



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

Bakalářská práce

Úloha kalkulací a rozpočtů při řízení vnitropodnikových procesů

Vypracovala: Eva Fejfárková

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva FEJFÁRKOVÁ**
Osobní číslo: **E16181**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Úloha kalkulací a rozpočtů při řízení vnitropodnikových procesů**
Zadávací 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 :

Cílem práce je analýza současného systému kalkulací nákladů a rozpočtů, rozbor kalkulačních metod, způsobů rozpočtování a zhodnocení jejich úlohy při řízení procesů uvnitř podniku.

Rámcová osnova:

1. Úvod. Cíl práce.
2. Kalkulační systémy a kalkulace nákladů. Tvorba rozpočtů.
3. Řízení vnitropodnikových procesů.
4. Metodika.
5. Aplikace různých kalkulačních metod a rozpočtů na vybraný podnik.
6. Zhodnocení a návrhy možných optimalizačních opatření.
7. Závěr.
 - a. Summary a keywords.
 - b. Seznam použitých zdrojů.
 - c. Seznam obrázků a tabulek.
 - d. Seznam příloh.
 - e. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran formátu A4**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- Čechová, A. (2011).** *Manažerské účetnictví.* Brno: Computer Press.
Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting.* 8th Reed. 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.* Praha: Management Press.
Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling.* Praha: Grada Publishing.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. února 2018**

Termín odevzdání bakalářské práce: **13. dubna 2019**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (II)
270 05 Čes. B. Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou 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/diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/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 dne 15.4.2020

.....

Eva Fejfárková

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce paní Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za odborné rady, připomínky a trpělivost při zpracování této práce.

Dále bych chtěla poděkovat řediteli podniku Aspera technology, s.r.o. panu Ing. Pavlu Kocourkovi za poskytnuté informace a data ke zpracování bakalářské práce, za čas strávený nad mými dotazy a především za trpělivost.

Obsah

Obsah	1
1 Úvod	4
2 Řízení vnitropodnikových procesů	6
2.1 Fáze systému řízení	7
2.2 Tvorba ceny	7
2.2.1 Stanovení ceny na základě nabídky	8
2.2.2 Stanovení ceny na základě poptávky	8
2.2.3 Stanovení ceny na základě konkurence	9
2.3 Analýza odchylek	9
3 Kalkulace nákladů, kalkulační systém a tvorba rozpočtů	12
3.1 Kalkulace nákladů	12
3.1.1 Předmět kalkulace	12
3.1.2 Rozvrhová základna	13
3.1.3 Přiřazení nákladů k určitému předmětu kalkulace	14
3.1.4 Kalkulační vzorec	14
3.2 Základní typy nákladových kalkulací	17
3.2.1 Přirážková kalkulace	18
3.2.2 Metoda ABC (Activity Based Costing)	19
3.2.3 Kalkulace variabilních nákladů	20
3.3 Speciální typy nákladových kalkulací	21
3.3.1 Kalkulace dělením	21
3.3.2 Kalkulace ve sdružené výrobě	21
3.3.3 Dynamická kalkulace	22
3.3.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	23
3.3.5 Kalkulace relevantních nákladů	24
3.4 Kalkulační systém	24

3.4.1	Předběžné kalkulace	25
3.4.2	Propočtová kalkulace	25
3.4.3	Plánovaná kalkulace	26
3.4.4	Operativní kalkulace	26
3.4.5	Výsledná kalkulace	27
3.4.6	Kalkulace ceny.....	27
3.5	Tvorba rozpočtů	28
3.5.1	Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací	28
3.5.2	Základní funkce rozpočtu	29
3.5.3	Členění rozpočtů	30
3.5.4	Krátkodobé rozpočty.....	31
3.5.5	Střednědobé a dlouhodobé rozpočty.....	33
3.5.6	Rozbor a kontrola kalkulací.....	34
3.5.7	Kontrola dodržení rozpočtů	35
4	Metodika.....	37
5	Praktická část.....	39
5.1	Informace o podniku	39
5.2	Kalkulace nákladů podniku Aspera technology, s.r.o.....	Chyba! Záložka není definována.
5.2.1	Výrobek PSE nerezový rám.....	Chyba! Záložka není definována.
5.2.2	Výrobek KW11	Chyba! Záložka není definována.
5.2.3	Výrobek Hauser Bodenfach neboli obrátkový díl	Chyba! Záložka není definována.
5.2.4	Zhodnocení kalkulací sestavených podnikem a návrh na zlepšení kalkulčního systému firmy Aspera technology, s.r.o.	Chyba! Záložka není definována.
6	Kalkulace nákladů – středisko Lakovna.....	Chyba! Záložka není definována.
6.1	Náklady práškovací lakovny	Chyba! Záložka není definována.

6.2	2. směna a 3. směna.....	Chyba! Záložka není definována.
6.3	Zhodnocení.....	Chyba! Záložka není definována.
7	Hlavní celopodnikový rozpočet.....	Chyba! Záložka není definována.
7.1	I. čtvrtletí.....	Chyba! Záložka není definována.
7.2	II. čtvrtletí.....	Chyba! Záložka není definována.
7.3	III. čtvrtletí	Chyba! Záložka není definována.
7.4	IV. čtvrtletí	Chyba! Záložka není definována.
7.5	Zhodnocení celopodnikového rozpočtu za rok 2019	Chyba! Záložka není definována.
7.6	Master Budget na rok 2020	Chyba! Záložka není definována.
8	Závěr.....	Chyba! Záložka není definována.
	Summary a keywords.....	45
	Seznam použitých zdrojů.....	46
	Seznam tabulek, obrázků a grafů.....	48
	Seznam příloh	50
	Přílohy	

1 Úvod

Manažerské účetnictví neboli vnitropodnikové účetnictví je vytvořené pro efektivní řízení podniku. Především slouží ke správnému rozhodování, rozvoji a vedení účetní jednotky a jejího chodu. Účetnictví poskytuje potřebné informace, které vedou ke správnému a účelnému řízení. Vnitropodnikové účetnictví stanovuje také úkoly pro budoucí období. Nákladové účetnictví vychází z podrobnější struktury manažerského účetnictví, které poskytuje informace k fázím rozhodovacího procesu. Účetnictví pro rozhodování poskytuje informace, které poslouží k budoucímu rozvoji podniku.

Manažerské účetnictví sleduje náklady a výnosy v takovém členění, aby informace plnily vnitřní potřebu firmy. Slouží tedy především pro interní pracovníky firmy (manažery), kdežto u finančního účetnictví jsou informace zjišťovány za podnik jako celek a jsou určeny pro externí uživatele (dodavatelé, odběratelé, finanční úřady, peněžní ústavy,...) i pro interní uživatele. Finanční účetnictví sleduje náklady a výnosy.

Hlavním úkolem manažerského účetnictví je poskytování potřebných informací pro řízení podniku. Zjišťování, kontrola, rozbor a zpracování skutečných a výstupních informací a jevů jsou společné úkoly jak v manažerském účetnictví, tak i ve finančním účetnictví. Jedním z úkolů manažerského účetnictví je podávat informace o struktuře nákladů, jelikož v tomto účetnictví se pracuje především s nákladovými položkami. V současné době jsou dvě nejčastěji využívané základní struktury nákladů - druhové členění nákladů a účelové členění nákladů.

Druhové členění nákladů slouží především pro finanční účetnictví a rozděluje náklady podle druhů ekonomických zdrojů. Toto členění koresponduje se směrnou účtovou osnovou. Například spotřebované náklady (spotřeba materiálu, spotřeba energie), osobní a ostatní náklady (mzdové náklady, zdravotní a sociální pojištění, odpisy) finanční náklady (placené úroky).

Účelové členění je zaměřeno na manažerské účetnictví, ale je důležité i pro finanční účetnictví, protože dodává podklady pro účtování. Třídí náklady podle účelu, na který byla vynaložena spotřeba.

Dalšími úkoly manažerského účetnictví je poskytovat informace o výkonech a jednotlivých útvarech podniku, vytvářet kalkulační systém podniku nebo přenášení

odpovědnosti na jednotlivé útvary podniku. Manažerské účetnictví se také zabývá rozpočtováním a zjišťováním odchylek.

Tato bakalářská práce se zaměřuje v teoretické části nejprve na řízení vnitropodnikových procesů. Obsahuje vysvětlení tohoto pojmu a všeho, co zahrnuje vnitropodnikový proces a jeho fáze. Také jsou zde rozebrány hlavní úkoly vnitropodnikového procesu. Je zde popsána tvorba ceny, která patří mezi hlavní nástroje vnitropodnikového procesu, dále je rozebrána analýza odchylek. Další kapitola patří kalkulacím, které jsou nedílnou součástí vnitropodnikového procesu. Na začátku kapitoly jsou vysvětleny klíčové pojmy spojené s kalkulováním - kalkulace, předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství, rozvrhová základna nebo kalkulační vzorec. Dále jsou popsány základní typy nákladových kalkulací i kalkulační systém. Práce dále obsahuje kalkulační metody, nejsou tu zde popsány jen klasické kalkulační metody, ale také jsou zde zmíněny moderní metody kalkulací, z nichž lze zmínit například kalkulace podle aktivit. Poslední kapitola je věnována rozpočtování. Na začátku této kapitoly jsou zmíněny hlavní rozdíly mezi kalkulací a rozpočty. Dále je popsána tvorba rozpočtů a členění rozpočtů. V této kapitole jsou především popsány různé druhy rozpočtů, z nichž lze zmínit například střediskové rozpočty, režijní rozpočty, krátkodobé, střednědobé či dlouhodobé rozpočty. Konec této kapitoly patří kontrole a dodržení kalkulací a rozpočtů.

Praktická část práce je věnována analýze současného systému kalkulací nákladů a rozpočtů vybraného výrobního podniku, kterým je Aspera technology, s.r.o., který se zabývá zpracováváním plechů a práškovým lakováním. Na začátku je popsána charakteristika podniku a dále je ukázkový příklad kalkulace třech výrobků, které podnik vyrábí. Na příkladu je demonstrován rozbor kalkulačních metod a způsob rozpočtování.

Na závěr je pak na základě zjištěných skutečností provedeno zhodnocení kalkulací v podniku a jsou navržena doporučení k jejich zlepšení. Další kapitola obsahuje kalkulaci na středisko Lakovna, kde se zjišťuje jaký provoz je pro firmu nejvýhodnější. Poslední kapitola je věnována rozpočtům. Rozpočty jsou sestaveny za rok 2019 na jednotlivá čtvrtletí. Dále je sestaven Master Budget na rok 2020.

