

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Katedra ekonomiky

Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Strukturální politika EU a rozvoj venkova

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Kalkulace nákladů a stanovování cen v podniku

Vedoucí práce:
Ing. Václav Krutina, CSc.

Autor:
Bc. Jana Chromá

České Budějovice

2011

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

Jméno a příjmení: **Bc. Jana CHROMÁ**
Osobní číslo: **E09608**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Strukturální politika EU a rozvoj venkova**
Název tématu: **Kalkulace nákladů a stanovování cen v podniku**
Zadávací katedra: **Katedra ekonomiky**

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

Cíl práce:

Provedení analýzy systému kalkulace nákladů v konkrétních podmínkách vybraného podniku a jeho využívání v cenové tvorbě

Osnova:

1. Cíle podniku a jeho cenové politiky, postup a metody stanovení ceny, jejich použití a vhodnost s ohledem na konkrétní podmínky, využití systému kalkulace nákladů v cenové tvorbě
2. Posouzení systému kalkulace nákladů v konkrétních podmínkách vybraného podniku, a to především z hlediska jeho využitelnosti při stanovování cen výrobků
3. Demonstrovat postup a použité metody stanovení ceny výrobků na ukázkovém příkladu v daném podniku
4. Zhodnocení cenové politiky podniku, případné návrhy na opatření

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika. Praha, Grada, 2007.

Swoboda, P.: Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice. Praha, Linde, 1992.

Stepan, A.; Zechner, J.: Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice (Pracovní kniha). Praha, Linde, 1993.

Kotler, P.: Marketing management. Praha, Victoria Publishing, 1993.

Král, B. a kol.: Manažerské účetnictví. Praha, Management Press, 2006.


Král, B. a kol.: Případové studie z manažerského účetnictví. Praha, VŠE, 2001.

časopisy: Ekonom, Hospodářské noviny, od ročníku 2008.


Vedoucí diplomové práce: Ing. Václav Krutina, CSc.
Katedra ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: 15. března 2010

Termín odevzdání diplomové práce: 16. dubna 2011


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c. 370 05 České Budějovice
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentův 13 (26)
Č. B.


doc. Ing. Ivana Faltová Leitmanová, CSc.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 23. března 2010

Prohlašuji, že diplomovou práci s názvem „**Kalkulace nákladů a stanovování cen v podniku**“ jsem vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění, práce a materiálů, které jsou uvedeny v seznamu literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě 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 16. dubna 2011

.....
podpis

Děkuji Ing. Václavu Krutinovi, CSc. za cenné rady a připomínky poskytnuté při realizaci této diplomové práce.

Dále děkuji vedení firmy Budějovický Budvar, n. p. za vstřícný přístup při poskytování informací potřebných k mé diplomové práci.

Zvláštní díky patří mé rodině a přátelům, kteří šli tuto životní etapu se mnou.

Abstrakt:

Předmětem mé diplomové práce je provedení analýzy systému kalkulace nákladů v konkrétních podmínkách vybraného podniku a jeho využívání v cenové tvorbě.

Diplomová práce poskytuje aktuální informace o cenové politice a postupu stanovení ceny v podniku Budějovický Budvar, n. p. Systém stanovování ceny je ukázán na vzorovém příkladu, kde jsou dva výrobky prodávány v tuzemsku a jeden je vyvážen do zahraničí.

Klíčová slova:

Náklady, kalkulace nákladů, cena, cenová politika, stanovení ceny

Abstract:

The subject of my master thesis is a performance of a costing system of a selected particular company and its utilization in a cost management.

The master thesis provides actual information in terms of the pricing policy and the costing management at Budweiser Budvar, N. C. Costing system is demonstrated on a particular example in which two products are being sold at domestic market and one is being exported.

Keywords:

Cost, costing, price, pricing policy, pricing

OBSAH:

1. ÚVOD	7
2. LITERÁRNÍ PŘEHLED	8
2.1. Náklady podniku a jejich kalkulace	9
2.1.1. Klasifikace nákladů	9
2.1.2. Kalkulace nákladů	12
2.1.3. Kalkulační systém	13
2.1.4. Kalkulační vzorec	14
2.1.5. Kalkulační metody	15
2.1.6. Druhy kalkulací	16
2.1.7. Kalkulace ceny	18
2.2. Cenová politika	19
2.2.1. Cena	20
2.2.2. Cenová soustava	21
2.3. Strategie stanovení ceny	23
2.4. Stanovení ceny	24
2.5. Metody tvorby ceny	26
2.5.1. Nákladově orientovaná tvorba cen	27
2.5.2. Hodnotově orientovaná tvorba cen	29
2.5.3. Diskriminační stanovení cen	29
2.5.4. Ceny založené pouze na vztahu k trhu	30
2.5.5. Stanovení ceny podle konkurence	30
2.5.6. Konkurzní a smluvní cena	31
2.6. Vnitropodniková cena	31
2.7. Změny ceny	32
3. METODIKA PRÁCE	34
4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU	35

5. ANALÝZA SYSTÉMU KALKULACE NÁKLADŮ V PODNIKU	39
5.1. Postup sestavování kalkulace nákladů	39
5.2. Příklad sestavování kalkulace nákladů	40
6. ANALÝZA STANOVENÍ CENY V PODNIKU	44
6.1. Cenová tvorba – tuzemský trh	44
6.2. Cenová tvorba – zahraniční trh	47
6.3. Stanovení konečné ceny	50
6.3.1. Prodej výrobků 1 a 2	51
6.3.2. Prodej výrobku 3.....	54
7. ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ	55
8. ZÁVĚR	56
9. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	57

1. ÚVOD

V dnešní době bývá neustále zdůrazňováno mnohostranné využití kalkulací. V konkurenčním prostředí je velmi důležité vědět, jak jsou jednotlivé výrobky ziskové ve vztahu k cenám, které stanovuje trh. Ten, kdo prodává, musí znát, v jakém rozmezí se může v cenovém vyjednávání pohybovat, aby obchod přinesl požadovaný finanční efekt.

Uplatnění kalkulačního systému tkví v řízení podniku, koordinaci jeho hospodářských středisek, útvarů a vnitropodnikových úkonů. Další uplatnění nachází kalkulace nákladů též při cenových úvahách, plánování výnosů a nákladů, zisku i při oceňování různých aktivovaných výkonů.

Kalkulační vzorec, který si podnik pro tyto účely sestavuje, ukazuje váhu jednotlivých nákladových položek a tím napomáhá v hledání úspor napomáhajících k dosažení dobrého hospodářského výsledku. Kalkulace se ve firmě týkají zejména jejích výrobků. Kromě nich se mohou kalkulovat i náklady na další činnosti zajišťované ve firmě (údržba, doprava) a porovnávat výsledky s externí nabídkou.

Kalkulace lze najít i v ekonomických částech investičních projektů vypočítávajících návratnost investic. Kalkulace jsou tedy velmi důležitým nástrojem ekonomického řízení a tvoří nedílnou součást informačního systému každé úspěšné firmy. Díky kalkulacím máme přehled o nákladech, marži i ceně.

Existuje celá řada metod, kterými je možno sestavit kalkulaci nákladů, ceny výrobků či služeb. Pro podnik je důležitá správně zvolená cenová strategie a s tím je spojena i volba metod tvorby cen.

