plánová kalkulace se sestavuje na delší časové období na základě norem platných na začátku tohoto období, do nichž se promítají veškeré konkrétní změny, se kterými se pro dané období počítá. Tato kalkulace není bezprostředním úkolem pro výrobu, tím jsou platné operativní normy. Plánová kalkulace vymezuje úkol, jakého mají dosáhnout při inovacích útvary k tomu určené a dále slouží, zejména díky kvantifikaci přímých jednicových nákladů, jako jeden z podkladů pro sestavení rozpočtů, především celopodnikových. [6]

2.4 Kalkulační vzorce

V každém podniku se struktura, která udává a zjišťuje výši nákladů výkonů, sestavuje pomocí kalkulačního vzorce, jehož podoba je zcela v kompetenci daného podniku. Označení vzorec však nepředstavuje obecně platnou podobu vykazování nákladů. V podstatě to funguje naopak, protože základem kalkulačních systémů jednotlivých podniků je forma třídění nákladů, detailnost členění či struktura mezisoučtu, které se tvoří variantně se zřetelem na úlohu rozhodování a na konečné uživatele.

V kalkulačním vzorci má členění nákladových položek vytvářet podklady pro plánování i analýzu nákladů z hlediska nákladových druhů i vnitropodnikových vazeb. Podstata členění nákladů v kalkulačním vzorci je založena na kombinaci členění nákladů z hlediska kalkulačního (náklady přímé a nepřímé), druhového a podle obratu výroby na náklady prvotní a druhotné. [11]

2.4.1 Klasický kalkulační vzorec

Klasický kalkulační vzorec, někdy také označovaný jako tradiční či typový, zobrazuje přehled jednotlivých položek nákladů. Přestože není nijak závazný, k jeho použití se přiklání valná většina podniků.

Tab. 1 - Klasický kalkulační vzorec [16]

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu) – položky 1 až 4
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Typový kalkulační vzorec neuvádí strukturu nákladů podrobně. Obsahuje totiž položky nákladů, jejichž vztah ke kalkulovanému výrobku může být různý, a náklady, jejichž bezprostřední souvislost s konkrétním výrobkem je téměř nulová. Vznik těchto nedostatků zapříčinil dvojitý pohled na náklady v kalkulačním vzorci, podle něhož se dělí na přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou přesně vyčíslitelné na kalkulační jednici, zatímco náklady režijní (nepřímé) se připisují celému objemu výroby či jsou společné pro chod podniku jako celku. Jejich výše na jednici se zjišťuje pomocí koeficientů nebo přírážek. [16]

2.4.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Řada podniků již formou kalkulačního vzorce vyjadřuje **zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny**. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi spočívá v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací.

Kalkulace ceny vychází zejména z úrovně zisku nebo marže, jenž výkony podniku musí vytvářet, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Úroveň marže se pak analyzuje ve vztahu k ceně, kterou je podnik schopen dosáhnout vzhledem k užitným vlastnostem svých výrobků, externím podmínkám (zejména konkurence na trhu a další) a také nákladům výkonu. Na základě těchto informací se podnik rozhodne o vstupu na

daný trh a může předkládat informace o nákladech odběratelům. Tyto informace neobsahují reálné nákladové představy, jedná se hlavně o úvahy o ekonomické únosnosti daného nákladu. [6]

Tab. 2 - Retrográdní kalkulační vzorec [6]

Základní cena výkonu
– dočasná cenová zvýhodnění
– slevy zákazníkům, množstevní, sezónní
Cena výkonu po úpravách
– náklady
Zisk

2.4.3 Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady

Kalkulace variabilních nákladů vykazuje odděleně náklady ovlivněné změnami objemu produkce a náklady fixní. To je praktické zejména pro řešení rozhodovacích úloh založených na existující kapacitě. [3]

Tab. 3 - Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady [6]

Cena výkonu po úpravách
- Variabilní náklady výrobku
- přímé náklady
- variabilní režie
Marže (krycí příspěvek)
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

2.4.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vyplývá z klasického kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a současně z dělení nákladů dle fází reprodukčního procesu. Respektuje se tedy u ní informační základ jako u typového kalkulačního vzorce. Současně s ním však

odpovídá na otázku, jak změny v objemu výkonů ovlivní výši nákladů v jednotlivých fázích. Užití dynamické kalkulace je vhodné především při určování ocenění vnitropodnikových výkonů, které budou předány na další úrovně ve struktuře podniku.

Velikost jednotkových nákladů pro daný výkon se pak stanoví v souvislosti s vyprodukovaným objemem produkce či s velikostí využití instalované kapacity. Uplatnění zásad dynamické kalkulace do podnikového kalkulačního systému je v dnešní době velmi účinným způsobem, jak stanovit velikost nákladů výkonů. [6,16]

Tab. 4 - Kalkulační vzorec dynamické kalkulace [6]

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
- variabilní
- fixní
4. Výrobní (provozní) režie
- variabilní
- fixní
Vlastní náklady výroby (provozu) – položky 1 až 4
5. Správní režie
- variabilní
- fixní
Vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6. Odbytové náklady
- variabilní
- fixní
Úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

2.5 Metody nákladové kalkulace

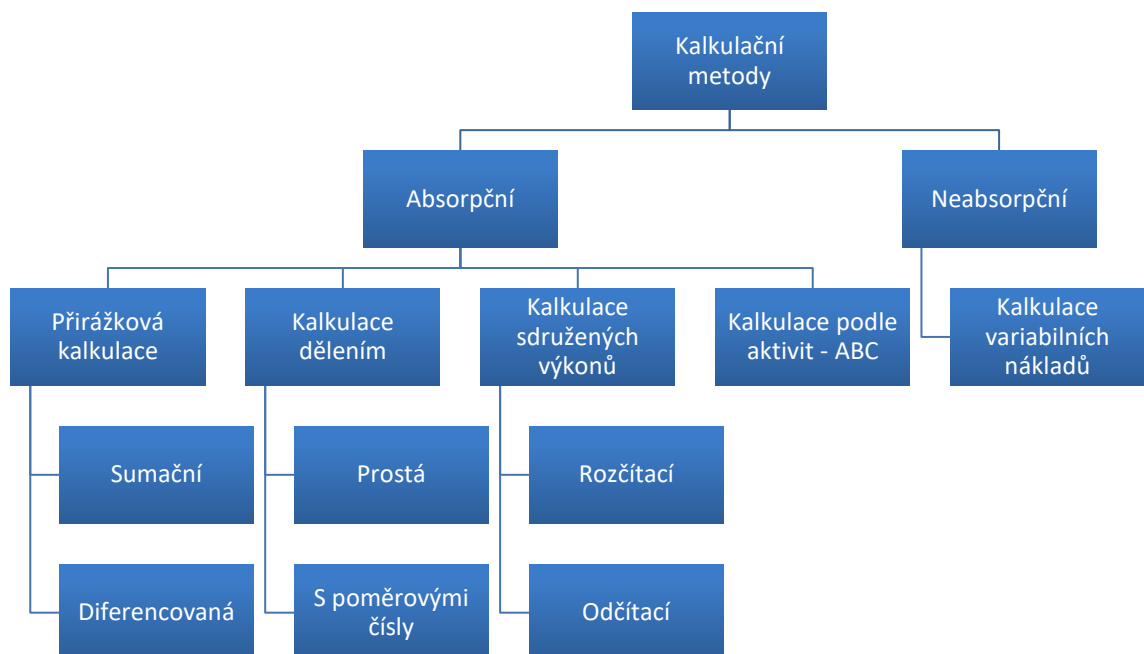
Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Přímé náklady můžeme přiřadit kalkulační jednici ihned po jejich vynaložení na základě jejich příčinné souvislosti s kalkulovaným objektem. Nepřímé náklady jsou vynakládány v souvislosti s vytvořením různých druhů výkonů, jedná se o

společné náklady. Pro přiřazení nepřímých nákladů využíváme různých metod kalkulace.

Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přičítání nákladů výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. Kalkulační postup závisí na mnoha faktorech, z nichž nejvýznamnější pro volbu vhodného postupu je typ výroby. Typ výroby určuje především hromadnost výroby, která rozlišuje výrobu kusovou, sériovou a hromadnou. Toto rozlišení slouží jen pro hrubou klasifikaci. K dalším vlivům patří stupeň homogenity výrobního programu, pracnost a složitost výrobků. [12]

Metody nákladové kalkulace nejsou v odborné literatuře jednoznačně klasifikovány, proto pro účely tohoto teoretického přehledu byly klasifikovány dle obr. 2. V první řadě jsou metody rozděleny na metody absorpční a neabsorpční podle toho, zdali jsou kalkulační jednici přiřazovány veškeré náklady či pouze náklady variabilní. Další dělení je založeno na způsobu přiřazení režijních nákladů objektu.

Obr. 2 - Metody nákladové kalkulace [6,15]



2.5.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace absorbují veškeré náklady výkonu, nazývají se také kalkulace úplných nákladů nebo kalkulace v hromadné výrobě. Dochází k rozvržení nákladů vyvolaných určitým druhem výkonu a společných (nepřímých) nákladů, které se přiřazují těmto výkonům.

Základní a nejjednodušší metodou absorpčních kalkulací je **kalkulace dělením**. Zakládá se na zjišťování nákladů na kalkulační jednici podle položek kalkulačního vzorce dělením režijních nákladů za období počtem kalkulačních jednic vyrobených v období. Pro kalkulaci dělením je charakteristické, že se vyrábí nebo prodává jen jeden výrobek a všechny náklady dělíme počtem vyrobených kusů. Proto se používá nejčastěji v hromadné výrobě. [3]

Mírnou úpravou této předešlé metody je **kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly**. Tato kalkulace se používá v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobků, které ovšem nemají stejné velikosti, hmotnost, případně mají různé ceny, náklady atd. Znamená to tedy, že se vyrábí více typů téhož výrobku v různých velikostech, jakosti, rozměrech. Jeden druh výrobku je označen jako základní. Poměrová čísla ostatních druhů jsou zvolena podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, velkoobchodní ceny výrobku a podle dalších ukazatelů. Ekvivalenční čísla musí být co nejpřesnější a skutečně odpovídat nákladům a cenám, které jsou těmto výrobkům přiřazovány. Objem výroby v poměrových jednotkách je vypočten roznásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Celkové náklady se následně dělí součtem poměrových jednotek, čímž je dosaženo nákladů na jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků zjistíme vynásobením nákladů základního výrobku poměrovými čísly. [1]

Vzniká-li ve výrobě v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků, vzniklé „sdružené“ náklady musí být rozděleny na jednotlivé výrobky. K tomu se používají **kalkulace sdružených výkonů**.

Odečítací podoba kalkulace sdružených výkonů se používá tam, kde lze jeden ze vzniklých výrobků považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Od celkových

nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami (případně cenami podle plánovaných kalkulací apod.) a zůstatek je považován za náklady hlavního výrobku. U stanovení nákladů na kalkulační jednici hlavního výrobku se pokračuje jako u prosté kalkulace dělením. Výhodou této metody je její jednoduchost, nelze však kontrolovat náklady vedlejších výrobků. **Rozčítací podoba metody** se využívá, jestliže ve sdružené výrobě nelze rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší. Celkové náklady se rozvrhují na jednotlivé výrobky podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobků nebo podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků nebo podle poměru technologických vlastností či cen jednotlivých výrobků. Náklady se tedy rozpočítávají v určitém poměru. [3,12]

Activity-Based Costing (ABC), česky kalkulace podle aktivit, je nákladová manažerská metoda používaná pro porozumění nákladům a profitabilitě produktu a služby. Jejím základem je náhled na všechny náklady jako na objekty, které jsou spotřebovány aktivitami. V praxi to znamená, že přímé náklady jsou direktně alokovány pro jednotlivé procesy a nepřímé náklady pak podle toho, jak jsou spotřebovávány aktivitami, které je nutné vyvinout během výrobního procesu.

Od předešlých kalkulací se liší definicí aktivit, které vyvolávají vznik nákladů. Dalším rozdílem je použití tzv. cost driverů, které zobrazují vztah mezi počtem aktivit a velikostí nákladů. Mezi cost drivery může být řazeno množství odpracovaných hodin, počet testů, počet zakázek, počet nových zákazníků apod. Interakci mezi jednotlivými prvky ABC, která je klíčová pro pochopení celé metody, je možné shrnout následovně. [14]

- Nákladové objekty konzumují aktivity.
- Aktivity spotřebovávají zdroje a
- tato spotřeba zdrojů je to, co reprezentují vztahové veličiny neboli cost drivery.

Jednou z nejpoužívanějších absorpčních kalkulací ve službách a při výrobě různorodých výrobků je **kalkulace přírážková**. Přímé náklady jsou přiřazovány podle stanovených norem přímo na kalkulační jednici, naproti tomu nepřímé náklady jsou kalkulovány

podle rozvrhové základny a režijní přírážky. Jelikož nepřímé náklady v rámci této metody jsou ke kalkulační jednotce připočítávány proporcionálně k výši rozvrhové základny, je nutné určit veličinu, podle které bude alokace prováděna. Většinou je zvolena taková rozvrhová základna, jejíž hodnoty jsou snadno zjistitelné ve vztahu ke kalkulovaným výkonům. [6]

V podnikové praxi se většinou používá diferencovaná přírážková kalkulace, kde jsou pro rozvrhnutí různých nepřímých nákladů užívány různé rozvrhové základny. Rozvrhové základny je možno rozdělit na peněžní a naturální. U peněžních základen je přírážka vypočtena v procentech ve vztahu k dané peněžní základně. Výhodou peněžních základen je jejich jednoduché a přesné určení, bohužel však podléhají cenovým vlivům (mzdové sazby, pořizovací cena materiálu). [13]

U základen naturálních je sazba režijních nákladů dána v jednotkách peněžních na naturální jednotku základny (kilogram, hodina práce), proto nepodléhají cenovým vlivům, avšak jejich zjišťování je často problematické. [13]

2.5.2 Neabsorpční kalkulace

Kalkulace neúplných nákladů neboli neabsorpční kalkulace je metoda, u které jsou součástí kalkulační jednotice pouze variabilní náklady jako přímý materiál, přímé mzdy a variabilní režijní náklady. Tím je v rozporu s tradičními kalkulačními systémy absorpčními. Hlavním představitelem neabsorpční kalkulace je **kalkulace variabilních nákladů**.

V kalkulaci variabilních nákladů je pro členění nákladů důležitá příčina vzniku nákladů. Rozlišujeme náklady vyvolané konkrétním výkonem a náklady vyvolané časem. Kalkulace variabilních nákladů přiřazuje výrobkům pouze variabilní náklady, to znamená jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. Zbylé fixní režijní náklady se považují za náklady, které je nutné vynaložit pro zajištění chodu podniku v daném časovém období. Celkové fixní náklady je tedy třeba uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů, a to bez ohledu na objem prodeje. [16, 9]

Obr. 3 – Kalkulace variabilních nákladů [16]

Cena výrobku			
Celkové náklady			Zisk
Přímé náklady	Režie		
	Hrubé rozpětí		
Přímé náklady	Variab. režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních n. a zisku	

U jednotlivých druhů výrobků se nezjišťuje zisk, na ten je pohlíženo jako na výsledek činnosti podniku jako celku. Určuje se zde příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, což je rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady. Rentabilita výrobku je měřena podílem, jaký má příspěvek na úhradu na ceně výrobku. U kalkulační neúplných nákladů se předpokládá, že fixní náklady jsou neměnné. Při jejich změně je třeba sestavit kalkulační nové. [9]

Jednostupňová metoda variabilních nákladů soustřeďuje všechny fixní náklady do jednoho celku.