2 Řízení vnitropodnikových procesů

Vnitropodnikové řízení je součástí pojmu vnitřního controllingu. Král a kol. (2012) ve své knize Manažerské účetnictví definuje:

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajišťování informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“

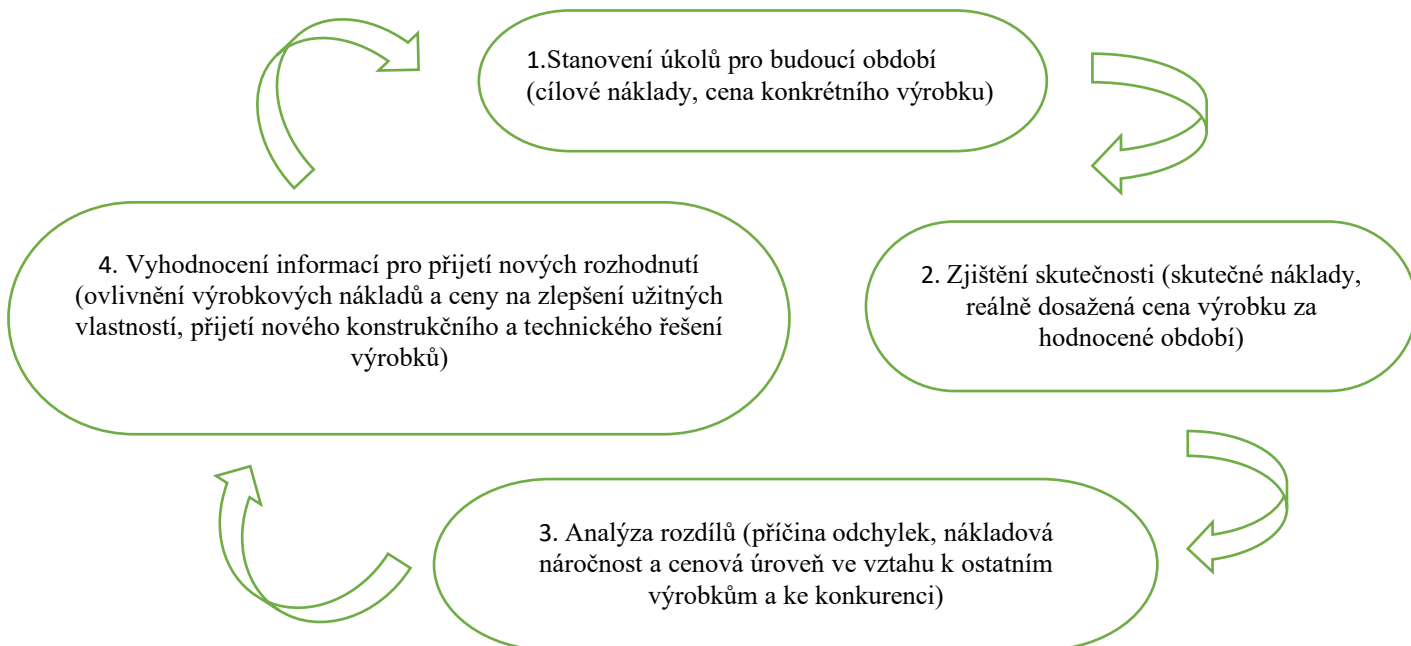
Jelikož je controlling velmi obsahově rozsáhlý, budeme se věnovat jen jeho vnitřní části, a to vnitropodnikovému řízení.

Aby bylo úspěšné řízení podniku, je zde nezbytnou součástí analýza ekonomických jevů a procesů, které se vyskytují a probíhají v podniku. Vnitropodnikové řízení ovlivňuje vazby mezi vnitropodnikovými útvary a zaměřuje se na hospodářskou činnost uvnitř toho podniku. Důležitým kritériem je zajišťování hospodárnosti podniku jako celku při uskutečňování úkolů. V hospodářské praxi se nepoužívá analýza ekonomických jevů a procesů, ale aplikuje se pojem rozbor, přesněji rozbor výkonnosti podniku. Součástí informačních ekonomických disciplín jsou podniková statistika, rozpočetnictví, kalkulace a účetnictví. Rozbor tyto informace využívá pro další rozhodování a řízení. Aby se mohla tato ekonomická realita řídit, je nutné ji umět správně poznat, měřit a hlavně správně vyhodnotit. Tyto činnosti závisí na správném rozhodnutí manažera (Synek a kol., 2009).

Dalšími hlavními nástroji jsou také tvorba ceny, zjišťování a vyhodnocování odchylek a různé analýzy, které budou teď podrobněji rozebrány. V dalších dvou kapitolách bude rozebrána kalkulace a rozpočty, které patří mezi hlavní součásti vnitropodnikového řízení. Poslední kapitola teoretické části bude také věnována kalkulacím a rozpočtům, ale především v souvislosti s vyhodnocením kalkulací a rozpočtů a jejich reakcí na odchylky.

2.1 Fáze systému řízení

Obrázek 1: Fáze systému řízení



Zdroj: Král a kol. (2012)

2.2 Tvorba ceny

V kapitole kalkulace nákladů a kalkulační systém je zmíněna také kalkulace ceny, která tvoří oddělenou část úloh rozhodování. Kalkulace ceny obsahuje předpokládaný zisk a celkově se odlišuje přístupem na její sestavení od kalkulace nákladů. Také je rozdíl v tom, že kalkulace ceny zobrazuje tvorbu zisků ve formě výnosů a také zachycuje návratnost nákladů oproti kalkulaci nákladů, která vyjadřuje předpokládané nebo skutečné náklady, kterých bylo dosaženo (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Podle Čechové (2011) stanovení ceny se musí hodnotit z více pohledů, protože je to velmi senzibilní záležitost. Cena je ovlivněna vnitřní situací podniku, ale také vnějšími vlivy. Mezi vnější vlivy lze zahrnout například konkurenční prostředí. Pokud nastane nesprávné rozhodnutí může podnik dokonce ztratit své odběratele, a to kvůli tomu, že cena je příliš vysoká. Také může nastat situace, kdy tržby nepokryjí náklady a tím se podnik dostane do ztráty a následně do finančních potíží. Při stanovení ceny se také musí respektovat podmínky na trhu a přizpůsobit se jim. Také se musí zvážit maximálně stanovená cena

od odběratele v rámci zabezpečení své vlastní výnosnosti. Aby se podnik rozvíjel a udržel, musí zajistit své požadavky. Podnik musí sestavit kalkulaci vlastních výkonů. Kalkulace řekne, jaká by měla být cena, ale i zisková přírážka.

Minimální ziskovou přírážku lze zjistit pomocí výpočtu bodu zvratu, který je následující: $\text{fixní náklady} / (\text{jednotková cena} - \text{variabilní náklady na výrobek})$. A dále minimální marže: $(\text{počet vyráběných výrobků} - \text{bod zvratu}) / \text{počet vyráběných výrobků}$ (Čechová, 2011).

Cena výrobku se vytyčuje trojím způsobem, a to na základě poptávky, na základě nabídky a základě konkurence.

2.2.1 Stanovení ceny na základě nabídky

Jak uvádí Slavík (2013), tato metoda vychází z nákladové kalkulace a ziskové přírážky. Je to nejjednodušší metoda pro tvorbu ceny, protože k nákladům se připočte určitá zisková přírážka. Tato cena, ale neposkytuje informace o tom, kolik je ochotný zákazník za tento výrobek zaplatit a také jestli je cena konkurenční k podobným výrobkům na trhu.

Další metoda, která existuje při stanovení ceny na základě nabídky, je analýza bodu zvratu nebo také označována jako stanovení ceny pomocí cílové rentability (cílové návratnosti). Firma usiluje o to určit cenu, kde příjmy převyšují náklady, nebo určí cenu, při které se dosahuje stanovené míry cílové návratnosti. Metoda využívá graf bodu zvratu, který poskytuje pohled při očekávaných různých objemech prodeje na celkové náklady a výnosy (Kotler, 2004).

Nákladově orientovaná cenová tvorba:

Produkt → náklady → cena → hodnota → spotřebitelé

Zde je vidět, že nejdříve vznikne produkt, určí se náklady a prodejní cena a až poté jde produkt na trh mezi spotřebitele.

2.2.2 Stanovení ceny na základě poptávky

Tato metoda je založena na základě vnímání hodnoty výrobku zákazníkem nebo firmou. Tento celý proces je opak tvorby ceny na základě nákladů. Nejdříve se tedy musí zjistit cena od zákazníků a na základě ní je určena cílová cena. Cílem pro úspěšné použití této metody je, aby byl zjištěn názor kupujících a hodnota nabízeného výrobku. Cena se

stanoví tak, aby byla výhodná pro dodavatele, zákazníka i samotný podnik (Kotler a kolektiv, 2007).

Hodnotově orientovaná cenová tvorba:

Spotřebitelé → hodnota → cena → náklady → produkt

Zde je vidět, že cena produktu se bude odvíjet až po poptávce spotřebitelů a o jejich zájem o produkt.

2.2.3 Stanovení ceny na základě konkurence

Firma stanovuje cenu především podle cen konkurentů. Firma si zjistí průměr konkurenčních cen a vyhodnotí přednosti vlastního výrobku nebo jeho slabiny a cenu určí buď nad, nebo pod konkurenčním průměrem, nebo cenu stejnou. U této metody se věnuje menší pozornost svým nákladům nebo poptávce (Kotler, 2004).

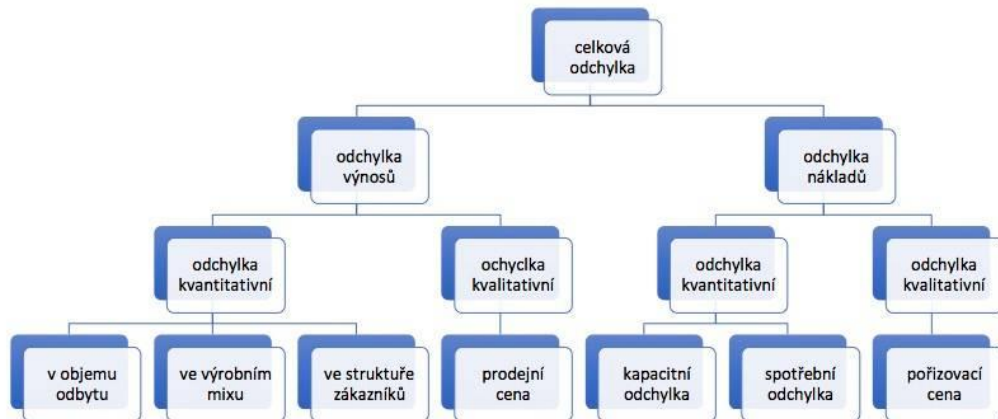
2.3 Analýza odchylek

Fibírová, Šoljaková, Wagner (2011) uvádějí, že metoda, která se podrobně zaměřuje na detailní analýzu odchylek nákladů, výnosů a zisku a jejich sledování, se nazývá metoda standardních nákladů. Tato metoda znázorňuje uceleně systém informací pro hodnotové řízení. Standard znamená předem známou výši nákladů, zisku, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje, který může být například v kg, hod, atd. na jednotku výkonů. Odchylku zjistit srovnáním výše určité veličiny dle standardu (plánovaná) a její skutečnou výši. Zjišťování odchylek probíhá dvojím způsobem, a to následným nebo průběžným. Průběžné zjišťování odchylek je založeno na rozdílových metodách, kde označujeme odchylky od standardu v okamžiku uskutečněné operace, a to třeba spotřeby materiálu nebo prodeje výrobků. Následné zjišťování odchylek se posuzuje dodržení standardů komplexně až po skončení daného časového intervalu.

Na základě výsledku hospodaření se rozlišují odchylky pozitivní a negativní. Pozitivní odchylky znamenají, že náklady klesly, a negativní, že náklady vzrostly a tržby klesly. Obě dvě odchylky jak už pozitivní nebo negativní jsou nežádoucím vlivem, protože oznamují, že podnik při plánování udělal chybu, činnost podniku byla provedena špatně nebo údaje nebyly využity správně (Žižlavský, 2014).

Mikovcová (2007) uvádí, že dalším rozlišením také může být na odchylky výnosů a odchylky nákladů a v rámci těchto skupin se může rozdělení absolutních odchylek dělit podle příčiny vzniku na kvalitativní (cenové), kvantitativní (v odbytu, ve spotřebě, v zaměstnanosti) a strukturální.

Obrázek 2: Rozklad odchylky



Zdroj: Mikovcová (2007)

Další klasifikací je oblast vzniku odchylky, kterou současně lze členit na kvalitativní nebo kvantitativní. Jedná se například o odchylku v sortimentu, ve struktuře zákazníků a ceně nebo v odbytu, které ovlivňují hodnotu tržeb. Dále to mohou být odchylky v cenách a spotřebě vstupů, které zase pro změnu ovlivňují hodnotu fixních nákladů. Nebo to mohou být odchylky v receptuře výroby, v pracovních operacích, v rozpisce materiálu a ty zase ovlivňují velikost jednicových nákladů (Synek a kol., 2009).