S přechodem na tržní ekonomiku pojem cena nabyl nového rozměru. V minulém období byly ceny stanovovány pouze státem. Výhradně stát ceny též reguloval. V současnosti je cena výsledkem tržního působení nabídky a poptávky.

Cenová politika je v každém podniku velice důležitá. Cena výrobku rozhoduje o tom, v jaké míře bude výrobek přispívat k ziskovosti firmy. Podnik se rozhoduje, zda stanoví vyšší ceny a tím bude realizovat i větší čisté zisky nebo stanoví nižší ceny za účelem prodat větší objem výrobků.

Tato práce by měla sloužit k zhodnocení problematiky kalkulace nákladů, ceny a cenové politiky v konkrétním podniku. Diplomová práce bude zpracována v národním podniku Budějovický Budvar se sídlem v Českých Budějovicích.

2. LITERÁRNÍ PŘEHLED

Kalkulace nákladů je jedním z informačních systémů podniku, který slouží podobně jako účetní systém a rozpočetnictví podnikovému řízení. Kalkulací se rozumí výpočetní postupy, kterými se stanoví náklady na jednotky, které jsou předmětem podnikatelské činnosti, tj. výroby výrobků a poskytování služeb.

Intenzita potřeby kalkulací a jejich podrobnost závisí na dvou faktorech, a to na vnitřních konkrétních podmínkách podniku a na pozici podnikových produktů na trhu. Jestliže se podnik dostává do složitější situace, jako je např. snižování prodejů výrobků, ztrátovost atd., obrací se pozornost podnikového managementu k analýzám nákladů produktů a příčinám jejich nevhodné struktury a výše jednotlivých položek nákladů ve srovnání s konkurenčními podniky. To se projevuje zcela zřetelně v období hospodářské recese (MACÍK, 1994).

Význam kalkulací je mnohostranný: v podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. (SYNEK, 2000).

Rozhodování o cenové politice významně ovlivňuje konkrétní konkurenční situace. Při cenovém rozhodování v praxi hraje důležitou roli skutečnost, že časté změny cen, které popisuje ekonomická teorie v souvislosti s obecným fungováním tržního mechanismu při hledání jeho rovnovážné situace, vyvolávají nervozitu na trhu a nedůvěru partnerů (KRÁL, 2008).

Relevantnost výrobních nákladů pro cenovou politiku je závislá na hospodářském systému státu a na formě trhu odpovídající podniku, firmě. U cen předepsaných nebo přímo povolaných státními institucemi (např. kartelové ceny) má zajišťování výrobních nákladů obrovský význam. Slouží k posouzení opodstatněnosti cen a v případě, že se ceny příliš odchylují od nákladů, vede ke stanovení subvencí nebo odvodů z cen (např. v podobě spotřebních daní). Z dlouhodobého hlediska náklady určují téměř v každém odvětví průměrnou dosaženou cenu.

Zvláštní význam se cenové kalkulaci přikládá při diferencování cen. Zde se pro prostorově oddělené trhy vyžadují rozdílné ceny (vnitřní ceny, exportní ceny), nebo se poskytují rabaty, které jsou závislé na požadovaných množstvích (SWOBODA, 1992).

Cenová a finanční politika podniku, jakož i cenové kalkulace a finanční plánování

spolu těsně souvisí. Z toho vyplývá i nezbytnost neformální i hierarchické meziprofesionální spolupráce uvnitř podniku mezi pracovníky finančního plánu, cenových kalkulací, prodejci, ale i nákupci, kteří mohou ovlivnit ceny nakupovaných materiálů či komponentů a tím náklady i zisk (HRIECHOVÁ, 1997).

Důležitou etapou tvorby ceny je zjištění dolní hranice ceny. To znamená, co nepřesněji zjistit náklady, s jakými je podnik schopen výrobek produkovat. Snahou firmy je určit cenu výrobku tak, aby byl konkurenceschopný a zároveň tržba pokryla vynaložené náklady na výrobu, distribuci a prodej výrobků včetně přiměřeného zisku, zahrnující jednak podnikatelskou odměnu a také ohodnocení podstoupeného podnikatelského rizika.

Podnik při hledání minimální hranice ceny vychází z kalkulace vlastních nákladů. (SYNEK, 1995).

2.1. Náklady podniku a jejich kalkulace

Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu je usměrňovat je a řídit. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění (SYNEK, 2000).

2.1.1. Klasifikace nákladů

Rozmanitost uplatnění nákladů v manažerském účetnictví vyžaduje jejich odpovídající klasifikaci, zdůrazňující jejich specifické aspekty v konkrétních souvislostech (KRÁL, 1997).

Náklady je třeba klasifikovat z různých hledisek. Základem klasifikace jsou různé účely, pro něž se daný typ nákladů hodí (SCHROLL, 1992).

Náklady **podle druhu** lze rozdělit do čtyř skupin. Provozní náklady, které zahrnují spotřebované nákupy, spotřebu materiálu, spotřebu energie, služby, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy, rezervy a opravné položky k provozním nákladům. Finanční náklady, do kterých patří úroky, rezervy a opravné položky finančních nákladů. Mimořádné náklady, které zahrnují manka a škody a ostatní mimořádné náklady. Poslední skupinou jsou daně z příjmů (MACÍK, 1994).

Při vhodném analytickém členění nákladových druhů je možno získat informace nejen o tom, co je spotřebováno (jaký zdroj), ale i od koho a kdy (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ,

WAGNER, 2004).

Členění nákladů na **fixní a variabilní** je považováno za nejdůležitější členění, a to zejména z toho důvodu, že umožňuje propojit řízení nákladů s řízením výnosů a zisku.

Náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce označujeme jako variabilní (proměnné). Náklady, které zůstávají v určitém intervalu produkce neměnné i při změnách v objemu produkce, označujeme jako fixní (HRADECKÝ, KRÁL, 1995).

Podle hlediska místního se rozlišují náklady dílny, provozu, závodu, podniku apod. Toto hledisko se může ukázat velmi významným např. pro posuzování nákladovosti v jednotlivých dílnách, provozech apod. Klade důraz na zjišťování a analýzu nákladů podle odpovědnosti (MACÍK, 2008).

Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“, a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu či jeho části nazýváme **kalkulačním členěním nákladů** (KRÁL, 2008).

Kalkulační členění nákladů je základním metodickým prostředkem rozpočetnictví. Provádí se podle kalkulačního vzorce. Účelovým hlediskem kalkulačního členění nákladů je struktura nákladových položek ve vztahu ke kalkulační jednotce. Toto členění slouží též pro výchozí tvorbu a kontrolu cen (KŘÍKAČ, 2000).

Principem kalkulačního členění nákladů je rozdělení nákladů na náklady přímé a náklady nepřímé. Toto členění vychází z možnosti vyjádřit jednotlivé složky nákladů na jednotku kalkulovaného výkonu (MACÍK, 1994).

Náklady kalkulační se liší od druhových nákladů v tom, že kalkulační náklady obsahují směsi různých nákladových druhů, čímž se vytvářejí položky režijní, kdežto druhové náklady obsahují čisté složky nákladů bez tvorby různorodých nákladových komplexních souhrnů. Můžeme také říci, že každá složka druhově členěných nákladů je homogenní, kdežto v kalkulačně členěných nákladech jsou některé složky heterogenní. Tyto heterogenní složky představují režie (MACÍK, 2008).

Režijní náklady jsou náklady, u kterých není možno vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů, jsou to naopak společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvaru, atd. (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2004).

