



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Úloha kalkulací a rozpočtů při procesu stanovení cen výkonů

Vypracoval: Bc. Tereza Kovářová
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.
České Budějovice 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Tereza KOVÁŘOVÁ**
Osobní číslo: **E14706**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Úloha kalkulací a rozpočtů při procesu stanovení cen výkonů**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je analýza současného systému kalkulací nákladů a rozpočtů, rozbor kalkulačních metod a jejich úloha při stanovení ceny a aplikace zjištěných poznatků na vybraný podnik včetně návrhů možných řešení na jejich optimalizaci.

1. Úvod.
2. Kalkulační systémy a kalkulace nákladů.
3. Rozpočtování.
4. Analýza způsobu stanovení cen výkonů ve vybraném podniku.
5. Aplikace zjištěných poznatků na vybraný podnik.
6. Návrhy možných zlepšení.
7. Závěr.
8. Seznam použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. 2. akt. vyd. Brno: Computer Press.

Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. 8th Re. Ed. Hampshire: Cengage Learning.

Fibířová, J., Šoljaková L. a Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.

Král, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press.

Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.


Vedoucí diplomové práce:

Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

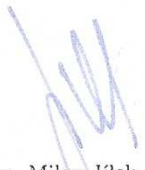
Datum zadání diplomové práce: **3. března 2015**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2016**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za její odborné vedení, cenné rady, trpělivost a celkově milý přístup. Současně děkuji ekonomickému řediteli společnosti Spojené kartáčovny, a. s. Ing. Pavlu Koutenskému za ochotu při poskytování informací.

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Kalkulační systémy a kalkulace nákladů	4
2.1	Definice nákladů.....	4
2.2	Členění nákladů	5
2.2.1	Druhové členění nákladů.....	5
2.2.2	Účelové členění nákladů	6
2.2.3	Kalkulační členění nákladů	8
2.2.4	Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	9
2.2.5	Náklady podle podnikových funkcí a další členění	10
2.3	Kalkulace nákladů	10
2.3.1	Základní typy nákladových kalkulací	14
2.3.2	Výhody a nevýhody základních metod kalkulací	16
2.3.3	Speciální typy nákladových kalkulací.....	18
2.4	Kalkulační systém	20
2.4.1	Předběžné kalkulace.....	22
2.4.2	Výsledná kalkulace	23
2.4.3	Vazby jednotlivých kalkulací v rámci kalkulačního systému.....	23
3	Rozpočtování.....	24
3.1	Krátkodobé rozpočty	24
3.1.1	Vnitropodnikové rozpočty	24
3.1.2	Podnikové rozpočty.....	25
3.2	Střednědobé a dlouhodobé rozpočty	25
3.3	Tradiční způsob rozpočetnictví a jeho nedostatky	26
3.4	Nové přístupy k rozpočetnictví	27
4	Stanovení ceny výkonu	30
4.1.1	Stanovení ceny na základě nákladů.....	30

4.1.2	Stanovení ceny na základě poptávky	30
4.1.3	Stanovení ceny na základě konkurence.....	31
4.1.4	Stanovení ceny odhadem.....	31
5	Metodika	32
6	Analýza kalkulací nákladů a způsobu stanovení cen výkonů ve vybraném podniku... ..	34
6.1	Charakteristika podniku a jeho organizační struktura	34
6.2	Finanční charakteristika podniku	37
6.3	Účtování nákladů.....	39
6.4	Proces plánování v podniku	42
6.5	Rozpočet nákladů	44
6.6	Kalkulační vzorec podniku	45
6.7	Stanovení vnitropodnikových cen	53
6.8	Stanovení prodejní ceny výkonu podniku	53
7	Aplikace zjištěných poznatků na vybraný podnik.....	57
8	Návrhy možných zlepšení.....	67
9	Závěr	71
	Seznam použité literatury.....	73
	Zdroje podniku	74
	Použité zkratky	75
	Seznam schémat	76
	Seznam tabulek	76
	Summary and keywords	77

1 Úvod

Jedním ze základních cílů podniku je maximalizace zisku, tedy maximalizace rozdílu mezi výnosy a náklady. Pro dosahování co největšího rozdílu mezi těmito ukazateli nestačí sledovat pouze výnosy, ale také náklady. A právě kalkulace a rozpočty lze považovat za základní nástroje řízení nákladů. Díky kalkulacím lze vyhodnocovat ziskovost jednotlivých výrobků a na základě ní sestavovat vhodnou strukturu výroby a prodeje tak, aby byl plněn primární cíl podniku.

To, jakým způsobem jsou kalkulace využívány v konkrétních podnicích, je však velmi individuální. Sestavení kalkulačního systému je plně v kompetenci podniku. Neexistují žádné závazné normy či předpisy, které by podniku ukládali povinnost kalkulace sestavovat či stanovovali jejich pevnou strukturu.

Správné sestavení kalkulace nákladů pro jednotlivé výkony však umožňuje nejen řízení nákladů, ale je také podkladem pro stanovování cen. Obecně by podnik neměl prodávat výkony za ceny, jež jsou nižší, než úplné vlastní náklady těchto výkonů, avšak jak bude uvedeno v této práci, někdy může být prodejní cena stanovena pod úrovní těchto úplných vlastních nákladů výkonu záměrně.

Cílem této práce je analýza současného stavu kalkulací ve vybraném podniku, jeho zhodnocení a navržení možných zlepšení, která by přispěla ke zvýšení vypovídací schopnosti těchto kalkulací.

Vybraným podnikem je akciová společnost Spojené kartáčovny, která bude představena pomocí její organizační struktury a stručného exkurzu do historie. Dále bude uveden způsob účtování nákladů v tomto podniku se zaměřením na ty druhy nákladů, jež se objevují v kalkulačním vzorci. Poté bude popsán proces plánování, rozpočet nákladů a kalkulační vzorec podniku, který bude dále specifikován podle jednotlivých vnitropodnikových středisek. Práce bude pokračovat analýzou způsobu stanovování cen výkonů podniku včetně analýzy konkurence v odvětví, vlivu změn nákladů na cenu výkonu a úlohy kalkulací při procesu stanovování prodejní ceny.

V další části bude způsob kalkulací nákladů ve vybraných střediscích demonstrován na konkrétních zakázkách a na základě toho budou v závěru práce uvedena doporučení, která by vedla ke zpřesnění stanovených nákladů na výkon.

2 Kalkulační systémy a kalkulace nákladů

Pro účely kalkulačních systémů a kalkulací nákladů je třeba nejdříve rozebrat náklady samotné.

2.1 Definice nákladů

Při hospodářské činnosti je majetek podniku spotřebováván či opotřebováván – je vynakládán v souvislosti s výrobou výrobků, prodejem zboží a poskytováním služeb. Podnik nakupuje služby od dodavatelů, má závazky vůči svým zaměstnancům a různým institucím atd. Tím vším vznikají náklady podniku (Kovanicová, 2009). Lze je tedy definovat jako peněžní částky, které firma v daném účetním období účelně vynaložila pro dosažení výnosů (Slavík, 2013).

Co se týče výše nákladů a jejich vlivu na hospodaření podniku - obecně se dá říci, že pokud se podniku podaří snížit náklady na jednotku produkce, získají tím možnost dlouhodobě rozvíjet podnikání jako celek. Při výrobě s nižšími náklady může společnost zisk vyprodukovaný nad rámec průměrné míry ziskovosti investovat do dalšího rozvoje. Mimo to si může dovolit snížit cenu výkonů, což může vyvolat zvýšení poptávky. Toto vše se může projevit zvýšením tržního podílu a celkově zvýšením konkurenceschopnosti. Snižování nákladů tedy znamená v současném podnikatelském prostředí jeden z klíčových způsobů zvyšování konkurenceschopnosti na trhu (Popesko, 2009).

Tento obecný princip však neplatí absolutně. Ne vždy přinese tzv. „osekávání“ nákladů požadovaný efekt. V některých odvětvích se může stát, že snížením ceny výrobku dojde ke snížení poptávky po něm a to i v případě, že se jeho věcná podstata nezmění, jednoduše proto, že daný produkt přestane být vnímán jako kvalitní. Při snižování nákladů je tedy třeba postupovat s rozmyslem, jelikož špatný krok v tomto procesu může znamenat poškození kvality produktu, může odradit potencionální zákazníky a dodavatele a vyslat špatný signál akcionářům a dalším zainteresovaným skupinám. Pokud už se podnik pro snížení nákladů rozhodne, je důležité vědět, na jaké náklady se zaměřit (Doyle, 2002; Popesko, 2009).

Finanční manažeři bohužel většinou nejvíce řeší osobní (mzdové) náklady a při myšlence snižování nákladů je jako první napadá snížení počtu pracovníků. Tato úvaha je však špatná, jelikož osobní náklady představují pouze zlomek celkových nákladů

moderního podniku. Přímá práce tvoří v průměru pouze 15 procent výrobních nákladů, zatímco režijní náklady přesahují 30 procent a výrobní náklady 50 procent. Soustředění se na zaznamenávání počtu hodin přímé práce, produktivity práce a analyzování malých odchylek od rozpočtu odvrací pozornost od mnohem větší příležitosti pro přehodnocení a snižování, kterou jsou režijní náklady. Vysvětlení jejich důležitosti spočítá ve vzrůstající optimalizaci a zvyšujících se výkonech montážních a výrobních linek, které hrají roli ve většině soudobých podniků, zejména v těch s technologicky náročným provozem. V takovýchto podmínkách je lidská práce stále méně a méně důležitá. Režijní náklady na zajištění těchto automatizovaných procesů rostou mnohem rychleji než náklady na přímou práci a přímý materiál (Doyle, 2002).

2.2 Členění nákladů

Členění nákladů může být prováděno z různých hledisek a podle různých kritérií, nutné však je, aby bylo možné do daných skupin zařadit všechny náklady, aby je tedy bylo možné uspořádat do logických skupin, které vytvoří ucelený systém pro jejich analýzu (Burke & Wilks, 2007). Oficiální terminologie manažerského účetnictví definuje členění nákladů jako uspořádání jednotlivých prvků nákladů do logických skupin podle jejich charakteru, funkce nebo užití v rámci podnikatelské činnosti (CIMA, 2003).

V podniku se náklady třídí podle druhu vynaložených ekonomických zdrojů (druhovému členění), účelu jejich vynaložení (účelové členění), podle závislosti nákladů na změnách rozsahu výroby (variabilita nákladů), podle potřeb rozhodování, podle původu spotřebovaných vstupů, podle činností atd. (Synek, 2010).

2.2.1 Druhovému členění nákladů

V rámci tohoto členění dělíme náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. V téměř každém podniku najdeme těchto několik elementárních nákladových druhů:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv, energie a dalších provozních látek;
- mzdové a ostatní osobní náklady;
- odpisy budov, strojů a dalšího majetku firmy;
- použití externích prací a služeb;
- finanční náklady – úroky z úvěrů, pojistné apod. (Popesko, 2009; Slavík, 2013).