Odchylka ze změny sortimentu výnosů (struktury prodeje) formuluje změnu marže. Tato změna je v důsledku změny struktury prodávaných výkonů, kterou lze rozčlenit na odchylku vzniklou zvýšením objemu výkonů bez vlivu změny sortimentu, a to se jedná o kvantitativní odchylku a odchylku vzniklou změnou sortimentu také označit za odchylku struktury.

Analýza odchylek je hlavní součástí manažerského účetnictví a probíhá v jeho hlavních oblastech. V kalkulacích jsou odchylky důležité pro stanovení předběžných kalkulací nákladů výkonů, zjištění výsledných kalkulací a jejich porovnání. V oblasti

rozpočetnictví vycházejí z určení rozpočtů výnosů a nákladů podniku a vnitropodnikových útvarů a slouží k dodržení a jejich kontrole. V odpovědnostním řízení jsou odchylky důležité pro stanovení úkolu řídicím pracovníkům a ke splnění a kontrole (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Zjištěné odchylky jsou pro podnik důležitým faktorem pro rozhodování v oblasti řízení podniku i jeho útvarů. K řešení těchto odchylek se zhotovují opatření, která vedou k nápravě a k odstranění. Odchylky jsou nejčastěji způsobeny chybným plánováním, použitím cizích výkonů, změnou struktury sortimentu, trhů, zákazníků, špatnou organizací, organizačními změnami, novými technologickými postupy, zaváděním nových strojů, zvýšení cenou surovin, změnou mzdových tarifů nebo chybným zaúčtováním, chybějícím materiálem (Mikovcová, 2007).

3 Kalkulace nákladů, kalkulační systém a tvorba rozpočtů

3.1 Kalkulace nákladů

Tato kapitola bude věnována především kalkulacím, které patří mezi jednu z nejdůležitějších součástí vnitropodnikového řízení.

Pojem kalkulace je odvozené z latinského slova „calculare“, což význam znamená počítat, propočítat, vypočítat.

V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí výpočet nákladů, zisku, marže, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Výkonem se rozumí například výrobek, služba, práce, činnost nebo operace, která je potřeba v souvislosti s procesem tvorby (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Jinými slovy je to činnost, kterou zjistit náklady na konkrétní výkon, který je přesně vymezený kalkulační jednicí.

Význam kalkulace je mnohostranný. Slouží ke stanovení rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonu, ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů nebo k limitování nákladů (Synek a kol., 2009).

Podle Čechové (2011) kalkulace znázorňuje vztah mezi hodnotovou a věcnou stránkou podnikání, protože zobrazuje vztah mezi finančním ohodnocením a naturálně vyjádřeným výkonem. Tyto informace jsou pro podnikání velmi důležité a nezbytné a tento vztah nemůže podnik podceňovat a musí ho vždy hodnotit.

3.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou veškeré druhy výkonů. Může se jednat o dílčí i finální výkony, které podnik provádí. To však platí jen pro podniky s úzkým sortimentem výrobků nebo služeb. V podnicích se širokým sortimentem podobných výrobků, které provádějí stejnou technologií se náklady kalkulují jen u nejdůležitějších druhů výkonu (Kráal a kol., 2012).

Konečné výkony také označit za výkony odbytové nebo externí, které jsou určeny k prodeji zákazníkovi. Vnitropodnikové výkony lze označit jako interní výkony. Výkony si jednotlivé vnitropodnikové útvary předávají mezi sebou. Jedná se například o dodávky

konečných produktů nebo jejich polotovarů vyrobených za účelem spotřebování uvnitř podniku – tedy jejich potřebu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Předmětem kalkulace je také kalkulační jednice a kalkulované množství. Kalkulační jednice je definovaná jako určitý výkon (výrobek, služba, práce, polotovar), který je vymezený měřicí jednotkou (kusy, hmotnost, plocha, délka, čas). Čechová (2011) ve své knize Manažerské účetnictví uvádí:

„Kalkulační jednicí je konkrétní výrobek, např. sekačka na trávu = druh, jeho měrnou jednotkou je kus. Energie = druh, jeho měrnou jednotkou je jednotka vyrobené energie.“

Kalkulované množství zařazuje určitý počet kalkulačních jednic. Jeho vymezení je zejména důležité pro stanovení průměrného podílu fixních nákladů, které připadají na kalkulační jednici. Čechová (2011) dále také uvádí podle knihy Manažerské účetnictví:

„Kalkulované množství je počet vyrobených sekaček na trávu. Náklady na výrobu energie v množství, které povoluje kapacita energetického zařízení.“

3.1.2 Rozvrhová základna

Rozvrhovou základnu lze definovat jako veličinu, podle níž nepřímé náklady jsou přiřazeny k jednotce výkonu. Funguje jako spojovací část mezi nepřímými náklady a kalkulační jednicí. Jinými slovy je to vybraný druh přímého nákladu, podle jehož podílu na jednotku výkonu jsou spočítány podíly nepřímých nákladů na jednotku výkonu (Čechová, 2011).

Synek a kol. (2009) uvádí, že rozvrhovou základnou režijních nákladů mohou být veličiny peněžní nebo naturální. Mezi peněžní veličiny patří například přímý materiál, přímé mzdy nebo celkové přímé náklady. Mezi naturální veličiny zařadit normohodiny, strojové hodiny, počet kusů výrobků, spotřeba elektrické energie nebo hmotnost výrobku. Základna pro rozvrhování režijních nákladů by měla být zvolená tak, aby režijní náklady k ní byly v maximální míře v kauzální závislosti z pohledu jejich celkových změn. Např. když je materiálová režie závislá na objemu spotřeby surovin.

3.1.3 Přiřazení nákladů k určitému předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů na kalkulační jednici souvisí s členěním nákladů, z nichž za výchozí považovat členění nákladů na přímé a nepřímé, a to z toho důvodu, že se vyskytují rozdíly mezi způsobem přiřazení těchto nákladů.

Přímé náklady se vztahují k určitému druhu výkonu. Jejich přiřazení není problematické a dají se snadno stanovit. Při výpočtu lze využívat buď prostého dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím, tj. výsledná kalkulace, nebo předběžnou kalkulaci, kterou přímé náklady přiřadit kalkulační jednicí na základě norem. U nepřímých nákladů toto neplatí, protože souvisí z hlediska druhů s více odlišnými výkony a není snadné jejich přiřazení ke konkrétní kalkulační jednici (Čechová, 2011).

3.1.4 Kalkulační vzorec

Jednotlivé složky nákladů se kalkulují podle určité osnovy, kterou lze nazývat kalkulačním vzorcem. Kalkulační položky, které jsou obsaženy v kalkulačním vzorci, jsou jen doporučené a nejsou závazné a jeho struktura je v každém podniku stanovena individuálně. Nákladové položky v kalkulačním vzorci vytvářejí předpoklady pro plánování i pro analýzu nákladů z hlediska rozhodování nákladových druhů nebo z hlediska vnitropodnikových vazeb. Všeobecný kalkulační vzorec doporučuje kalkulační položky (Krutina, Novotná, 2014).

Všeobecný (tradiční) kalkulační vzorec

Tabulka 1: Všeobecný (tradiční) kalkulační vzorec

1) Přímý materiál
2) Přímé mzdy
3) Ostatní přímé náklady
4) Výrobní (provozní) režie
= Vlastní náklady výroby – (položky 1-4)
5) Správní režie
= Vlastní náklady výkonu – (položky 1-5)
6) Odbytové náklady
= Úplné vlastní náklady výkonu – (položky 1-6)
Zisk (Ztráta)
= Cena výkonu

Zdroj: Synek a kol. (2009)

Synek a kol. (2009) uvádí ve své knize, že tento uvedený vzorec je vzorcem kalkulací ceny, kdy cena vzniká podle vztahu $\text{náklady} + \text{zisk} = \text{cena}$. Jedná se o tzv. nákladovou cenu. Nákladová cena se používá v případě, kdy tuto cenu nestanoví trh. Zisk si zde stanovit tak, aby byla zajištěna výnosnost kapitálu. Cenovou kalkulaci používat většinou při jednání s odběrateli. Musíme však brát v úvahu, že nákladová kalkulace slouží jako nástroj vnitropodnikového řízení a není přístupná veřejnosti, protože se jedná o interní informaci.

V kalkulačním vzorci se nachází dvě základní skupiny nákladů, a to přímé náklady a režijní náklady. Přímé náklady lze přiřadit jednotlivým druhům výrobků, tedy vyjádřit je na jednotku produkce.

První položkou je přímý materiál, do kterého lze zahrnout základní materiál, suroviny, polotovary, pohonné hmoty, ostatní a pomocný materiál nebo výrobní obaly. Je to tzv. materiál, který se stává trvalou součástí výrobku.

Druhou položkou jsou přímé mzdy, zahrnují se sem: základní mzda, příplatky, doplatky nebo prémie a odměny výrobních dělníků, které přímo souvisejí s kalkulovanými náklady.

Třetí položkou jsou ostatní přímé náklady. Zde zahrnout například energii, technologické palivo, odpisy, náklady na opravy a udržování nebo příspěvky na sociální zabezpečení apod.

Druhá část kalkulačního vzorce představuje režijní náklady. To jsou náklady společně vynaložené na celé kalkulované množství výrobků a nelze je přímo určit na kalkulační jednici. Jelikož režijní náklady neustále rostou, je třeba řídit jejich vývoj. Tyto náklady jsou jedním z hlavních zdrojů snižování celkových nákladů, a proto vedou k vyšší hospodárnosti.

Čtvrtou položkou kalkulačního vzorce je výrobní neboli provozní režie, ta zahrnuje náklady související s řízením a obsluhou výroby. Patří sem režijní mzdy, odpisy hmotného investičního majetku, spotřeba energie, opotřebení nástrojů, režijní materiál nebo náklady na opravy.

Pátá položka představuje správní režii, do které patří náklady související s řízením podniku. Především sem zahrnovat platy řídicích pracovníků, pojištění, odpisy správních budov, poštovní nebo telefonní poplatky.

Šestou položkou jsou odbytové náklady, souvisí s odbytovou činností. Odbytovými náklady jsou propagace, prodej, expedice výrobků nebo náklady na skladování

Všeobecný kalkulační vzorec používá mnoho podniků, které si ho doplňují o další položky přímých či nepřímých nákladů, a to v závislosti na účelu použití konkrétní kalkulace (Synek a kol., 2009).

Retrográdní kalkulační vzorec

Tabulka 2: Retrográdní kalkulační vzorec

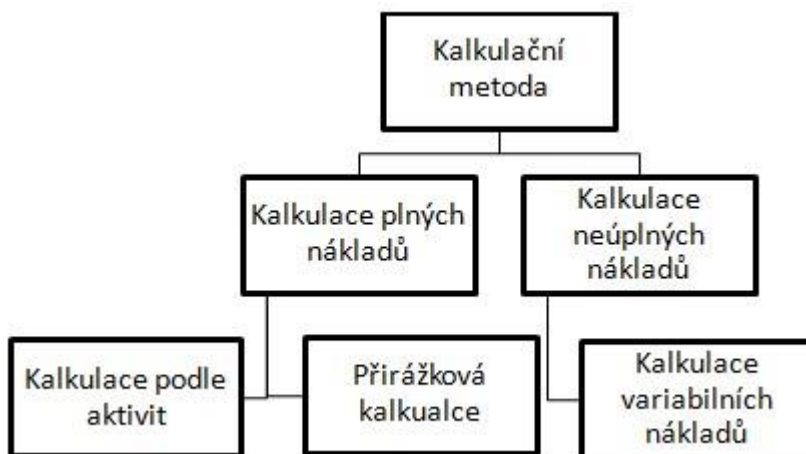
Základní cena výkonu
<ul style="list-style-type: none">• dočasná cenová zvýhodnění
<ul style="list-style-type: none">• slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
= Cena po úpravách
<ul style="list-style-type: none">• náklady
= Zisk

Zdroj: Popesko (2009)

Jak uvádí Popesko (2009), organizace, které působí na konkurenčních trzích, oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci cen výkonů. Nastává pak, že cena výkonu není jen přírůžkou k celkovým nákladům, ale je ovlivněna konkurenčním prostředím. Tržní cenu výrobků musí podnik přijmout a pak se tato cena stává podkladem pro stanovení nákladů výrobku. Náklady výkonu jsou pak určeny jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem.