Vícetupňová metoda variabilních nákladů člení fixní náklady do více vrstev podle toho, jak se vztahují k určitým objektům. Ty postupně odečítá od celkového příspěvku na úhradu. Rozlišuje se pět vrstev na:

- fixní náklady jednotlivých výrobků,
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých středisek,
- fixní náklady závodu,
- fixní náklady celého podniku. [17, 9]

Kalkulace variabilních nákladů má přednosti i omezení. Mezi omezení patří, že orientuje manažery jen na krátkodobá rozhodnutí a také, že vůbec nesleduje fixní náklady. Za přednost lze považovat, že kalkulační poskytuje přiměřené informace pro

řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě i pro úlohy o budoucí kapacitě. Kalkulace variabilních nákladů vytváří předpoklady k lepším výsledkům v řízení hospodárnosti. [3]

3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je jedním ze subsystémů manažerského účetnictví, který slouží k podnikovému řízení. Zjednodušeně lze říci, že rozpočty jsou plány převedené na peněžní jednotky. V současné podnikové praxi je rozpočetnictví často přikládána velmi vysoká důležitost, zejména z hlediska jeho schopnosti plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. Rozpočetnictví určuje konkrétní úkoly, jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočet střediska). Rozpočetnictví se tedy zabývá sestavením a vyhodnocováním rozpočtů.

3.1 Systém rozpočetnictví

Podle toho, zda je rozpočetnictví zaměřeno na podnik jako celek nebo na jeho vnitřní dimenzi, rozlišujeme:

- celopodnikové rozpočty – stanovují úkoly podniku jako celku, patří zde hlavní podnikový rozpočet včetně jeho nejdůležitějších součástí, kterými jsou rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka a rozpočet peněžních toků;
- střediskové rozpočty – stanovují úkoly pro konkrétní středisko. [7,11]

Podle charakteru rozpočtovaných veličin lze rozpočty členit na:

- rozpočty nákladů a výnosů – představují penězi vyjádřený objem spotřeby ekonomických zdrojů nebo vytvořených výkonů za určité rozpočtové období;
- rozpočty stavových veličin – udávají předpokládaný stav jednotlivých položek majetku a závazků k určitému okamžiku;
- rozpočty peněžních toků – obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. [7]

Podle toho, zda se jedná o strategickou nebo operativní oblast řízení, a také podle délky rozpočtového období rozlišujeme:

- strategické rozpočty – obsahují peněžní vyjádření dopadů strategických plánů podniku, v praxi jsou obvykle 3–10leté;
- operativní rozpočty (krátkodobé) – zde se zkonkrétní údaje prvního roku strategického rozpočtu. [7]

3.2 Formy rozpočtů

U operativních rozpočtů režijních nákladů rozeznáváme dvě základní formy rozpočtů. Kritériem tohoto rozlišení je to, jestli zohledňují závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity či ne. [11]

- **Pevný rozpočet** – je využíván tehdy, pokud režijní náklady nejsou závislé na objemu výkonů střediska. Během rozpočtovaného období se nemění, představuje nepřekročitelnou absolutní částku, která je limitem režijních fixních nákladů. Sestavuje se nejčastěji pro správní střediska. [5, 7]
- **Pružný rozpočet** (variantní, flexibilní) – zohledňuje závislost režijních nákladů na objemu výkonů střediska, a to tak, že odděluje náklady fixní od nákladů variabilních. Zpracovává se pro různé varianty budoucího vývoje. Má význam zejména tehdy, jestliže dochází k výkyvům ve výkonech. [8, 16]

Specifickou formou rozpočtu je také klouzavý rozpočet. Tuto formu mají zpravidla strategické rozpočty, kdy se rozpočet stanoví na několik let a vždy po uplynutí roku se zbývající roky aktualizují a je přidán rozpočet pro další rok. Podobně lze tento rozpočet použít u operativních rozpočtů, kde jsou místo let rozpočtována čtvrtletí. [13]

3.3 Metody sestavení rozpočtů

Metody sestavení lze rozdělit dle jejich zaměření na minulost či budoucnost a dle organizace tvorby rozpočtu. Obě tyto klasifikace se pak navzájem doplňují.

3.3.1 Podle zaměření na minulost či budoucnost

Rozlišujeme dva hlavní postupy, jak sestavit rozpočet. Jeden je založen na údajích o nákladech v minulosti, druhý je zaměřen striktně na budoucí náklady. [7,11]

Indexní metoda – pomocí indexů očekávaného nárůstu či poklesu rozpočtových položek jsou upravovány údaje o minulosti, které jsou poskytovány nákladovým účetnictvím.

Metoda rozpočtování od nulového základu (Zero Base Budget) – opírá se o budoucí očekávané údaje, vůbec nebere v úvahu údaje o minulosti. Nevýhodou je značná pracnost.

V praxi se oba výše uvedené postupy běžně kombinují. Kromě obecných metod existuje i řada speciálních – stanovení limitů fixních režijních nákladů, stanovení normativů pro variabilní režijní náklady, využití matematicko-statistických metod, věcná analýza, určení variátorů či odborný odhad. [7]

3.3.2 Podle organizace tvorby rozpočtu

Existují dva krajní přístupy, jak lze organizovat tvorbu hlavního podnikového rozpočtu:

„Shora-dolů“ – vrcholový management sestaví hrubý rozpočet, jehož čísla rozepíše formou nákladových a výnosových úkolů na jednotlivé podřízené útvary, ty už provádí pouze méně významné úpravy.

„Zdola-nahoru“ – jednotlivé útvary předkládají návrhy svých dílčích rozpočtů vrcholovému vedení, to pak provede korekci těchto rozpočtů do podoby, která bude dávat vyvážený celek hlavního podnikového rozpočtu.

Jelikož ani jeden přístup není optimální, existuje v praxi kombinace obou – **protisměrné** plánování a rozpočtování. Proces začíná u vrcholového managementu, který určuje hlavní plánované cíle a směrná čísla podřízeným útvarům. Tyto útvary zpracují podle instrukcí návrhy svých rozpočtů, které předají zpět vrcholovému vedení. Vedení návrhy přezkoumá a schválí či vrátí zpět útvarům. Tento proces se opakuje do uspokojení obou účastníků. [7,11]

3.4 Hlavní podnikový rozpočet

Hlavní podnikový rozpočet (Master Budget) tvoří rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků. Jeho úkolem je pomoci vrcholovému managementu s předvídáním budoucího stavu podniku a s hledáním způsobů, jak zlepšit podnikové procesy. [7]

Rozpočtová výsledovka zobrazuje vývojové tendence nákladů, výnosů a zisku z hlavní výdělečné činnosti, výsledkové dopady investičních aktivit a výsledkové dopady financování. Pro její sestavení je nutná řada operativních plánů. Tvoří ji rozpočet výnosů, který je odvozený z plánu prodeje, a dále tři typy rozpočtů nákladů:

- rozpočet jednicových nákladů – odvozený z rozpočtů výroby,
- rozpočet přímých výrobních nákladů – odvozený z rozpočtů některých strategicky orientovaných a servisních činností a ze známých údajů o externích vztazích,
- rozpočet režijních nákladů – odděleně se rozpočtuje fixní a variabilní složka.

Základem rozpočtování nákladů je účelové členění nákladů, které má větší vypovídací schopnost pro manažerské rozhodování. Minimálně jednou měsíčně se kontroluje, zda dochází k plnění rozpočtovaného výsledku hospodaření. [7, 8]

Rozpočtová rozvaha se orientuje zejména na zobrazení vývoje stálých aktiv, pracovního kapitálu, dlouhodobých zdrojů financování a tendencí ve vývoji rentability kapitálu vlastníků celkového dlouhodobě vázaného kapitálu. Je to nástroj sloužící pro vyvážení zdrojů používaných podnikem ke své činnosti. Sestavení musí probíhat současně se sestavením rozpočtové výsledovky a rozpočtu peněžních toků, protože spotřeba zdrojů (vyjádřená náklady) a peněžní platby ovlivňují například výši pohledávek a závazků. [2]

Rozpočet peněžních toků – zachycuje toky očekávaných příjmů a výdajů peněz, jedná se o podrobný rozbor peněžních prostředků. Využívá se jako nástroj řízení solventnosti a likvidity. [2]

3.5 Kontrola rozpočtů

Pro efektivní řízení podniku je třeba nejen sestavovat rozpočty, ale také kontrolovat, zda stanovené požadované hodnoty v rozpočtu byly skutečně dosaženy. K tomu slouží analýza rozdílů (tzv. odchylek) skutečného a předem stanoveného vývoje. Toto porovnání se provádí měsíčně, kdy je v podobě přehledného výkazu předloženo k vyhodnocení konkrétním řídicím pracovníkům. [2, 7]

Odchylky skutečného a předem stanoveného vývoje mohou být způsobeny buď nereálně stanoveným úkolem rozpočtu nebo odlišným vývojem podmínek v daném období.

V průběhu roku se plnění rozpočtu vyhodnocuje a rozhoduje se, zda měnit parametry rozpočtu nebo odchylky nejsou významné a není tedy důvod pro změnu. [2]

II. Praktická část

4 Charakteristika společnosti

Analýza kalkulačního systému a rozpočetnictví byla prováděna ve výzkumné agentuře EPSOS, s.r.o. (dále jen EPSOS nebo Společnost), která patří mezi nejvýznamnější agentury zabývající se dotazníkovým výzkumem trhu v České republice a z hlediska velikosti obrátu je na prvním místě. Společnost je součástí nadnárodního uskupení EPSOS GROUP. Veškeré informace použité v praktické části pocházejí z podnikových informačních systémů a výroční zprávy Společnosti. Autor diplomové práce je zaměstnán ve finančním oddělení Společnosti od dubna roku 2017.

4.1 Základní informace o společnosti

Společnost byla založena dne 28. prosince 2002 současným ředitelem společnosti. V roce 2006 se Společnost stala součástí EPSOS GROUP prodejem části obchodního podílu společnosti EPSOS SA.

Skupina EPSOS GROUP působí v 89 zemích světa a patří proto mezi tři největší výzkumné agentury na světě s více než 5 000 klienty a 16 700 zaměstnanci. Uskupení sídlí v Paříži a bylo založeno roku 1975. Obrat EPSOS GROUP v roce 2017 činil 1,785 mil. EUR. Skupina utřžila 44 % obrátu v oblasti EMEA (Evropy, Blízký východ a Afrika), 39 % v Severní a Jižní Americe a 17 % v Asii a Pacifiku.

Společnost EPSOS vlastní 100% podíl ve společnostech EPSOS Slovensko, EPSOS Maďarsko a 80% podíl ve společnosti EPSOS Rakousko a tvoří tak Central European Cluster (dále jen CE Cluster). V každé z těchto zemí je EPSOS nejvýznamnější výzkumnou firmou.

Cílem Společnosti pro následující roky zůstává úspěšně rozvíjet aktivity v oblasti výzkumu trhu rozšiřováním spolupráce se stávajícími klienty a získáváním nových klientů na tuzemském i zahraničním trhu. Optimismus Společnosti se opírá o dosavadní dosažené úspěchy a dále počítá se spoluprací v rámci celého holdingu EPSOS a podporou značkových a speciálních produktů vyvinutých v rámci skupiny. Společnost EPSOS bude nadále úzce spolupracovat, rozvíjet a sjednocovat nabídku produktů a

metod sběru dat s dceřinými společnostmi EPSOS Slovensko a EPSOS Rakousko a také společností EPSOS Maďarsko, které tvoří uskupení CE Cluster v rámci holdingu EPSOS.

V roce 2016 byl ve společnosti EPSOS úspěšně založen Global Support Centre (dále jen GSC) pro mystery shopping, jehož hlavním úkolem je podpora všech společností holdingu EPSOS v oblasti prodeje produktu Mystery Shopping. Hlavním cílem pro rok 2018 je významné rozšíření spolupráce při prodeji produktu s ostatními společnostmi EPSOS.

4.2 Finanční stav společnosti

V této části budou uvedeny pouze finanční ukazatele společnosti. Rozbor nákladů je uveden v 5. kapitole *Analýza nákladů a jejich klasifikace*.

Společnost v posledních letech vykazuje tržby se stoupající tendencí a drží si pevnou pozici na trhu. V roce 2016 tržby Společnosti z externích společností činily 328 908 tis. Kč a z ostatních společností ve skupině 67 909 tis. Kč, celkem tedy 396 817 tis. Kč. V roce 2017 tržby z externích společností činily 345 483 tis. Kč a z ostatních společností ve skupině 124 319 tis. Kč, celkem tedy 469 802 tis. Kč. Přehled tržeb a jejich meziroční růst či pokles je uveden v následující tabulce.

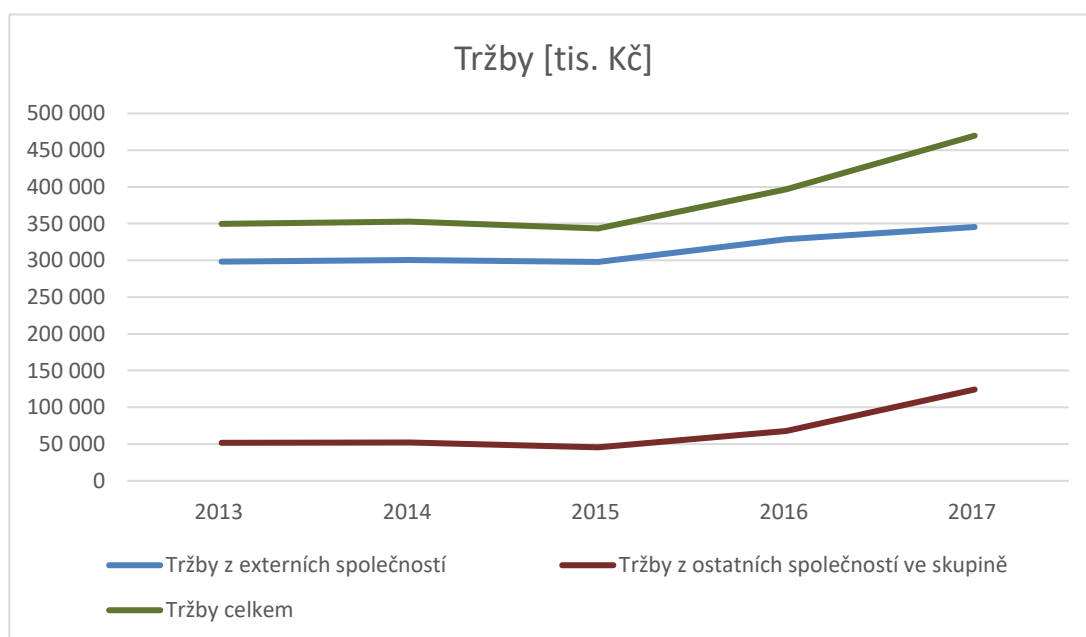
Tab. 5 - Tržby Společnosti v letech [vlastní zpracování]

Položka [tis. Kč]	2013	2014	2015	2016	2017
Tržby z externích společností	298 211	300 653	297 917	328 908	345 483
Tržby z ostatních společností ve skupině	51 750	52 314	45 609	67 909	124 319
Tržby celkem	349 961	352 967	343 527	396 817	469 802
Meziroční růst / pokles	-	1 %	-3 %	16 %	18 %

Vzrůstající položkou jsou především tržby z ostatních společností ve skupině, které v roce 2013 činily 14 % celkového obrátu a v roce 2017 činí již 25 % celkového obrátu, mezi roky 2016 a 2017 došlo k nárůstu 50 %, což je zapříčiněno úzkou spoluprací v rámci CE Cluster a založením GSC pro mystery shopping v rámci EPSOS.

Kromě roku 2015 je patrný meziroční růst obratu. V roce 2016 vzrostl obrat o 16 % oproti roku 2015 a roku 2017 dokonce o 18 % oproti roku 2016. Trend růstu obratu v letech z externích společností a ostatních společností ve skupině je znázorněn na grafu v tis. Kč.