2.2.2 Účelové členění nákladů

Z hlediska posouzení efektivnosti prováděných operací je druhové členění nákladů nevyhovující, proto je třeba ho doplnit o členění účelové (Popesko, 2009). Tato klasifikace rozděluje náklady podle příčiny jejich vzniku a vazby k vlastnímu procesu tvorby výkonů (Čechová, 2011).

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Prvním krokem v podrobném účelovém členění nákladů je rozdělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Rozdělení do těchto dvou základních skupin se řídí podle toho, zda náklad souvisí se zajištěním rámcových podmínek činnosti jako takové či zda je náklad vynaložen při vlastním vytvoření výkonů (Fibírová a kol., 2007).

Technologické náklady jsou náklady, jež jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Jedná se například o spotřebu základního materiálu či odpis zařízení sloužícího k výrobě v rámci určité výrobní technologie (Popesko, 2009). Pro náklady na obsluhu a řízení je naopak charakteristické to, že byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti, aktivity či operace (Fibírová a kol., 2007). Slouží tedy k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Těmito náklady mohou být například náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov či mzdy administrativních pracovníků (Popesko, 2009).

Toto rozdělení je důležité z hlediska určení faktorů ovlivňujících vývoj těchto nákladů (Fibírová a kol., 2007). Pro praktické využití při rozhodovacích procesech je však příliš obecné. Navíc je velmi těžké definovat, který náklad ještě souvisí bezprostředně s technologií a která položka už je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku (Popesko, 2009).

Náklady jednicové a režijní

V podniku je velmi často nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Pro tyto účely slouží členění na náklady jednicové a režijní (Popesko, 2009). Náklady na obsluhu a řízení jsou vždy nákladem režijním, zatímco náklady technologické mohou být jak jednicové tak režijní. Základním hodnotovým

informačním nástrojem řízení jednicových nákladů¹ je kalkulace. Kontrola režijních nákladů je obtížnější a základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je rozpočet (Král, 2012).

Část technologických nákladů, které mají vztah k dílčímu či finálnímu výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity či činnosti se nazývá jednicové náklady. Tyto náklady jsou tedy vyvolány vytvořením konkrétně definované jednotky výkonu. Rozpoznáním této příčinné souvislosti je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální spotřeby. Norma spotřeby je stavení úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, která je vyvolána konkrétním výkonem. Tento nástroj řízení se stanovuje v naturálních jednotkách a vyjadřuje spotřebu zdrojů za předpokladu dodržení daných technických, technologických a organizačních podmínek tvorby výkonu a kvality vstupů. Pokud naturální spotřebu ekonomického zdroje vyvolanou jednotkou výkonu oceníme, vznikne kalkulace jednicového nákladu, která je základním nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů (Fibířová a kol., 2007; Král, 2012).

Výše nákladů na obsluhu a řízení a výše zbývající části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Nelze u nich vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Tyto náklady se nazývají režijní a jsou společné pro určitý druh výkonů, skupiny výkonů či útvarů. Výše těchto nákladů je pouze rámcově ovlivněna rozsahem činností zabezpečujících průběh technologického procesu. Nákladový úkol se zde stanovuje na základě souhrnných limitů a normativů. Hospodárnost těchto nákladů je zajištěna pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů a kontrola přiměřenosti vynakládání režijních nákladů je založena na odpovědnosti řídicích pracovníků (Fibířová a kol., 2007; Král, 2012).

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Při členění nákladů ve vztahu k útvarům se náklady nejdříve rozdělí podle místa jejich vzniku a poté podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady takto přiřazovány, se nazývají odpovědnostní střediska.² Toto

¹ „Řízením nákladů se rozumí aplikace principů, metod, nástrojů, sběru dat, analýz a výkazů manažerského účetnictví k zajištění informací, které umožní plánování, sledování a kontrolu nákladů.“ (CIMA, 2003).

² Odpovědnostní středisko je útvar, ve kterém je konkrétní manažer přímo odpovědný za splnění hodnotových kritérií (CIMA, 2003).

rozčlenění je nutné k řízení těchto odpovědnostních středisek. Důležité je zde také tzv. spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky. Způsob spojení umožňuje zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit jejich odpovědnost za hodnotové efekty (úsporu či překročení nákladů) výkonů spotřebovaných uvnitř podniku. Nositeli těchto vazeb jsou předávané resp. přejímané výkony (Král, 2012; Lang, 2005).

Náklady vznikající odebírajícímu útvaru se nazývají interní náklady a jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a vnitropodnikovým oceněním. Pokud tedy vznikají náklady spotřebou ekonomických zdrojů vytvořených uvnitř podniku, jedná se o náklady interní neboli druhotné, protože se v podniku jako celku projevují na vstupu již podruhé, poprvé se projevily v útvaru, který daný výkon provedlo. Příkladem druhotných nákladů jsou náklady na firemní zásobování energií či náklady na údržbu strojů. Naopak pokud jde o spotřebu výrobních faktorů, které podnik nakupuje z vnějšího okolí, jde o náklady externí neboli prvotní. Vznikají použitím originálních výrobních faktorů, které jsou nakupovány externě a jsou jimi například náklady na materiál, personální náklady, úroky a externí výkony (Král, 2012; Lang, 2005).

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Členění nákladů na přímé a nepřímé je nezbytné pro sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na její vypovídací schopnost. Účelem tohoto rozdělení nákladů je jejich alokace konkrétně vymezeným předmětům kalkulace (Fibířová a kol., 2007).

Přímé náklady je možné přiřadit jednotlivým výkonům (kalkulačním jednicím) přímo už při jejich vzniku. Patří mezi ně tyto položky:

- přímý materiál – materiál, který se stává zpravidla trvalou součástí výrobku nebo výrazně přispívá k jeho vlastnostem (suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný a ostatní materiál atd.);
- přímé mzdy – mzdy výrobních dělníků přímo souvisejících s kalkulovanými výkony;
- ostatní přímé náklady – energie, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení, atd. (Konečný a kol., 2014).

Nepřímé náklady představují náklady, které nelze přímo přiřadit konkrétnímu výkonu, ale přiřazují se nepřímo pomocí matematických výpočtů (Čechová, 2011). Jsou to náklady vynaložené na celé kalkulované množství, na více druhů výkonů nebo na

zajištění chodu celého podniku. Není možné je stanovit na kalkulační jednici přímo nebo je jejich přímé přiřazení nevhodné. Řadí se mezi ně tyto skupiny nákladů:

- výrobní režie – náklady související s řízením a obsluhou výroby (režijní mzdy, opotřebení strojů, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, spotřeba energie, náklady na opravy, režijní materiál atd.);
- správní režie – nákladové položky související s řízením podniku jako celku (například odpisy správních budov, mzdy řídicích pracovníků, poštovné, atd.);
- odbytová režie – náklady spojené s odbytovou činností (náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobků) (Konečný a kol., 2014).

2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Toto členění je jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Kalkulace oddělující náklady fixní od nákladů variabilních poskytuje pro rozhodování vhodnější informace než kalkulace s členěním nákladů na přímé a nepřímé (Fibířová a kol., 2007; Král, 2012).

Toto rozdělení se tedy provádí v návaznosti na chování při změnách stupně vytížení kapacity. Jednoduše lze tyto dvě kategorie nákladů vysvětlit tak, že zatímco variabilní neboli proměnné náklady jsou na stupni vytížení kapacity závislé, fixní neboli pevné náklady jsou na stupni vytížení kapacity nezávislé. Ve vztahu k jednotce výkonu se tedy výše fixních nákladů při zvyšování využití kapacity na jednotku výkonu snižuje, naopak při snižování využití kapacity se jejich výše na jednotku výkonu zvyšuje (Chalupa a kol., 2014).

Variabilní náklady mohou být přiřazeny přímo jednomu konkrétnímu produktu, z čehož je možné usuzovat, že tyto náklady vzniknou jen tehdy, pokud budou dané výrobky vyrobeny. Z hlediska závislosti na objemu výkonů mohou mít tyto náklady tři formy. Nejsnáze kvantifikovatelná je část proporcionálních nákladů, které jsou vyvolané jednotkou výkonu a jejich celkový objem roste přímo úměrně s počtem výkonů. Příkladem jsou veškeré jednicové náklady (spotřeba výrobního materiálu, mzdové náklady výrobních dělníků atd.), ale také část režijních nákladů, které jsou variabilní povahy (odpis stroje, elektřina a náklady na telefon). Další složkou variabilních nákladů, které se také často vyskytují, jsou náklady podproporcionální, které rostou v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem výkonů a jejich průměrná

výše na jednotku produkce tedy klesá. Méně často se objevují tzv. náklady nadproporcionální, jejichž absolutně vyjádřená výše roste rychleji než objem výkonů. Ač se může zdát, že tyto náklady vykazují jednoznačně nehospodárnost, tak v některých případech může růst těchto nákladů zabránit mnohem větším ztrátám, pokud by se jim podnik chtěl vyhnout (Král, 2012; Lang, 2005).

Zatímco variabilní náklady vznikají pouze při produkci podnikového výkonu, fixní náklady vznikají i v případě, že se nic nevyrábí (Lang, 2005). Fixní náklady zajišťují podmínky pro činnost podniku v určitém rozsahu a jsou vždy jednorázově vynakládané na určité časové období. Charakteristickou vlastností fixních nákladů je, že s nimi lze vytvořit v rámci jejich kapacity libovolné množství výkonů (Fibířová a kol., 2007). Tento zmíněný fakt vede samozřejmě k požadavku na maximální využití této kapacity. Čím větší bude objem výkonů, tím menší bude podíl fixních nákladů připadajících na jednotku výkonu. Kapacita strojů a ostatních ekonomických zdrojů, které vznik fixních nákladů vyvolávají, však není neomezená. Vždy je dán určitý objem výkonů, které lze se současným zařízením vyrobit. Zvyšování objemu výkonů je tedy možné pouze do hranice maximálního využití kapacity, pokud totiž objem výkonů převyšuje tuto hranici, je třeba vynaložit nové náklady (Král, 2012).

2.2.5 Náklady podle podnikových funkcí a další členění

Podle podnikových funkcí se obvykle náklady rozlišují na náklady na pořízení, náklady na skladování, náklady na výrobu, náklady na správu a náklady na odbyt. Existuje však spousta dalších hledisek a druhů členění, pro účely kalkulací a rozpočtů jsou však výše uvedená členění dostačující.

2.3 Kalkulace nákladů

Identifikace nákladů spojených s výkony podnikových aktivit je jednou z hlavních potřeb managementu. Přestože je kalkule nákladů považována za nejstarší nástroj jejich řízení, je pro tyto účely stále nejvíce používána. Kalkulací nákladů se rozumí činnosti vedoucí ke zjišťování nákladů na konkrétní výkon v požadované struktuře. Jednotlivé složky nákladů se pak stanovují v kalkulačních položkách, přičemž jejich struktura a podrobnost je dána zvoleným kalkulačním vzorcem (Konečný a kol., 2014).

Kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti dva základní body podnikatelského procesu - naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry. Je velmi důležité sledovat, co a v jaké finanční hodnotě přinese to, co podnik vynaloží. Vztah mezi těmito

body je tedy pro úspěšnost podnikání klíčový, nelze ho proto podceňovat natož jej vůbec neřešit (Čechová, 2011; Král, 2012).