Základním nástrojem řízení režijních nákladů jsou rozpočty. Základními útvary,

za které se rozpočty sestavují a kontrolují jejich plnění, jsou hospodářská, popř. nákladová střediska (SYNEK, 2002).

Král (1997) uvádí, že režijní náklady vznikají v různých fázích činnosti podniku, podle toho je rozdělujeme na tyto složky:

- zásobovací režii související s nákupem, skladováním a výdejem materiálu;
- výrobní režii související s obsluhou a řízením bezprostředního výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech; výrobní režie často obsahuje i část technologických nákladů, které nelze nebo není účelné vykazovat jako jednicové náklady;
- správní režii (celopodnikovou, celozávodovou) související s řízením a správou celého podniku (závodu);
- odbytovou režii vznikající v souvislosti s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením a expedicí a obdobnými aktivitami; věcně přísluší objemu prodaných výkonů.

Stěžejním problémem krátkodobého a střednědobého řízení hospodárnosti je otázka rozpočtování režijních nákladů. Důvodem není pouze rostoucí podíl těchto nákladů, ale zejména riziko a neurčitost při stanovení nákladového úkolu pro spotřebu režijních nákladů. Tato nejistota je dána tím, že režijní náklady vznikají jako důsledek uskutečňování mnoha různorodých činností, které probíhají v jednotlivých podnikových útvarech a které se vztahují k finálním výkonům více či méně zprostředkovaně. Obtížná přiřaditelnost režijního nákladu bezprostřední příčině, která ho vyvolala, činí z rozpočtování režie specifický problém (KRÁL, 1997).

Rozpočtem režijních nákladů se v nejobecnějším slova smyslu rozumí předpoklad nebo odhad budoucí výše režijních nákladů (KRÁL, 2008).

Při sestavování rozpočtu nákladů středisek postupují řídicí pracovníci podle podrobných metodických pravidel zpracovaných controllingovým oddělením. V těchto pravidlech je nutno vymežit tyto otázky:

- strukturu rozpočtovaných režijních nákladů střediska;
- metodu stanovení rozpočtovaných nákladů střediska;
- způsob kontroly dodržení rozpočtu (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

Nejrozšířenějším a zřejmě také nejpohodlnějším způsobem rozpočtování režijních nákladů je použití tzv. indexové metody, běžně používané v plánování vůbec. Málokdy byla

provedena analýza skutečných režijních nákladů tak, aby byla v příštím rozpočtu vyloučena zřejmá nehospodárnost ve spotřebě režijních nákladů, chyby v zúčtování atd., rovněž lineární přepočtení skutečných režijních nákladů indexem růstu objemu výroby není vhodné, protože nerespektuje existenci fixních a variabilních režijních nákladů. Konečně v době sestavování rozpočtu nemohou být k dispozici údaje o skutečné výši režijních nákladů za celý výchozí rok; proto se musíme spokojit s údaji o skutečnosti za 1. pololetí minulého roku a 2. pololetí roku předminulého, což kvalitě rozpočtu rozhodně nepřidá (HRADEC KÝ, KRÁL, 1995).

2.1.2. Kalkulace nákladů

V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočtení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo má jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (KRÁL, 2008).

Nejčastěji využívanou formou kalkulací je přiřazení nákladů externím výkonům, tj. výkonům prodávaným na trhu externím zákazníkům.

Kalkulace nákladů v sobě zahrnuje dva velmi úzce propojené problémy. Prvním z nich je řešení metodických otázek kalkulace, zejména otázky, jak přiřadit náklady výkonu. Druhý spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulace, rozsahu a struktury kalkulovaných položek v závislosti na tom, pro řešení jakých rozhodovacích úloh je kalkulace využita (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí, resp. provádí. Předmět je vymezen jednak kalkulačními jednotkami, jednak kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotkou se rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotek, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednotku (KRÁL, 1997).

V podniku slouží kalkulace jako kritérium pro stanovení hranice přijatelné ceny na trhu, k ocenění majetku vytvořeného vlastní činností, ke kontrole a rozboru hospodárnosti apod. (KRUTINA, NOVOTNÁ, 2009).

Kalkulace nákladů je nutno vypracovat tak, aby zobrazovaly kombinační proces

podnikových výkonů. Především musí být možno sledovat cestu jednoho výrobku přes nákladové položky relevantní pro zpracování jedné zakázky (STEPAN, ZECHNER, 1993).

Kalkulace nemůže existovat sama o sobě, ale navazuje na ostatní informační soustavy v podniku, zejména na účetnictví, rozpočetnictví, plánování i prvotní evidenci. Sestavování kalkulací musí být podřízeno požadavkům řízení podniku, tedy manažerskému pohledu na podnik (MACÍK, ZRALÝ, 1996).

2.1.3. Kalkulační systém

Kalkulační systém podniku může být jednoduchý až složitý, a to v závislosti na složitosti podnikových činností, jejich uspořádání a také v závislosti na potřebách jejich řízení (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří často značně rozsáhlý a variabilní kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému – kalkulace – se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotce, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického) řízení, preventivního běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů (KRÁL, 1997).

Základní úvahou, od níž se odvíjí rozhodnutí podniku o vstupu s výkonem na trh, je to, zda náklady vynaložené na provedení a prodej výkonu uhradí realizační cena a výnosy z prodeje. K zajištění odpovídajících informací se proto do kalkulačního systému zařazuje navíc prodejní cena nebo kalkulace této ceny. Kalkulační systém rozšířený o prodejní cenu, resp. o kalkulaci ceny pak označujeme obvykle jako kalkulační systém v širším pojetí. Ten má zásadní význam u nových (popř. i inovovaných) výrobků.

Zařazení prodejní ceny do kalkulačního systému umožňuje rozšířit jeho vypovídací schopnost o dvě spojené úlohy:

- o hodnocení přiměřenosti zisku, popř. jinak vyjádřeného přínosu dosaženého u výrobku při dané ceně a při dané výši nákladů, nebo
- o hodnocení přiměřenosti výrobních nákladů při dané ceně a při rozpočtované, žádané nebo jiné směrné úrovni zisku.

V obou případech se vychází ze základního požadavku, aby prodejní ceny uhrazovala veškeré náklady vynaložené v souvislosti s výrobou a poskytovala přiměřený zisk. Nejde o posuzování absolutní výše zisku dosaženého u určitého výrobku, ale o relativní hodnocení (KRÁL, 2008).

2.1.4. Kalkulační vzorec

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Pojem „vzorec“ však nelze chápat jako jednoznačně danou formu vykazování. Spíše naopak je podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět (KRÁL, 2008).

Kalkulační vzorec zachycuje posloupnost všech nákladových položek vyjadřujících spotřebu různých druhů zdrojů (vstupních faktorů) vynaložených na danou aktivitu, na daný výkon. Součtem jednotlivých zaznamenaných nákladových položek se získají celkové náklady a z nich se dále dohodnutými postupy počítají náklady na jednotku výkonu - tzn. na jednotku, ve které se eviduje množství vyrobené produkce nebo poskytnutých služeb či provedených prací (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

Typový kalkulační vzorec sloužil zejména jako informační základna pro kontrolu rentability prodávaných výkonů, resp. pro státní řízení cen, které byly odvozeny z úrovně nákladů. V současné době je jeho způsob členění nákladů, vycházející ze vztahu nákladů k fázím reprodukčního procesu, do jisté míry vhodný při úvahách, které položky zahrnout do ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob ve finančním a daňovém účetnictví (KRÁL, 1997).