Obr. 4 - Graf vývoje tržby v letech [vlastní zpracování]

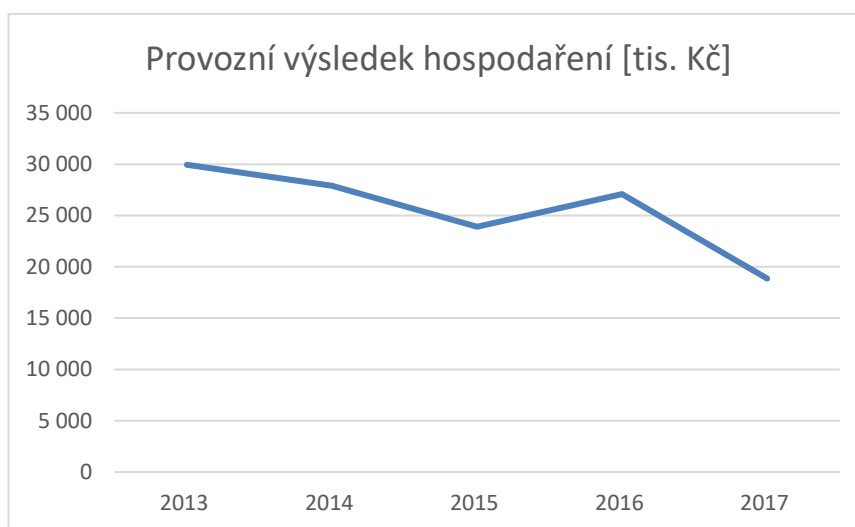


Společnost EPSOS vykazuje dlouhodobě pozitivní provozní výsledky hospodaření. V roce 2015 dosáhla Společnost výsledku ve výši 23 898 tis. Kč. V roce 2016 kladného výsledku 27 097 tis. Kč, což je o 13 % více než v roce 2015. Avšak v roce 2017 provozní výsledek činil pouze 18 855 tis. Kč, tedy o 30 % méně než v roce 2016. Tento propad byl zapříčiněn rychlým růstem a velkou fluktuací zaměstnanců – v obratu o 18 % a v počtu zaměstnanců 23 %, jak je uvedeno v kapitole 4.3. Velký počet nových zaměstnanců bylo potřeba zaškolit a nebylo možno dosahovat vysoké efektivity práce. Provozní výsledky hospodaření za roky 2013–2017 a jejich meziroční růst či pokles jsou uvedeny v tabulce č. 6.

Tab. 6 - Provozní výsledek hospodaření v letech [vlastní zpracování]

Položka [tis. Kč]	2013	2014	2015	2016	2017
Provozní výsledek hospodaření	29 942	27 902	23 898	27 097	18 855
Meziroční růst / pokles		-7 %	-14 %	13 %	-30 %

Obr. 5 - Vývoj provozního výsledku hospodaření v letech [vlastní zpracování]



Záporný trend provozního výsledku je patrný na předchozím grafu.

4.3 Počet zaměstnanců a osobní náklady

Společnost podniká ve službách, konkrétně v dotazníkovém průzkumu trhu. Její hlavní náklad proto činní osobní náklady analytiků, statistiků, psychologů, sociologů a konzultantů na hlavní pracovní poměr, kteří zajišťují přípravu podkladů k projektu, koordinaci sběru dat, korekturu dat, překlady, zpracování dat, statistické analýzy, programování a reportování výsledků. Jejich počet a osobní náklady jsou uvedeny v tabulce 7.

Tab. 7 - Počet zaměstnanců a osobní náklady [vlastní zpracování]

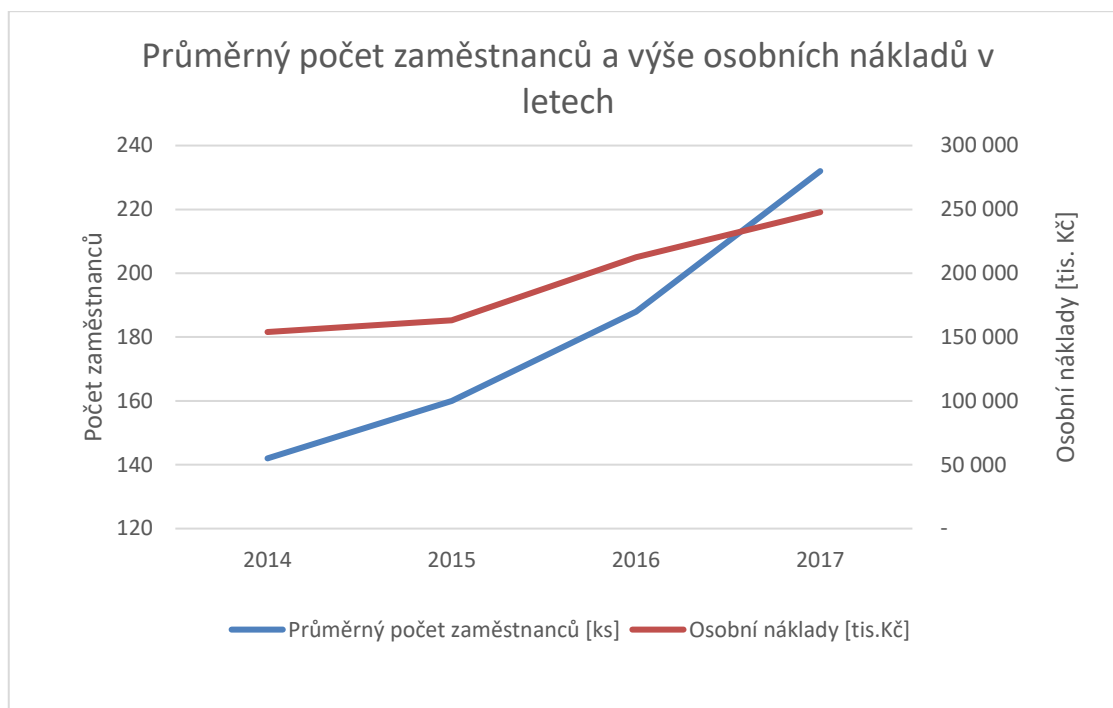
Rok	Průměrný počet zaměstnanců na HPP [ks]	Meziroční růst počtu zaměstnanců	Osobní náklady [tis. Kč]	Meziroční růst os. nákladů
2014	142	-	153 957	-
2015	160	13 %	163 102	6 %
2016	188	18 %	212 491	24 %
2017	232	23 %	247 830	17 %

V roce 2015 bylo ve Společnosti zaměstnáno 160 pracovníků a osobní náklady za ně činily 163 102 tis Kč. V roce 2016 EPSOS zaměstnával 188 zaměstnanců, což je 18 % více než v předešlém roce, avšak osobní náklady vzrostly o závratných 24 %. V roce 2017 došlo k rapidnímu nárůstu počtu zaměstnanců o dalších 23 % oproti předešlému

roku, zejména z důvodu založení centra GSC. Osobní náklady pak vzrostly pouze o 17 % z důvodu zaměstnávání především juniorních pracovníků.

V kombinovaném grafu průměrného počtu zaměstnanců a výše osobních nákladů, označeném obr. 6, lze vyčíst trend těchto položek.

Obr. 6 - Graf počtu zaměstnanců a osobních nákladů [vlastní zpracování]



Další velkou skupinou zaměstnanců, kteří však pracují pro Společnost pouze na dohodu na konkrétních projektech, jsou tazatelé a regionální koordinátoři sběru dat. Jejich počet sahá do řádu tisíců. Stejně tak EPSOS ročně zaměstnává až 1500 mystery shopperů z ČR i zahraničí, kteří zajišťují mystery shopping jak pro tuzemské klienty, tak pro ostatní EPSOS ze skupiny. Náklady za tyto zaměstnance jsou přímého variabilního charakteru.

Poslední položkou osobních nákladů jsou odměny vyplácené za vyplnění dotazníku respondentům. Tyto odměny jsou vypláceny členům online panelu Dotazování.cz. Panel je největší svého druhu v ČR a obsahuje 62 000 respondentů.

4.4 Produkt

Jak již bylo uvedeno výše, produktem Společnosti je dotazníkový výzkum či dotazníkový průzkum trhu. Výzkum lze rozdělit do následujících specializací:

- **Strategie a inovace** – porozumění trhu, jeho segmentace, vývoj, nastavení a optimalizace produktů nebo služeb;
- **Značka a komunikace** – výzkum pozice značky na trhu, hodnocení značky, hodnocení komunikace a mediálního nastavení;
- **Zákaznická zkušenost** – výzkum zákaznické zkušenosti, spokojenosti a loajality, mapování zákaznických cest;
- **Řízení zkušenosti** – řízení zákaznické zkušenosti, service design, Mystery Shopping, testy rozhraní UX;
- **Značka zaměstnavatele** – výzkumy zaměstnanců, loajality zaměstnanců, hodnocení 360 firemní kultury a související implementace;
- **Veřejné mínění** – výzkum veřejného mínění, státní správy, výzkum nestátních neziskových organizací, společenské odpovědnosti;
- **Zdravotnický výzkum** – výzkum v oblasti farmaceutického marketingu a zdravotnictví.

Na základě těchto specializací je rozdělena větev společnosti nazývána Client service. Blíže je popsáno v kapitole 4.6 *Útvary a jejich organizační struktura*.

Sběr informací pro výzkum se dělí na sběr kvantitativní a kvalitativní. **Kvantitativní sběr** označuje sběr stovek až tisíců dotazníků pomocí telefonu, online portálu nebo tabletů či notebooku přímo s respondentem. Přehled kvantitativních metod sběru:

Telefonní dotazování: CATI (Computer-Assisted Telephone Interviewing)

- Telefonické dotazování je rychlá a vysoce spolehlivá metoda sběru dat.
- Možnost reprezentativních výběrů i volání na úzce profilované databáze.
- Možnost B2C i B2B výzkumů
- Možnost přehrávání audio ukázek.
- Pro kontrolu kvality jsou nahrávány všechny telefonáty.

Dotazování tváří v tvář neboli face to face (F2F) s tabletem či notebookem:

- Možnost výzkumu v domácnosti a v lokacích určených pro dotazování.
- Osobní dotazování umožňuje strávit s respondentem více času, na místě, ve kterém se cítí komfortně, a v čase, který má pro výzkum vyhrazený.
- Reprezentativní výběry i dotazování na úzce profilované cílové skupiny nebo na databázi.
- Možnost B2C i B2B výzkumů.
- Možnost přehrávání audio a video ukázek a představení zkušebních vzorků.
- Pro kontrolu kvality jsou nahrávány všechny rozhovory a tazatel je monitorována pomocí GPS

Online výzkumy: CASI (Computer-Assisted Self Interviewing)

- Cenově efektivní a rychlá metoda výzkumu s možným zaměřením na úzké cílové skupiny.
- Možnost sběru tisíce dotazníků.
- Možné pouze B2C výzkumy.
- Rozsáhlá znalost respondentů v panelu na základě vstupních dotazníků.
- Návratnost odpovědí 60–90 %.
- Panel obsahující 62 000 registrovaných respondentů.
- Pro kontrolu kvality je měřena doba vyplňování dotazníků a jsou eliminováni nekvalitní respondenti.

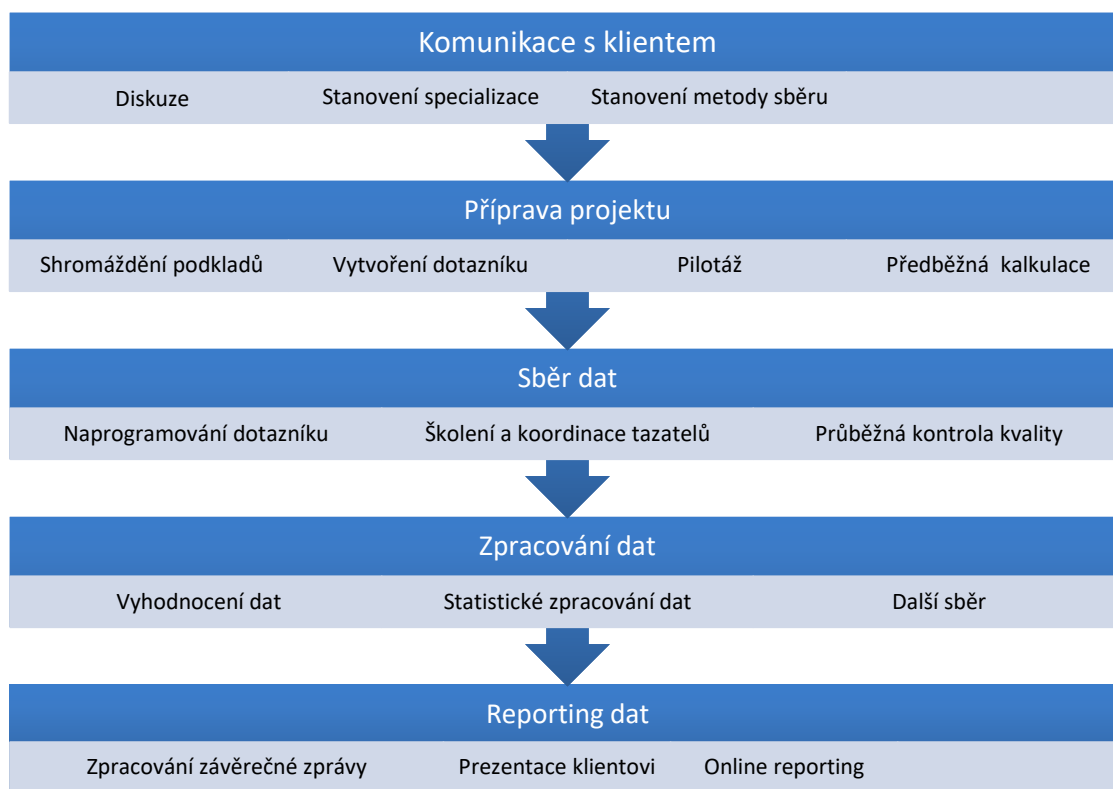
Pod pojmem **kvalitativní sběr** informací se skrývají skupinová sezení či různé workshopy, zaměřuje se na to, jak jednotlivci a skupiny nahlízejí, chápou a interpretují svět. Podle jiných kritérií může být jako kvalitativní výzkum označován takový výzkum, který neužívá statistických metod a technik. V praxi psychologického a sociologického výzkumu jsou oba přístupy sběru doplňkem jeden druhého.

Na základě rozdílu metod sběru je rozdělena část společnosti pod názvem Operations viz kapitola 4.6.

4.5 Proces výzkumu

Celý proces výzkumu je zjednodušeně a schematicky znázorněn na obrázku 7 a následně popsán dle jednotlivých fází.

Obr. 7 - Schéma procesu výzkumu [vlastní zpracování]



Celý proces výzkumu začíná **schůzkou s klientem** a diskuzí o potřebném výzkumu. Na základě specializace výzkumu je klient odkázán na příslušné clientské oddělení, které provede předběžné shromáždění podkladů pro projekt, vyhledá, jestli se již podobný projekt nezkoumal, přezkoumá proveditelnost a nejefektivnější design sběru informací a případně nabídne optimalizaci řešení či služby.

Ve fázi **přípravy projektu** dojde k předběžné kalkulaci nákladů a stanovení ceny výzkumu, především na základě typu sběru dotazníků, velikosti sběru, velikosti cílové skupiny a penetrace cílové skupiny s databází respondentů společnosti. Poté je vytvořen dotazník a vše je konzultováno s klientem. Pro zjištění penetrace databáze respondentů či otestování dotazníku může proběhnout pilotáž projektu. Na základě pilotáže je

případně projekt upraven, je změněn dotazník a uzpůsoben harmonogram. V této fázi lze projekt přecenit.

Fáze **sběru dat** obsahuje naprogramování dotazníku (pro online portál, telefonní dotazování i F2F dotazování). U F2F a CATI dotazování jsou přezkoumány kapacity, zajištěno školení tazatelů a nastavena kontrola kvality sběru dat. V průběhu sběru dat probíhá průběžná kontrola kvality, na jejímž základě je případně design projektu upraven.