3.2 Základní typy nákladových kalkulací

Obrázek 3: Základní typy nákladových kalkulací



Zdroj: Popesko (2009)

Rozlišovat lze kalkulaci úplných nákladů a kalkulaci neúplných nákladů, a to podle toho, zda kalkulace přijímá všechny podnikové náklady nebo jen jejich část. Kalkulace úplných

nákladů zahrnuje veškeré náklady podniku. Oproti tomu kalkulace neúplných nákladů kalkuluje jen část nákladů podniku (variabilní) a fixní náklady na výkony nerozpočítává. Druhou skupinou rozlišení je způsob, kterým se alokují fixní neboli režijní náklady. Režijní náklady se můžou v plné výši nealokovat a nechat část nerozdělenou, což by znamenalo použití kalkulace variabilních nákladů. V rámci kalkulací úplných nákladů také lze použít buď přírážkovou kalkulaci, která spočívá v objemovém přiřazení režijních nákladů, anebo kalkulaci podle aktivit, která přiřazuje náklady podle skutečných příčinných vztahů (Popesko, 2009).

Nejčastějším argumentem pro použití kalkulace úplných nákladů je, že výroba není možná bez vynaložení fixních nákladů, a proto by měly být náklady přiděleny jednotkám produkce a zahrnuty do jejího ocenění (Drury, 2016).

3.2.1 Přírážková kalkulace

Fibírová, Šoljaková, Wagner (2011), uvádějí, že přírážková kalkulace je využívána pro přiřazení společných nepřímých nákladů výkonům. Přírážková kalkulace se uplatňuje ve dvou formách, a to v sumační metodě a v diferencované metodě. V sumační metodě se přírážka nepřímých nákladů zjišťuje podle vztahu mezi nepřímými náklady a univerzální rozvrhovou základnou. Vychází z domněnky, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (spotřeba strojového času, spotřeba materiálu, hodina práce,...). Ve složitějších činnostech podniku je splnění tohoto předpokladu nereálné. V současné době se v praxi uplatňuje spíše diferencovaná přírážková kalkulace. Pro různé rozvrhování skupin nepřímých nákladů se používají různé rozvrhové základny a při jejich výběru se vychází z analýzy příčinného vztahu mezi rozvrhovou základnou a společnými náklady.

Rozvrhové základny lze rozdělit na naturální a peněžní. U peněžních základen je vypočítána přírážka nepřímých nákladů v % ve vztahu ke zvolené peněžní základně (například přímé mzdy nebo přímý materiál).

$$(Přirážka\ nepřímých\ nákladů = \frac{Nepřímé\ režijní\ náklady}{Rozvrhová\ základna\ v\ Kč} \times 100) \quad (1)$$

Tímto vzorcem vznikne režijní přírážka v procentech.

U naturální základny lze vypočítat sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách, a to na jednu naturální jednotku základny (například kilogram materiálu, hodinu práce).

$$(Sazba\ nepřímých\ nákladů = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna v naturálních jednotkách}}) \quad (2)$$

V současné době se více používají naturální základny, které nejsou oproti peněžním základnám ovlivněny cenovými změnami a jsou mnohem přesnější, ale jejich zjištění je náročnější. Peněžní základny jsou jednodušší, ale existuje zde nebezpečí chybného přiřazení nákladu, protože zde hrozí, že se změní cena rozvrhové základny, a proto možnost porovnání nepřímých nákladů je časově omezená (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Použití této metody kalkulace je vhodná zejména při „zaběhnuté výrobě“, kdy se může vycházet z reálných a ověřených nákladů na jednotlivé činitele. Výhodou této metody je, že udržuje určitou standardní hodnotu vlastních výrobních nákladů a poté i cen (Křikáč, 2000).

3.2.2 Metoda ABC (Activity Based Costing)

Jedná se v podstatě o nový přístup ke sledování a přiřazování nákladů. Existují dva základní typy systému podle, kterých se můžou přiřadit nepřímé náklady předmětu kalkulace. A tím je tradiční nákladový systém a systém ABC. Systém ABC také může definovat jako kalkulaci podle aktivit (Drury, 2016).

Cílem kalkulace ABC je rozvržení nepřímých režijních nákladů podle toho, kde skutečně vznikají. Tato kalkulace zjišťuje a přiřazuje náklady dílčím aktivitám. Mezi dílčí činnosti také zařadit například seřízení strojů, kontrola kvality, přesun materiálu, příjem nebo výdej materiálu apod. Vzhledem k jejich potřebě na jednotlivé výrobky a jejich rozsah v určitém období, musí být tyto dílčí aktivity měřitelné. Zaměřují se zde na oblasti, ve kterých vznikají režijní náklady a dále se zkoumá, jaké náklady vyvolávají aktivity a ty se dále testují pro jejich nezbytnost. Vztahy, která vyvolávají vznik nákladů, nazýváme cost drivers (tj. např. počet zákazníků, počet dodavatelů, počet kontrol, objednávek nebo faktur). Zjištěné náklady se alokují na výkon výrobku nebo služby. Tato kalkulace tedy vychází ze vztahu, že procesy spotřebovávají zdroje a výkony spotřebovávají procesy (Synek a kol., 2009).

Podle Fibířové a Šoljakové (2010), je rozdíl mezi tradičním nákladovým systémem a systémem ABC. Spočívá v tom, že tradiční metody alokují nepřímé náklady v první fázi vnitropodnikovým útvarům, které pak v rámci útvarů náklady přiřadí výkonům podle sumární objemové rozvrhové základny. V kalkulaci ABC se v první fázi alokují nepřímé

náklady aktivitám a ty se pak rozdělují pomocí rozvrhové základny, jež vyplývá z rozsahu aktivit, nikoli z objemu výkonů na jednotlivé výkony.

Výhodou této kalkulace je spravedlivější rozdělení nepřímých nákladů, také přináší větší přesnost a větší množství informací než u tradičních systémů. V celé řadě oblastí kalkulace ABC zasahuje nad rámec běžných kalkulačních metod a umožňuje analyzovat různé oblasti podniku, a to z hlediska činností hodnotových a naturálních stránek. Mezi nevýhody patří například data, která jsou používána v systému a jejichž ověření je obtížné. Dále to mohou být náklady na zpracování, evidenci a vykazování, které jsou příliš vysoké. (Popesko, Papadaki, 2016).

3.2.3 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů (metoda krycího příspěvku) reaguje na nedostatky absorpční kalkulace a na problémy s jejím využitím. Fixní náklady nesouvisí s kalkulační jednotkou, ale s časovým obdobím, a proto je nutné oddělit tyto náklady od variabilních. Nejdůležitějším členěním nákladů zde není členění na přímé a nepřímé náklady, ale na fixní a variabilní (Král a kol., 2012).

Výstup této kalkulace je především vhodný pro operativní řízení portfolia výkonů za měnících se podmínek, protože základním ukazatelem pro posouzení rentability výkonu je zde využitý krycí příspěvek na úhradu (Popesko, 2009).

Tabulka 3: Kalkulace variabilních nákladů

Cena po úpravách
<ul style="list-style-type: none">• variabilní náklady výrobku (přímé (jednicové) náklady, variabilní náklady)
Marže (krycí příspěvek)
<ul style="list-style-type: none">• fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král a kol. (2012)

Drury (2016) uvádí, že výhody této kalkulace spočívají v poskytování více užitečných informací pro rozhodování. Pro krátkodobá rozhodnutí jsou informace o nákladech zapotřebí při rozhodnutí, zda se výkon vyrobí interně nebo se nakoupí externě. Variabilní kalkulace zabraňuje fixním režijním nákladům, aby byly rozpočítány mezi přebytečnou

zásobu. Další výhodou této kalkulace je, že odstraní ze zisku vliv změn zásob. V kalkulaci variabilních nákladů slouží zisk jako funkce objemu prodeje, kdežto u kalkulace úplných nákladů je zisk funkcí jak výroby, tak i prodeje.

3.3 Speciální typy nákladových kalkulací

Ve většině případů nelze tyto metody využít pro jakýkoliv podnik, využívají se pro specifické typy výkonů a pro specifické rozhodovací úlohy. Mezi tyto metody patří například kalkulace dělení nebo dynamická kalkulace (Popesko, 2009).

3.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením může být buď prostá, stupňovitá nebo s poměrovými čísly. Kalkulace prostým dělením je nejjednodušší způsob, jak přiřadit náklady k předmětu kalkulace. Její podstata spočívá v tom, že celkové náklady za určité období se vydělí kalkulovaným množstvím výkonů vyrobeným v daném období, tímto výpočtem se zjistí podíl nákladů připadající na kalkulační jednici. Využívá se jak u přímých, tak i u nepřímých nákladů. Kalkulaci prostým dělením lze používat u nákladů, které vyvolávají pouze jeden druh výkonu nebo více druhů výkonů, jež jsou k přiřazovaným nákladům stejně náročné (Král a kol., 2012).

Podle Synek a kol. (2009), se stupňovitá kalkulace dělením využívá tehdy, když výrobek prochází několika stupni výroby a existuje rozdíl mezi prodanými a vyrobenými kusy.

Kalkulaci dělením s ekvivalenčními čísly se používá při výrobě, kdy se výrobek liší pouze velikostí, hmotností, tvarem, jakostí nebo pracností. Ekvivalentní čísla slouží k vyjádření rozdílů mezi výrobními podniky.

3.3.2 Kalkulace ve sdružené výrobě

Sdružená výroba představuje výrobu několika druhů výrobků při jednom výrobním procesu. Vzniklé sdružené náklady je proto nutno rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se může použít odečítací metoda nebo metoda rozčítací (Synek a kol., 2009).

Odečítací neboli zůstatkovou metodu kalkulace lze použít hlavně ve výrobě, kde se vyrábí jeden hlavní produkt a vedle něj vznikají další vedlejší produkty. Metoda spočívá v tom, že od celkových sdružených nákladů se odečtou náklady na vedlejší

produkty a tím se zjistí náklady na hlavní výrobek. Náklady na vedlejší produkty se stanoví pomocí prodejní ceny snížené o zisk zakalkulovaný v ceně. Pokud tento zisk je neznámý, tak se použije průměrný zisk v celé výrobě (Sedláček, 2000).

Rozcítací metoda spočívá v tom, že nemůže ve sdružené výrobě rozdělit hlavní a vedlejší produkty (například ve mlýnech různé druhy mouky). Celkové náklady se zde rozvrhují na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel, které se vypočítají z množství získaných výrobků nebo množství surovin, které vstupují do jednotlivých výrobků (Synek a kol., 2009).

3.3.3 Dynamická kalkulace

Vychází z kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé a z členění podle fází reprodukčního procesu. Zachovává základ všeobecného kalkulačního vzorce. Je rozšířena o odpověď na otázky typu „jaké budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu.“ Dynamická kalkulace se především používá pro ohodnocení vnitropodnikových výkonů předávaných na další úrovně podnikové struktury (Král, Holínská, Misterková, Pospíšilová, 1994).