Struktura typového kalkulačního vzorce:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie _____
Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

2.1.5. Kalkulační metody

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přičítání nákladů výkonům a na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů (SYNEK, 2000).

Nejjednodušší kalkulační technikou je **kalkulace dělením**, kterou je možno používat v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobku resp. výkonu (MACÍK, 1994).

Při kalkulaci dělením se náklady na kus stanoví takovým způsobem, že variabilní náklady podniku se dělí buď vyrobeným množstvím ve stejném časovém období nebo se dělí množstvím výrobků stanovených pomocí „matematicky“ zjištěných vztahů ekvivalence (SWOBODA, 1992).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se používá u výrob s několika podobnými výrobky, které mají společnou vlastnost – využívají např. společné zařízení, stejný materiál apod. V tomto případě je potřeba vybrat jeden výrobek jako reprezentanta, k němu určit poměr ostatních výrobků a vytvořit umělou rozvrhovou základnu; dále se stanoví podíl nepřímých nákladů na jednotku rozvrhové základny a s jeho pomocí se nepřímý náklad rozdělí k jednotlivým výrobkům; nepřímý náklad na jednotku u každého výrobku se pak určí opět dělením (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

Pro běžnou, operativní kontrolu se používají **rozdílové metody**, které stanovují výši nákladů předem jako úkol (normu) a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem (normou). Představitelem rozdílových metod je metoda standardních (normálových) nákladů (u nás normová metoda). Metoda eviduje náklady ve dvou složkách – náklady předem určené (normované) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchylky od standardních, normovaných nákladů). Rozdílové metody se používají převážně pro řízení

přímých (jednicových) nákladů, a to v opakované (např. hromadné a sériové) výrobě s montážní technologií (SYNEK, 2000).

Kalkulace vycházející z režijních paušálů, nazýváme též **kalkulací výrobních cen**, se liší od nejčastěji používané kalkulační přirážkové v tom, že nepoužívá režijních přirážek k přímým nákladům nebo k jiným rozvrhovým základnám. Jejími výhodami jsou její poměrná jednoduchost. Metoda režijních paušálů umožňuje řešit problematiku oceňování výkonů, což je významné zejména ve vnitropodnikovém řízení (MACÍK, 2008).

Přirážková metoda kalkulační se uplatňuje jednak jako sumační metoda, jednak jako diferencovaná metoda. V praxi se v současné době uplatňuje spíše diferencovaná přirážková kalkulační. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se v ní používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.

Obecně je možno rozvrhové základny rozdělit na základny naturální a peněžní. U peněžních základen je vypočtena přirážka nepřímých nákladů v % ve vztahu ke zvolené peněžní základně (například přímý materiál). U naturálních základen je vypočtena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny, například hodinu práce (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2004).

Užití přirážkové kalkulační je vhodné u tzv. „zaběhnuté výroby“, kdy vychází již z ověřených (reálných) nákladů na jednotlivé činitele, výhodou je, že udržuje určitou standardní hodnotu vlastních výrobních nákladů a návazně i cen (KŘÍKAČ, 2000).

2.1.6. Druhy kalkulační

Jak je výše uvedeno, kalkulační tvoří určitý systém a lze je klasifikovat podle různých hledisek.

Následující schéma zachycuje kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulační k časovému horizontu zpracování a využití.



Předběžné kalkulace se zpracovávají před uskutečněním aktivity, výsledné kalkulace po jejím uskutečnění. Při zpracování předběžné kalkulace se uplatňují technickohospodářské normy a normativy. Pomocí norem a normativů lze předběžně kalkulovat většinou tzv. přímé náklady. U ostatních nákladů, které mají charakter nákladů nepřímých, se při předběžných kalkulacích vychází z údajů minulosti – např. zjištěných dříve ve výsledných kalkulacích v tomtéž podniku (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

Předběžné kalkulace mohou být následujících druhů. Rozpočtová kalkulace (nověji propočtová) je zpracovávána jako podklad pro cenovou tvorbu nových výrobků a předběžné posouzení jejich efektivnosti nebo pro hodnocení efektivnosti nových investic. Sestavuje se v podmínkách, kdy nejsou ještě k dispozici přesné normy (tj. například u nového výkonu nebo inovovaného výkonu) a také tehdy, není-li účelné nebo hospodárné normy stanovovat – například u individuálně prováděných výkonů, v kusové a malosériové výrobě. Náklady, které se touto kalkulací zjistí, jsou odhadované, předpokládané, nikoliv skutečné. Propočtová kalkulace se může stát základem pro vypracování plánové, a následně i operativní kalkulace. Jejich výsledky se potom mohou s propočtovou kalkulací srovnávat a lze analyzovat vzniklé rozdíly, určovat jejich příčiny a výsledky využívat např. pro další zpřesňování norem, pro další zpřesňování plánových a operativních kalkulací (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

V hromadné a sériové výrobě představuje propočtová kalkulace jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné účinnosti nového výkonu. Porovnáním propočtové kalkulace s cenou akceptovatelnou na trhu se zjišťuje, zda navrhovaný výrobek zajistí požadovaný zisk (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

Plánová kalkulace má zásadně význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat alespoň v průběhu jednoho roku. Výsledkem plánové kalkulace jsou předpokládané náklady, které by měly být v předem daných podmínkách dosaženy.

Porovná-li se později s výsledky operativní nebo výsledné kalkulace, jsou nástrojem kontroly průběhu vynakládání a také využití všech prostředků a práce, tj. kontroly hospodárnosti (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

Výsledná kalkulace se stanovuje po skončení aktivity nebo po uplynutí stanovené doby – např. kalendářního nebo hospodářského roku, ale i v kratších obdobích. Jejím cílem je co nejpřesněji zachytit skutečný stav vynakládání nákladů. Chceme-li výslednou kalkulaci využívat pro srovnávací, kontrolní a hodnotící účely, je třeba, aby předběžné kalkulace (rozpočtová, plánová, operativní) měly stejnou strukturu jako kalkulace výsledná (PETEROVÁ, ŽÍDKOVÁ, 2002).

2.1.7. Kalkulace ceny

Od kalkulace nákladů se liší zejména výchozím přístupem. Zatímco kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů, cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů. Kalkulace ceny vychází z nákladů v jejich ekonomickém pojetí, obsahuje tedy také kalkulovaný zisk nebo jinou veličinu vyjadřující požadovanou úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů, vložených do podnikání (KRÁL, 2008).

S rozvojem tržního hospodářství, jehož podstatným rysem je v řadě odvětví silný vliv podmínek trhu na cenu, která již vzniká v podstatě objektivně, a nikoliv na základě propočtu monopolního výrobce, se také mění význam a úloha cenových kalkulací. V porovnání s minulostí se sestavují méně často a jako zásadní podklad pro konečnou cenu se dnes využívají jen při některých způsobech tvorby ceny. Příkladem jejich aplikace je návrh ceny individuálně nabízených výkonů, např. stavební zakázka, audit, nabídka informačního systému (KRÁL, 2006).

Ve správné kalkulaci a stanovení ceny je založen předpoklad k dosažení ekonomických strategických cílů podniku, které jsou krátkodobě vyjadřovány ve finančním plánu jako taktickém nástroji řízení (HRIECHOVÁ, 1997).