Nasbírané dotazníky jsou, v případě papírové metody, přepsány do elektronické podoby. Veškeré dotazníky jsou vyhodnocovány pomocí softwaru. Po vyhodnocení dotazníků jsou výsledky zpracovány pomocí statistické analýzy či jiných pokročilých metod **zpracování dat**. V případě neuspokojivého výsledku sběru lze provést další šetření.

Fáze reportingu obsahuje prezentace a interpretace výsledků klientovi a zpracování závěrečné zprávy společně s doporučeními dalších výzkumu a možností zlepšení výsledků. Reporting může být zpracován i v elektronické podobě ve webovém rozhraní a následně aktualizován dalšími vlnami výzkumů. Například při opakujícím se výzkumu spokojenosti zákazníků či zaměstnanců. Následuje zpětná vazba a nabídka dalších produktů Společnosti.

4.6 Útvary a jejich organizační struktura

Společnost se skládá z útvarů Client service, Operations a Shared services. Každý zmíněný útvar se dále dělí. **Client service** se zabývá komunikací s klientem, koordinací celého výzkumu a závěrečným reportingem výsledků. Rozdělen je dle jednotlivých specializací výzkumu na oddělení:

- **Loyalty**, zabývající se výzkumem loajality či zákaznické, zaměstnanecké zkušenosti a jejím řízením,
- **Connect**, zabývající se výzkumem značky na trhu, hodnocení značky, hodnocení komunikace a mediálního nastavení,

- **Marketing**, zaměřený na výzkum trhu, jeho segmentaci, vývoj, nastavení a optimalizace produktů nebo služeb a
- **Public Affairs** (dále jen PA), zabývající se průzkumem veřejného mínění.

Dále je pod oddělení Loyalty zařazeno nově založené GSC mystery shoppingu.

Útvar **Operations** je nejprve rozdělen do útvarů dle typu výzkumu na:

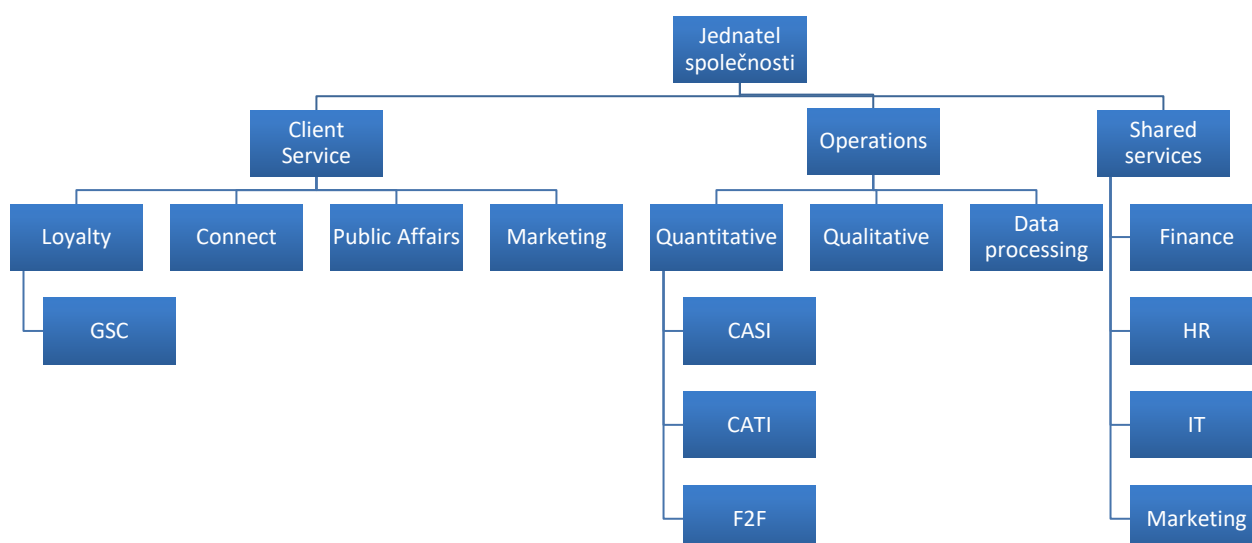
- **Qualitative**, zacílený na kvalitativní výzkum,
- **Quantitative**, zaměřený na kvantitativní výzkum a
- **Data processing**, který se soustředí na vyhodnocování a statistické zpracování výsledků sběru.

Oddělení Quantitative je dále rozděleno dle typu sběru informací na oddělení:

- **F2F**,
- callcentrum **CATI** a
- online sběr **CASI**.

Oddělení **Shared services** obsahuje finanční, HR, IT a marketingové oddělení. Tyto oddělení jsou čistě režijního charakteru. Organizační struktura je vyobrazena na schématu 8.

Obr. 8 - Organizační struktura Společnosti [vlastní zpracování]



Pro porovnání velikosti jednotlivých oddělení je v tabulce uveden přehled počtu zaměstnanců oddělení a jejich obraty za rok 2017.

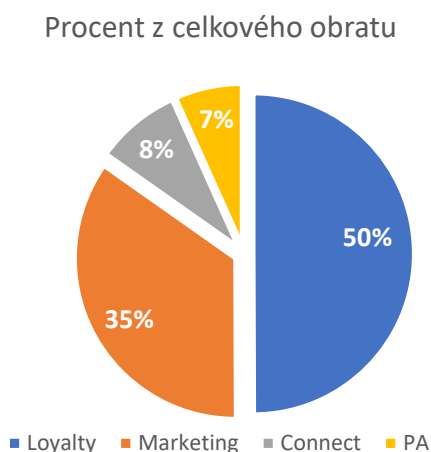
Tab. 8 - Počet zaměstnanců a obrat dle oddělení [vlastní zpracování]

Oddělení	Loyalty	Marketing	Connect	PA	Operations	Shared s.
Počet zaměstnanců	95	35	20	5	53	24
Obrat [tis. Kč]	234 742	163 644	40 041	31 573	186 064*	-
Obrat na zaměstnance [tis. Kč]	2471	4676	2002	6315	3511	-

*Pouze interní obrat – Operations přeprodává své služby ostatním oddělením

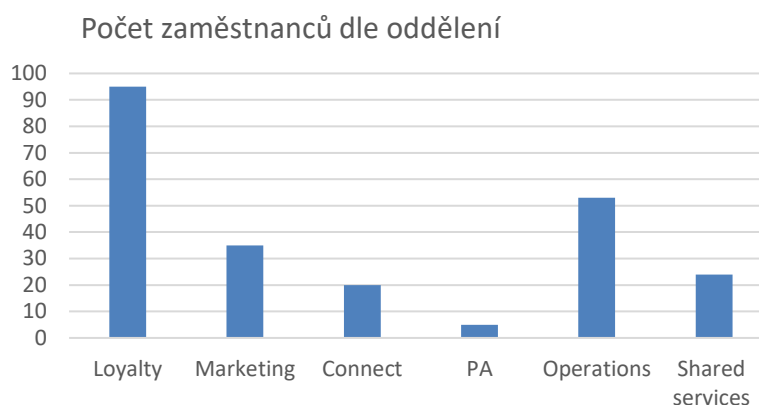
Z tabulky 8 a grafů č. 9 a 10 je patrné, že největší podíl na obratu Společnosti (50 %) tvoří největší oddělení Loyalty s 95 zaměstnanci a obratem 234 742 tis. Kč. Druhý největší podíl na obratu firmy 35 % tvoří oddělení Marketing s 35 zaměstnanci a obratem 163 644 tis. Kč.

Obr. 9 - Graf obratu oddělení [vlastní zpracování]



Oddělení Connect a PA s 20 a 5 zaměstnanci tvoří zbylých 15 % obratu. Druhým nejpočetnějším oddělením s 53 zaměstnanci je oddělení Operations zabývající se sběrem a zpracováním dotazníků. Obrat u tohoto oddělení je obrat interní, jelikož oddělení neprodává své služby mimo firmu, nýbrž pouze ostatním oddělením. Z tohoto důvodu bylo oddělení vynecháno z koláčového grafu obratu.

Obr. 10 - Počet zaměstnanců dle středisek [vlastní zpracování]



4.7 Odběratelé – Paretova analýza

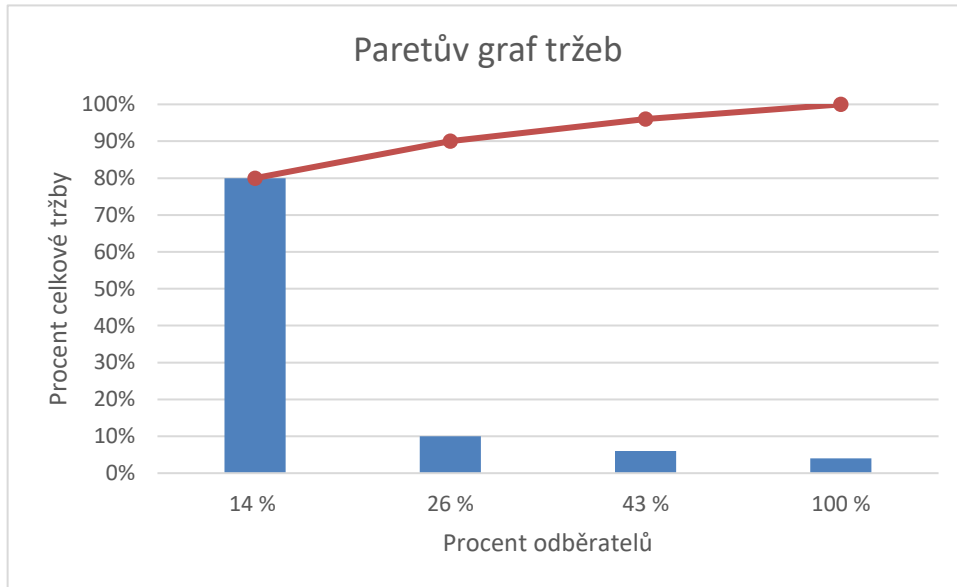
V této kapitole byla zpracována Paretova analýza odběratelů, pro znázornění jejich vlivu na Společnost a potřeby kvalitní kalkulace nákladů, pro možnost stanovení nízké ceny. Celková analýza je v souboru aplikace Excel pojmenovaném „Analýzy“ na CD, přiloženém k diplomové práci. Přehled 10 nejvýznamnějších odběratelů a jejich části tržby pro společnost EPSOS, je uveden v následující tabulce. Z důvodu citlivosti informací jsou zákazníci pouze očíslováni dle výše tržby pro EPSOS.

Tab. 9 - Paretova analýza odběratelů [vlastní zpracování]

Pořadí dle tržeb	Odběratel	Tržba za rok 2017 [tis. Kč]	Kumulativní součet tržeb [tis. Kč]	Procent z celkové tržby
1	Odběratel 1	76 814	76 814	16 %
2	Odběratel 2	28 926	105 740	23 %
3	Odběratel 3	23 075	128 816	27 %
4	Odběratel 4	22 260	151 076	32 %
5	Odběratel 5	18 330	169 405	36 %
6	Odběratel 6	17 666	187 071	40 %
7	Odběratel 7	11 578	198 650	42 %
8	Odběratel 8	11 410	210 060	45 %
9	Odběratel 9	11 030	221 090	47 %
10	Odběratel 10	9 745	230 835	49 %
		...		
Celkem	449	469 802	-	100 %

Z tabulky je jasně patrné, že 10 nejvýznamnějších odběratelů z celkového počtu 449 odběratelů tvoří až 49 % tržby. Odběratel 1 dokonce sám tvoří 16 % tržby Společnosti. Uvedení odběratelé jsou významné nadnárodní společnosti, které každoročně vyvíjejí tlak na ceny dodavatelů. Analýza byla pro úplnost doplněna o Paretův graf, ten ukazuje, jaké procento dodavatelů tvoří celkové tržby.

Obr. 11 - Paretův graf odběratelů a tržby [vlastní zpracování]



Z grafu je zřejmé, že 14 % nejvýznamnějších odběratelů tvoří až 80 % tržby Společnosti, je proto velice důležité, aby Společnost dlouhodobě správně kalkulovala náklady a snižovala a stanovovala korektní ceny.

4.8 Software pro řízení společnosti

Účetní jednotka využívá několik systémů k uložení či vytvoření zaúčtovaných transakcí. Účetní agenda je vedena v EPSOS systému Symphony, tvoření střediskových rozpočtů a jejich konsolidace do rozpočtu podnikového je zajišťováno v systému Harmony, reporting z účetních dat a jednotlivých zakázek Společnosti je zajišťován systémem Business Intelligence (dále jen BI). Všechny tyto systémy jsou od společnosti Oracle. Pro alokaci odpracovaných hodin pracovníků na projekty je používán systém iTime, zde se také dělí hodiny na přímo přiřaditelné projektům a hodiny administrativní či režijní. Tato čtveřice software je používána každou společností skupiny EPSOS a jejich

prostřednictvím lze porovnávat výsledky jednotlivých společností, navzájem sdílet informace a spolupracovat na mezinárodních projektech. Mzdy a personalistika jsou vedeny v systému Pohoda od Stormware. Mzdový software nepodléhá diktátu skupiny.

5 Analýza nákladů a jejich klasifikace

V této části diplomové práce je provedena analýza nákladů, jejich vývoje za posledních pět let a jejich kategorizace. Produktem Společnosti je služba, tudíž jedním z hlavních nákladů společnosti jsou osobní náklady. Osobní náklady tvoří až 60 % veškerých nákladů a patří i k nejvíce rostoucím nákladům v průběhu let, další vysokou položkou jsou nakupované služby, nájemné a IT vybavení.

5.1 Kategorizace nákladů

Primární účetní pravidla se řídí EPSOS IFRS Guideline. Účetnictví je vedeno ve standartu IFRS z důvodu reportingu mateřské společnosti a skupině. Pro účely vykazování ve standartu ČÚS jsou používány převodní tabulky. Hlavní nákladové položky a jejich klasifikace dle druhu, účelu, kalkulačního členění a dle závislosti na objemu výroby jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 10 - Kategorizace nákladů [vlastní zpracování]

Nákladová položka	Podle druhu	Podle účelu	Kalkulační členění	Podle objemu výroby
Sběr dat – zaměstnanci na DPP a DPČ	Osobní náklady	jednicový	přímý	variabilní
Zpracování dat – zaměstnanci na DPP a DPČ	Osobní náklady	jednicový	přímý	variabilní
Sběr a zpracování dat – interní služby	Služby a spotřebované nákupy	jednicový	přímý	variabilní
Sběr a zpracování dat – Externí služby	Služby a spotřebované nákupy	jednicový	přímý	variabilní
Mzdy zaměstnanců na HPP	Osobní náklady	jednicový	přímý	fixní
PR a marketing	Ostatní náklady	režijní	nepřímý	fixní
IT vybavení	Odpisy	režijní	nepřímý	fixní
Kancelářské potřeby	Spotřebované nákupy	režijní	nepřímý	semivariabilní
Nájemné	Nájemné	režijní	nepřímý	fixní
Poplatky mat. spol.	Finanční náklady	režijní	nepřímý	variabilní
Daně a poplatky	Daně a poplatky	režijní	nepřímý	fixní
Telekomunikační prostředky	Ostatní náklady	režijní	nepřímý	fixní
Školení	Ostatní náklady	režijní	nepřímý	fixní
Cestovné	Ostatní náklady	režijní	nepřímý	fixní

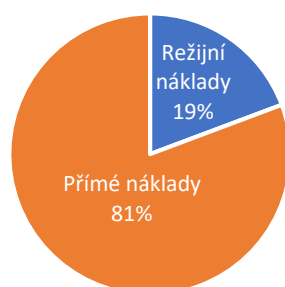
První a druhá položka v tabulce obsahuje mzdové náklady za tazatele a jejich koordinátory, CATI operátory, mzdu developerů za programování dotazníků, překlady, kontrolu kvality dotazníků, přepis dotazníků tento náklad je přímo přiřaditelný k projektu a je variabilního charakteru, jelikož je závislý na počtu projektů. Pod položkou sběr a zpracování dat jsou zaúčtovány především externí nakupované služby od dodavatelů, které tvoří až 60 % této položky. Dále je zde účtována spotřeba materiálu na projekty, SW a IT na projekty, pronájmy automobilů, pohonné hmoty a cestovné a stravné, vztahující se ke konkrétnímu projektu, a v neposlední řadě i jednorázové odměny respondentům vyplácené za jednotlivé vyplněné dotazníky.