Tabulka 4: Dynamická kalkulace

Přímé náklady celkem
Výrobní režie - variabilní
- fixní
Náklady výroby
Prodejní režie - variabilní
- fixní
Náklady výkonu
Správní režie
Plné náklady výkonu

Zdroj: Král a kol. (2012)

3.3.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Podle Krále a kol. (2012), je tento vzorec modifikací kalkulací variabilních nákladů. Fixní náklady se zde nehodnotí jako nedělitelný celek. Jejich rozdělení spočívá ve snaze rozdělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti a fixní náklady přiřazované podle jiných principů. Podrobnější členění fixních nákladů pak vychází z toho, zda byly vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobku. Část fixních nákladů podniku se kalkuluje odděleně, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je relevantně vzdálený a které jsou přičítány na principech průměrování nebo úhrady.

Tabulka 5: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách
Variabilní náklady výrobku (přímé (jednicové) náklady, variabilní náklady)
Marže I - Fixní výrobní náklady
Marže II - Fixní náklady skupiny výrobků
Marže III - Fixní náklady podniku
Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král a kol. (2012)

3.3.5 Kalkulace relevantních nákladů

Tato kalkulace je velmi podobná kalkulaci se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Rozdíl je v tom, že u této metody jsou položky nákladů rozděleny na podrobnější členění nákladů, které mají vliv na peněžní tok ve sledovaném období a které nemají vliv žádný. Náklady, jež peněžní tok neovlivňují jsou například náklady na propagaci konkrétního výrobku, odpisy strojních zařízení, speciální přípravky nebo licence. Do nákladů, které peněžní tok ovlivňují lze zařadit například nájemné nebo časové mzdy (Král a kol., 2012).

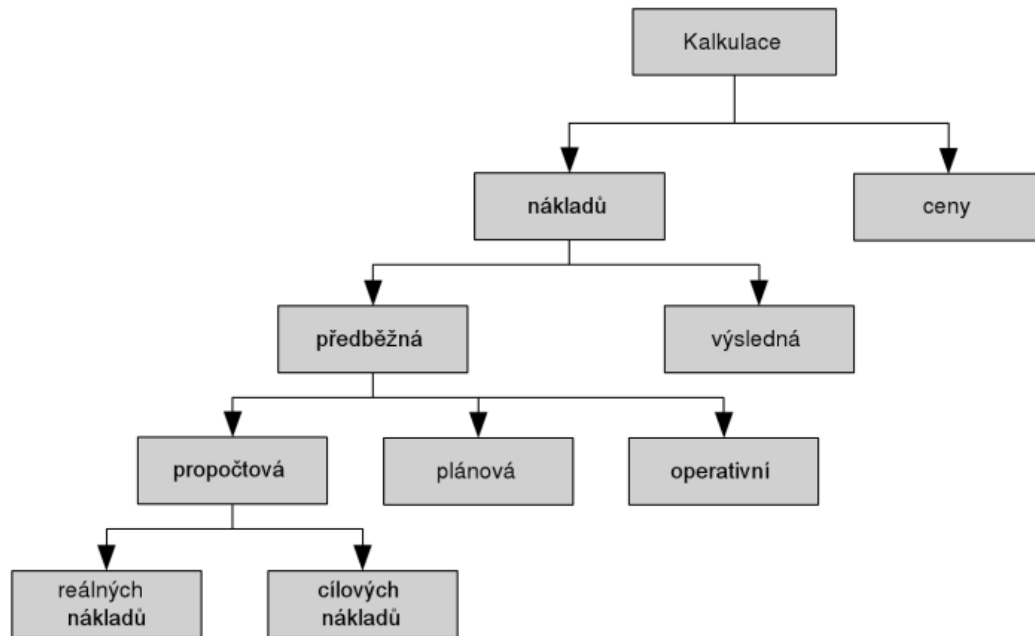
3.4 Kalkulační systém

Kalkulační systém může být definován jako soubor různých druhů kalkulací, které se sestavují v podniku a určují se vztahy mezi nimi. Sestavují se za účelem zjištění nebo ke stanovení výše nákladů na jednotku daného výkonu (Popesko, 2009).

Kalkulace patří mezi základní nástroje řízení a využívají se také jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů, slouží jako nástroj řízení hospodárnosti, jsou důležitým podkladem pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku a také slouží k ocenění a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů nebo hotových výrobků (Král a kol., 2012).

Kalkulační systém je tvořen nákladovými a cenovými kalkulacemi. Nákladové kalkulace lze rozčlenit z hlediska času tzn. v jakém časovém okamžiku se sestavují. A podle se sestavuje kalkulace předběžná nebo výsledná (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Obrázek 4: Kalkulační systém



Zdroj: Král a kol. (2012)

3.4.1 Předběžné kalkulace

Jak uvádí Krutina a Novotná (2014), předběžné kalkulace se sestavují před zahájením výroby. Jejich úkol spočívá v tom, že plánují náklady pro budoucí prováděné výkony. Posláním této kalkulace je snižovat náklady, obvykle se vychází z norem, ale pokud jsou neznámé, tak se vychází z propočtů. Předběžné kalkulace lze dělit na propočtové, plánované a operativní. Plánovou a operativní kalkulaci taky nazývají kalkulací normovou, protože se sestavují na základě norem.

3.4.2 Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace patří mezi předběžné kalkulace a je vytvořena především pro podklady předběžného posouzení efektivnosti podniku, jenž nově zavádí výrobky, služby nebo jejich inovaci. Slouží také k návrhu ceny výrobku nebo zvažované efektivnosti investice (Čechová, 2011).

Tato kalkulace se sestavuje ve fázi vývoje a přípravy výrobku, tedy v době, kdy ještě nebyla zahájena výroba ani prodej produktu. Propočít se provádí pomocí technických parametrů, cen nebo výsledné kalkulace totožných výrobků (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

Využití propočtové kalkulace také závisí na hlavní činnosti podniku. V hromadné a sériové výrobě slouží tato kalkulace k hrubému odhadu budoucích nákladů nových výrobků. Porovnává se kalkulace s cenou, kterou je trh ochoten přijmout a podniku pak pomáhá zjistit, zda nový produkt přinese zisk nebo ztrátu a jestli se mu vůbec vyplatí výrobek zavést. V činnosti na zakázku slouží kalkulace jako podklad pro vytvoření cenové nabídky, z níž podnik pak vychází při jednání se zákazníkem (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

3.4.3 Plánovaná kalkulace

Podle Čechové (2011) se plánová kalkulace využívá při plánování výkonů, které by měly být v podniku prováděny v delším časovém horizontu (alespoň jednoho roku), a tedy se nejedná o jednorázovou zakázku. Plánovaná kalkulace je využívána jak v hromadné, tak i ve velkosériové výrobě. Plánová kalkulace je sestavena na dílčí časová období a na celkové období, na něž se tvoří. Kalkulace slouží jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů, neboť vymezuje náklady, kterých by měly jednotlivé útvary zabývajících se výrobou dosáhnout. Dále slouží jako podklad pro plánování ekonomických informací jako je plánování nákladů, výnosů nebo zisku a také konkretizují přímé a nepřímé náklady ve vztahu ke změnám.

Plánovaná kalkulace může být sestavena na základě plánovaných norem, do kterých lze zahrnout například spotřeby přímého materiálu, práce, normy a zúčtovací sazby stanovené pro položky ostatních přímých nákladů nebo normy a přírážky pro nepřímé náklady na úrovni technologie (Krutina, Novotná, 2014).

3.4.4 Operativní kalkulace

Kalkulace operativní se sestavuje na základě operativních norem, které konkrétně vyjadřují technologické, technické a organizační podmínky platné v době sestavení této kalkulace. Operativní kalkulace může být rozdělena na základní tzv. výchozí, která je platná k prvnímu dni období (měsíc, čtvrtletí, rok) a operativní kalkulaci běžnou. Rozdílí

mezi skutečnými náklady a operativní kalkulací běžnou jsou odchylky od norem. Tato kalkulace je především vhodná v operativním řízení výroby (Synek a kol., 2009).

Funkce, jež plní operativní kalkulace jsou základem pro tvorbu vnitropodnikových cen, slouží k řízení hospodárnosti výroby a vychází se z nich při výpočtu a ocenění nákladů nedokončené výroby nebo polotovarů. Operativní kalkulace se mění vždy, když se změní platné normy (Krutina, Novotná, 2014).

3.4.5 Výsledná kalkulace

Lazar (2012) uvádí, že výsledná kalkulace se sestavuje po skončení výrobního procesu, v opakované velkosériové a hromadné výrobě koncem účetního období a zjišťují se skutečné náklady na kalkulační jednici. Výsledná kalkulace slouží k mezipodnikovému porovnání, ke stanovení prodejních cen, ke kontrole hospodárnosti, ke zjištění skutečné rentability jednotlivých druhů podnikových výkonů nebo ke kontrole předběžných kalkulací. Aby byla stanovena výsledná kalkulace, musí se nejdříve zjistit skutečně vynaložené náklady na celkové množství dokončených výrobků. Tyto údaje poskytne vnitropodnikové účetnictví vedené podle výkonů a podle jednotlivých hospodářských středisek. Proto se musí evidovat podnik tak, aby bylo možné kdykoliv sestavit výslednou kalkulaci jakéhokoliv podnikového výkonu. Zjišťované náklady ve výsledné kalkulaci by měly být srovnatelné s předběžnou kalkulací. Při výpočtů nákladů na kalkulační jednici se používají stejné metody jejich přičítání jako v předběžné kalkulaci.

Velký význam výsledné kalkulace je u podniků se zakázkovou činností a ve výrobcích s delším výrobním cyklem. Průběžně se zde porovnávají náklady s operativní kalkulací a skutečnými náklady zakázky a umožňuje to zjistit odchylky ještě před dokončením zakázky (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

3.4.6 Kalkulace ceny

Cenová kalkulace se liší tím, že kalkulace nákladů odráží skutečné toky vzniklých nákladů oproti cenové kalkulaci, která ukazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku uskutečněné ve formě výnosů. Také obsahuje předpokládaný zisk oproti nákladové kalkulaci (Král a kol., 2012).

S rozvojem tržního hospodářství se projevuje vliv podmínek trhu na cenu, a to se musí odrazit i v rozhodování podniku o ceně. Pokud chce podnik prosadit na trhu své produkty, musí cenu stanovit tak, aby nepřekročil maximální hranici stanovenou odběratelem a zabezpečenou za účelem vlastní výnosnosti. Proto musí cenu stanovit tak, aby byla trhem přijata (Čechová, 2011).

3.5 Tvorba rozpočtů

Tato kapitola bude věnována druhé hlavní součásti vnitropodnikového řízení, a to rozpočtům. Na začátek budou demonstrovány hlavní rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem. Základní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací jsou uvedeny v následující tabulce.

3.5.1 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Tabulka 6: Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Rozpočet	Kalkulace
Vypočítává se pro určité období	Vypočítává se pro určitý počet výrobků
Je zaměřen na náklady a výnosy	Je zaměřena na náklady
U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní	U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
Týká se vnitropodnikového útvaru	Týká se výkonů (výrobků, služeb)
Je podrobnější v režijních nákladech	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

Zdroj: Synek a kol. (2009)

Rozpočetnictví je hlavním nástrojem vnitropodnikového a finančního řízení. Především je zaměřený na zjištění budoucích výnosů a nákladů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z krátkodobých i dlouhodobých cílů podniku a také slouží

ke kontrole těchto cílů. Rozpočetnictví stanoví určité úkoly pro celý podnik, tj. rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku nebo stanovuje úkoly pro jednotlivé vnitropodnikové útvary a tj. rozpočet střediska. Aby mohli být efektivně zhodnoceny situace podniku, stanoveny budoucí cíle a koordinovány jednotlivé činnosti, je potřeba k tomu i systém plánování a rozpočetnictví. Rozpočty patří a navazují na ostatní nástroje jako je podnikové a vnitropodnikové řízení a jejich organizace, operativní a hospodářské plánování, kalkulace, normy nebo nákladové účetnictví (Synek a kol., 2009).