2.2. Cenová politika

Ze všech rozhodnutí realizovaných managementem jsou cenová rozhodnutí nepochybně nejviditelnější, neboť mají přímý vliv na tržní výkonnost firmy a na celkovou úroveň její ziskovosti. V ideálním případě by měla cena stanovená pro výrobek či službu zajistit co nejvyšší ziskové rozpětí z daného obratu, respektovat hodnocení výrobků či služeb zákazníkem, měla by být citlivá na omezení ze strany konkurence a měla by předcházet konkurenčním atakům (FREIBERG, 1997).

Cenová politika je jednou z nejdůležitějších oblastí hodnotového řízení podniku. Významně ovlivňuje celkovou úspěšnost podnikání a přežití podniku ve složitých konkurenčních podmínkách, je součástí jeho celkové prezentace na trhu. Tvorba cen a cenová rozhodování jsou obvykle koncentrovány na úrovni vrcholového vedení a jen výjimečně je pravomoc v této oblasti delegována na nižší řídicí úrovně.

Vysvětlení nejdůležitějších souvislostí, které determinují cenová rozhodování je možno rozdělit do tří relevantně samostatných problémů:

- vliv situace na trhu na krátkodobá cenová rozhodování;
- určení ceny v závislosti na reakci spotřebitele;
- určení ceny na základě analýzy nákladů (KRÁL, 2008).

Otázky cenové politiky podniků, tzn. struktura cen, metody stanovení cen, cenová taktika podniků, jsou vždy středem zájmu veřejnosti. Požadavky veřejnosti na kontrolu způsobu hospodaření podniků vyplývají často právě z reakce na jejich cenovou politiku. Cenová politika je snad ze všech částí marketingu nejvíce ovlivněna zákonnými opatřeními, např. protimonopolní politika řady zemí zakazuje manipulování s cenami jako druh nevhodného hospodářského chování podniků a nachází praktický výraz v přijímání a platnosti řady protimonopolních zákonů (KOTRBOVÁ, 1993).

Cenová politika je oblastí, ze které jsou výsledky činnosti podniků zveřejňovány co nejméně. Podniky se snaží, aby na veřejnost proniklo z jejich cenové taktiky jen to nejnnutnější, protože nechtějí se svými postupy seznamovat konkurenci, která by uveřejněné zprávy využila pro své cíle. Proto jsou údaje podniků o cenách stručné a obsahují víceméně jen úvahy nebo údaje obecné povahy a málo konkrétních čísel. Podniky se uveřejňováním zpráv o svých cenových postupech rovněž nechtějí dostat do rozporu se zákonnými opatřeními. Jedná se o opatření, která mají zabránit umělému udržování výše maloobchodních

cen, prodej zboží za cenu nižší než jsou výrobní náklady podniku, dohody o vazbě prodeje jednoho druhu zboží na jiný druh, prodej téhož druhu zboží různým zákazníkům za různé ceny apod. (KOTRBOVÁ, 1993).

Cenová politika je nedílnou součástí hospodářské politiky vlád, její charakter je poznamenán celkovým přístupem k řízení společenského života. Zejména demokratické a autoritativní přístupy, které pak poznamenávají i řízení hospodářského života společnosti, a které lze vydělit na přístupy liberalistické a centralistické. V liberalizovaném tržním hospodářství se vychází ze základního významu, který má fungující cenový mechanismus pro rozhodování co, jak, pro koho se bude vyrábět s požadavkem přirozeného fungování tohoto mechanismu (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

2.2.1. Cena

Cena vyjadřuje hodnotu výrobku pro zákazníka. Určit optimální cenu je pro podnik velmi složité. Je třeba uvažovat o celé řadě faktorů, např. poptávce na trhu, cenách konkurenčních výrobků, fázi životního cyklu výrobku, zda-li chce firma dosáhnout zisku ihned či později, slevách atd. Stanovení ceny závisí na celkové cenové strategii firmy a cíli, který bude preferovat. Dále závisí na maximalizaci zisku, dosažení většího tržního podílu, růst obratu, co nejrychlejší návratnosti vložených prostředků apod. (SVĚTLÍK, 1994).

Ceny jsou produktem trhu (kromě cen regulovaných), a jejich vývoj závisí i na typu trhu. Vztah mezi poptávkou a cenou vyjadřuje tzv. poptávková funkce a vztah mezi nabídkou a cenou vyjadřuje nabídková funkce. Pokud znázorníme obě funkce do grafu, je jisté, že se protnou a bod protnutí označíme jako rovnovážnou cenu (SYNEK, 2000).

Cena nabídky je minimální cenou, za kterou mohou být odpovídající objemy na trhu nabízeny. Cena poptávky je naopak maximální cena, za kterou je poptávající (kupující) daný objem zboží ochoten koupit (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

V průběhu podstatné části dějin byla cena rozhodujícím prvkem při výběru zboží zákazníkem. To stále ještě platí v chudších zemích, u chudších vrstev obyvatelstva. V posledních letech však výrazně stoupl vliv dalších faktorů, které působí na zákaznicko nákupní chování. Přesto cena stále patří k nejvýznamnějším faktorům ovlivňujícím podíl firmy na trhu a její ziskovost. Cena je jediným prvkem marketingového mixu, který produkuje příjmy, ostatní produkují náklady (KOTLER, 1995).

Dle Freiberga (1991) napomáhá cena jako integrální součást marketingového mixu k dosažení marketingových cílů, které jsou odvozeny z cílů stanovených pro firmu jako celek.

Ceny mají v tržním systému tři základní funkce – informační, motivační a alokační. Tyto tři funkce spolu těsně souvisejí. Cena je informačním signálem, který šíří ekonomiku „jako kruhy ve vodě“ (HOLMAN, 2001).

Pojem cena se posuzuje z tržního nebo nákladového hlediska. Zákazníci považují cenu za peněžní vyjádření hodnoty jako míry kvality či vlastností a užitků daného výrobku nebo služby ve srovnání s jinými výrobky nebo službami. Tento vztah může být vyjádřen zlomkem:

$$\text{cena} = \frac{\text{kvalita}}{\text{hodnota}}$$

Jinými slovy, cena je platbou za kvalitu, jak ji interpretuje trh.

Cenovou tvorbu založenou z velké části na nákladech lze nalézt na trzích, které jsou cenově nepružné, jako je například trh s motorovým benzínem. Pro většinu firem je bez ohledu na povahu odvětví neobyčejně riskantní zakládat ceny striktně jen na nákladech a očekávané míře návratnosti. Riziko spočívá v tom, že cena kalkulovaná jako součet nákladů a přírázky může být v dané tržní situaci příliš vysoká nebo příliš nízká. Neúměrně vysoká cena bude mít za následek nižší objem prodeje, než by mohl být, a lze předpokládat jeho trvalý pokles, pokud budou účastníci trhu vyhledávat cenově výhodnější substituty. Neúměrně nízká cena vede k tomu, že firma nedosahuje prodejem svých výrobků takových příjmů, jaké by mohla jinak získat (FREIBERG, 1997).

Cena ovšem nemusí být jediným faktorem rozhodujícím o úspěchu výrobku na trhu. Pro kupujícího může být důležitější než cena např. kvalita a vybavení výrobku, otázka společenské prestiže vlastnit daný výrobek apod. a jeho rozhodnutí koupit zboží může ovlivnit přesvědčivá propagace a psychologické aspekty koupě dokonce více než výše ceny (KOTRBOVÁ, 1993).