Sumací nákladových položek uvedených výše vznikne hodnota celkových variabilních nákladů projektu. Po odečtení této hodnoty od ceny projektu je stanovena hodnota Velké marže (Gross margin), která je sledována v podnikových výkazech a umožňuje provádět analýzy výnosnosti projektů.

Mzdy zaměstnanců na HPP jsou pro potřeby kalkulace v EPSOS chápány jako fixní složka. Do této položky spadají veškeré mzdové náklady za koordinaci projektu Client service a odborníky z Operations oddělení. Členění na režijní a přímé výrobní odpracované hodiny je zajišťováno mimo účetnictví v softwaru iTime. Po sečtení variabilní složky nákladů projektu a přímých mzdových nákladů vzniká hodnota celkových přímých nákladů (tedy přímo přiřaditelné projektům), která ve Společnosti tvoří 81 % veškerých nákladů (viz koláčový graf 12), zbylých 19 % tvoří náklady režijní, z kterých 9 % tvoří režie celopodniková a 10 % osobní náklady výrobní a odbytové režie.

Obr. 12 - Poměr přímých a režijních nákladů za rok 2017 [vlastní zpracování]

Poměr přímých a režijních nákladů za rok 2017



Další položky v tabule jsou čistě správního celopodnikového charakteru a k projektům jsou přiřazovány pomocí režijní přírážky stanové na základě ročního rozpočtu. Rozbor rozpočtování a režijní přírážky je proveden v následujících kapitolách *6 Analýza rozpočtování* a *režijní přírážky* je proveden v následujících kapitolách *6 Analýza rozpočtování* a *7 Analýza nákladové kalkulace a stanovení ceny*.

Každý z těchto syntetických účtů obsahuje řádově desítky analytických podúčtů pro sledování jednotlivých nákladů a možnosti analýz jejich přiměřenosti. Stejně rozdělení nákladů je dodržováno i u jednotlivých projektů, které jsou následně agregovány do měsíčních reportů za jednotlivá oddělení a celou společnost.

Účtování majetku

Do majetku hmotného a nehmotného se zařazují položky s dobou použitelnosti delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší než 10 000 Kč. Majetek do 10 000 Kč je účtován do spotřeby. K tomuto majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok je vedena podrozvahová evidence.

- Nehmotný majetek v rozmezí 10 000 – 60 000 Kč je účtován na drobný nehmotný majetek.
- Nehmotný majetek nad 60 000 Kč je účtován na dlouhodobý majetek.
- Hmotný majetek v rozmezí 10 000 – 40 000 Kč je účtován na drobný hmotný majetek.
- Hmotný majetek nad 40 000 Kč je účtován na dlouhodobý majetek.

Majetek se odepisuje od měsíce zařazení lineární metodou, doba životnosti u dlouhodobého majetku je stanovena podle doby odepisování dle zákona o dani z příjmů při zohlednění předpokládané doby používání ve Společnosti. U drobného majetku činí doba použitelnosti 3 roky.

Hmotný majetek, pořízený pouze pro konkrétní projekt (telefony, notebooky, SW apod.) do 40 000 Kč / ks, se nezařazuje jako majetek, ale účtuje se do spotřeby k danému projektu v případě, že délka projektu je do 1 roku a celková hodnota (suma) pořízeného majetku je do 150 000 Kč. Pokud projekt trvá déle než 1 rok nebo cena činí více než 40 000 Kč / ks, majetek se časově rozlišuje přes náklady příštích období a do

nákladů k danému projektu se rozpouští měsíčně poměrná část podle délky trvání projektu.

5.2 Vývoj nákladů a náklady v roce 2017

Vývoj nákladů byl zkoumán v letech 2013 až 2017. Hodnoty nákladů dle druhu jsou uvedeny v tabulce 11 a v grafu na obr. 13 je vyobrazen vývoj variabilních osobních nákladů, variabilního materiálu a služeb, celopodnikové režie a fixních osobních nákladů.

Tab. 11 - Vývoj nákladů 2013–2017 [vlastní zpracování]

Položka [tis. Kč]	2013	2014	2015	2016	2017
Sběr dat – osobní náklady	45 517	47 300	47 764	72 328	71 814
Zpracování dat – osobní náklady	17 966	15 787	19 857	28 708	25 849
Variabilní přímé osobní náklady	63 483	63 087	67 621	101 036	97 663
Sběr a zpracování dat – dodavatelé	3 519	9 983	18 950	16 832	24 516
Sběr a zpracování dat – interní	74 586	85 823	79 798	92 395	73 696
Ostatní náklady – externí	46 426	32 450	18 534	18 307	37 073
Variabilní přímý materiál a služby	124 531	128 256	117 282	127 534	135 286
Přímé variabilní náklady celkem	188 013	191 343	184 904	228 569	232 949
PR a marketing	1 318	1 141	2 177	2 659	3 181
IT vybavení	4 536	4 889	5 653	5 489	5 247
Kancelářské potřeby	1 732	1 483	2 261	3 558	3 510
Nájemné	9 139	9 711	10 615	12 904	10 936
Poplatky mat. spol.	2 830	3 009	4 236	4 119	3 752
Daně a poplatky	215	142	135	134	126
Telekomunikační prostředky	1 676	1 120	938	1 234	1 621
Školení	333	261	274	261	451
Cestovné	5 396	4 825	4 096	4 778	6 957
Celopodniková režie celkem	27 174	26 581	30 385	35 136	35 780
Osobní náklady režijní	26 075	27 261	28 644	33 437	48 053
Osobní náklady přímé výrobní	60 842	63 609	66 837	78 019	102 114
Osobní náklady HPP celkem	86 917	90 870	95 481	111 455	150 167

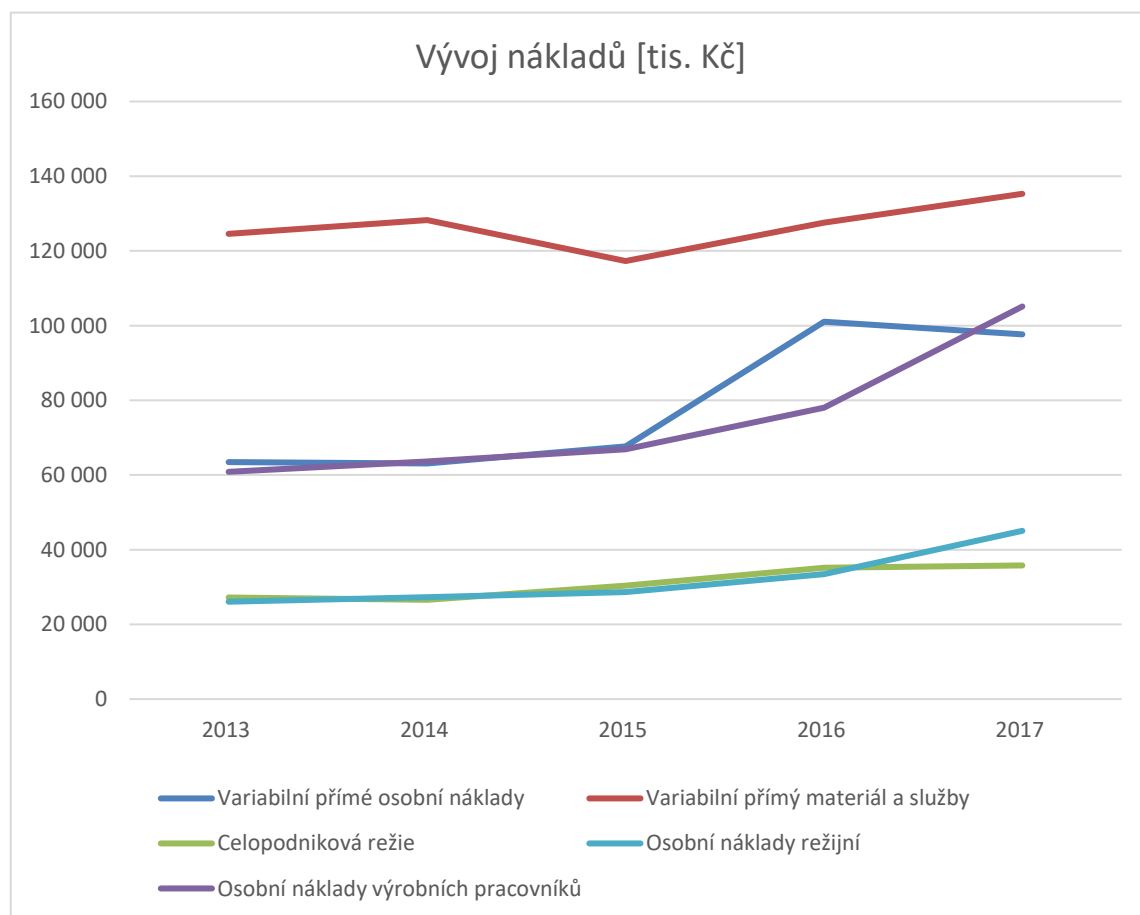
Osobní náklady za sběr a zpracování dat v letech 2013–2015 měly konstantní charakter, avšak v roce 2016 náklady za sběr dat vzrostly o 34 % a náklady za zpracování o 30 %. V roce 2017 byly tyto náklady podobné jako v roce 2016. Nárůst v roce 2016 byl zapříčiněn projektem sčítání dopravy od Ředitelství silnic a dálnic, kde bylo zapotřebí velkého počtu zaměstnanců pro sčítání automobilů přímo v ulicích, a který probíhal až do poloviny roku 2017. V roce 2017 bylo také otevřeno nové oddělení pro celosvětovou

podporu Mystery Shoppingu v rámci skupiny EPSOS, které pro svůj chod potřebuje stovky externích zaměstnanců zajišťujících mystery shopping. Položka celkových variabilních nákladů má podobný průběh jako variabilní osobní náklady a odpovídá i celkovým tržbám podniku, které v roce 2016 vzrostly o 16 %.

Celopodniková režie má opět stejný charakter jako předchozí složky odpovídající zvýšeným výkonům společnosti. Největší podíl na nárůstu celopodnikové režie mezi lety 2015 a 2016 měla zvýšená spotřeba kancelářských potřeb o 1,3 mil. Kč a zvýšení nájemného o 2,3 mil. Kč.

Vývoj osobních nákladů pracovníků na HPP byl již rozebrán v předchozích kapitolách. Osobní náklady pracovníků na HPP se rozdělují na složky přímé výrobní a režijní, jelikož pouze 70 % času je úspěšně alokováno na projekty přímo. Zbýlých 30 % času obsahující všeobecnou administrativu, obchodní aktivitu apod. je charakteru režijního a jsou na projekty přidělovány přes režijní přírážku.

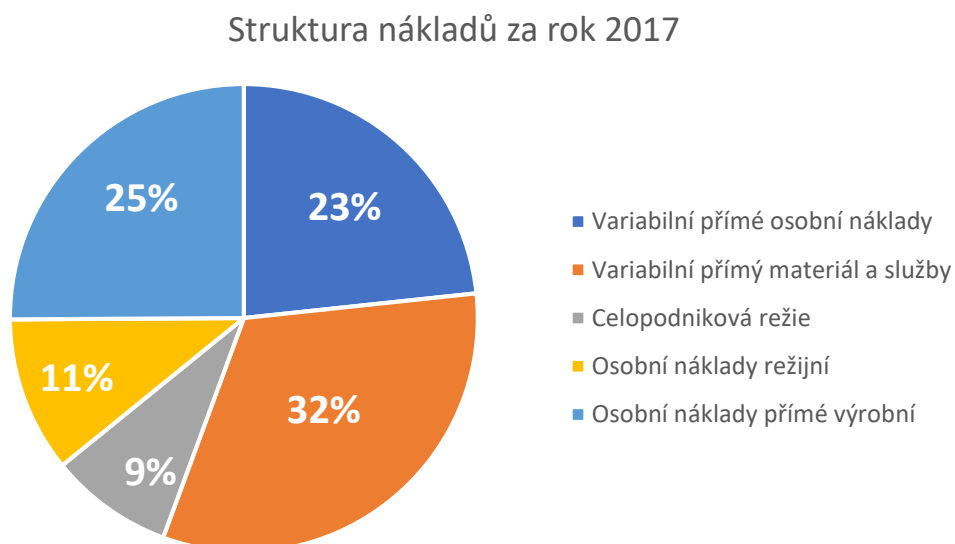
Obr. 13 - Graf vývoje nákladů [vlastní zpracování]



V posledním sloupci tabulky 11 jsou uvedeny **hodnoty nákladů za rok 2017**, jejich poměrová část z celkových nákladů je vyobrazena na koláčovém grafu, označeném obr. 14, v procentuálních hodnotách.

Osobní náklady za sběr a zpracování dat sumarizované jako variabilní přímé osobní náklady tvořily 23 % veškerých nákladů. Osobní náklady zaměstnanců na HPP, alokované přímo na projekty, tvořily 25 % a jejich administrativní čas tvořil 11 % veškerých nákladů. Při sečtení předchozích třech nákladů vychází celková procentuální hodnota osobních nákladů 59 %.

Obr. 14 - Struktura nákladů za rok 2017 [vlastní zpracování]



Variabilní přímý materiál a nakupované služby tvořily v roce 2017 32 % veškerých nákladů a celopodniková režie 9 % veškerých nákladů. Po sečtení celopodnikové režie a režijních osobních nákladů lze získat celkovou hodnotu režijních nákladů.

6 Analýza rozpočetnictví

Za sestavení podnikového rozpočtu je zodpovědné oddělení controllingu v čele s finančním ředitelem. Oddělení se zabývá koordinací tvorby plánu a rozpočtu (společně s vedoucími jednotlivých oddělení), konsolidací střediskových rozpočtů, provádí kontrolu údajů skutečných nákladů středisek a jednicových nákladů všech výkonů ve srovnání s plánovanými, kalkulovanými a rozpočtovanými hodnotami. Dále provádí průběžnou kontrolu výsledků, analýzu odchylek od plánu a informuje vedoucí pracovníky o výsledcích hospodaření a zjištěných odchylkách formou reportingu.

Rozpočtovým obdobím je kalendářní rok. Rozpočet je postupně agregován z jednotlivých projektů na pracovní týmy, specializace a oddělení a dále je rozdělen dle jednotlivých měsíců.

Firma sestavuje rozpočty za podnik jako celek (rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka) a střediskové rozpočty, které stanovují úkoly pro konkrétní středisko. Sestavení **rozpočtové výsledovky** ve společnosti předchází sestavení operativních plánů, vyjádřených v peněžních jednotkách, především:

- předpokládané výnosy jednotlivých oddělení,
- předpokládané spotřeby jednicových variabilních nákladů pro plánovaný objem výnosů (především potřeba tazatelů a zaměstnanců pro zpracování dat),
- předpokládané přímé mzdy výkonů.

Dále jsou naplánovány režijní náklady na celopodnikové úrovni a ke konci druhého měsíce v roce sestavena finální výsledovka. Plán celopodnikové režie je velmi podstatný pro stanovení celopodnikové režijní přírážky do přírážkové kalkulace, jak je uvedeno v kapitole 7.

Rozpočtová rozvaha je sestavována spíše pro úplnost na základě rozpočtové výsledovky, jelikož majetek Společnosti není klíčový pro úspěch podnikání. Více jak polovina aktiv je tvořena pouze krátkodobými pohledávkami.