Král a kol. (2012), uvádí ve své knize, že pojem „plán“ a „rozpočet“ jsou v dnešní praxi často spojovány, protože plánování i rozpočetnictví se v podstatě zaměřuje na budoucnost a na předpověď předpokládaných výsledků. Neexistuje žádná jednotná forma, neboť není legislativně upravena. Literatura však udává zřetelné rozdíly těchto pojmů, a to například v německých mluvících zemích nebo v anglosaských oblastech. Pojem „plánování“ (Planning) je obecně v literatuře chápán jako naturální (věcné) vyjádření formulování cílů a cest jejich dosahování za podnik jako celek. Naopak pojem „rozpočtování“ (Budgeting) je hodnotové vyjádření cílů. Král a kol. (2012) definuje rozpočet následovně:

„Rozpočet je kvantitativní výkaz na určité období, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané neboli plánované realitě.“

3.5.2 Základní funkce rozpočtu

Rozpočet plní několik základních funkcí:

1. Stanovuje cíle a plánuje operace vy vývoji hodnotových veličin na dané období. Stanovuje se na jeden rok s tím, že se může rozdělit na kratší časová období.
2. Koordinuje činnosti různých částí organizace uvnitř podniku a určuje odpovědnosti a pravomoci střediskům, aby byly ve vzájemném souladu.
3. Motivuje manažery k úsilí o dosažení organizačních cílů stanovených rozpočtem.

4. Kontroluje skutečný vývoj hodnotových veličin, které porovnává s výší stanovenou rozpočtem.
5. Hodnotí výkony řídicích pracovníků (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

3.5.3 Členění rozpočtů

Rozpočty se dělí z několika hledisek:

- rozpočty pevné a variantní,
- rozpočty přírůstkové nebo tzv. od nuly,
- rozpočty klouzavé nebo časově vymezené,
- rozpočty sestavené na dílčí aktivity nebo rozpočet celkové činnosti,
- rozpočet limitní nebo rozpočet nelimitovaný,

Pevný nebo variantní rozpočet

Čechová (2011) uvádí, že variantní rozpočet počítá samostatně s fixními náklady, jež by měly po celou dobu zůstat relativně stejné. A samostatně s variabilními náklady, které se budou měnit s objemem produkce. Variantní rozpočet očekává možnost odchylky skutečného objemu produkce od plánovaného.

Pevný rozpočet nerozeznává fixní nebo variabilní náklady. Představuje hranici výdajů, které nemůže překročit. Používá se především tam, kde je obtížné rozeznat použití fixních nebo variabilních nákladů. Buď je to příliš nákladné nebo jsou rozdíly téměř bezvýznamné. Pevný rozpočet se pak přepočítává jako celek, a to bez ohledu na to, kde došlo ke změně vstupu.

Rozpočet přírůstkový nebo rozpočet od nuly

Rozpočet přírůstkový bere rozpočet z předcházejícího období a využívá jej jako základ pro běžný rozpočet. Rozpočet z minulého období se jen upraví o předpokládané změny. Jedná se například o změny objemu produkce.

Rozpočet s nulovým základem je metoda, která nebere v úvahu to, co bylo, ale vyžaduje, aby každá složka nákladů byla stanovena a hodnocena tak, jako kdyby se prováděla úplně poprvé. Odpovědné osoby musí znovu vyhodnotit, co potřebují a co musí vynaložit k naplnění určité aktivity (Cima, 2003).

Klouzavý nebo časově vymezený rozpočet

Klouzavý rozpočet je sestavován na celé období a na kratší úseky v tomto období. Je průběžně aktualizován tím, že se přidá další rozpočtové období (měsíc, čtvrtletí) pokud první rozpočtové období skončilo. Využití tohoto rozpočtu je přínosné, pokud nelze odhadnout budoucí náklady nebo aktivity (Cima, 2003).

Časově vymezený rozpočet nebo také rozpočet na pevné období, který je sestaven na celé období a nebere v úvahu žádnou změnu, která může nastat. Rozpočet lze sestavit na kratší období, když je rozpočet sestaven na delší období, tak může dojít k několika nepřesnostem, které během plánování nelze předpovídat (Čechová, 2011).

Rozpočty celkové a dílčí

Dále Čechová (2011) uvádí, že celkové rozpočty mohou být sestavovány pro jednotlivé položky a pro celkovou činnost útvaru. (Například stanovení celkové režie útvaru). Je to typické pro vnitropodnikové rozpočtování.

Rozpočty dílčích aktivit mají v základu náklady podle příčiny jejich vzniku. Toto členění je pak přesnější a nutí vedoucího pracovníka předem uvažovat o příčině vzniku nákladů. Tyto rozpočty jsou časově náročné a nákladné.

Limitní a volný rozpočet

Nelimitovaný neboli volný rozpočet je na principu odhadovaných částek, při jeho nedodržení může mít pouze následek pro systém prémie.

Limitní rozpočet, kde je určitá částka nákladů, která se nesmí překročit. Pokud dojde k překročení, musí se tato skutečnost schválit. Dojde buď ke zvýšení určité položky, či ke změně výdajů, nebo nastane změna limitu pro celý útvar (Čechová, 2011).

3.5.4 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobé rozpočty mohou být sestaveny na úrovni celého podniku a na úrovni jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Proto je lze členit z věcného hlediska na podnikové a vnitropodnikové. Většinou se sestavují na období, které nepřesahuje jeden rok.

Podnikové rozpočty (Master Budgets)

Při zpracování podnikových rozpočtů se klade větší důraz na důsledky financování, jehož zdroj je důležitý pro dlouhodobé řízení. Podnikový rozpočet je nástroj pro realizaci cílů podniku jako celku. Pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu zpravidla na jeden rok, vychází se ze strategických rozpočtů a plánů pro určité období a z existujících věcných, finančních a personálních podmínek. Jedná se o sloučení tří podnikových rozpočtů, a to rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka a rozpočet peněžních toků, kde peněžní tok se nemusí používat natolik jako rozvaha a výsledovka. Pokud se bude chtít rozpočet sestavit na delší časové období, musí se sestavit také investiční a kapitálové rozpočty. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Podnikové rozpočty se většinou sestavují i pro potřeby vnitropodnikových útvarů a jejich záměry. Hlavním podnikovým rozpočtem se řídí i potřeby externích uživatelů nebo potřeby vnitropodnikového řízení. Sestavuje se především z údajů finančního účetnictví (Čechová, 2011).

Vnitropodnikové rozpočty

Vnitropodnikové rozpočty řeší především otázku tokových veličin, a to především nákladů a konkrétně náklady režijní povahy. Tyto rozpočty jsou sestavovány hlavně pro jednotlivá vnitropodnikové střediska. Zde se ukázala oboustranná vazba mezi rozpočty nákladů a předběžnými kalkulacemi. Pomocí kalkulací se orientují na řízení jednicových nákladů, kdežto u rozpočtů se uskutečňuje řízení režijních nákladů (Synek, Kislíngerová a kolektiv, 2010).

Vnitropodnikové rozpočty nejsou určeny pro potřeby externím uživatelům, ale pouze pro účely vnitropodnikových středisek. Střediska mohou být specifikovány podle dvou hledisek, a to místa vzniku sledované veličiny (výnosu, nákladu, ...) nebo odpovědnosti za danou veličinu. Také si musí ujasnit, jestli se bude rozpočtovat jen část nákladů střediska – režijní náklady, nebo celkový rozsah dané veličiny – střediskové rozpočty (Čechová, 2011).

Střediskové rozpočty

Podle Čechové (2011) jsou střediskové rozpočty určeny hlavně pro stanovení úkolů vedoucím pracovníkům jednotlivých útvarů, a to z pohledu odpovědnosti za střediskové výnosy nebo náklady, za investovaný kapitál ve středisku a za stavy aktiv, jež může daný útvar ovlivnit.

Pokud se sestavují střediskové rozpočty nákladů musí se rozlišit jednicové a režijní náklady. Hlavní důvod je ten, že nákladový úkol u jednicových nákladů vychází z norem a kalkulací výkonů. Pro zajištění srovnatelnosti se skutečně vynaloženými náklady se musí vynásobit skutečným objemem uskutečněných výkonů. Jednoduše řečeno jednicové rozpočty vznikají jako součin předběžných kalkulací a předem stanovený objem výkonu. V přípravě rozpočtů je jejich význam větší (Král a kol., 2012).

Režijní rozpočty

Režijní rozpočty stále více rostou a nabývají na významu, protože podíl režijních nákladů stále roste na celkových nákladech dané aktivity. Režijní rozpočty se můžou sestavovat dvěma způsoby, a to v druhovém členění nebo v účelovém členění. V účelovém členění se soustřeďuje vztah mezi režijním nákladem a režijním výkonem, který je příčinou vzniku. Druhové členění je založené na členění nákladů podle druhů. Toto členění se využije pouze tam, kde si střediska poskytují služby mezi sebou navzájem. Režijní rozpočty jsou sestavovány několika způsoby, ale mezi ty nejznámější patří normování, limitování a předpoklady. Při způsobu sestavování norem se může vycházet ze skutečných nákladů v minulosti, ale také nemusí. Limitování se snaží omezit vznik nákladů anebo režijní náklady udržet v přijatelné výši. Limitovat se můžou režijní náklady konkrétního celého střediska, skupinu režijních nákladů nebo určité jednotlivé položky režijních nákladů. Předpoklady čili odhady budoucího vývoje se používají hlavně u nepravidelných režijních nákladů, nebo tam, kde je velmi těžké je změřit, nebo u středisek, které je nemůžou absolutně ovlivnit (náklady na opravy dlouhodobého majetku, odpisy,..) (Čechová, 2011).

3.5.5 Střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Drury (2016) uvádí, že dlouhodobé plánování zahrnuje tzv. výhled do budoucnosti na několik let, a to nejméně na pět let. Proto tyto plány jsou nejisté, nepřesné a mohou se změnit. Dlouhodobé rozpočtování oproti plánování je přesnější a podrobnější. Rozpočty jsou ukazatele toho, co se očekává a čeho bude dosaženo během rozpočtového období. V průběhu tohoto období dochází ke změnám podmínek, a proto se dlouhodobý rozpočet sestavuje v několika variantách, a to minimálně v pesimistické a optimistické. Tyto návrhy jsou přezkoumány a zpřesňovány podle krátkodobých ročních rozpočtů.

System klouzavých rozpočtů se používá nejen u krátkodobého rozpočtování, ale i u dlouhodobého. Zde si lze určit základní rozpočtové období například na tři roky a po uplynutí prvního roku se doplní další rok. Tímto způsobem se dosahuje užší vazby k ročnímu strategickému rozpočtování a tím se zajišťuje spojitost celého rozpočtování (Král a kol., 2012).

Dlouhodobé rozpočty mohou být sestaveny pouze podle vývoje nákladů a výnosů, na určitou část aktiv nebo pasiv podniku nebo podle výkazů účetní závěrky a to rozvahy, výsledovky, popřípadě výkazu peněžních toků (Čechová, 2011).

Závěr kapitoly bude věnován rozboru a kontrole kalkulací a dodržení rozpočtů. Tyto úkony také patří do vnitropodnikového řízení a jsou také důležité.