Nákladová kalkulace je nástroj pro výpočet marže, zisku nebo velmi často i ceny, protože všechny tyto veličiny jsou na kvantifikaci nákladů založeny (Popesko, 2009). Dále pak pro sestavování rozpočtů nákladů a výnosů jednotlivých středisek, pro rozhodování o výrobním a prodejním zaměření podnikových aktivit, pro finanční řízení firmy v oblasti nákladů a výnosů atd. (Sedláček, 2000).

Kalkulace jsou sestavovány různými metodami³, které se liší:

- předmětem kalkulace;
- způsobem přiřazování nákladů předmětu kalkulace;
- strukturou nákladů, které se kalkulací zjišťují nebo stanovují na kalkulační jednici (Čechová, 2011; Král, 2012).

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí. V podniku se širokým sortimentem podobných výkonů vyráběných stejnou technologií, je možné zajistit kalkulaci nákladů pouze pro nejdůležitější výkony či jejich skupiny. Vzhledem ke stále se zdokonalujícím informačním technologiím se však rozsah kalkulovaných výkonů rozšiřuje (Král, 2012).

Pro přesné vymezení předmětu kalkulace se stanovuje kalkulační jednice a kalkulované množství. Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem. V pivovarnictví může být takovou kalkulační jednicí jeden barel, při poskytování poradenských služeb účtované hodiny, práce, zakázka, v nemocnici diagnóza pacienta, u vzdělání kurz, zapsaný student, úspěšný student, v energetice kilowatthodiny, atd. (CIMA, 2003). Kalkulované množství určuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro které byly stanoveny (zjištěny) celkové náklady. Stanovení počtu jednotek, ke kterým se náklad vztahuje, je nutné pro určení podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, protože fixní náklady nelze přiřadit konkrétním jednotkám výkonu přímo (Čechová, 2011).

Předmětem kalkulace tedy nemusí být jeden výrobek, ale u drobných výrobců se může kalkulace dělat například na 1 kg nebo naopak jeden výrobek většího rozsahu

³ Metoda kalkulace je způsob stanovení předpokládané výše (resp. následného zjištění) nákladů na konkrétní výkon (Čechová, 2011).

může být pro účely kalkulace rozdělen na dílčí části, musí se však jednat o výrobek, u kterého lze dílčí části definovat (Macík, 1994).

Pokud by měly všechny náklady charakter přímých nákladů, počet metod nákladových kalkulací by se výrazně snížil, protože přímým přiřazením nákladů kalkulační jednici bychom za jakýchkoli podmínek získali relativně přesné informace o nákladech výkonu. V současné době však stále roste podíl nákladů režijních, tudíž nastává při sestavování kalkulace problém, jak tyto náklady jednotlivým výkonům přiřadit. Kalkulační metody se tedy liší hlavně způsobem nákladové alokace pro přiřazení nepřímých nákladů. Volba metody by měla vždy vycházet z charakteru organizace a způsobu praktického využití kalkulace. Nelze říci, že by jednodušší metody byly méně přesné a naopak sofistikovanější metody přesnější a tedy vhodnější, protože pro různé účely a pro různé typy organizací jsou vhodné rozdílné metody kalkulací. Při volbě metody působí několik faktorů např. struktura prováděných výkonů a to jak se od sebe navzájem liší (Popesko, 2009).

Jak již bylo zmíněno, jednotlivé metody kalkulace se liší předmětem kalkulace, způsobem přiřazení nákladů předmětu kalkulace a v neposlední řadě strukturou nákladů, které se kalkulací zjišťují na kalkulační jednici. Tato struktura je stanovena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Existuje tzv. typový kalkulační vzorec, který však není závazný a je výhradně v kompetenci každého podnikatelského subjektu v jak podrobném členění bude své nákladové položky sledovat (Konečný a kol., 2014).

Schéma 1: Typový kalkulační vzorec

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

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisková přírážka

8. Cena výkonu

Zdroj: Slavík, 2013

Některé organizace, především ty, které působí na velmi konkurenčních trzích, oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci cen výkonů. Dochází pak k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivněna konkurenčním prostředím podniku. Společnost musí tržní cenu výrobku akceptovat a tato cena se pak stává východiskem pro stanovení nákladů tohoto výrobku. Náklady výkonu jsou pak charakterizovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Takovouto kalkulaci pak označujeme jako retrográdní či rozdílovou (Popesko, 2009).

Schéma 2: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu:

-
- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní

Cena po úpravách:

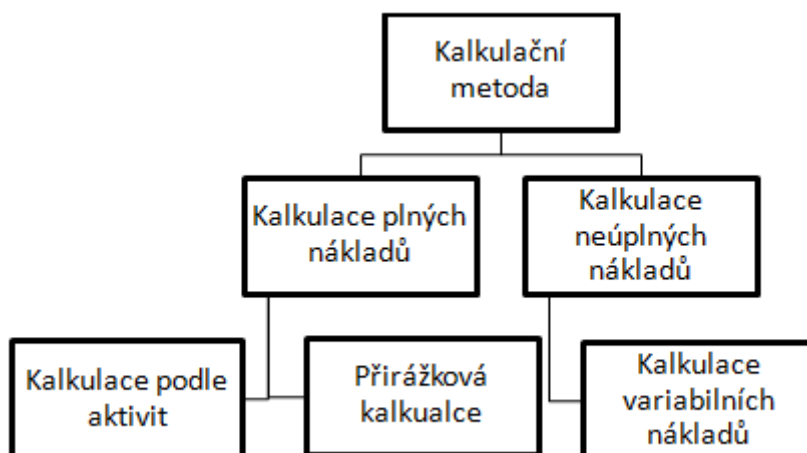
-
- Náklady

Zisk

Zdroj: Král, 2012

2.3.1 Základní typy nákladových kalkulací

Schéma 3: Základní typy nákladových kalkulací



Zdroj: Popesko, 2009

Podle toho zda má kalkulace absorbovat všechny podnikové náklady nebo jen jejich část rozlišujeme kalkulace úplných nákladů, které v sobě zahrnují veškeré náklady podniku a kalkulace neúplných nákladů, které kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní) a ostatní náklady (fixní) na výkony nerozpočítávají (Popesko, 2009).

Druhým rozlišením základních typů kalkulace je způsob, jímž se alokují režijní resp. fixní náklady objektu. V rámci kalkulací úplných nákladů může podnik použít buď objemové přiřazení režijních nákladů, tedy metodu přirážkovou nebo přiřadí náklady podle skutečných příčinných vztahů a použije kalkulaci podle aktivit. Poslední možností je nealokovat režijní náklady v plné výši, ale nechat část nealokovanu, což je princip kalkulace variabilních nákladů (Popesko, 2009).

Přirážková kalkulace se aplikuje u výroby několika nákladově různých výrobků za použití různých technologických postupů. Tato metoda využívá hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (Král, 2012; Sedláček, 2000). V sumační metodě se tato základna zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Tato základna je pak považována za univerzální a vychází se z předpokladu, že rozdělované nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně této jediné veličině. Ve většině podniků a jejich činnostech je tento předpoklad nereálný a používá se tedy spíše diferencovaná přirážková kalkulace, ve které se pro různé skupiny nepřímých nákladů používají různé rozvrhové základny – hodnotově či naturálně vyjádřené (Král, 2012). Peněžní rozvrhovou základnou mohou být například přímé mzdy, přímý materiál, přímé náklady, apod.

Výpočet se provádí podle následujícího vzorce:

$$\% \text{ přirážky} = (\text{nepřímé náklady} / \text{rozvrhová základna}) * 100 \quad (1)$$

Zdroj: Král, 2012; Sedláček, 2000.

Při výběru rozvrhové základny se vychází ze zásady příčinnosti a poměrnosti, tzn. že nepřímé náklady jsou v maximální míře v příčinné závislosti na změnách rozvrhové základny a jsou rovnoměrně rozvrhovány, a to nejčastěji podle technologických charakteristik. Rozvrhová základna by měla být snadno zjištěitelná, stálá a dostatečně velká ve vztahu k nepřímým nákladům (Konečný a kol., 2014).

Při rozvrhování nepřímých nákladů podle naturálních základen se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku základny (například na hodinu práce či strojové hodiny) následujícím způsobem:

$$\text{sazba nepřímých nákladů v Kč} = \text{nepřímé náklady} / \text{rozvrhová základna} \quad (2)$$

Zdroj: Král, 2012; Sedláček, 2000.

Kalkulace variabilních nákladů (metoda krycího příspěvku) se rozšířila v posledních desetiletích hlavně kvůli zhoršující se přesnosti tradičních přirážkových kalkulací. Výstupy této kalkulace jsou využitelné především pro operativní řízení portfolia výkonů za měnících se podmínek, zejména díky využití příspěvku na úhradu, který je základním ukazatelem pro posuzování rentability výkonu (Popesko, 2009).

Schéma 4: Kalkulace variabilních nákladů

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku

- přímé náklady
- variabilní režie, ...

Marže

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král, 2012

Metoda Activity Based Costing (ABC) vychází z toho, že společné nepřímé náklady nelze přiřazovat pouze podle měřítek vyjadřujících objem, ale je třeba je alokovat dle dílčích činností (například přesun materiálu, seřizování strojů, kontrolní operace, atd.). Tyto činnosti neboli aktivity musí být měřitelné vzhledem k jejich

potřebě na jednotlivé výrobky a jejich rozsahu v určitém období (Sedláček, 2000). Hlavní rozdíl mezi tradiční metodou alokace nepřímých nákladů a metodou alokace na základě dílčích aktivit spočívá v tom, že tradiční metody v první alokační fázi přiřadí náklady útvarům a v rámci útvarů se pak náklady rozdělí výkonům převážně podle jedné sumární objemové rozvrhové základy. V metodě kalkulace na základě dílčích aktivit se v první alokační fázi přiřadí náklady aktivitám a ty se následně alokují přes rozvrhové základy vyplývající z rozsahu aktivit, a nikoli objemu výkonů na jednotlivé výkony (Fibířová a Šoljaková, 2010).

Pozitivem je, že tato metoda přináší vyšší přesnost a širší spektrum poskytovaných informací, což je však vykoupeno komplikovanou strukturou kalkulace a rozsáhlým objemem potřebných dat (Popesko, 2009).

2.3.2 Výhody a nevýhody základních metod kalkulací

Výhody kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů poskytuje více informací o nákladech a je tedy lepším nástrojem pro rozhodování. Relevantní informace o nákladech jsou zapotřebí zejména při rozhodování v krátkém období, například zda se má nějaká dílčí část výkonu vyrobit interně v podniku či se má nakoupit externě (Drury, 2012).