Rozpočet peněžních toků není sestavován z důvodu jeho časové náročnosti a vysoké nepřesnosti, jak bylo ověřeno v předešlých letech. Finanční oddělení v čele s finančním ředitelem na týdenní bázi kontrolu hladinu finanční likvidity, která je zajišťována z krátkodobých pohledávek, prostřednictvím kontokorentního úvěrového rámce ve výši 20 000 tis. Kč (zajištěný blankosměnkou a zástavou pohledávek) a v kritických případech doplněním finanční likvidity společnostmi ze skupiny. Kontrola je prováděna balancováním odběratelských a dodavatelských faktur dle jejich datumu splatnosti.

Rozpočet ve společnosti se sestavuje jako **pevný rozpočet**. Představuje tak absolutní částku, která stanovuje limit režijních nákladů. Rozpočet je detailní podle jednotlivých druhů nákladů, pro každý nákladový druh se údaj kombinuje s účelem, na jaký bude náklad spotřebován.

6.1 Metody sestavování rozpočtů

Ve Společnosti se používá tzv. **protisměrné plánování a rozpočtování**. Vedení společnosti určuje a kvantifikuje hlavní plánované cíle. Na základě zadání finanční ředitel s pomocí controllingu koordinuje tvorbu střediskových rozpočtů tak, aby bylo dosaženo cílových hodnot při vyváženosti všech podnikových činností. Konsolidovaný výsledný rozpočet následně předkládá ke schválení vedení Společnosti. Po schválení se rozpočet stává závazným pro všechny podnikové útvary.

Střediskové rozpočty se odvozují od budoucích očekávaných aktivit a očekávaných cen (zejména spotřeba přímých variabilních nákladů a přímých mezd výkonů), při tomto plánování se částečně vychází i z nákladů v minulosti a z předem domluvených cen od dodavatelů. Pomocí indexů se pak údaje o minulosti upravují. V kapitole 6.3 je zpracována Paretova analýza dodavatelů, která říká, že 34 dodavatelů (12 % veškerých dodavatelů) tvoří 80 % nákladů. Tyto dodavatele lze označit jako stálé a lze s nimi rozumně jednat o cenách. I z tohoto důvodu jsou rozpočty v EPSOS velice přesné, jak je uvedeno v následující kapitole.

6.2 Kontrola rozpočtů

Kontrola rozpočtu ve Společnosti vychází z periodického, průběžného srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot, ze srovnání se vyčíslují odchylky, které se následně analyzují. Reporty těchto odchylek jsou měsíčně zasílány mateřské společnosti. Odchylky se vyčíslují prostým porovnáním hodnot položek pevného rozpočtu a skutečnosti z finančního účetnictví.

V tabulce 12 je zpracováno porovnání rozpočtovaných hodnot syntetických účtů se skutečnými hodnotami z finančního účetnictví za roky 2015, 2016 a 2017. Data pro analýzu pocházejí ze systému BI, kde jsou uchovávána po dobu 5 let a na jejich základě jsou vyhotovovány plány a rozpočty pro další období.

Z poměrů skutečných a rozpočtovaných hodnot je patrné, že **v roce 2015** došlo k naplnění plánu tržeb, avšak náklady společnosti byli vyšší než plánované, což vedlo k o 17 % menšímu provoznímu zisku oproti plánovanému. Odchylky od plánovaných hodnot nákladů nejsou nikterak závratné (v průměru o +5 %), což může být způsobeno průběžným zvyšováním osobních nákladů či prodražením některých dodávaných služeb. Rozpočet za rok 2015 lze považovat za velmi zdařilý.

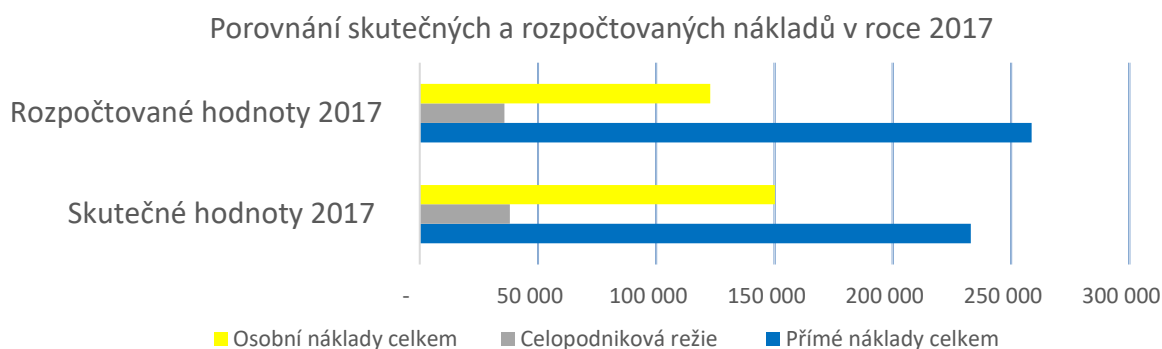
V roce 2016 došlo k převýšení plánovaných tržeb o 10 % z důvodu zvýšení tržeb z ostatních podniků ze skupiny o 64 % v absolutních číslech o 26 589 tis. Kč. V závislosti na velikost tržby došlo i k překročení plánovaných hodnot u všech položek osobních nákladů. U variabilních nákladů o 11 % a u fixních osobních nákladů o 14 %, dohromady tedy o 23 438 tis. Kč. I přes nadstandartní výnosy a neočekávaný růst společnosti byl zisk o 11 % větší než plánovaná hodnota.

Tab. 12 - Kontrola rozpočtů 2015–2017 [vlastní zpracování]

Položka [tis. Kč]	Skutečné hodnoty 2015	Rozpočtované hodnoty 2015	Poměr skut. a rozpočt. Hodnot 2015	Skutečné hodnoty 2016	Rozpočtované hodnoty 2016	Poměr skut. a rozpočt. hodnot 2016	Skutečné hodnoty 2017	Rozpočtované hodnoty 2017	Poměr skut. a rozpočt. hodnot 2017
Tržby z externích společností	297 917	306 665	97 %	328 908	320 060	103 %	345 483	322 585	107 %
Tržby z ostatních společností ve skupině	45 609	41 531	110 %	67 909	41 320	164 %	124 319	98 825	126 %
Tržby celkem	343 527	348 196	99 %	396 817	361 380	110 %	469 802	421 410	111 %
Osobní náklady variabilní – DPP	67 621	66 200	102 %	101 036	91 054	111 %	97 663	100 926	97 %
Sběr a zpracování dat – dodavatelé	18 950	17 092	111 %	16 832	16 448	102 %	24 516	30 023	82 %
Sběr a zpracování dat – interní	79 798	82 201	97 %	92 395	93 012	99 %	73 696	86 504	85 %
Ostatní přímé náklady	18 534	17 054	109 %	18 307	20 540	89 %	37 073	41 264	90 %
Přímé náklady celkem	184 904	180 520	102 %	228 569	201 531	113 %	232 949	258 717	90 %
Celopodniková reže	30 385	28 297	107 %	35 136	33 180	106 %	35 780	36 274	107 %
Osobní náklady režijní	28 644	27 602	104 %	33 437	29 400	114 %	48 053	36 829	130 %
Osobní náklady výrobních pracovníků	66 837	64 406	104 %	78 019	68 599	114 %	102 114	85 934	119 %
Osobní náklady celkem	95 481	92 008	104 %	111 455	97 999	114 %	150 167	122 763	122 %
Provozní zisk	23 898	28 718	83 %	27 097	24 303	111 %	18 855	35 066	54 %

V roce 2017 nedošlo k naplnění očekávaného zisku i přes navýšení tržeb o 11 % oproti plánované hodnotě a historicky nejvyšší hodnotě tržeb. Zisk byl nižší o 46 % a nejnižší za poslední 4 roky. Tato skutečnost byla zapříčiněna velkým růstem Společnosti, podceněním plánu HPP pracovníků, který byl převyšěn o 22 % (28 mil. Kč na mzdách viz obr. 15) a vysokým počtem nových zaměstnanců. Tito zaměstnanci museli být zaškoleni a nepracovali s požadovanou efektivitou, z tohoto důvodu se režijní osobní náklady vyšplhaly až na 48 053 tis. Kč.

Obr. 15 - Porovnání skutečných a rozpočtovaných hodnot nákladů za rok 2017 [vlastní zpracování]



Ztrátě plánovaného zisku šlo zabránit včasnou změnou režijní přírážky, jak je uvedeno v následující kapitole, avšak ke změně sazeb došlo až příliš pozdě. V roce 2017 se podařilo ušetřit na přímých nákladech projektů, díky čemuž nedošlo k záporné hodnotě provozního zisku.

6.3 Dodavatelé – Paretova analýza

V této části byla zpracována Paretova analýza dodavatelů, pro znázornění jejich významu pro Společnost a předpokladu pro rozpočtování nákladů Společnosti. Společnost má sice vysoký počet dodavatelů, avšak 34 stálých dodavatelů (12 % veškerých dodavatelů) tvoří 80 % nákladů, mezi těmito dodavateli je i 10 společností ze skupiny. Pro existenci jakéhokoliv podniku je velice důležité udržovat dobré vztahy s dodavateli. Z dobrých vztahů mohou plynout prémiové fixované ceny na základě

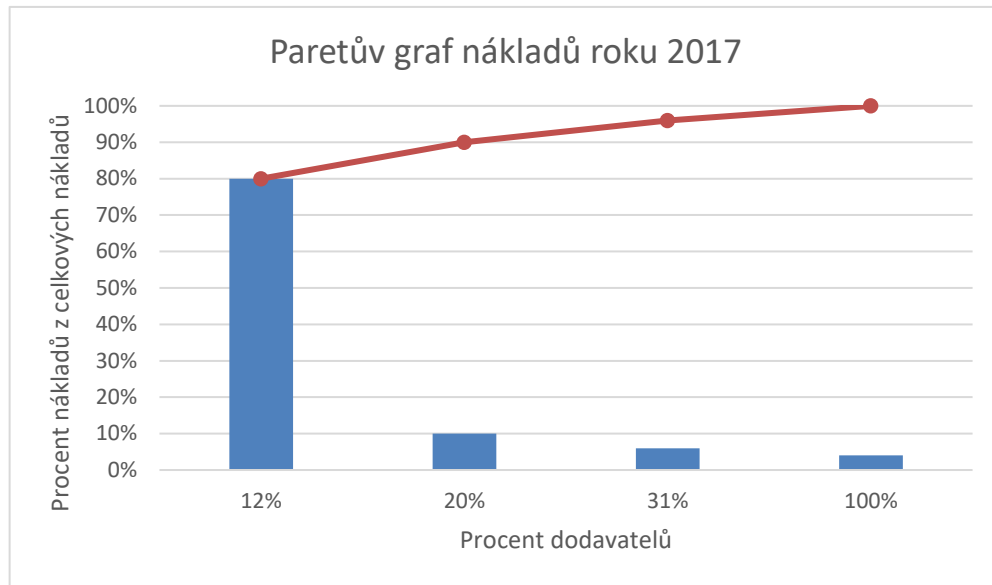
kterých lze sestavit roční rozpočet vysoké přesnosti a kvality. Celková analýza je v souboru aplikace Excel pojmenovaném „Analýzy“ na CD, přiloženém k diplomové práci. Data pro analýzu pocházejí z agregace jednotlivých faktur dodavatelů za rok 2017. Přehled 10 nejvýznamnějších dodavatelů a nákladů představujících pro EPSOS v roce 2017, je uveden v následující tabulce. Z důvodu citlivosti informací jsou dodavatelé, kteří nepatří do skupiny EPSOS, pouze očíslováni dle výše odběru produktů Společností.

Tab. 13 - Významní dodavatelé společnosti [vlastní zpracování]

Pořadí dle nákladů	Dodavatelé	Náklady za rok 2017 [tis. Kč]	Kumulativní součet nákladů [tis. Kč]	Procent z celkových nákladů
1	Dodavatel 1	17 297	17 297	8 %
2	EPSOS GROUP GIE	16 529	33 827	16 %
3	EPSOS S. R. O.	10 168	43 994	21 %
4	EPSOS S.A.	8 129	52 123	25 %
5	EPSOS INTERACTIVE SERVICES SRL	7 819	59 942	28 %
6	Dodavatel 6	5 276	65 218	31 %
7	Dodavatel 7	5 106	70 325	33 %
8	Dodavatel 8	4 798	75 122	35 %
9	Dodavatel 9	4 645	79 767	38 %
10	Dodavatel 10	4 602	84 369	40 %
...				
Celkem	517	211 857	-	100 %

Z tabulky je jasné patrné, že 10 nejvýznamnějších stálých dodavatelů z celkového počtu 517 dodavatelů tvoří až 40 % tržby. Paretova analýza je znázorněna na Paretově grafu na obr. 15, ten ukazuje, jaké procento dodavatelů tvoří fakturované náklady.

Obr. 15 - Paretův graf nákladů za dodavatele roku 2017 [vlastní zpracování]



Graf ukazuje, že 12 % dodavatelů tvoří až 80 % fakturovaných nákladů, je proto velice důležité, aby Společnost dlouhodobě udržovala dobré vztahy se svými dodavateli a na základě pevně stanovených a jasných cen mohla provádět každoroční rozpočtování nákladů.

7 Analýza nákladové kalkulace a stanovení ceny projektu

V rámci analýzy nákladové kalkulace byl nejprve identifikován a specifikován objekt nákladové alokace. Následně byl určen kalkulační vzorec společnosti, používaný v kalkulačním listu předběžné kalkulace, ale i pro kontrolu a vykazování nákladů projektu v systémech BI a projektové části systému Symphony. Tyto systémy jsou blíže popsány ve třetí části této kapitoly při představení systému předběžných a výsledných kalkulací. Dále byla popsána metoda kalkulace a přiřazení celopodnikových režijních nákladů společnosti a samotné stanovení ceny projektu.

7.1 Objekt nákladové alokace

Objektem nákladové alokace nebo kalkulační jednicí je jeden **projekt** nebo také jedna **zakázka či výzkum**, v podobě popsané v kapitolách 4.4. *Produkt* a 4.5. *Proces výzkumu*. Každý výzkumný projekt je specifický unikátním projektovým řízením na základě specializace a typem sběru dotazníků.

Po alokaci nákladů na projekt jsou také určovány náklady jednoho vyplněného dotazníku prostým dělením nákladů projektu požadovaným počtem vyplněných dotazníků. Informační systém BI dále umožňuje určit nákladovost jednotlivých produktů a zákazníků agregací nákladů jednotlivých projektů.

7.2 Kalkulační vzorec společnosti

Společnost pro kalkulaci, kontrolu a vykazování nákladů objektu nákladové alokace využívá upravený **kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**. Jak již bylo uvedeno výše, jako variabilní položky jsou chápány odměny tazatelům, jejich koordinátorům, odměny za programování dotazníků, kontrolu a zpracování nasbíraných dat a odměny respondentům. Dalšími variabilními položkami projektu jsou nakupované služby, cestovné či náklady za telekomunikační služby u telefonického dotazování. Fixní složku kalkulace tvoří osobní náklady pracovníků společnosti za komunikaci

s klientem, zpracování nabídky projektu, provedení analýz, řízení projektu a zpracování závěrečné zprávy a prezentace výsledků výzkumu. Přehled uspořádání nákladů v kalkulačním listu společnosti je uveden v příloze č. 1 – *Kalkulační list Společnosti*.

7.3 Předběžná a výsledná kalkulace

System kalkulací je tvořen kalkulací předběžnou a kalkulací výslednou. Odchytky těchto kalkulací jsou poté vystavovány analýzám. Na základě těchto analýz je kontrolována přiměřenost nákladů projektu, efektivita vyhotovení projektu, správnost zaúčtovaných nákladů či provedeno navýšení ceny projektu z důvodu jeho vyšší nákladovosti.