2.2.2. Cenová soustava

Ceny jednotlivých směnných procesů v národním hospodářství tvoří ve svém souhrnu cenovou soustavu. V každém okamžiku se v národním hospodářství uskutečňuje velké

množství směnných vztahů, koupí a prodejů, při kterých funguje velké množství cen. Protože jde o směnné procesy na různých úrovních i v různých oblastech národního hospodářství, vystupují tyto ceny v různých formách, které můžeme označit jako druhy cen.

Cenovou soustavu můžeme hodnotit z kvalitativních nebo kvantitativních hledisek. Kvalitativní přístup hodnocení je zaměřen na její postavení v mechanismu národního hospodářství, na úlohy, které v něm plní a tudíž na její tomu odpovídající kvalitu. Kvantitativní přístup hodnocení se zaměřuje na vývoj celkové cenové hladiny, sleduje vývoj úrovně cen jednotlivých výrobků a jejich skupin (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

Cenová hladina vypovídá o peněžní částce, kterou by byl člověk ochoten za příslušnou úroveň kvality daného druhu zaplatit, nebo jinak řečeno, jde o minimální částku, kterou je zákazník připraven za "vnitřní" hodnotu daného druhu výrobku zaplatit. Ceny pod tímto minimem budou naznačovat, že se prodejce vzdává části hodnoty výrobku. Ceny nad touto úrovní takto vnímané cenové hladiny, využijeme-li stejné logiky může naopak naznačovat příliš vysoké ocenění kvality výrobku (FREIBERG, 1997).

Přijatelné rozpětí cen představuje širší chápání vnitřní hodnoty výrobku v podobě série cen omezené dolní a horní hranicí. V rámci cenového rozpětí bude vždy vyšší ochota k nákupu výrobku než mimo ně. Vzhledem k tomu, že přijatelné cenové rozpětí vede k zúžení cenových rozdílů u příslušného výrobku, zjednodušuje zákazníkovi proces nákupu.

Tvorbou cenových řad se rozumí vytváření variací přijatelných cenových hladin či cenových rozpětí. Cenovými řadami se stanovují pro daný druh výrobku cenové hladiny či cenová rozpětí a v souladu s nimi se pak určují ceny jednotlivých značek (FREIBERG, 1997).

Pro optimalizaci cenové politiky výrobce lze vhodně použít test cenové citlivosti v prostoru, který je vymezen dalšími marketingovými faktory. Test byl odvozen z poznatků psychologie, především z objevu existence prahů ve vnímání nebo hodnocení. Druhým zdrojem, z něhož čerpá test cenové citlivosti, je tzv. teorie „přiměřené ceny“. Vychází se z toho, že se mezi zákazníky postupně vytváří poměrně pevná představa o částce, kterou jsou ochotni vydat za uspokojení určité potřeby. A konečně test cenové citlivosti vychází z poznatku, že cena zboží je vždy určitým ukazatelem kvantity. Hodnocení cen proti sobě staví názor na kvalitu a hodnotu.

Test klade dotazovaným čtyři základní otázky, odpovědi se zaznamenávají na vzestupně nebo sestupně uspořádaných cenových škálách:

- při jaké ceně na této stupnici byste výrobek hodnotil jako levný?
- za jakou cenu na stupnici vám výrobek začíná připadat jako drahý?
- při jaké ceně je výrobek tak drahý, že byste si jej v žádném případě nekoupili?
- při jaké ceně vám výrobek připadá tak levný, že byste začal pochybovat o jeho kvalitě?

Zatímco poptávka určuje cenový strop a náklady určují dno ceny, konkurenční ceny a jejich očekávané změny mohou pomoci firmě při rozhodování, s jakou cenou by měla umístit výrobek na trhu. Pro tento účel musí firma znát kvalitu a cenu všech konkurenčních nabídek (TOMEK, 2001).

2.3. Strategie stanovení ceny

Literatura uvádí různé způsoby strategií stanovení ceny u nových výrobků. Může se jednat o strategii zavedení vysokých cen nebo strategii zavedení nízkých cen.

Cílem strategie vysokých zaváděcích cen je maximalizace zisku. Strategie má smysl jen za určitých podmínek. Kvalita a image produktu musí podporovat jeho uvedení na trh za vysokou cenu a musí existovat dostatek zájemců, ochotných koupit si tak drahý produkt. Náklady na výrobu menšího objemu zboží nesmějí být natolik vysoké, aby převážily přínosy z vysoké ceny. Konkurence není schopna snadno vstoupit na trh se srovnatelným produktem, který by ohrozil vysoké ceny (KOTLER, 2004).

Úspěšné naplnění této politiky vychází z těchto předpokladů:

- vysoká užitná hodnota a vysoká kvalita výkonu;
- spotřebitelé jsou relativně málo citliví na změnu ceny;
- neexistuje výrazná nehospodárnost z nižšího využití kapacity;
- podnik nemá dostatek dlouhodobého kapitálu, a proto je nucen jej relativně rychle reprodukovat;
- trh je charakteristický výraznou segmentací (KRÁL, 2008).

Cílem strategie nízkých zaváděcích cen je rychlá a hluboká penetrace trhu – rychle přilákat mnoho kupujících a dosáhnout velkého podílu na trhu.. Vysoké prodeje dovolují snížit náklady, což firmě umožňuje ještě více snížit cenu. Pro využití strategie musí být daný trh vysoce citlivý na cenu, takže nižší cena vyvolá růst prodeje. Výrobní a distribuční náklady musejí klesat, jakmile objemy prodeje stoupají (KOTLER, 2004).

Král (2008) uvádí, že strategie vyžaduje splnění těchto předpokladů:

- spotřebitelé jsou relativně citliví na změnu ceny, poptávka po daném výkonu je relativně pružná;
- pro dané výkony neexistuje elitní trh;
- vytvoření a celkové zajištění výkonu je spojeno s relativně významným podílem fixních nákladů;
- nízká cena je bariérou konkurence.

2.4. Stanovení ceny

Vlastní stanovení ceny se zpravidla odvozuje od stanovení cílů podniku, na které navazuje odhad poptávky, kalkulace nákladů a rozbor cen kalkulace. Podnik potom vybere z možných metod cenové tvorby nejvhodnější a stanoví cenu (HORÁKOVÁ, 1995).

Kalkulace nákladů a stanovení cen v obchodních organizacích je dána následujícím způsobem:

- stanoví se množství zboží, tj. pořizovací hodnota prodávaného zboží. K pořizovací hodnotě patří kromě účtovací ceny (mínus rabat a skonta) související náklady, jako doprava, clo, tára, vyrovnávací daň, pojišťovací náklady;
- ostatní náklady se člení na přímo propočitatelné náklady a režijní náklady;
- celkové režijní náklady určitého období se porovnávají s celkovým objemem zboží, čímž zjistíme sazbu režijních nákladů;
- pomocí režijní sazby se stanoví nabídková cena pro prodávané zboží asi v následující formě:

Účtovací cena (bez odpočitatelného prvotního zdanění)

+ související náklady

Pořizovací cena

+ režijní sazba v %

+ přímo propočitatelné náklady, pokud nejsou závislé

na prodejní ceně

Mezisoučet

+ požadovaný (dosažitelný) zisk

Mezisoučet

+ na prodejní ceně závislé přímé náklady, resp. snížení výnosů,
jako skonto, provize z prodeje, dopravní náklady atd.