3.5.6 Rozbor a kontrola kalkulací

Synek a kol. (2009), kalkulace jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů vnitropodnikového řízení. Analýza kalkulací ukazuje nedostatky v řízení. Srovnává výsledné kalkulace s plánovanými kalkulacemi, a to je základní postup rozboru. Nebo se také srovnávají kalkulace stejných výrobků vyráběných v různých podnicích. Tento rozbor podniku poskytuje informace o změně celkových nákladů a o změnách jejich struktury. Nedostatky v organizaci výroby a práce, porušení limitů režijních nákladů nebo neplnění norem spotřeby výrobních činitelů apod. podniku poukazují nepříznivé odchylky. Pokaždé je nutné přihlížet k výsledkům výroby a ke změnám technologie. Změny technologie vedou například k výměně živé práce za strojní a tím rostou režijní náklady a snižují se přímé mzdy. Při rozboru kalkulací výrobků produkovaných v různých výrobních jednotkách se přihlíží k dalším skutečnostem. Mezi tyto další skutečnosti patří například automatizace a robotizace výroby, podíl zmetků, struktura pracovní síly a přímých metod podle jednotlivých operací, použitá technologie, stupeň využití výrobní kapacity, úroveň mechanizace, využití surovin a odpadu. Výsledkem rozboru kalkulací, jeho srovnání a analýza příčin rozdílů je návrh opatření k odstranění nedostatků, které z těchto činností vyplynuly.

Přímé normované náklady tvoří důležitou část nákladů výrobku. Normy určující spotřebu materiálu, normy práce a energie na jednotlivé výrobky jsou východiskem rozboru. Proto by se měly kontrolovat náklady na spotřebu materiálu, jestli byly dodrženy normy odpadu nebo ceny materiálu. Pokud nastaly nějaké odchylky, měly by se analyzovat a zjistit proč

k nim došlo. Příčinou může být např. materiál, který má jiné vlastnosti (nižší pevnost, vyšší specifickou hmotnost). Podobně se zkoumají přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Kontrolovat by se měla celá normativní základna. Výrobní srovnání také slouží k tomuto rozboru, patří do něj srovnání s konkurenčními výrobky. Výsledek analýzy je hlavním podnětem pro technickou přípravu výroby, zvláště pro technologii a konstrukci. Naturální spotřeba výrobních faktorů, které stanovují normy, nejsou rozhodující položkou přímých nákladů, ale i jejich ocenění jsou rozhodující. Ocenění ceny surovin a materiálů, mzdové tarify apod. Také výběrem správného dodavatele můžeme dosáhnout snížením nákladů (Synek a kol., 2009).

3.5.7 Kontrola dodržení rozpočtů

Existují tři základní formy rozpočtu, kterými jsou kontrolovány skutečné náklady středisek. První absolutně pevný neboli také nepřepočtený rozpočet. Tento rozpočet se využívá hlavně při kontrole nákladů středisek, který není stanovený a kvantifikovaný výkon. Používá se při kontrole nákladů správních útvarů, strategického řízení, středisek výzkumu a vývoje, ale také u servisních středisek především v informační technologii. Jedná se o rozpočet, který se nemění v návaznosti na změny ve struktuře výkonů a na změny ve skutečném množství. Kontrola nákladů spočívá ve srovnání skutečných nákladů střediska v porovnání s předem stanovenými náklady schváleného rozpočtu. Druhým typem je variantní přepočtený rozpočet. Tento rozpočet slouží na řízení středisek, jež nemají přímý kontakt s trhem, střediska zde nerozhodují o využití kapacity, neovlivňují objem ani strukturu prodaných výkonů. Variantní přepočtený rozpočet je rozpočet, který se musí upravovat pro potřeby kontroly skutečných nákladů. V tomto typu se přepočítávají předem stanovené náklady schváleného rozpočtu dle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů. Fixní náklady jsou zde uznány v prvotní rozpočtové výši. Přepočteny jsou zde jen variabilní rozpočtové náklady. Třetím typem rozpočtu, který se může využít při kontrole je lineárně přepočtený rozpočet. Tento typ rozpočtu přepočítává celkové rozpočtové náklady (variabilní i část fixních) podle skutečného objemu a struktury výkonů. Lineárně přepočtený rozpočet slouží k řízení středisek, jež motivují k vyššímu využití kapacity (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011).

Také je to zaměřené na zjišťování vzniklých odchylek. Jestli je rozpočet překročen nebo dojde k úspoře rozpočtu. Následná kontrola srovnává rozpočtové náklady se skutečně vzniklými režijními náklady. Pokud dojde k úspoře režijních nákladů, nemusí to být

účelné, prostředky se přesunou nebo odloží na pozdější dobu (oprava strojů, údržba) (Synek a kol., 2009).

4 Metodika

Cílem této bakalářské práce je analýza současného systému kalkulací nákladů a rozpočtů, rozbor kalkulačních metod, způsobů rozpočtování a zhodnocení jejich úlohy při řízení procesů na vybraný podnik.

Práce je rozdělena na dvě části. První z nich je teoretická část, která je zaměřena na řízení vnitropodnikových procesů, fáze systému řízení, tvorbu ceny a analýzu odchylek. Dále na kalkulaci nákladů a klíčových pojmů, mezi něž lze zahrnout například předmět kalkulace, rozvrhovou základnu nebo kalkulační vzorec, a také na základní typy nákladové kalkulace. Typy nákladové kalkulace jsou vypsány a popsány. Je uvedena např. přírážková kalkulace, dynamická kalkulace nebo kalkulace metody ABC. Také jejich výhody a nevýhody. Další část tvoří kalkulační systém a jeho rozdělení. Poslední kapitola teoretické části se zabývá rozpočetnictvím - podrobněji tvorbou rozpočtů, členěním rozpočtů dle různých hledisek, rozdílem mezi kalkulací a rozpočtem, na závěr jsou rozebrány kontroly, rozborů a dodržení rozpočtů a kalkulací.

Podkladem pro teoretickou část je studium odborné literatury, jejíž seznam bude uveden na konci bakalářské práce.

Druhou část bakalářské práce tvoří část praktická, která bude na začátku obsahovat informace o vybraném podniku, jímž je Aspera technology, s.r.o. v Českých Budějovicích. Bude představena organizační struktura podniku, dále se bude tato část zabývat analýzou současného stavu kalkulací nákladů.

V další kapitole bude vypočítána kalkulace nákladů na konkrétní středisko podniku. Kalkulace nákladů na středisko lakovna bude obsahovat kalkulace na jednosměnný, dvousměnný a třisměnný provoz, poté bude následovat zhodnocení a doporučení nejvhodnější možnosti.

Poslední kapitola bude věnována celopodnikovému rozpočtu firmy. Rozpočty budou sestaveny podle interních údajů na rok 2019 a na jednotlivá čtvrtletí. Jednotlivá čtvrtletí budou mít náklady rozděleny na skupiny jednicové náklady, výrobní režijní náklady, ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady. Dále bude sestaven Master Budget na rok 2020, do kterého budou zahrnuty náklady na vícesměnný provoz.

Závěrem bude u každé kapitoly uvedeno zhodnocení a doporučení.

Všechna data potřebná pro praktickou část bakalářské práce budou konzultována s ředitelem podniku Aspera technology, s.r.o. s Ing. Pavlem Kocourkem. Všechna data potřebná k práci budou zjišťována metodami pozorování, dotazování a vlastním zjišťováním.

Kalkulační vzorec podniku: (3)

Kalkulační vzorec
Materiál
+ Marže materiál %
Práce
+ Marže práce %
+ Marže obchod %
Celkem
Zisk

5 Praktická část

5.1 Informace o podniku

Předmět podnikání:

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Předmět činnosti: Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor

Statutární orgán:

Jednatel:

Ing. FRANTIŠEK KASKA, dat. nar. 8. ledna 1956

Křižíkova 1891/3, České Budějovice 6, 370 01 České Budějovice

Den vzniku funkce: 1. ledna 2019

Jednatel:

DANA KASKOVÁ, dat. nar. 15. prosince 1960

Lannova tř. 97/57, České Budějovice 6, 370 01 České Budějovice

Den vzniku funkce: 1. ledna 2019

Způsob jednání:

Jednatelé zastupují společnost samostatně

Prokura:

Ing. PAVEL KOCOUREK, dat. nar. 28. září 1983

Nová 816, 373 41 Hluboká nad Vltavou

Společníci:

Společník:

Ing. FRANTIŠEK KASKA, dat. nar. 8. ledna 1956

Křižíkova 1891/3, České Budějovice 6, 370 01 České Budějovice

Podíl:

Vklad: 144 000,- Kč

Splaceno: 100%

Obchodní podíl: 72%

Společník:

DANA KASKOVÁ, dat. nar. 15. prosince 1960

Lannova tř. 97/57, České Budějovice 6, 370 01 České Budějovice

Podíl:

Vklad: 36 000,- Kč

Splaceno: 100%

Obchodní podíl: 18%

Společník:

Ing. PAVEL KOCOUREK, dat. nar. 28. září 1983

Nová 816, 373 41 Hluboká nad Vltavou

Podíl:

Vklad: 20 000,- Kč

Splaceno: 100%

Obchodní podíl: 10%

Základní kapitál: 200 000,- Kč

Obrázek 5: Areál Aspera v Českých Budějovicích



Zdroj: Aspera (2020)

Společnost Aspera, spol. s r.o. se sídlem na jihu Čech vznikla roku 1991 a stala se tak největším velkoobchodním prodejcem elektromateriálu s dlouholetou tradicí. V roce 2013 proběhlo otevření nového výrobního a skladového areálu firmy ASPERA, s.r.o. a také zároveň vzniklo výrobní středisko Aspera technology, s.r.o., zabývající se kovovýrobou a práškovým lakováním.

Ke dni 1. 1. 2019 byla firma ASPERA, spol. s r.o. rozdělena formou odštěpení, kdy vznikly nové společnosti. Společnost byla rozdělena podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Důsledkem odštěpení vznikla nová společnost ASPERA elektro, s.r.o. a ASPERA technology, s.r.o.

Výrobní část společnosti Aspera technology, když ještě spadala pod firmu Aspera, spol. s r. o., dosáhla od začátku své výroby obratu (tvořeného výrobou vlastních výrobků a služeb) v hodnotě 153 mil. za šest let. Tento obrat tvořil téměř 12,6% čistého obratu celé společnosti.

Hlavní činností Aspera technology, s.r.o. je zpracovávání plechu. Jedná se například o ohraňování, vysekávání, ohýbání, svařování metodou MAG a TIG, bodové svařování, pálení vláknovým laserem, který umožňuje řezání barevných kovů, montáž s balením, elektromontáž, zajišťuje i službu konsignačního skladu. Firma zpracovává nejenom plech, ale také ocelové materiály, nerez i hliníkové plechy.

Roku 2014 byla zprovozněna lakovací linka a také byl naimplementován informační systém pro řízení výroby. Mimo jiné se také tento rok investovalo do strojního vybavení, výrobního zázemí a informačního systému. Tyto veškeré investice pokračovaly až do roku 2018 a byly financovány z vlastních zdrojů a formou leasingu.

Firma obchoduje nejen s českými, ale také se zahraničními zákazníky (zejména s německými a rakouskými), kteří působí v oblasti strojírenství a elektrického průmyslu. Aspera technology, s.r.o. také realizuje výrobky na míru a dodávky finálních výrobků. Firma disponuje vlastním centrálním skladem.

Od roku 2016 Aspera technology, s.r.o. připravuje vlastní produktovou řadu kovového mobiliáře. V současné době firma nabízí několik typů kuřáckých stolů s integrovaným popelníkem, celokovové a odpadkové koše, květináče nebo venkovní kovové lavičky. Další výrobková řada, na kterou se Aspera technology, s.r.o. zaměřuje, jsou Industrial výrobky. Nabízí stojany na Big-bag vaky, manipulační vozíky, ochranné rohy, manipulační kontejnery a výklopné kontejnery. Firma dále nabízí konstrukční podporu při vývoji krytování strojů a vlastní know-how při zakázkové výrobě. Nejdříve se vytvoří model, připraví se potřebná dokumentace, jež musí být v souladu s technickými možnostmi firemních strojů, a poté se vyrábí.