Předběžná kalkulace je sestavována pro každý nový projekt v kalkulačním listu v tabulkovém editoru Excel. Kalkulace je sestavována na základě zkušenosti pracovníků, norem společnosti a podobnosti projektů (blíže v kapitole 7.5. *Stanovení ceny projektu*). Vykalkulovaný rozpočet výzkumu je poté přenesen do projektového modulu účetního programu Symphony (viz příloha č. 2), kde jsou rozpočty projektů agregovány do celopodnikových reportů.

Výsledná kalkulace je sestavována pomocí manažerského účetnictví a skutečných zaúčtovaných nákladů na jednotlivé projekty.

Porovnání obou kalkulací je možné jak v systému Symphony, tak i ve speciálním reportingovém systému BI, kam jsou hodnoty přeneseny. Přehled nákladů projektu v systému BI je uveden v příloze č. 3 - *Finanční přehled projektu v systému BI*

7.4 Metoda nákladové kalkulace

Společnost využívá absorpční metodu kalkulace, to znamená, že veškeré náklady společnosti jsou přiřazeny nákladovým objektům. Alokace nákladů probíhá za pomoci **přirážkové kalkulace**. Při použití této metody jsou ke kalkulační jednotci nejprve přiřazeny přímé variabilní a fixní náklady na základě příčinné souvislosti, poté je stanovena rozvrhová základna režijních nákladů, která určí velikost režijní přirážky

k výkonu. Režijní přírážka k projektu je stanovena na základě výše přímých fixních osobních nákladů projektu, tedy na základě peněžního vyjádření odpracovaných hodin zaměstnanců z oddělení Client service a Operations. Jedná se tedy o sumační formu přírážkové kalkulace, jelikož existuje pouze jedna režijní přírážka plynoucí z celopodnikové režie na základě jedné rozvrhové základny. Režijní náklady jsou sledovány pouze jako celopodnikové, a proto dosud není možné stanovovat režijní přírážku pro každé oddělení zvlášť. Této změně je věnována další kapitola.

7.4.1 Stanovení hodinových sazeb zaměstnanců

Zaměstnanci jsou pro účely kalkulace rozděleni do nákladových úrovní 1–7 (označováno Level 1–7), toto rozdělení je stejné pro všechna oddělení a platí proto v celé společnosti. Pro každou úroveň je stanovena hodinová sazba na základě průměrné roční superhrubé mzdy příslušné úrovně a ročního časového fondu (v roce 2017 byl časový fond 2000 h). Hodinová sazba se skládá ze dvou částí – z části základní vyplývající z osobních nákladů zaměstnance a z režijní přírážky. Celý výpočet hodinové sazby je v souboru aplikace Excel pojmenovaném „Analýzy“ na CD, přiloženém k diplomové práci.

Stanovení základu hodinové sazby

Z dlouhodobých statistik Společnosti bylo zjištěno, že v průměru pouze 70 % odpracovaných hodin lze přímo přiřadit projektům, zbylých 30 % hodin je správního charakteru (školení, administrativa, správa klientů). Z tohoto důvodu je základ hodinové sazby vypočítáván z upraveného časového fondu i upravené roční superhrubé mzdy. Obě položky jsou sníženy o 35 %, tudíž časový fond přiřaditelný projektům pro rok 2017 byl 1300 pracovních hodin. Průměrná roční výrobní část mzdy je podělena upraveným pracovním fondem.

Tab. 14 - Stanovení základu hodinové sazby [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Průměrná roční superhrubá mzda [tis. Kč]	Průměrná roční výrobní část mzdy [tis. Kč]	Hodinová sazba dle úrovně [Kč / h]
Level 3	2220	1443	1 110
Level 4	1380	897	690
Level 5	1020	663	510
Level 6	660	429	330
Level 7	420	273	210

Hodinové sazby jsou aktualizovány vždy v 1. měsíci nového roku. Do první úrovně je zařazen pouze jednatel společnosti a druhá úroveň není využívána, proto v tab. 14 byly vyčísleny hodinové sazby pouze pro úrovně 3 až 7. Průměrné roční superhrubé mzdy dle jednotlivých úrovní jsou z důvodu citlivosti údajů upraveny.

Stanovení režijní přírážky

Režijní přírážka je stanovena vždy na začátku nového roku na základě rozpočtované hodnoty režijních nákladů. Režijní náklady se skládají z celopodnikové režie a personálních nákladů za administrativní či odbytové činnosti jednotlivých pracovníků, jak bylo zmíněno výše. Ke každé nákladové úrovni je přiřazena jiná část režijních nákladů. Velikost přírážky se zvyšuje u vyšších nákladových úrovní pro zajištění vyššího využívání levnějších juniorních pracovníků a z důvodu jejich většího počtu. Tito pracovníci také dosahují vyššího procenta zápisu hodin přímo na projekty, tudíž pokrývají nedostatky kalkulačního postupu i rozpočtování režijních nákladů. Procentuální rozdělení režijních přírážek je stanoveno mateřskou společností.

Tab. 15 - Stanovení režijní přírážky sazby [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Procentuální přírážka režijních nákladů	Absolutní přírážka režijních nákladů na úroveň [tis. Kč]	Počet výrobních pracovníků [ks]	Časový fond všech pracovníků úrovně [h]	Režijní hodinová přírážka dle úrovně [Kč / h]
Level 3	2 %	1 452	11	14 300	102
Level 4	8 %	5 809	24	31 200	187
Level 5	15 %	10 891	40	52 000	210
Level 6	30 %	21 783	65	84 500	258
Level 7	45 %	32 674	68	88 400	370
Celkem	100 %	72 609	208	-	-

Celková hodinová sazba nákladové úrovně je stanovena součtem základní sazby a hodinové režijní přírážky odpovídající úrovně, jak je znázorněno v tab. č. 16. Hodinovou sazbu 7. úrovně tvoří až ze 64 % režijní přírážka. Podobně je tomu u úrovně č. 6, která je tvořena režijní přírážkou ze 44 %. S nižší nákladovou úrovní se režijní přírážka snižuje.

Tab. 16 - Hodinové sazby dle úrovní [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Základní část hodinové sazby	Režijní hodinová sazba dle úrovně	Celková sazba	Režijní přírážka k fixním nákladům
Level 3	1110	102	1 212	8 %
Level 4	690	187	877	21 %
Level 5	510	210	720	29 %
Level 6	330	258	588	44 %
Level 7	210	370	580	64 %

Zaměstnanci si odpracované hodiny zapisují na konkrétní projekty v systému iTime viz příloha č. 4 - *Systém pro správu odpracovaných hodin zaměstnanců iTime* a přehled těchto hodin v absolutním i finančním vyjádření je k nahlédnutí v systému BI.

7.5 Stanovení ceny projektu

Cena projektu je určena na základě kalkulace nákladů projektu a přidání ziskové marže v závislosti na:

- zákazníkovi,
- rizikosti projektu,
- produktu,
- cílovém trhu a
- dalších faktorech.

Cena je následně přezkoumána v porovnání s celosvětovými tabulkami cen ve skupině. Z důvodu důvěrnosti údajů byly v diplomové práci v tab. 17 zveřejněny ceny pouze za telefonické dotazování běžného reprezentativního vzorku mužů i žen ve věku 18-65 let. Projekt typu 1 představuje sběr 1000 dotazníků o délce 15 min. s 2 otevřenými

odpověďmi. Projekt typu 2 je sběr 1000 dotazníků o délce 30 min bez otevřených otázek.

Tab. 17 - Mezinárodní porovnání cen telefonického dotazování [vlastní zpracování]

Cena [EUR]	Česká republika	Belgie	Německo	Polsko	Ruská federace	Španělsko	Velká Británie	Slovensko	Maďarsko
Projekt typu 1	10 900	37 500	32 500	15 740	14 100	15 100	31 550	10 355	14 500
Porovnání vůči ČR	100 %	344 %	298 %	144 %	129 %	139 %	289 %	95 %	133 %
Projekt typu 2	16 600	47 200	38 500	19 200	25 900	24 280	53 980	15 770	18 400
Porovnání vůči ČR	100 %	284 %	232 %	116 %	156 %	146 %	325 %	95 %	111 %

Cena stejného výzkumu je až 3 x vyšší v Belgii, Německu a Velké Británii, z tohoto důvodu je, při prodeji výzkumu do těchto zemí, možné nastavit vyšší ziskovou marži. Cena výzkumu na Slovensku je o 5 % nižší než v tuzemsku, proto se například při subdodavatelských službách pro EPSOS Slovensko udržuje marže na nejnižší možné úrovni.

Výše nákladovosti projektu se odvíjí zejména od typu sběru informací. Nejlevnější metodou sběru dotazníků je sběr pomocí online portálu, dále sběr telefonickým dotazováním a nejdražším typem je sběr F2F. Cena projektu je dále velmi závislá na:

- počtu požadovaných dotazníků,
- délce dotazníku,
- počtu otevřených otázek a
- koeficientu cílové skupiny.

V závislosti na délce dotazníku je v rámci online portálu upraven systém odměn respondentům. Např. za vyplnění 20minutového dotazníku respondentovi náleží odměna 60 Kč a při vyplnění 50min. dotazníku odměna 120 Kč. Počet otevřených otázek ovlivňuje cenu projektu z důvodu nutnosti programování těchto otázek a problematického vyhodnocení odpovědí. Koeficient cílové skupiny představuje šíři dotazovaných respondentů. Koeficient je zvolen na základě těchto čtyř skupin:

- reprezentativní cílová skupina 16–65 let,
- mírně ztížená cílová skupina,
- středně těžký výběrový vzorek a

- úzká cílová skupina.

Úzká cílová skupina respondentů může zapříčinit i dvakrát vyšší cenu výzkumu než sběr dotazníků z reprezentativního vzorku společnosti. V tomto případě může být zajištěn sběr dotazníků z databáze zákazníka.

U velkých, opakujících se projektů je často využíván reporting výsledků pomocí webového rozhraní, kam jsou data z jednotlivých vln průzkumů nahrávána a vzájemně vyhodnocována. Webový reporting je nadstandardní službou společnosti a jeho programování může tvořit až 50 % nákladů projektu.

8 Návrh účinnějších kalkulačních postupů

Hlavním problémem kalkulačního postupu ve Společnosti jsou plošně stanovené hodinové sazby zaměstnanců i přesto, že průměrná mzda v jednotlivých odděleních se liší. Odlišné je i procento zapsaných hodin přímo na projekty, které také ovlivňuje výpočet hodinové sazby. Dalším problémem je účtování režijních nákladů pouze na celopodnikové úrovni. Pro správné ohodnocení produktů a metod sběru je nezbytné stanovit režijní přírážku a hodinovou sazbu za každé oddělení zvlášť.

8.1 Výpočet základu hodinové sazby pro jednotlivá oddělení

Pro stanovení přesnější hodinové sazby Level 1-7 je potřeba nejprve upravit výpočet základu hodinové sazby pro jednotlivá oddělení. Pro výpočet základu hodinové sazby je použita průměrná superhrubá mzda příslušné nákladové úrovně za celé oddělení. Hodnota této položky je však pro každé oddělení jiná, proto jsou tímto zjednodušeným výpočtem hodinové sazby v některých odděleních nesprávně navyšovány a v jiných naopak snižovány. Výpočet je potřeba provádět z hodnoty průměrné superhrubé mzdy nákladové úrovně příslušného útvaru.

Další zjednodušenou položkou vstupující do výpočtu sazby je koeficient počtu zapsaných hodin na projekty, který je zprůměrován za celý podnik, i přesto že je sledován za každé oddělení zvlášť a pro jednotlivé útvary se liší. Například v oddělení Loyalty, které zaměstnává více juniorních pracovníků, dosahoval koeficient v roce 2017 hodnoty 78 %. Tento koeficient upravuje hodnotu průměrné superhrubé mzdy na část mzdy, která je čistě výrobního charakteru a také roční časový fond, který vstupuje i do výpočtu režijních přírážek.

Změna základu hodinové sazby v oddělení Loyalty je znázorněna v následující tabulce. Celá analýza změn základu sazby je pak v souboru aplikace Excel pojmenovaném „Analýzy“ na CD, přiloženém k diplomové práci. Superhrubá mzda je v tomto oddělení nižší než v ostatních a pro výpočet je použit koeficient 73 % (5 % tvoří rezervu).

Tab. 18 - Změna základu hodinové sazby v oddělení Loyalty [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Průměrná roční superhrubá mzda v Loyalty [tis. Kč]	Průměrná roční výrobní část mzdy [tis. Kč]	Hodinová sazba dle úrovně v Loyalty [Kč / h]	Původní celopodnikový základ sazby [Kč / h]	Porovnání sazeb
Level 3	2260	1649,8	1 130	1110	2 %
Level 4	1200	876	600	690	-13 %
Level 5	980	715,4	490	510	-4 %
Level 6	650	474,5	325	330	-2 %
Level 7	420	306,6	210	210	0 %

V posledním sloupci tabulky je porovnání původního celopodnikového základu sazby a základu sazby pro oddělení Loyalty. U nákladové úrovně 4 došlo ke snížení o 13 % u úrovně 5 pak o snížení 4 %. V oddělení Public Affairs je na nákladové úrovni 3, 5 a 6 zaměstnáno pouze po jednom zaměstnanci. U tohoto oddělení lze stanovit hodinové sazby s nejvyšší přesností.

8.2 Alokace režijních nákladů dle oddělení

Pro zjištění hospodárnosti jednotlivých produktů a činností je nutné alokovat režijní náklady v místě jejich vzniku na základě příčinné souvislosti. Režie v EPSOS není rozpočtována, ani účtována dle oddělení, není ani dále klasifikována např. na odbytovou, správní, výrobní. Režie je sledována pouze na celopodnikové úrovni. Přesné vyčíslení režijní přírážky za jednotlivé oddělení je možné pouze v případě dělení režie dle úseků, proto je potřeba nejprve toto dělení zavést. Pro účel analýzy změn režijních přírážek pro jednotlivá oddělení byly odhadnuty režijní náklady oddělení na základě počtu pracovníků a činnosti oddělení.

V kapitole 4.6., popisující jednotlivá oddělení, je patrné, že největšími odděleními jsou Loyalty a Operations, kde nejspíše vzniká i nejvíce režijních nákladů. Rozdílná výše režijních nákladů také vzniká u různých typů sběru dotazníků v úseku Quantitative.

Režijní přírážky byly stanoveny stejnou metodou jako v kapitole 7.4.1 *Stanovení hodinových sazeb zaměstnanců*, avšak za použití podrobnějších informací o počtu zaměstnanců dle úrovně a režijních nákladů stanovených na oddělení. Pro výpočet byl pro všechna oddělení použit stejný koeficient počtu zapsaných hodin na projekty 65 %. Z důvodu velkého rozsahu výpočtů byly v tab. 19 uvedeny pouze výsledné režijní přírážky za jednotlivá oddělení a nákladové úrovně. Celý výpočet režijních přírážek je uložen v souboru aplikace Excel na CD, přiloženém k diplomové práci.

Tab. 19 - Režijní přírážky pro jednotlivá BU [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Loyalty	Operations	Marketing	Connect	PA
Level 3	130	234	43	46	35
Level 4	78	-	173	368	-
Level 5	210	439	81	138	266
Level 6	235	234	389	345	532
Level 7	440	405	243	259	399
Režijní náklady dle odd.	25 445	30 452	8 424	5 983	2 305

Pro čtvrtou nákladovou úroveň oddělení Operations a PA přírážky nebyly vyčísleny, jelikož v těchto odděleních na těchto úrovních nejsou zaměstnání pracovníci. Porovnání původních celopodnikových přírážek a přírážek příslušných oddělení v podobě nárůstu či snížení sazby v procentuálním vyjádření je uveden v tab. 20.