Další výhodou této metody je, že odstraní ze zisku vliv změn zásob. V kalkulaci variabilních nákladů je zisk funkcí objemu prodeje, zatímco v kalkulaci úplných nákladů je zisk funkcí jak prodeje, tak výroby. Při kalkulaci úplných nákladů je také možné, aby zisk klesal, když objem prodeje roste. Tam kde úroveň zásob pravděpodobně výrazně kolísá, mohou být zisky zkreslené, pokud jsou kalkulovány na absorpčním základě, neboť změny stavu zásob budou významně ovlivňovat výši fixních režijních nákladů připadajících na dané účetní období. Mimo to, informace o zisku mohou být používány jako základ pro měření výkonnosti managementu a absorpční kalkulace poskytuje manažerům možnost manipulovat s čísly. Například mohou záměrně odložit některou část fixní režie zbytečným zvýšením zásob. Nicméně je zde limit v tom, jak dlouho mohou manažeři pokračovat se zvyšováním zásob a nakonec to dopadne tak, že budou zásoby muset snížit a odložené fixní režijní náklady budou přiděleny do období, ve kterém budou zásoby sníženy. Vrcholové vedení sice může zavést opatření, kterými bude předcházet takovému jednání, ale pravděpodobně stejně zůstane určitý prostor pro toto zkreslení zisku v krátkém období (Drury, 2012).

Variabilní kalkulace také zabraňuje tomu, aby fixních režijní náklady byly rozpočítávány mezi přebytečné zásoby. Když klesá poptávka, může mít podnik nadbytečné zásoby. V absorpční kalkulaci bude pouze část fixních režijních nákladů vzniklých během tohoto období přidělena jako náklad, protože zbytek bude zahrnut do ocenění přebytečných zásob. Pokud se podnik nemůže těchto nadbytečných zásob zbavit, bude výpočet zisku za běžné období zavádějící, protože fixní režijní náklady budou muset být odloženy na pozdější účetní období. Nicméně zde může být nějaká prodleva, než dojde řízení k závěru, že zásoby nelze prodat bez značného snížení prodejní ceny. Do té doby budou zásoby nadhodnoceny a tudíž budou zisky v těchto obdobích nadhodnoceny (Drury, 2012).

Výhody kalkulace úplných nákladů

Základním argumentem pro použití této metody je, že výroba není možná bez vynaložení fixních výrobních nákladů, tudíž by tyto náklady měly být přiděleny jednotkám produkce a zahrnuty do ocenění této produkce (Drury, 2012).

Někdo může též argumentovat tím, že rozhodnutí učiněná na základě variabilního kalkulačního systému se může soustředit pouze na výnosy z prodeje a variabilní náklady a ignoruje skutečnost, že fixní náklady musí být v dlouhodobém horizontu uhrazeny. Například pokud je rozhodnutí o ceně založeno pouze na variabilních nákladech, pak mohou být tržby nedostatečné k pokrytí všech nákladů. Příznivci absorpční metody argumentují tím, že použití kalkulace úplných nákladů zajišťuje, že budou fixní náklady uhrazeny. Ve skutečnosti to tak ale není. Kalkulace úplných nákladů nezajistí, že budou pokryty fixní náklady, pokud skutečný objem prodeje bude nižší než odhad použitý pro výpočet sazby režijních nákladů (Drury, 2012).

Kalkulace úplných nákladů se vyhýbá vykazování fiktivních ztrát. Podnik, který uskutečňuje prodeje svých výkonů sezónně a výrobu provádí mimo tuto sezónu, bude celou částku vzniklých fixních režijních nákladů účtovat v kalkulaci variabilních nákladů proti prodejem. Nicméně v obdobích, kdy je výroba vyráběna pro prodej v sezóně, tržby budou nízké, ale fixní náklady účtovány budou. Výsledkem je, že v obdobích, ve kterých se vyrábí produkty, které budou v sezóně následně prodávány, budou vykazovány ztráty a v obdobích sezóny, ve kterých jsou produkty prodávány, budou naopak vykazovány velké zisky. Naopak v kalkulaci úplných nákladů budou fixní režijní náklady odloženy a zahrnuty až do ocenění zásob a tudíž účtovány jako

náklad pouze v období, ve kterém jsou výrobky prodány. Je tedy nepravděpodobné, že by se v obdobích, ve kterých se budou zásoby vyrábět, vykazovaly ztráty. Za těchto okolností se zdá, že kalkulace úplných nákladů předkládá logičtější výpočet zisku (Drury, 2012).

2.3.3 Speciální typy nákladových kalkulací

Tyto metody jsou využívány pro specifické typy výkonů nebo specifické rozhodovací úlohy. Jsou tedy využívány pouze v případech, kdy charakter transformačního procesu jejich využití umožňuje. Těmito metodami jsou kalkulace dělením, kalkulace sdružených výkonů a dynamická kalkulace (Popesko, 2009).

Kalkulace dělením může být buď prostá či s poměrovými čísly. Přirazuje náklady výkonům ve vztahu k počtu různě vyjádřených kalkulačních jednic. Cílem je přiřadit co největší část společných nákladů podle příčinného vztahu mezi náklady a výkony (Král, 2012).

Kalkulace prostým dělením se používá u nákladů vyvolaných pouze jedním druhem výkonu, nebo více druhy výkonů, které jsou však vzhledem k přiřazovaným nákladům stejně náročné (Král, 2012).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné nepřímé náklady jednotlivým výkonům podle jejich vztahu k přepočtené jednici, jež vyjadřuje jejich rozdílnou nákladovou náročnost (Fibířová a kol., 2007). Tato odlišnost je vyjadřována pomocí poměrových čísel, která udávají vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými kalkulačními jednicemi (Sedláček, 2000).

Kalkulace sdružených výkonů se používá v případech, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků a jejichž výroba ani nemusí být žádoucí. Rozlišujeme zde kalkulaci rozčítací a odečítací (Popesko, 2009).

Odečítací metoda se používá hlavně ve sdružené výrobě, kde se vyrábí jeden hlavní produkt a vedle něj vznikají další vedlejší produkty. Od celkových sdružených nákladů odečteme náklady na vedlejší produkty a tím zjistíme náklady na hlavní výrobek. Náklady na vedlejší produkty se stanovují jako jejich prodejní ceny snížené o zisk zakalkulovaný v ceně. Pokud není tento zisk zjistitelný, použije se průměrný zisk dosahovaný v celé výrobě (Sedláček, 2000).

Rozčítací metoda se aplikuje ve sdružené výrobě s několika přibližně rovnocennými výkony. Kalkulace nákladů u jednotlivých výrobků se pak odvozuje z celkových plánovaných či skutečných sdružených nákladů podle poměrových čísel nebo podle jejich prodejních cen (Sedláček, 2000).

Dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Myšlenku odděleného kalkulování variabilních a fixních nákladů dále rozvíjejí dynamické kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Tyto formy kalkulace jsou založeny na kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky (Král, 2012).

Dynamická kalkulace je založena na rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a na členění podle fází reprodukčního procesu. Vypovídací schopnost této kalkulace tedy rozšiřuje informační základ typového kalkulačního vzorce o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Využití této kalkulace je především základ pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury (Král, 2012).

Schéma 5: Dynamická kalkulace

Přímé náklady

Ostatní přímé náklady

- variabilní
- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie

- variabilní
- fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Zdroj: Král, 2012

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je velmi podobná kalkulaci variabilních nákladů. Liší se hlavně v tom, že se fixní náklady neposuzují jako celek, nýbrž se oddělují fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných na základě jiných principů. První skupina nákladů se pak v kalkulaci člení podrobněji podle toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků. A dále se odděleně kalkulují fixní náklady podniku, které mají k jednotlivým výkonům poměrně vzdálený vztah. Tyto náklady jsou přičítány na principu úhrady nebo průměrování (Král, 2012).

Schéma 6: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku

- přímé náklady
- variabilní režie, ...

Marže I

- Fixní výrobkové náklady

Marže II

- Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

- Fixní náklady podniku

Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král, 2012

Dále se může sestavovat kalkulace relevantních nákladů, jejíž struktura je téměř stejná jako struktura kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Rozdíl je v tom, že zde jsou položky nákladů rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky a které nikoliv. Vliv na peněžní toky mají například časové mzdy a nájemné a naopak vliv na peněžní toky nemají například odpisy strojního zařízení (Král, 2012).

2.4 Kalkulační systém

Kalkulace se neliší pouze způsobem přepočtu nákladů na jednotku výkonu, ale také účelem, pro něž se sestavují. Požadavky na kalkulaci se tedy liší podle situace, ve které se sestavují – jinou potřebu má obchodník, který potřebuje rychle sestavit rámcovou

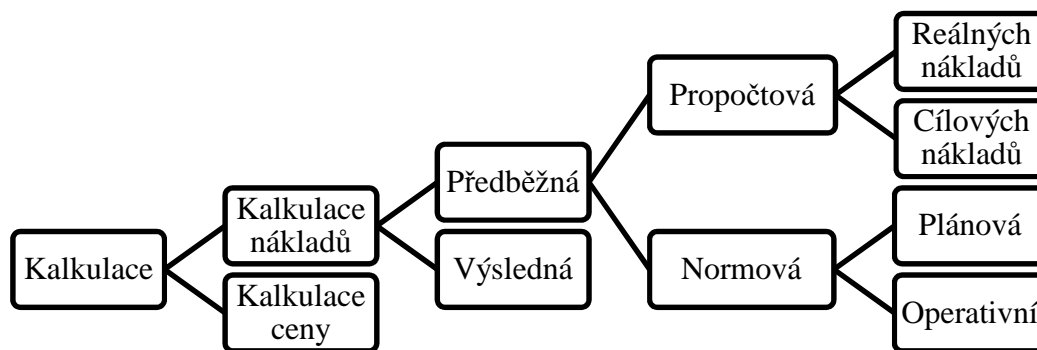
nabídku a cenu pro zákazníka a zcela jinou bude mít plánovač výroby, který bude na základě kalkulace sestavovat výrobní plán (Popesko, 2009).

Kalkulace nákladů patří mezi základní nástroje řízení. Využívají se v celé řadě úloh, pro které nákladové a manažerské účetnictví vytváří podklady. Mezi tyto úlohy patří například:

- řízení hospodárnosti - kalkulace umožňují porovnávat skutečné náklady s předem stanovenými náklady a tím kontrolovat hospodárnost jejich vynakládání;
- tvorba vnitropodnikových cen;
- návrh cen externím odběratelům;
- sestavování plánů a rozpočtů;
- rozhodování o optimálním složení sortimentu výroby či výkonů;
- rozhodování zda některé výrobky má podnik sám vyrábět nebo je raději nakupovat (Fibířová a kol., 2007; Čechová, 2011).

Možnosti využití kalkulací jsou tedy dost široké a je jasné, že všechny tyto úlohy nemůže plnit pouze jedna kalkulace, nýbrž že podnik vytváří celý systém kalkulací. Jednotlivé druhy kalkulací v kalkulačním systému se od sebe liší tím, zda zobrazují plné nebo dílčí náklady, metodami přiřazení nákladů jednotce výkonu a dobou sestavení a časovými možnostmi jejich využití. Jednotlivé typy kalkulací můžeme rozdělit na kalkulace nákladů a na kalkulace ceny. Kalkulace nákladů se dle doby sestavení člení na kalkulace předběžné a kalkulace výsledné (Fibířová a kol., 2007; Čechová, 2011).