Prodejní cena netto

Tento rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou se označuje jako obchodní rozpětí. Obchodní rozpětí se vyjadřuje procentem z prodejní ceny (SWOBODA, 1992).

Čím jednoznačnější budou cíle firmy, tím snazší bude určení ceny. Výše ceny ovlivňuje dosažení určitých cílů, jako jsou zisk, příjmy z prodeje a podíl na trhu. Při určování ceny může firma sledovat jeden z následujících hlavních cílů:

- přežití;
- maximalizace běžného zisku;
- maximalizace obrátu;
- maximalizace využití trhu.

Jestliže firmu trápí přebytek kapacity, silná konkurence nebo změny zákaznických potřeb, pak jejím hlavním cílem se stává přežití. Často musí snížit své ceny, aby vyprodala zásoby a udržela výrobu v chodu. Zisk se v tomto případě stává méně důležitým než přežití. Podniku jsou schopné udržovat svoji obchodní aktivitu, dokud příjmy z prodeje pokrývají variabilní náklady a část nákladů fixních. Přežití však může být pouze krátkodobým cílem.

Mnoho firem se snaží o stanovení takové ceny, která maximalizuje běžný zisk. Odhadnou poptávku a náklady spojené s alternativními cenami a zvolí takovou cenu, která vytváří maximální běžný zisk, peněžní tok nebo výnosnost investic. S maximalizací běžného zisku jsou spojeny některé problémy. Vychází se zde z předpokladu, že firma zná poptávkovou a nákladovou funkci; ve skutečnosti je však velice obtížné je stanovit. Také je nutné předpokládat, že firma klade větší důraz na běžnou finanční prosperitu než na dlouhodobé finanční cíle.

Maximalizace obrátu znamená, že se firmy snaží maximalizovat množství prodaného zboží. Z toho vyplývá, že čím více se prodá zboží, tím se bude dosahovat nižších nákladů a následně vzroste zisk. Maximalizace využití trhu je strategie, která spočívá ve stanovení vysokých cen. Tato strategie má smysl za podmínek, když je běžná poptávka dostatečně vysoká, jednotkové náklady při malém výrobním množství nejsou natolik vysoké, aby eliminovaly výhodu dosažené vysoké ceny, vysoká počáteční cena nepřiláká příliš mnoho konkurentů a vysoká cena podporuje image špičkového výrobku (KOTLER, 1995).

Tomek (2001) uvádí, že při koncipování cenové strategie se dále stanoví příslušná poptávková funkce, která ukazuje pravděpodobnou výši prodeje v závislosti na ceně. Čím méně je pružná poptávka, tím vyšší cenu může firma stanovit. Určí se závislost nákladů na objemu výroby a na akumulovaných výrobních zkušenostech, prozkoumají se konkurenční ceny, čímž se získá výchozí základna pro umístění ceny výrobku, dále si firma zvolí jednu z následujících metod tvorby cen: tvorba cen přírážkou, tvorba cen pomocí cílové návratnosti, tvorba cen pomocí vnímané hodnoty a tvorba cen pomocí cenových nabídek. Nakonec se vybere konečná cena, vyjádří se psychologicky nejefektivnějším způsobem, zkoordinuje se s ostatními prvky marketingového mixu, zkontroluje se, zda je v souladu s cenovou politikou firmy, a poté se přesvědčíme o tom, zda bude akceptována distributory, prodejními silami firmy, konkurenty, dodavateli a vládou.

Při tvorbě konečné podoby ceny je nutno dále vzít v potaz jisté aspekty zvýhodňující, resp. upravující cenovou hladinu. Jde zejména o:

- geografické přizpůsobení ceny, které se zabývá tím, jak stanovit cenu pro vzdálené zákazníky;
- cenové slevy a sračky, mezi něž patří hotovostní slevy, slevy za množství, funkční slevy, sezónní slevy a sračky;
- propagační tvorbu cen - sem patří tvorba cen na úkor vedoucích firem, tvorba cen pro zvláštní příležitosti;
- diskriminační tvorbu cen, která zahrnuje různé ceny pro různé zákaznické segmenty, formy výrobku, image;
- tvorbu cen výrobkového mixu, která zahrnuje tvorbu cen výrobkové řady, zvláštních doplňků, vázaných a vedlejších výrobků (TOMEK, 2001).

2.5. Metody tvorby ceny

Skutečná cena se pohybuje někde mezi úrovní, která je příliš nízká na to, aby umožnila vytvořit zisk, a úrovní, která je tak vysoká, že po zboží nebude žádná poptávka (KOTLER, 2004).

Paradoxem cenové tvorby je potřeba zvažovat jak podmínky trhu, tak i očekávané finanční výsledky. Ceny stanovené s cílem zvýšit zisky nemusí vždy vést k žádoucím objemům prodeje. Naopak ceny stimulující prodeje nemusí vést k uspokojivé ziskovosti.

Rizika ztráty trhu nebo snížené ziskovosti jsou tak velká, že se nelze spoléhat na zjednodušené metody cenové tvorby, jako je velmi oblíbená metoda kalkulace ceny přírážkou k nákladům, která může vést k příliš nízké nebo příliš vysoké ceně.

Úspěšná cenová tvorba spojuje interní náklady firmy s externí tržní poptávkou, přičemž sleduje cíl dosáhnout výhodného tržního postavení. Optimální cena výrobku je ta, která v rámci omezení daných strukturou nákladů a tržního prostředí uvádí v souladu marketingovou a výrobní strategii firmy s cílem dosáhnout dlouhodobé ziskovosti firmy (FREIBERG, 1997).

Kasan, Fibírová (1991) uvádí, že v praxi je rozhodování o konkrétní výši a úrovni ceny spojeno s otázkou minimalizace rizik na úkor optimální cenové politiky. Podle konkrétních okolností se při určování cen vychází buď více z nákladů, konkurence, či orientace na poptávku. Je možno hovořit o magickém trojúhelníku cenové politiky. Výsledkem proto není určování pravidel cenové tvorby, ale spíše vymezení předpokladů tvorby cen z hlediska informací, které lze získat a zájmů účastníků trhu. Dále uvádí, že konkrétní uplatnění cen trhu je neodmyslitelně spojeno s diferenciací cen pomocí nejrůznějších přírážek a srážek, spojení jejího působení s ostatními podmínkami prodeje. Reálná cena je proto mnohem proměnlivější veličinou než je možno zjistit z uveřejňovaných podkladů firem a je neodlučitelně spojena s celkovou aktivní podnikatelskou činností firmy.

Volba metody závisí na záměrech podniku, na jeho krátkodobých a dlouhodobých cílech a na podmínkách, v nichž se podnik nachází. Dále také na fázích životního cyklu, ve kterých se nachází výrobek (SVĚTLÍK, 1994).

2.5.1. Nákladově orientovaná tvorba cen

Tato metoda stanovení cen se nazývá cost plus pricing (KOTRBOVÁ, 1993).

V kategorii nákladově orientovaných cen je nejjednodušší metodou tvorby cen stanovení ceny přírážkou – k nákladům se připočte určitá přírážka (KOTLER, 2004).