Firma mimo jiné vyrábí také řadu svítidel (i pouliční svítidla). Tato svítidla firma nabízí v různých světelných intenzitách, ve variantách LED i trubicová nebo jinak upravená svítidla. Interiérová svítidla jsou především určena pro přisazenou montáž na strop, na zeď nebo pro zavěšenou montáž k osvětlení chodeb, prostorů nebo kanceláří. Dále se nabízí oceloplechové elektroměrové rozvaděče řady REV, které slouží k osazení jednofázových a třífázových elektroměrů s hlavním 16A/B a jednofázovým jističem 2A pro spínání HDO. Jsou určeny pro zazdění do venkovních pilířů a pevných zdí. Vyznačují se odolnou povrchovou úpravou, snadnou montáží a kvalitním zpracováním.

Služba montáž a elektromontáž nabízí montáže na dokončovací práce v oblasti kovovýroby z ocele, hliníku a nerez. Součástí této služby je tmelení, nýtování, lepení izolací a finální kompletace produktů po lakování.

Služba konsignační sklad má k dispozici 1850 paletových míst v čistém, organizovaném a moderním skladu. Pomocí čteček čárových kódů se řídí online skladové hospodářství. Balení výrobku probíhá vždy podle přání zákazníka tak, aby nedošlo k žádnému poškození během transportu. Všechny výrobky jsou baleny dle charakteru produktu, aby bylo balení bezpečné a efektivní. Firma má tolik zkušeností, že je schopna navrhnout optimální způsob balení a přepravy.

ASPERA technology s.r.o. – zakázková výroba

V současnosti má firma 125 zaměstnanců.

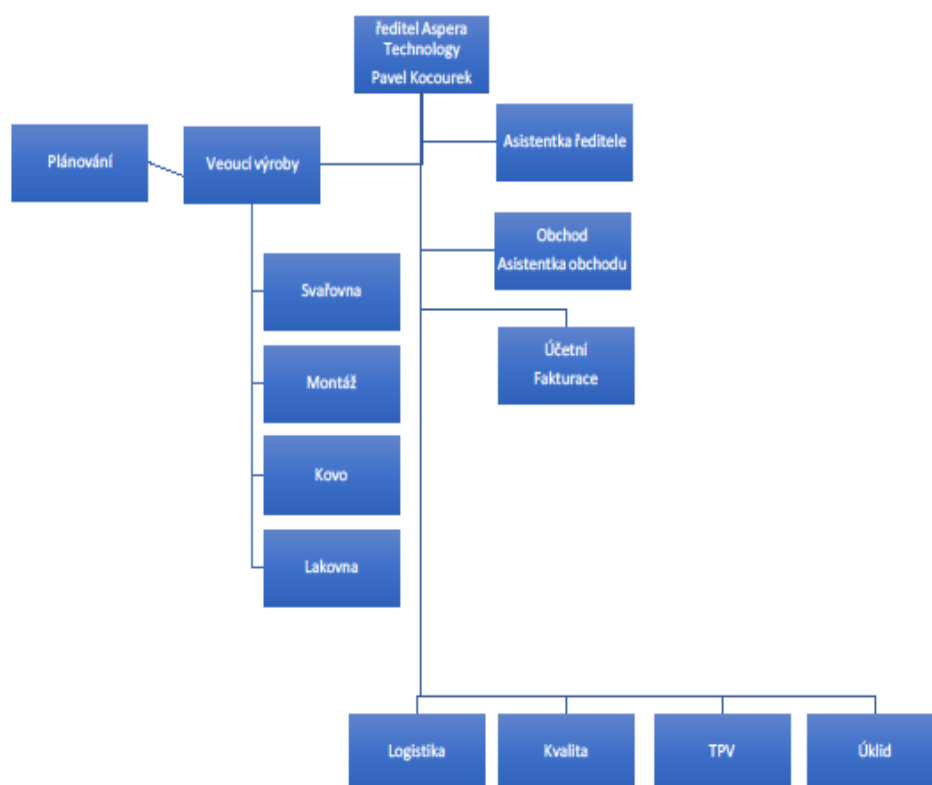
Rok 2014 obrat za rok v CZK 50 M

Rok 2015 obrat za rok v CZK 70 M

Rok 2016 obrat za rok v CZK 100 M

Rok 2017 obrat za rok v CZK 170 M

Obrázek 6: Organizační struktura společnosti ASPERA technology s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování

Následující pasáž o rozsahu 47 stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě JU.

Summary a keywords

The aim of this bachelor thesis is an analysis of the current system of costing and budgeting, analysis of costing methods, methods of budgeting and evaluation of their role in managing processes for a selected company.

The thesis is divided to two parts. The first part is a theoretical part. It is focused on the management of internal processes, phases of management systém, pricing and imbalance analysis. It si also aimed at costing and key terms, for example: the subject of costing, schedule base or costing formula. Furthermore, there are mentioned and described the basic types of costing. For example, a surcharge calculation, a dynamic calculation, or an ABC calculation is listed. Their advantages and disadvantages are also presented in this work. Another component of this part is the calculation system and its dividing.

The last chapter of the theoretical part focuses budgeting. There are described the creation of budgets, dividing of budgets according to various aspects, the difference between calculation and budget and also controls, analyzes and compliance of budgets and calculations are analyzed in more details. The study of professional literature is the base for this theoretical part. The list of the sources is given at the end of this thesis.

The second part of the bachelor thesis is the practical part. At the beginning, it contains information about the selected company and its organizational structure. The mentioned company is Aspera technology, s.r.o. in České Budějovice. In this part is an analysis of the current situation of costing, too. The costing for concrete center of the company is calculated in the next chapter. The calculation of the cost of the varnish center includes calculations for one-shift, two-shift and three-shift operation. Then the results are evaluated and some recommendations are proposed for the most suitable option.

The last chapter of the practical part is concentrated on the company budget. The budgets are based on internal data for 2019 and for each quarter. In each quarter, costs are divided into groups of unit costs, production overhead costs, other operating costs and other financial costs.

In the conclusion, there are evaluation and recommendations for each chapter.

Keywords: calculations, costs, costing system, calculations methods, costing model, budgets, budgeting methods

Seznam použitých zdrojů

- Aspera. (2020). Úvod. *Aspera.cz* [online]. 2020 [cit. 5. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.aspera.cz/>
- CIMA. (2003). *Manažerské účetnictví – Oficiální terminologie*. Praha: Aspi, a.s.
- Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, a.s.
- Drury, C. (2016). *Management and Cost Accounting*. 9th ed. Hampshire: Cengage Learning.
- Fibírová, J. a Šoljaková, L. (2010). *Reporting*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Fibírová, J., Šoljaková, L. a Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Hradecký, M., Lanča J. a Šiška L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Kotler, P. (2004). *Marketing*. Praha: Management Press, s.r.o.
- Kotler, P. a kol. (2007). *Moderní marketing*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Král, B. a kol. (2012). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management press, s.r.o.
- Král, B. a kol. (1994). *Vnitropodnikové účetnictví – Příručky praktických podnikatelů*. Praha: Trizonia.
- Krutina, V. a Novotná, M. (2014). *Ekonomika podniku*. České Budějovice: Jihočeská univerzita.
- Křikač, K. (2000). *Podniková ekonomika*. Plzeň: Západočeská univerzita.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o.
- Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů – Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Popesko, B. a Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů – Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Sedláček, J. (2000). *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita.

Slavík, J. (2013). *Finanční průvodce nefinančního manažera: Jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada Publishing, a.s.

Synek, M. a kol. (2009). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, a.s.

Synek, M. a kol. (2010). *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. BECK.

Žižlavský, O. (2014). *Controlling – studijní text*. Brno: CERM.

Seznam tabulek, obrázků a grafů

Tabulka 1: Všeobecný (tradiční) kalkulační vzorec	15
Tabulka 2: Retrogradní kalkulační vzorec	17
Tabulka 3: Kalkulace variabilních nákladů	20
Tabulka 4: Dynamická kalkulace	23
Tabulka 5: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	24
Tabulka 6: Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací	28
Tabulka 7: Kalkulace přímý materiál – PSE nerezový rám.....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 8: Kalkulace práce – PSE nerezový rám.....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 9: Kalkulace nákladů - PSE nerezový rám ..	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 10: Přímý materiál KW11	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 11: Kalkulace práce na výrobek KW11	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 12: Kalkulace nákladů KW11	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 13: Přímý materiál – Hauser Bodenfach – obrátkový díl .	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 14: Kalkulace práce – Hauser Bodenfach – obrátkový díl	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 15: Kalkulace nákladů – Hauser Bodenfach – obrátkový díl	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 16: Náklady za spotřebu energií	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 17: Odpisy	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 18: Nájem.....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 19: Mzdy	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 20: Spotřeba materiálu a služby	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 21: Bodovací metoda	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 22: Rozpočítané mzdy dle bodovací metody	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 23: Celkové náklady na pracovní den a hodinu.....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 24: Bodovací metoda navýšená o zástupce .	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 25: Rozpočítané mzdy na pracovníky.....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 26: Roční a měsíční náklady na tři směny ...	Chyba! Záložka není definována.

Tabulka 27: Náklady na tři směny rozpočítané na pracovní den a hodinu.....**Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 28: Zhodnocení směn..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 29: I. čtvrtletí – celkové výnosy **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 30: I. čtvrtletí – jednicové náklady **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 31: I. čtvrtletí – výrobní režijní náklady **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 32: I. čtvrtletí - ostatní provozní náklady a celkové náklady.....**Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 33: I. čtvrtletí - zisk..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 34: II. čtvrtletí – celkové výnosy **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 35: II. čtvrtletí – jednicové náklady **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 36: II. čtvrtletí – výrobní režijní náklady **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 37: II. čtvrtletí – ostatní provozní náklady a celkové náklady...**Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 38: II. čtvrtletí – zisk..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 39: III. čtvrtletí – celkové výnosy **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 40: III. čtvrtletí – jednicové náklady..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 41: III. čtvrtletí – výrobní režijní náklady ... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 42: III. čtvrtletí – ostatní provozní náklady a celkové náklady .**Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 43: III. čtvrtletí – zisk **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 44: IV. čtvrtletí – celkové výnosy..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 45: IV. čtvrtletí – jednicové náklady **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 46: IV. čtvrtletí – výrobní režijní náklady ... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 47: IV. čtvrtletí – ostatní provozní náklady a celkové náklady .**Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 48: IV. čtvrtletí - zisk..... **Chyba! Záložka není definována.**

Tabulka 49: Master Budget (2020)..... **Chyba! Záložka není definována.**

Obrázek 1: Fáze systému řízení 7

Obrázek 2: Rozklad odchylky..... 10

Obrázek 3: Základní typy nákladových kalkulací 17

Obrázek 4: Kalkulační systém 25

Obrázek 5: Areál Aspera v Českých Budějovicích 41

Obrázek 6: Organizační struktura společnosti ASPERA technology s.r.o. 43

Obrázek 7: Lakovna..... **Chyba! Záložka není definována.**

Graf 1 Zisk za rok 2019 **Chyba! Záložka není definována.**

Seznam příloh

- Příloha 1: Grafické znázornění - PSE – nerezový rám
- Příloha 2: Grafické znázornění - KW 11
- Příloha 3: Grafické znázornění - Hauser Bodenfach – obrátkový díl
- Příloha 4: Výsledovka – středisko Lakovna 2019
- Příloha 5: Výsledovka Aspera – leden 2019
- Příloha 6: Výsledovka Aspera – únor 2019
- Příloha 7: Výsledovka Aspera – březen 2019
- Příloha 8: Výsledovka Aspera – duben 2019
- Příloha 9: Výsledovka Aspera – květen 2019
- Příloha 10: Výsledovka Aspera – červen 2019
- Příloha 11: Výsledovka Aspera – červenec 2019
- Příloha 12: Výsledovka Aspera – srpen 2019
- Příloha 13: Výsledovka Aspera – září 2019
- Příloha 14: Výsledovka Aspera – říjen 2019
- Příloha 15: Výsledovka Aspera – listopad 2019
- Příloha 16: Výsledovka Aspera – prosinec 2019

Přílohy