Schéma 7: Kalkulační systém



Zdroj: Popesko, 2009

Kalkulace nákladů můžeme z hlediska doby sestavení člení na předběžné a výsledné.

2.4.1 Předběžné kalkulace

Kalkulace sestavované před zahájením výroby označujeme jako předběžné. Tyto kalkulace stanovují žádoucí (cílové) hodnoty nákladů, které mají výkony vyvolat, jsou nástrojem pro rozhodování o ceně výkonu a společně s výslednou kalkulací slouží také jako podklad pro analýzu a vyhodnocení odchylek skutečných nákladů od plánovaných. V rámci předběžných kalkulací rozlišujeme kalkulace propočtové a kalkulace plánové (Petera a Šiman, 2010).

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace je podkladem pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného výrobku (poskytované služby). Sestavuje se zpravidla v etapě výzkumu a přípravy výroby nového výkonu, tedy před samotnou výrobou či prodejem (Fibířová a kol., 2007).

Při sestavování propočtové kalkulace ještě většinou nejsou k dispozici spotřební a výkonové normy. Vychází se z informací o nákladech podobných výrobků, z normativů obecnější platnosti, z odhadů vyplývajících z vlastností výkonu a způsobu jeho tvorby. Pokud se podnik na základě propočtové kalkulace rozhodne výkon vyrábět a prodávat, pokračuje proces řízení nákladů sestavením normových kalkulací (Čechová, 2011).

Plánová kalkulace

Plánovou kalkulaci má smysl sestavovat pro výkony, jejichž výroba se předpokládá alespoň v průběhu jednoho roku, nejedná-li se tedy o jednorázovou zakázku. Sestavuje se na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období dosaženo. Tyto kalkulace jsou sestavovány na dílčí časová období a na období jako celek. Při sestavování těchto kalkulací již bývají známy spotřební a výkonové normy, které vychází z konstrukčního řešení výrobku, navržené technologie a organizace výroby (Fibířová a kol., 2007; Čechová, 2011).

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace obsahuje předem stanovené náklady odpovídající konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Sestavuje se na základě dokumentace zpracované útvary, jež jsou zodpovědné za přípravu výroby. V porovnání s plánovou kalkulací je operativní kalkulace dalším zpřesněním nákladů podle konkrétních podmínek. Operativní kalkulaci lze sestavovat za dílčí období, během nichž nedochází ke změně konstrukčních a technologických podmínek a dále jako operativní kalkulaci celého sledovaného období. Sestavují se tedy v okamžiku změny podmínek

výroby (například při změně ceny materiálu) a jsou sestavovány v položkách přímých nákladů. Dalším úkolem operativní kalkulace je porovnání s plánovou kalkulací v průběhu období, čímž se posoudí plnění ročního plán nákladů. Slouží také jako nástroj řízení útvarů odpovídajících za přípravu výroby (Fibířová a kol., 2007; Čechová, 2011).

2.4.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je nástrojem následné kontroly hospodárnosti, při níž se zjišťují skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce nebo v celkovém množství výkonů vyrobených za dané období. Takto zjištěné průměrné jednotkové náklady se porovnávají s nákladovým úkolem, který vyjadřuje zpravidla operativní kalkulace. Výsledná kalkulace má smysl a velkou vypovídající hodnotu hlavně v podmínkách zakázkového systému výroby s dlouhým výrobním cyklem. Zde je velmi náročné stanovit přesně budoucí náklady, proto je velmi důležitá následná kontrola těchto plánovaných nákladů. V podmínkách hromadné a sériové výroby, pro něž je charakteristický krátký výrobní cyklus a která je určena pro neznámého spotřebitele, má výsledná kalkulace naopak nižší vypovídací schopnost. Používají se zde jako nástroj analýzy odchylek skutečných nákladů od plánovaných nákladů v jednotlivých útvarech (Čechová, 2011; Král, 2012).

2.4.3 Vazby jednotlivých kalkulací v rámci kalkulačního systému

Kalkulační systém je určitá soustava kalkulací s přesně vymezeným účelem využití, mezi kterými jsou definovány vazby. Podnik může například nejdříve sestavit propočtovou kalkulaci, na základě které stanoví cenu, poté sestaví plánovou kalkulaci, podle které přesně naplánují výkony a na závěr sestaví výslednou kalkulaci pro stanovení určitého zisku na provedený výkon nebo pro srovnání skutečných a plánovaných nákladů. Výsledná kalkulace může tedy plnit i funkci kontrolní. Dále je důležité zmínit, že v podniku je spousta různých uživatelů kalkulací, kteří používají kalkulace k různým účelům a ty jsou pak logicky konstruovány různými způsoby. Měly by však být nějakým způsobem systémově propojeny, sladěny a společně zasazeny do podnikového kalkulačního systému, aby nenastala situace, že si každý vytvoří své vlastní kalkulační nástroje, kterým bude rozumět jen on sám, a pro komplexní řízení budou nepoužitelné (Popesko, 2009).

3 Rozpočtování

Každý podnik má stanoveny cíle své hospodářské politiky (maximalizace zisku, ovládnutí trhu, atd.). Tyto cíle jsou pak rozpracovány do plánů podniku a dále začleněny do rozpočtů podniku (Lazar, 2012). Rozpočtování je tedy proces, který navazuje na již vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů (Lazar, 2001). Rozpočet je kvantitativní výkaz na stanovené časové období, který zahrnuje plánované výnosy, náklady, aktiva, závazky a peněžní toky. Podporuje organizační proces, slouží ke koordinaci činností a je nástrojem řízení (CIMA, 2003).

Zjednodušeně lze říci, že rozpočty jsou plány převedené na peněžní jednotky. Jsou orientovány na budoucnost a v zásadě plní čtyři hlavní funkce:

- stanovují v peněžních jednotkách plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů za jednotlivé organizační jednotky (vnitropodnikové rozpočty) a podnik jako celek (souhrnné podnikové rozpočty);
- kontrolní funkci – vytváří předpoklady pro běžnou kontrolu hospodaření středisek (skutečné údaje z vnitropodnikového účetnictví se porovnávají s údaji z rozpočetnictví);
- odpovědnostní funkci – ta je spjata s předchozí funkcí;
- poskytují informace pro tvorbu předběžných kalkulací – poskytují informace o plánovaných režijních nákladech a jejich poměru k přímým nákladům, což pak představuje rozvrhové základny v přírážkových kalkulacích.

3.1 Krátkodobé rozpočty

Sestavují se na úrovni jednotlivých vnitropodnikových útvarů a na úrovni celého podniku.

3.1.1 Vnitropodnikové rozpočty

Tyto rozpočty se týkají pouze vnitropodnikových útvarů a nejsou určeny pro externí uživatele, nýbrž pro potřeby vnitřního řízení podniku. Útvary mohou být specifikovány buď podle místa vzniku sledované veličiny (nákladu, výnosu, atd.) nebo podle odpovědnosti za danou veličinu. Rozpočtovat se může buď celkový rozsah dané veličiny, pak se jedná o střediskové rozpočty, nebo jen část nákladů střediska, pak se jedná o režijní rozpočty (Čechová, 2011).

Střediskové rozpočty slouží především pro stanovení úkolů vedoucím pracovníkům jednotlivých středisek v odpovědnosti za střediskové náklady a výnosy, stavy aktiv, které může středisko ovlivnit a za investovaný kapitál. Hlavní je však rozpočtování nákladů, popřípadě výnosů (Čechová, 2011).

Režijní rozpočty neboli rozpočty režijních nákladů jsou sestavovány různými metodami. Nejznámější způsoby rozpočtování režijních nákladů jsou normování, limitování a předpoklady. Při stanovování norem režijních nákladů se může či nemusí vycházet ze skutečných nákladů v minulých obdobích. Limitování má za cíl udržet režijní náklady v přijatelné výši. Limitovat se mohou buď jednotlivé položky režijních nákladů, jejich skupiny či režijní náklady útvaru jako celku. Předpoklady jsou odhady budoucího vývoje a používají se u nepravidelných režijních nákladů, nebo pokud je není možné změřit či je nemůže útvar vůbec ovlivnit. Příkladem mohou být odpisy či náklady na opravy dlouhodobého majetku (Čechová, 2011).

3.1.2 Podnikové rozpočty

Podnikový rozpočet je sestavován hlavně pro potřeby podniku jako celku. Na základě něj jsou stanoveny základní cíle podniku na určité období a odvozují se z něj úkoly pro vnitropodnikové rozpočty – je tedy hlavním rozpočtem podniku. Podnikové rozpočty obvykle odpovídají struktuře výkazů, které se běžně sestavují pro potřeby vnitropodnikového řízení a pro potřeby externích uživatelů. Jsou tedy sestavovány z údajů finančního účetnictví. Tyto rozpočty mají podobu rozvahy, výsledovky a někdy také rozpočtu peněžních toků. Na delší časová období se sestavují investiční a kapitálové rozpočty (Čechová, 2011).

3.2 Střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé rozpočty se sestavují na delší časové období, obvykle na dobu tří až pěti let. V průběhu období, na které je rozpočet sestavován, dochází ke změně podmínek, tudíž se sestavuje v několika variantách, minimálně jako varianta optimistická a pesimistická. Tyto rozpočty jsou zpřesňovány výše uvedenými krátkodobými rozpočty. Dlouhodobé rozpočty jsou sestavovány podle výkazů účetní závěrky nebo pouze na určitou část aktiv nebo pasiv podniku nebo pouze na vývoj nákladů či výnosů (Čechová, 2011).

3.3 Tradiční způsob rozpočtnictví a jeho nedostatky

Rozpočet je často jediným nástrojem manažerů, který mají k dispozici pro řízení a kontrolu podnikových financí a pokud s ním umí pracovat, je rozpočet nejvhodnějším výchozím bodem v oblasti plánování a oceňování různých činností s cílem řídit jejich náklady (Doyle, 2002).

Při tvorbě rozpočtu je základem odhad objemu a struktury výkonů, jejichž výroba se v rozpočtovaném období předpokládá. Poté se sestavuje plán odbytu, který stanovuje objem realizovaných výkonů, na základě odhadu poptávaného objemu jednotlivých výrobků. Poté se musí zjistit, zda výrobní zařízení podniku, technologie, infrastruktura, dodavatelské podmínky apod. s tímto plánem korespondují. Na základě možností výroby a dodavatelů se sestaví plán výroby. Tyto dva plány poté slouží jako základ pro tvorbu plánu tržeb a plánu materiálu a plánu práce. V těchto plánech jsou obsaženy veškeré potřebné informace o jednotlivých druzích nákladů a výnosů pro sestavení rozpočtu výnosů a jednicových nákladů (Popesko, 2009).

Pokud se tvoří rozpočet režijních nákladů, je postup zcela odlišný. Tyto náklady mají většinou fixní charakter, takže znalost objemu výroby a struktury výroby v plánovaném období při tvorbě rozpočtu nehraje roli, jelikož jsou na nich tyto náklady nezávislé. Základem rozpočtu režijních nákladů jsou tedy zpravidla objem a struktura těchto nákladů z minulého období, které jsou upraveny podle předpokládaných změn (Popesko, 2009).