Tab. 20 - Porovnání režijních přírážek celopodnikových a diferencovaných dle oddělení [vlastní zpracování]

Nákladová úroveň	Loyalty	Operations	Marketing	Connect	PA
Level 3	28 %	130 %	-58 %	-55 %	-65 %
Level 4	-58 %	-	-8 %	97 %	-
Level 5	0 %	109 %	-61 %	-34 %	27 %
Level 6	-9 %	-9 %	51 %	34 %	106 %
Level 7	19 %	10 %	-34 %	-30 %	8 %

Přírážka bude na nákladové úrovni 3 v oddělení Operations upravena o +130 % oproti původní. V odděleních Marketing, Connect a PA dojde na této úrovni ke snížení přírážky o cca 60 %. Na úrovni 5 v Operations se přírážka zvýší o 109 % a v Marketing a Connect se přírážka naopak sníží atd. Ke změně o 106 % dojde i u nákladové úrovně 6 v oddělení PA.

9 Závěr

Společnost EPSOS je dynamicky se rozvíjející agentura, která si vydobyla významné postavení mezi předními agenturami na výzkum trhu v České republice. O tom svědčí příznivý vývoj obratu v jednotlivých letech a počet nově získaných klientů. O kvalitě práce vypovídá i velké množství klientů, kteří spolupracují se Společností dlouhodobě. V posledních letech Společnost nedosahovala plánovaných zisků. Jednou z příčin byl rychlý růst společnosti a velký počet nových zaměstnanců, které bylo potřeba zaškolit. Z tohoto důvodu byla překročena hodnota plánovaných režijních nákladů, které nezvládla pokrýt plánovaná režijní přírážka. Tato skutečnost vedla k analýze kalkulačního systému.

V rámci studie byla nejprve provedena analýza nákladů a účetnictví Společnosti a zkoumán vývoj nákladů za posledních 5 let. Hlavní nákladovou položkou jsou přímé osobní náklady, které činí až 60 % nákladů. Dále bylo zjištěno, že režijní náklady Společnosti tvoří 19 % veškerých nákladů a jsou sledovány pouze na celopodnikové úrovni. Nedostatečná klasifikace dle místa vzniku režijních nákladů je považována za velký problém a musí být vyřešena pro možnost stanovení režijních přírážek za jednotlivá oddělení.

Rozpočetnictví společnosti bylo zkoumáno, jelikož jsou režijní přírážky stanovovány na základě rozpočtu režijních nákladů. Rozpočtové výsledovky za poslední tři roky byly porovnány se skutečnými hodnotami z manažerského účetnictví a bylo zjištěno, že kvalita rozpočetnictví je na vysoké úrovni. Odchytky v rozpočtech a skutečnosti byly způsobeny především nepředvídatelnými událostmi či novými enormními projekty, které se dosud ve Společnosti neuskutečňovaly. Těmito projekty jsou sčítání dopravy pro ŘSD a otevření nového oddělení pro celosvětovou podporu produktu Mystery Shopping v rámci skupiny EPSOS GROUP.

V analýze nákladové kalkulace byl nejprve identifikován a specifikován objekt nákladové alokace. Následně byl určen kalkulační vzorec společnosti jako kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady. Vzorec je používán v kalkulačním listu

předběžné kalkulace i pro vykazování výsledných nákladů výzkumů v projektovém modulu systému Symphony i reportovacím systému BI. Kalkulační metoda byla určena jako přírážková. Režijní přírážka k projektu je stanovena na základě výše přímých fixních osobních nákladů projektu, tedy na základě odpracovaných hodin zaměstnanců z oddělení Client service a Operations převedených hodinovými sazbami na peněžní vyjádření. Právě v těchto sazbách byl identifikován hlavní problém kalkulačního postupu Společnosti, jelikož přírážky byly stanoveny jednotné pro všechna oddělení.

V návrhu účinnějšího kalkulačního postupu jsou vypočteny nové sazby pro jednotlivá oddělení a nákladové úrovně zaměstnanců na základě hodnot příslušných oddělení. Například v oddělení Loyalty došlo u nákladové úrovně 4 ke snížení o 13 % a u úrovně 5 pak o snížení 4 % na základu hodinové sazby. Režijní přírážky se zvýšily v odděleních Loyalty a Operations, jelikož právě v těchto odděleních vzniká nejvíce režijních nákladů.

Implementace změn sazeb ve Společnosti je lehce proveditelná. Systémy společnosti jsou na tuto změnu uzpůsobeny, jelikož aktualizace celopodnikových sazeb byla prováděna každoročně. Vypočtené hodnoty sazeb se pouze aktualizují v databázi zaměstnanců a kalkulačních listech. Z důvodu turbulentní doby a rychlého rozvoje podnikání Společnosti lze doporučit aktualizaci podnikových sazeb jednou za půl roku. Zvýšením frekvence aktualizace sazeb lze předejít ztrátě plánovaného zisku, jak tomu bylo v roce 2017.

Při snaze o změnu kalkulační metody by se náklady na úpravu systému vyšplhaly do stovek tisíců až milionů. Změna sazeb je nejlevnější možnou úpravou kalkulačního postupu s největším možným zpřesněním alokace nákladů. Po implementaci bude možné přesně vyčíslit spotřebované náklady produkovaných výstupů a zhodnotit ziskovost každého produktu zvlášť. Po eliminaci nevhodných produktů dojde k navýšení ziskovosti celé společnosti.

Citované zdroje

- [1] VYSUŠIL, Jiří. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. Praha: Profess, [1995]. 108 s. Tajemství prosperity 3. ISBN 80-85235-17-X.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] KRÁL, B. a kol., *Manažerské účetnictví*. 1. vyd., Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7
- [4] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- [5] HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-002-2.
- [6] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří; ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [8] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vydání první. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [9] SYNEK, Miloslav a kol. *Podniková ekonomika*. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- [10] PETEROVÁ, J., ŽÍDKOVÁ, D. *Kalkulace nákladů a cen*. 1. vydání. Praha: CREDIT, 2002. 106 s. ISBN 80-213-0931-8
- [11] KRUTINA, V., NOVOTNÁ, M. (2009). *Ekonomika podniku (cvičení)*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.

- [12] MACÍK, K. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 3. vydání. Praha: ČVUT, 2008. 213 s., ISBN 978-80-01-03926-7
- [13] POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [14] V. RAJASEKARAN, R. LALITHA, 2011. *Cost accounting*. Delhi: Pearson. ISBN 9788131732076.
- [15] SCOTT AMOS, MARK T. CHAN, 2007. *Skills & Knowledge of Cost Engineering*, 5th Ed, ISBN 1-885517-49-1
- [16] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [17] MACÍK, K. *Kalkulace nákladů: Základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: MONTANEX, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.

Seznam obrázků

Obr. 1 - Kalkulační systém	18
Obr. 2 - Metody nákladové kalkulace.....	24
Obr. 3 – Kalkulace variabilních nákladů	28
Obr. 4 - Graf vývoje tržby v letech.....	38
Obr. 5 - Vývoj provozního výsledku hospodaření v letech	39
Obr. 6 - Graf počtu zaměstnanců a osobních nákladů	40
Obr. 7 - Schéma procesu výzkumu	43
Obr. 8 - Organizační struktura Společnosti	45
Obr. 9 - Graf obratu oddělení.....	46
Obr. 10 - Počet zaměstnanců dle středisek	47
Obr. 11 - Paretův graf odběratelů a tržby	48
Obr. 12 - Poměr přímých a režijních nákladů za rok 2017.....	51
Obr. 13 - Graf vývoje nákladů.....	54
Obr. 14 - Struktura nákladů za rok 2017	55
Obr. 15 - Paretův graf nákladů za dodavatele roku 2017	62

Seznam tabulek

Tab. 1 - Klasický kalkulační vzorec	21
Tab. 2 - Retrogradní kalkulační vzorec	22
Tab. 3 - Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	22
Tab. 4 - Kalkulační vzorec dynamické kalkulace.....	23
Tab. 5 - Tržby Společnosti v letech	37
Tab. 6 - Provozní výsledek hospodaření v letech	38
Tab. 7 - Počet zaměstnanců a osobní náklady	39
Tab. 8 - Počet zaměstnanců a obrat dle oddělení.....	46
Tab. 9 - Paretova analýza odběratelů.....	47
Tab. 10 - Kategorizace nákladů	50
Tab. 11 - Vývoj nákladů 2013–2017	53
Tab. 12 - Kontrola rozpočtů 2015–2017.....	59
Tab. 13 - Významní dodavatelé společnosti	61
Tab. 14 - Stanovení základu hodinové sazby	66
Tab. 15 - Stanovení režijní přírážky sazby	66
Tab. 16 - Hodinové sazby dle úrovní.....	67
Tab. 17 - Mezinárodní porovnání cen telefonického dotazování	68
Tab. 18 - Změna základu hodinové sazby v oddělení Loyalty	71
Tab. 19 - Režijní přírážky pro jednotlivá BU	72
Tab. 20 - Porovnání režijních přírážek	72

Přílohy

Příloha č. 1 – Kalkulační list společnosti

Fixní náklady - Budgeted Professional Time										Vyplnit : JB - Budget (Professional Time)	
	Nabídka	Příprava projektu / Dotazník	Field	Zpracování dat / Kódování	Analýzy	Řízení projektu	Meetingy s klientem	Prezentace	Doprava za (s) klientem	částka Kč	částka EUR
Level 1										0	0
Level 2										0	0
Level 3										0	0
Level 4										0	0
Level 5										0	0
Level 6										0	0
Level 7										0	0
Variabilní náklady na OPE - Fieldwork Costs (Quantitative Job)										Vyplnit : JB - Budget - Fieldwork Costs (Quantitative Job) .	
	částka Kč	částka EUR	číslo položky								
1) nechat prázdné	0	0									
2) programování	0	0	1200	Programování							
3) odměny tazatelům	0	0	1310	Tazatelé							
4) odměny supervizorům	0	0	1330	Supervizoři							
5) odměny tazatelé/supervizoři	0	0	1340	Tazatelé, supervizoři (pokud nelze rozlišit část za tazatele a supervizi)							
6) kontrola	0	0	1430	Kontrola-externí							
7) rekrutace	0	0	1500	Rekrutace							
Subdodavatelé Client Service	0	0	1610	Mezidánordní OPE, accounti							
Subdodavatelé Online	0	0	1620	CASI							
Subdodavatelé Telefon / CATI	0	0	1630	CATI							
Subdodavatelé Mail	0	0	1640	CAWI							
Subdodavatelé F2F	0	0	1650	F2F - Produkce							
Subdodavatelé Sběr dat - kvalita	0	0	1660	Kvalita							
10) odměny respondentům	0	0	2400	Odměny respondentům (Peněžní i dárky)							
11) telefony	0	0	2500	Telefony							
12) kódování	0	0	2830	Kódování - externí							
13) tiskání	0	0	2920	Zadávání dat-externí							
14) zpracování dat-externí	0	0	3030	Zpracování dat-externí							
15) doprava	0	0	3210	Doprava							
16) ubytování, stravování	0	0	3230	Ubytování, stravování							
17) překlady	0	0	3350	Překlady							
18) poradenství	0	0	3370	Poradenství							
19) další asistence	0	0	3380	Další asistence (pronájem ozvučení,...)							
20) nechat prázdné	0	0									
21) další...	0	0	3630	Další (přefakturace IT zařízení, bank poplatky)							
Celkem	0	0									

Příloha č. 2 – Projektový modul systému Symphony

[External Job](#)
[Internal Job](#)
[Budget](#)
[Forecast](#)
[Billing Schedule](#)

BU Owner: [REDACTED] Study Name: [REDACTED] Upload Forecast Uložit (V) Storno (L)

Job Number: [REDACTED] DC Method: CAPI Out of Home

Status: OPN Open Quote Number: [REDACTED]

Actual Sale Amount: [REDACTED] EUR

	Actual	CZK	Budget	CZK	Forecast	CZK
Total Sales in local currency	[REDACTED]		[REDACTED]		[REDACTED]	
Total Direct Costs	[REDACTED]		[REDACTED]		[REDACTED]	

Job Gross Margin	[REDACTED]	[REDACTED]	%	[REDACTED]	[REDACTED]	%	[REDACTED]	[REDACTED]	%
------------------	------------	------------	---	------------	------------	---	------------	------------	---

Prof Time (Loaded Costs)	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
Prof Budgets Allocation	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
Regional Mgmt Fee Allocation	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

Analytical OPBBGC	[REDACTED]	[REDACTED]	%	[REDACTED]	[REDACTED]	%	[REDACTED]	[REDACTED]	%
-------------------	------------	------------	---	------------	------------	---	------------	------------	---

Forecasted Professional Time:

Záznamy 1 - 7

Category	Job Execution	Base Cost Rate	Loaded Cost Rate	Hours	Total Loaded Cost	Měna
Research - Level 2		[REDACTED]	[REDACTED]		[REDACTED]	CZK
Research - Level 3		[REDACTED]	[REDACTED]		[REDACTED]	CZK
Research - Level 4		[REDACTED]	[REDACTED]		[REDACTED]	CZK
Research - Level 5		[REDACTED]	[REDACTED]		[REDACTED]	CZK
Research - Level 6	780,00	[REDACTED]	[REDACTED]	780,00	[REDACTED]	CZK
Research - Level 7	786,00	[REDACTED]	[REDACTED]	786,00	[REDACTED]	CZK

Pokračování přílohy č. 2

Forecast:

Záznamy 1 - 71 [Rozbalit vše](#) | [Sbalit vše](#)

	Cost Type	Sub A/C	Actual Amount	Budget Amount	Forecast Amount	Měna	Alternate Amount	Alt Cur
	Vzorky Offline	1160				CZK		
	Scripting, programovani	1200				CZK		
	Time - Scripting	1210				CZK		
	Time - Ops IT Technical Dev	1280				CZK		
	Tazatele	1310				CZK		
	Supervizori	1330				CZK		
	Time - Field Supervision	1333				CZK		
	Time - F2F Coordination	1336				CZK		
	Naklady-tazatele, supervizori	1340				CZK		
	Cas - kontrola	1410				CZK		
	Kontrola - externi	1430				CZK		
	Rekrutace	1500				CZK		
	Time - Planning & Recruitment	1540				CZK		
	Subdodavatele - Client Service	1610				CZK		
	Subdodavatele - Online	1620				CZK		
	Subdodavatele - Telefon/CATI	1630				CZK		

Příloha č. 3 – Finanční přehled projektu v systému BI

	Total Month	Total YTD	Actual LTD	Accrued LTD	Total LTD	Budget Full Life	Forecast Full Life	Act vs Frct Variance	Tot vs Frct Variance
Revenue - Invoiced									
Revenue - Accrued									
TOTAL REVENUE									
1310 - Tazatele									
1430 - Kontrola - externi									
1610 - Subdodavatele - Client Service									
3030 - DPP Z - statistika									
3350 - Preklady									
9999 - Direct Cost - Accrued									
Total Direct Cost									
GROSS MARGIN									
<i>Percent of Revenue</i>									
Level 3									
Level 5									
Level 6									
Level 7									
Professional Time - Research									
Job Overhead - Research									
Total Overheads									
Total Professional Time (loaded cost)									
<i>Percent of Revenue</i>									
<i>Percent of Gross Margin</i>									
Professional Budgets Allocation									
Regional Management Fees Allocation									
ANALYTICAL OPBBGC									

Příloha č. 4 – Systém pro správu odpracovaných hodin zaměstnanců iTime

Sunday , 22/7/2018

Home My Time ▾ Projects ▾ Reporting ▾ User Options ▾ Help ▾

Welcome , DAVID NOVAK (13809748)! [Logout](#)

Business Unit: **629240 - FIN Financial Control & Account** ? ⌂

← Week Ending : 12/08/2018 →

Status: **Not Submitted**

				06/08	07/08	08/08	09/08	10/08	11/08	12/08	
				Mon	Tue	Wed	Thu	Fri	Sat	Sun	Total
	Number	Name 🔍	Task i	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
2		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
3		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
4		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
5		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
6		Select a Project from your list ▾	▾								0.00
Total Hours:				0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Rows

Comments about your Time Sheet: (Optional)