Problémem však je, že při tradičním způsobu rozpočtování je velká část režijních nákladů projednávána pouze při sestavování rozpočtu (výdaje na marketing, IT, reporting atd.), ale rozhodnutí, která poté padnou, zavazují manažery minimálně na dalších dvanáct měsíců. Rozpočty tak představují poněkud strnulý nástroj pro diskusi a následné schválení hlavních režijních nákladů. Tím však výčet nedostatků tradičního rozpočtování pouze začíná. Rozpočty používají zastaralé způsoby organizace ve smyslu „přikaž a kontroluj“. Rozpočet je centralistický a hierarchický, může tedy bránit orientaci firmy k týmové práci či přenášení odpovědnosti na nižší organizační stupně. Sestavování rozpočtů podněcuje plánování budoucnosti založené pouze na dílčích přírůstkových změnách. Výsledkem je, že rozpočet pak představuje určitý strop pro očekávaný růst a minimální základ v oblasti snižování nákladů. Postupem času ztrácejí schválené rozpočty svoji vypovídací hodnotu, jelikož je většina čísel založena na předpokladech, které platily v minulém roce a většina výpočtů a kalkulací je rovněž

založena na rok starých údajích, tržní podmínky se však mezitím mohly radikálně změnit. Mimo tyto nedostatky jsou rozpočty navíc velmi časově náročné a pracné na shánění a kontrolu dat, na propočty nákladů a výnosů, na samotnou tvorbu tabulek a následnou revizi a zapracování změn (Doyle, 2002).

3.4 Nové přístupy k rozpočetnictví

Uvědomění si nedostatků tradičních postupů vyvolalo potřebu hledat efektivnější a vhodnější rozpočtovací metody. Obecným cílem těchto nových přístupů a metod k rozpočetnictví je decentralizace za účelem vytváření podmínek pro vznik vysoce výkonných organizačních jednotek a jsou charakteristické následujícím:

- namísto pevných rozpočtů použití volných (klouzavých) rozpočtů, které jsou více flexibilní;
- hodnocení organizačních jednotek na základě ukazatelů výkonnosti (KPI – key performance indicators). Nehodnotí se striktní dodržení rozpočtových položek, ale počítají se právě tyto ukazatele výkonnosti, které mohou být definovány buď jako ukazatele rentability nebo mohou být postaveny na jiných ukazatelích významných z pohledu výkonnosti útvaru;
- aplikace progresivních systémů odměňování;
- změna procesu plánování – v tradičních postupech byl tento proces plně v kompetenci vrcholového managementu, zatímco v nových přístupech je taktické a operativní plánování ponecháno na organizačních jednotkách (Popesko, 2009).

Aplikaci uvedených zásad pro efektivní plánování a rozpočetnictví v komplexní podobě umožňují tyto tři přístupy – rozpočtování podle aktivit, Beyond Budgeting a rozpočtování s nulovým základem.

Activity - Based Budgeting (ABB) neboli rozpočtování podle aktivit se v počáteční fázi realizuje stejně jako klasický rozpočet, tzn. pro rozhodné rozpočtovací období se stanoví podle kvalifikovaného odhadu odborníků finální objem a struktura produkce společně s tržbami nebo prodeji individuálních produktů. Zároveň se však v této souvislosti odhadnou i individuální zákazníci a jejich segmenty. Poté se na základě podrobných analýz aktivit zobrazených standardně v klíčovém dokumentu ABC nazývaném jako seznam aktivit (procesů) popřípadě i na základě nových aktuálních podmínek kvalifikovaně odhadne firemní poptávka po relevantních aktivitách.

Následně se specifikují a vyčíslí komplexní zdroje určené pro pokrytí poptávaných aktivit. Tyto identifikované a oceněné zdroje se odsouhlasí a přiřadí organizačním jednotkám, případně i osobám, které jsou objektivně nejvíce ovlivňujícími články při realizaci těchto aktivit. Je důležité, aby tyto odpovědné jednotky nebo konkrétní osoby, jež jsou poté za aktivity a procesy odpovědné, měli schopnosti a hlavně reálné pravomoci je ovlivnit a hodnotově řídit. Čím více bude toto firemní odpovědnostní řízení dodrženo, tím se dá očekávat vyšší efektivita celého ABB procesu (Petřík, 2007).

Zero – Based Budgeting (ZBB) neboli rozpočtování s nulovým základem umožňuje odpoutat se při sestavování rozpočtu od minulosti, tzn. od dosavadních metod alokace zdrojů a navíc je jeho předmětem zkoumání samotná potřebnost dané činnosti, nejen tedy přiřazení nákladů určitým činnostem, ale zkoumání jich samotných. Výhodou ZBB je, že přímo nutí k revizi činností a priorit, kterých se tyto činnosti týkají. Náklady na tyto činnosti mohou být systematicky posouzeny, seřazeny dle důležitosti a poté porovnávány s požadavky na zdroje od ostatních útvarů (Doyle, 2002).

Beyond Budgeting (BB) tak jako i dva výše uvedené přístupy umožňuje oproštění se od omezení spojených s tradičním rozpočetnictvím. Hlavní charakteristikou této moderní manažerské techniky je fakt, že její použití je cestou ke stanovení konkrétních manažerských cílů a hledání cest k jejich dosažení pomocí přizpůsobivých a flexibilních mechanismů. Základní zásady aplikace tohoto přístupu jsou:

- definovat relativní cíle zaměřené na neustálé zdokonalování výkonů organizace, nevyjednávat žádné fixní dohody o výkonnosti;
- aplikovat systém odměňování založený na relativní výkonnosti a nepoužívat pro vykazování a hodnocení úspěchu fixní cíle;
- provádět soustavné plánování činností a výkonů, nerozpočtovat žádná čísla pro fixní časové úseky;
- zajistit potřebnou flexibilní dostupnost zdrojů, tzn. poskytovat je dle potřeby a nepoužívat žádné roční rozdělování rozpočtovaných finančních čísel;
- koordinovat celopodnikové aktivity dynamicky s cílem zajistit poptávku zákazníků a nepoužívat žádné roční plánovací cykly;
- aplikovat kontrolní mechanismy založené na relativní indikátory výkonnosti a trendy a nepoužívat pro kontrolu odchylky od fixních plánovaných veličin;

- aplikovat přesně vymezenou řídicí kontrolní soustavu založenou na jasných pravidlech, neurčovat však žádné detailní úkoly a finanční rozpočty;
- dát lidem volnost k provádění dílčích rozhodnutí, které jsou konzistentní s celkovými cíli organizace, zaměstnanci by neměli sloužit fixnímu plánu;
- vybudovat sítě odpovědných týmů, bez centralizovaných funkcí;
- učinit pracovníky odpovědné za spokojenost zákazníků a nevytvářet pro tyto účely žádné hierarchie;
- podporovat otevřené a vyvážené informační systémy, které zobrazují skutečný stav organizace a jejího okolí, neměl by být omezován přísun informací podle hierarchických úrovní (Popesko, 2009).

4 Stanovení ceny výkonu

V rámci kalkulačního systému je uvedena i kalkulace ceny, která tvoří samostatnou část rozhodovacích úloh. Od kalkulace nákladů se liší svým obsahem, jelikož obsahuje předpokládaný zisk a liší se i celkovým přístupem k jejímu sestavení, který se pak samozřejmě projeví v obsahu kalkulace. V kalkulaci nákladů se zobrazují předpokládané či skutečně dosažené náklady, zatímco kalkulace cenová zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů (Fibířová a kol., 2007; Čechová, 2011).

Při tvorbě ceny musí podnik akceptovat podmínky na trhu a přizpůsobit jim své hospodaření. Musí vzít v úvahu maximální cenu, kterou stanoví odběratel v rámci zajištění své vlastní výnosnosti, ale zároveň musí vytvořit kalkulaci vlastních výkonů tak, aby zajistil své vlastní požadavky na udržení a rozvoj podnikání (Čechová, 2011).

Cenu produktu může podnik stanovit v zásadě trojím způsobem – na základě nákladů, na základě poptávky či na základě konkurence.

4.1.1 Stanovení ceny na základě nákladů

Tento způsob stanovení ceny vychází z nákladové kalkulace a ziskové přírážky. K tomuto stanovení ceny má podnik veškeré potřebné informace, tudíž je to relativně nejjednodušší metoda. Takto stanovená cena říká, zda a za jakých podmínek je dodávka daného produktu pro firmu finančně výhodná. Co však tato cena neodráží je informace o tom, kolik je zákazník ochoten za daný produkt zaplatit a zda je cena konkurenční ve vztahu k cenám podobných produktů na trhu. Cena totiž nemusí za určitých podmínek vůbec respektovat na něj skutečně vynaložené náklady. Někdy stačí, aby cena pokryla část fixních nákladů, aby byla efektivně využita výrobní kapacita. U luxusního zboží může cena naopak několikanásobně tyto náklady převýšit a její snížení by mohlo dokonce ohrozit pověst výrobku, jelikož vysoká cena může být pro cílové zákazníky znakem vysoké kvality či prestiže. Nákladová cena tedy může v některých případech sloužit pouze jako srovnávací hodnota vůči následujícím způsobům stanovení ceny (Slavík, 2013).

4.1.2 Stanovení ceny na základě poptávky

U takto stanovené ceny je nutným předpokladem důkladná znalost trhu a jeho chování a také znalost zákazníka a jeho očekávání. Cena se při tomto způsobu stanovení může měnit podle sezóny. Poznání trhu je hlavním úkolem marketingového řízení a

v případě, že je jejich průzkum úspěšný může v kombinaci s finančním a provozním řízením nakonec stanovit cenu, která bude zajímavá jak pro dodavatele, tak pro zákazníka i pro samotný podnik (Slavík, 2013).

4.1.3 Stanovení ceny na základě konkurence

Stanovení ceny na základě konkurence je založeno na zjištění ceny stejných nebo srovnatelných produktů od jiných dodavatelů a její modifikace podle podmínek podniku. To co je základem této metody, je zároveň i jejím největším úskalím a to je srovnatelnost různých produktů. Velmi často ovlivňuje cenu produktu i vnímání produktu a jeho dodavatele zákazníkem – psychologický rozměr produktu. Zákazník je často ochoten zaplatit rozdílnou cenu za výrobek s identickým užitekem, ale od odlišných dodavatelů. Řízení psychologického rozměru produktu je opět záležitostí marketingu (Slavík, 2013).

4.1.4 Stanovení ceny odhadem

Při manažerském rozhodování velmi často závisí na jeho rychlosti spíše než na jeho přesném výpočtu. To samé platí i ve finančním řízení v širším slova smyslu a zejména v oblasti rozhodování o nákladech a cenách. V určitých situacích může včasné rozhodnutí, byť není početně zdůvodněné a kvantifikované, přinést podniku významné zisky nebo odvrátit ztráty. Při rozhodování o ceně je vždy nutné zapojit všechny dostupné informace, zkušenosti či kvalifikované odhady odborníků a pamatovat na to, že pokud je třeba rozhodnout rychle, má přibližný, ale pohotový odhad větší cenu než přesná, ale opožděná analýza (Slavík, 2013).

5 Metodika

Cílem této diplomové práce je analýza současného systému kalkulací nákladů a rozpočtů, rozbor kalkulačních metod a jejich úlohy při stanovení ceny a aplikace zjištěných poznatků na vybraný podnik včetně návrhů možných řešení na jejich optimalizaci.

Práce je rozdělena na dvě části. První z nich je zaměřena na teoretické vymezení nákladů a jejich klasifikaci, dále na kalkulační metody a jejich výhody a nevýhody, na kalkulační systém a vazby jednotlivých kalkulací v rámci kalkulačního systému, na rozpočetnictví a v neposlední řadě na způsoby stanovení cen výkonu. Podkladem pro tuto část je studium odborné literatury, jejíž seznam bude uveden na konci práce. Za účelem přehlednosti a posloupnosti je práce pojata deduktivním přístupem.

Hlavní část diplomové práce bude obsahovat analýzu současného stavu kalkulací nákladů a jejich úlohu v procesu stanovování cen výkonů vybraného podniku, kterým je firma Spojené kartáčovny, a. s. se sídlem v Pelhřimově.

Závěrem budou uvedena doporučení, jejichž přijetím by podnik dosáhl zpřesnění výpočtu nákladů na realizaci svých výrobků.

Podkladem pro praktickou část diplomové práce budou konzultace s finančním ředitelem společnosti a výroční zprávy zveřejněné na internetu.

Sběr dat pro tuto práci bude proveden následujícími metodami: vlastní zjišťování, dotazování a pozorování. Dalšími použitými metodami budou popis, vysvětlení, komparace, dedukce, horizontální analýza a vertikální analýza.

Použité vzorce:

$$\text{Podíl vlastního kapitálu na celkovém kapitálu} = \frac{VK}{A} \quad (3)$$

VK ... vlastní kapitál

A ... aktiva

$$\text{Bod zvratu} = \frac{FN}{c - jn(v)} \quad (4)$$

FN ... fixní náklady

c ... cena

jn (v) ... jednotkové náklady variabilní

Bod zvratu predstavuje takový objem produkce, při kterém podnik nedosahuje zisku ani ztráty. Při produkci tohoto množství se náklady rovnají tržbám.

$$\text{Marže} = c - jn(v) \quad (5)$$

c ... cena

jn (v) ... jednotkové náklady variabilní

Marže neboli příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku je část ceny, která zbývá po úhradě variabilních nákladů výkonu.

$$\text{Kalkulační vzorec podniku} \quad (6)$$

1. Přímý materiál
2. Přímé polotovary
3. Přímé mzdy
4. Přímé sociální pojištění
5. Ostatní přímé náklady
 - energie
 - odpis strojů
 - odpis forem
 - kooperované služby
 - náhradní díly
 - opravy

Celkem přímé náklady

-
6. Výrobní režie

Celkem výrobní náklady

-
7. Centrální režie

Úplné vlastní náklady

6 Analýza kalkulací nákladů a způsobu stanovení cen výkonů ve vybraném podniku

6.1 Charakteristika podniku a jeho organizační struktura

Historie společnosti Spojené kartáčovny, a. s. sahá až do roku 1882, kdy obchodník s koloniálním zbožím ve svém sklepě zahájil výrobu rýžových kartáčů. Až v roce 1900 byla díky četným zakázkám postavena nová a moderní továrna, která byla v následujících letech dále rozšiřována a modernizována.

Kvůli sílící konkurenci a potřebě zvýšení provozního kapitálu se tento podnik v roce 1909 stal akciovou společností. Následovaly události jako znárodnění, rozdělení podniku na dva kartáčnické podniky a opětné sloučení. V roce 1991 se Spojené kartáčovny po 41 letech staly opět akciovou společností a držitelem všech akcií se stal stát. Pouze o rok později se však během kupónové privatizace vlastníky všech akcií staly privatizační fondy a akcionáři.

V období 90. let došlo v rámci rozvoje společnosti k modernizaci výroby, byly nakupeny nové technologie s vysokou produktivitou práce vyrábějící série o velikosti jednoho milionu kusů daného sortimentu za měsíc. Vzhledem k tomuto velkému rozsahu výroby, bylo více než 50 % produkce exportováno.

V současnosti je tato akciová společnost plně privatizována. Základní kapitál společnosti činí 100 000 tis. Kč a je rozdělen na 100 kusů listinných kmenových akcií na jméno. Majoritní podíl v ní mají dva významní akcionáři, což přispívá ke stabilizaci vlastnických vztahů.

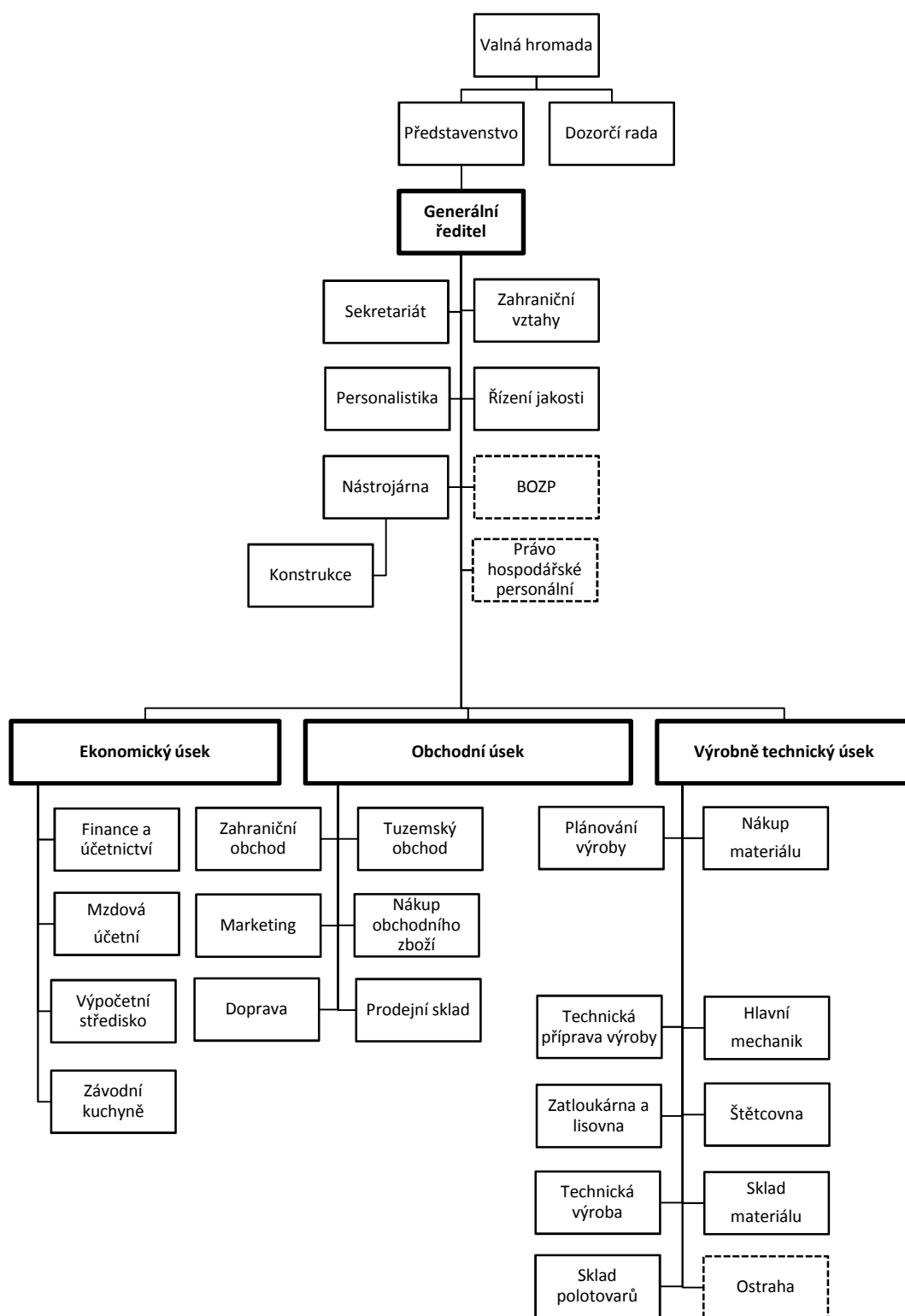
V podniku neustále probíhají modernizace, zejména všech výrobních a skladovacích prostor, s důrazem na zajištění maximální efektivity výrobního procesu a na implementaci nových výrobních trendů. S tím souvisí i uplatňování plně automatických výrobních linek a robotů. V roce 2008 byla realizována výstavba skladové haly, která umožňuje kvalitní odbavování výrobků. Díky rostoucímu objemu výroby a nákupu nových technologií došla společnost k rozhodnutí rozšířit stávající výrobní prostory o novou dvoupodlažní výrobní halu o celkové užité ploše přes 4 500 m². Kolaudace nových výrobních prostor proběhla v prosinci 2011. Během let 2012 - 2013 docházelo k postupnému naplňování těchto prostor novými technologiemi. Z procesního hlediska je prozatím nejvýznamnější investicí nákup dvou nových montážních linek na ploché štetce, který byl realizován v roce 2014.

Co se týče velikosti a významu této společnosti, momentálně je největším výrobcem kartáčnického zboží ve střední a východní Evropě, své výrobky prodává ve více jak patnácti zemích, má přibližně 400 zaměstnanců, ročně dosahuje obratu více jak 900 milionů korun a více než 60 % celkové produkce je exportováno. Mezi největší zahraniční odběratele patří společnosti ze Švýcarska, Slovenska a Ruska.

Společnost dodává své výrobky širokému spektru zákazníků, od nadnárodních řetězců (např. IKEA) přes velkoobchodní distributory až po maloobchodní jednotky v ČR i zahraničí. Vysokou kvalitu výroby dokládají certifikáty ISO 9001 a ocenění v soutěži Czech Top 100 (Kovářová, 2014).

Prodejní ceny výkonů jsou v současné době stanovovány na základě tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že je tento podnik tvůrcem ceny na trhu, kterého ostatní společnosti následují, je stanovování ceny náročný proces, který vyžaduje podrobnou analýzu konkurence. Prodejní ceny jsou vždy stanovovány tak, aby byla co nejlépe využita daná situace na trhu. Role kalkulací v tomto procesu bude v práci blíže analyzována.

Schéma 8: Organizační struktura podniku



Zdroj: Vnitropodniková směrnice společnosti Spojené kartáčovny, a. s.

6.2 Finanční charakteristika podniku

Charakteristika podniku z hlediska majetku a zdrojů jeho financování je zobrazena v následující tabulce zachycující strukturu aktiv a pasiv v letech 2010, 2011, 2012, 2013 a 2014. Data z roku 2015 podnik bohužel dosud nezveřejnil, pro účely přehledu o majetku, závazcích, nákladech, výnosech a výsledcích hospodaření budou data do roku 2014 dostačující a pro účely kalkulací již budou použita data nejnovější.

Tabulka 1: Přehled aktiv a pasiv podniku (v tis. Kč)

Položka	Rok				
	2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA CELKEM	617 382	683 717	705 897	762 345	859 953
Dlouhodobý majetek	336 751	370 931	353 788	364 477	388 504
DNM	6 006	4 419	2 320	200	561
DHM	330 745	366 512	351 468	364 277	387 943
Oběžná aktiva	277 527	306 608	346 582	393 341	469 083
Zásoby	160 037	177 417	171 721	164 825	206 339
Krátkodobé pohledávky	96 947	108 234	85 147	85 519	88 621
Krátkodobý finanční majetek	20 543	20 957	89 714	142 997	174 123
Časové rozlišení	3 104	6 178	5 527	4 527	2 366
PASIVA CELKEM	617 382	683 717	705 897	762 345	859 953
Vlastní kapitál	365 528	444 936	513 807	616 484	704 133
Základní kapitál	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Kapitálové fondy	124	124	124	124	124
Fondy ze zisku	37 461	38 991	39 052	39 063	39 224
VH min. let	167 286	224 079	302 974	372 130	474 027
VH běžného období	60 657	81 742	71 657	105 167	90 758
Cizí zdroje	248 541	232 314	185 872	141 462	150 635
Rezervy	85 880	79 525	73 881	56 862	55 604
Dlouhodobé závazky	19 505	20 554	16 065	17 844	18 932
Krátkodobé závazky	92 895	84 860	56 027	66 756	76 099
Bankovní úvěry a výpomoci	50 261	47 375	39 899	0	0
Časové rozlišení	3 313	6 467	6 218	4 399	5 185

Zdroj: Vlastní zpracování, výroční zprávy podniku

Z výše uvedené tabulky je patrné, že aktiva během znázorněných pěti let rostou. Podstatný vliv na tento vývoj měla zejména oběžná aktiva, která vzrostla během sledovaného období téměř o 70 % a to zejména vlivem růstu krátkodobého finančního majetku, který se zvýšil na téměř devítinásobek. Příčina tohoto významného růstu je jednoduše prosperita společnosti. Podniku se v posledních letech velmi daří a jelikož vedení nechává veškerý nerozdělený zisk v podniku pro jeho budoucí rozvoj, kumulují se tyto prostředky na běžném účtu.

K významné změně došlo také ve struktuře krytí tohoto majetku. Vlastní kapitál byl v roce 2014 přibližně dvojnásobný oproti roku 2010, zatímco objem cizího kapitálu klesl téměř o 40%. Vývoj ukazatele podílu vlastního kapitálu na celkovém kapitálu byl během těchto let následující: 59, 21 % v roce 2010; 65,08 % v roce 2011; 72,79 % v roce 2012; 80,87 % v roce 2013 a 81,88 % v roce 2014. Tento vývoj byl způsoben jednak pozitivním vývojem hospodářského výsledku a zároveň došlo ke splacení bankovních úvěrů, které jsou nyní nulové.

Tabulka 2: Přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření podniku (v tis. Kč)

Položka	Rok				
	2010	2011	2012	2013	2014
Tržby za prodej zboží	176 174	187 350	153 205	153 944	167 616
Náklady na prodané zboží	111 937	116 362	92 520	92 705	95 737
Obchodní marže	64 237	70 988	60 685	61 239	71 879
Výkony	579 334	734 323	719 301	711 436	715 018
Výkonová spotřeba	402 146	527 598	513 882	490 467	510 493
Přidaná hodnota	241 425	277 713	266 104	282 208	276 404
Osobní náklady	143 038	147 055	144 262	143 545	139 576
Daně a poplatky	938	811	949	978	974
Odpisy	29 724	33 282	36 357	36 470	37 185
Tržby z prodeje DM a materiálu	15 028	38 708	11 884	6 928	7 003
ZC prodaného DM a materiálu	12 269	37 957	10 315	5 747	3 083
ZS rezerv a opravných položek	-4 838	-6 272	-8 028	-17 567	-1 424
Ostatní provozní výnosy	5 586	8 092	8 443	10 734	10 795
Ostatní provozní náklady	5 206	5 004	7 971	6 575	3 465
Provozní VH	75 682	106 676	94 605	124 122	111 343
Tržby z prodeje CP a podílů	0	0	0	13 075	1 850
Prodané CP a podíly	0	0	0	13 051	1 850
Výnosy z KrFM	0	0	22	154	68
Výnosové úroky	19	13	40	350	649
Nákladové úroky	1 410	1 366	1 039	369	0
Ostatní finanční výnosy	4 964	3 548	2 697	8 588	2 625
Ostatní finanční náklady	9 166	7 500	7 272	3 012	2 305
Finanční VH	-5 593	-5 305	-5 552	5 735	1 037
Daň z příjmů za běžnou činnost	14 792	19 629	17 396	25 046	21 622
VH za běžnou činnost	55 297	81 742	71 657	104 811	90 758
Mimořádné výnosy	5 360	0	0	356	0
Mimořádné náklady	0	0	0	0	0
Mimořádný VH	5 360	0	0	356	0
VH za účetní období⁴	60 657	81 742	71 657	105 167	90 758

Zdroj: Vlastní zpracování, výroční zprávy podniku

⁴ Výsledek hospodaření po zdanění.

V tomto přehledu nákladů, výnosů a výsledku hospodaření je zajímavý hlavně výrazný růst zisku v roce 2013. Zásadní vliv měl samozřejmě provozní výsledek hospodaření, ale přispěl k tomu také fakt, že podnik splatil v tomto roce bankovní úvěr, takže došlo k velkému poklesu nákladových úroků, které byly v roce 2014 již nulové, a zároveň došlo k růstu výnosových úroků, čímž se finanční výsledek hospodaření dostal po letech do kladných hodnot.

Následující pasáž o rozsahu 34 stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále diplomové práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

Seznam použité literatury

- [1] Burke, L. & Wilks, C. (2007). *Management Accounting – Decision Management*. Oxford, UK: CIMA Publishing.
- [2] CIMA (2003). *Management Accounting Official Terminology*. Praha, Czechia: Aspi, a. s.
- [3] Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. 2nd ed. Brno, Czechia: Computer Press, a. s.
- [4] Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. 8th ed. Hampshire: Cengage Learning.
- [5] Doyle, D. (2002). *Strategické řízení nákladů*. London, UK: CIMA Publishing.
- [6] Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha, Czechia: Aspi, a. s.
- [7] Fibírová, J. & Šoljaková, L. (2010). *Reporting*. 3rd ed. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [8] Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J. & Vlach, P. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12th ed. Olomouc, Czechia: ANAG, spol. s. r. o.
- [9] Konečný, M., Martinovičová, D. & Vavřina, J. (2014). *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [10] Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19th ed. Praha, Czechia: Polygon.
- [11] Kovářová, T. (2014). *Workflow – oběh a zpracování účetních dokumentů*. Nepublikovaná bakalářská práce. České Budějovice: Jihočeská univerzita.
- [12] Král, B. et al. (2012). *Manažerské účetnictví*. 3th ed. Praha, Czechia: Management Press, s. r. o.
- [13] Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha, Czechia: C. H. Beck.

- [14] Lazar, J. (2001). *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha, Czechia: Grada Publishing, s. r. o.
- [15] Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [16] Macík, K. (1994). *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Ostrava, Czechia: Montanex, a. s.
- [17] Macík, K. (2000). *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [18] Petera, P. & Šiman, J. (2010). *Financování podnikatelských subjektů: Teorie pro praxi*. Praha, Czechia: C. H. Beck.
- [19] Petřík, T. (2007). *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha, Czechia: Linde Praha, a. s.
- [20] Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů – Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [21] Sedláček, J. (2000). *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno, Czechia: Masarykova univerzita.
- [22] Slavík, J. (2013). *Finanční průvodce nefinančního manažera: Jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha, Czechia: Grada Publishing, a. s.
- [23] Synek, M. et al. (2010). *Podniková ekonomika*. 5th ed. Praha, Czechia: C. H. Beck

Zdroje podniku

Výroční zpráva z roku 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

Použité zkratky

A ... aktiva

c ... cena

CP ... cenné papíry

BZ ... bod zvratu

FN ... fixní náklady

DM ... dlouhodobý majetek

DHM ... dlouhodobý hmotný majetek

DNM ... dlouhodobý nehmotný majetek

KrFM ... krátkodobý finanční majetek

VH ... výsledek hospodaření

VK ... vlastní kapitál

ZC ... zůstatková cena

ZS ... změna stavu

Seznam schémat

Schéma 1: Typový kalkulační vzorec	13
Schéma 2: Retrogradní kalkulační vzorec.....	13
Schéma 3: Základní typy nákladových kalkulací	14
Schéma 4: Kalkulace variabilních nákladů	15
Schéma 5: Dynamická kalkulace	19
Schéma 6: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	20
Schéma 7: Kalkulační systém	21
Schéma 8: Organizační struktura podniku	36
Schéma 9: Kalkulační vzorec podniku.....	Chyba! Záložka není definována.
Schéma 10: Kalkulační vzorec střediska Zatloukárna	Chyba! Záložka není definována.
Schéma 11: Kalkulační vzorec střediska Lisovna.	Chyba! Záložka není definována.
Schéma 12: Kalkulační vzorec střediska Nástrojárna	Chyba! Záložka není definována.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled aktiv a pasiv podniku (v tis. Kč).....	37
Tabulka 2: Přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření podniku (v tis. Kč)	38
Tabulka 3: Rozpočet nákladů podniku (tis. Kč) ...	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 4: Kalkulace nákladů výrobku střediska Zatloukárna	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 5: Kalkulace nákladů výrobku střediska Lisovna	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 6: Kalkulace nákladů výrobku střediska Nástrojárna	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 7: Upravená kalkulace zakázky střediska Zatloukárna	Chyba! Záložka není definována.

Summary and keywords

Summary

The goal of this dissertation is an analysis of current costs calculation system and budgeting, study of calculation methods and their proper function in price estimation and application of gathered findings on chosen company including possible suggestions for further optimalization.

The dissertation consists of two parts. The first one covers the theoretical definition of costs and their classification, further on calculation methods and their advantages and disadvantages, calculation system and specific ties of individual calculations within the calculation system, budgeting and last but not least the ways of estimating product prices. As main foundation for this part served specialized literature, in detail listed in the bibliography.

The main part of the dissertation analyses the current state of costs calculations and particular function of these calculations in estimating the product prices in the chosen company, which is Spojené kartáčovny, a. s. in Pelhřimov.

The conclusion presents several recommendations which if applied would specify the cost calculations for manufacturing. Mainly, the way of the cost allocation with the machine depreciation in the "Nástrojárna" Department should be adjusted. So far these costs are included in the factory burden. However, it would be much more efficient to calculate them as other direct costs instead. Another recommendation would be to split the central burden as a calculation item into two separate items called Administrative Burden and Business Burden. Last but not least, the method of cost calculation in the "Zatloukárna" Department should be adjusted. More specifically, current way based on a product weight should be replaced by a method based on machine performance per one hour.

The main groundwork for the practical part of the dissertation were several consultations with the Chief Financial Officer of the company and annual reports published on the internet.

Keywords: Calculation, Calculation Item, Costs, Sales Price.

JEL Classification: M41 Accounting.