Hlavní pozornost při tomto přístupu je věnována evidenci nákladů, technice propočtu společných nákladů. Zdokonalení nákladové tvorby cen je spojeno s respektováním vývoje průměrných nákladů při rozdílném využití kapacit, které s rozvojem technologií nabývá na stále větším významu (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

Výše zisku zahrnutá do ceny by měla odpovídat očekávanému nebo předpokládanému

zhodnocení vloženého kapitálu a záměrům, které má podnik ve svém dalším rozvoji (KRÁL, 2008).

Další metodou patřící do skupiny nákladově orientovaných cen je analýza bodu zvratu nebo její varianta nazývaná stanovení ceny pomocí cílové rentability (cílové návratnosti). Firma se snaží určit cenu, při které příjmy převýší náklady, nebo cenu, při které dosahuje stanovené míry cílové rentability. Metoda používá graf bodu zvratu, který zobrazuje celkové náklady a příjmy při očekávaných různých objemech prodeje (KOTLER, 2004).

Nákladově orientovaná cenová tvorba:

produkt → náklady → cena → hodnota → spotřebitelé

Nákladově orientovaná tvorba cen má své výhody i nevýhody. Jednou z výhod je, že nabízí relativně jasná pravidla pro stanovení výše ceny. Navíc, pokud je tato metoda striktně dodržována, zaručuje firmě, že bude dosahovat určitou míru zisku u každého vyráběného produktu. Největší výhodou je, že umožňuje podniku získat výhody ze struktury svých nákladů a budovat svou sílu. Využití výpočetní techniky v podnikovém účetnictví umožňuje podniku velmi rychle získat informace týkající se výše a struktury nákladů v podniku. Usnadňuje tak jejich neustálou kontrolu při řízení výrobních i odbytových činností.

Jednou z největších nevýhod nákladově orientované metody stanovení ceny je, že neodrážejí reálnou situaci existující na trhu (např. průběh životního cyklu výrobku, sezónnost aj.) Neodráží tedy skutečnost, jakou částku jsou zákazníci skutečně ochotni za výrobek na trhu v daném okamžiku zaplatit. Pokud jsou zákazníci ochotni zaplatit i vyšší cenu, přichází firma zbytečně o vyšší tržby z prodeje. V opačném případě, kdy zákazníci nejsou ochotni platit cenu vypočítanou firmou, ztrácí firma značný okruh zákazníků (SVĚTLÍK, 1994).

Základní nedostatkem všech nákladových přístupů tvorby cen je zřejmý, jsou to chybná rozhodnutí vyplývající z nerespektování podmínek realizace zboží na trhu, cena je odvozena z ocenění určitého rozsahu odbytu, ale ten závisí na ceně (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

2.5.2. Hodnotově orientovaná tvorba cen

Je založena na vnímání hodnoty kupujícím, nikoli na nákladech prodeje. Firma nemůže navrhnout výrobek a marketingové programy a teprve pak stanovit cenu. Cenová tvorba tedy začíná analýzou potřeb zákazníka a jím vnímanou hodnotou, a podle toho je určena cena (KOTLER, 2004).

Hodnotově orientovaná cenová tvorba:

spotřebitelé → hodnota → cena → náklady → produkt

Na základě dotazníků, anket a dalších přístupů průzkumu trhu je zjišťována situace prodeje zboží. Výše nákladů je však mimo pozornost pouze zdánlivě, je vždy součástí zvolené strategie, protože silná poptávka sice umožňuje zvýšit cenu, ale vždy je tato volba spojena s rozhodnutím o množství výroby, které má samozřejmě zcela konkrétní dopady na výši nákladů (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

Výhodou hodnotově orientované tvorby cen je její reálnost. Odpovídá způsobu rozhodování kupujícího o nákupu. Nejlépe vyjadřuje jeho potřeby a přání. Protože však potřeby a přání jsou u jednotlivých zákazníků různé, je nutné, aby se marketingoví odborníci zaměřili na určité, konzistentní tržní segmenty. Pro úspěšné uplatnění metody v praxi je nutné počítat s působením všech částí marketingového mixu (SVĚTLÍK, 1994).

2.5.3. Diskriminační stanovení cen

Firmy někdy přizpůsobují výši cen svých výrobků různým segmentům, i když náklady na jejich výrobu jsou stejné. Takový způsob cenové politiky nazýváme diskriminační stanovení ceny. Je běžný například v dopravě, kde studenti nebo důchodci platí nižší jízdné nebo vstupné na sportovní či kulturní události, poplatky za telefon účtované v průběhu dne nebo v nočních hodinách. Příklady tzv. diskriminačního stanovení ceny jsou běžné na celém světě. Dalším příkladem cenové diskriminace běžné u nás je počítání zvláštní sazby za ubytování cizinců (SVĚTLÍK, 1994).

2.5.4. Ceny založené pouze na vztahu k trhu

Stanovení cen na základě výpočtu výše nákladů a stanovení přiměřeného zisku, resp. procentní přírážky průměrných nákladů je jedna z metod cenové politiky. Je založena pouze na zjišťování údajů o nákladech uvnitř podniku a nebere v úvahu situaci na trhu, tj. vliv poptávky trhu a cenové politiky konkurence na stanovení ceny.

V cenové politice není možné trvale abstrahovat od vlivu trhu a určovat ceny výrobků pouze na základě výpočtu výše nákladů. Úspěšnější bývá ta metoda stanovení ceny, která posuzuje problematiku cen komplexně a bere v úvahu jak hledisko nákladů tak také trhu. Je-li při stanovení cen uvažováno s hlediskem trhu, je nutno při tomto postupu nejprve zkoumat ceny konkurence jako faktor, který může nejvíce ovlivnit cenu výrobků daného podniku (KOTRBOVÁ, 1993).

2.5.5. Stanovení ceny podle konkurence

Firma určuje své ceny převážně podle cen, které mají její konkurenti. Menší pozornost věnuje svým nákladům nebo poptávce. Může přitom stanovit své ceny jako stejné, vyšší nebo nižší než hlavní konkurence (KOTLER, 2004).

Tržní cena je tedy buď výsledkem průměrných nákladů konkurentů nebo je to tzv. „cena vůdce“. V odvětvích s monopolní strukturou je cenová politika koordinována systémem tajných dohod (KASAN, FIBÍROVÁ, 1991).

Výhodou takového způsobu stanovení ceny je jeho jednoduchost. Dále pak skutečnost, že poskytuje do určité míry pohled zákazníka na výrobek ve vztahu k obdobným výrobkům konkurenčním. Na trhu, kde existuje dosti silná konkurence, jsou zákazníci většinou u výrobků, které jsou si podobny, velmi citliví na cenové rozdíly.

Nevýhodou takto stanovené ceny je, že nepřihlíží ke skutečným nákladům na výrobu. Může dojít k situaci, že stanovení ceny dle cen konkurenčních nezajistí podniku při prodeji výrobku žádoucí množství zisku. Politika následování konkurenčních cen někdy vede (při snižování cen uskutečňovaných konkurencí) až k cenové válce. Jde o jev ekonomicky poškozující všechny zúčastněné podniky. Jiným nedostatkem může být předpoklad, že konkurence stanovuje svou cenu dle reálné situace na trhu. To nemusí být vždy pravdou a následování nesprávně stanovené ceny a ignorování skutečné tržní hodnoty výrobku může

podnik při jeho prodeji poškodit (SVĚTLÍK, 1994).

2.5.6. Konkurzní a smluvní cena

V případě konkurzní ceny může kupující vyhlásit konkurz na stavbu. Z nabídky stavebních firem si potom v konkurzním řízení vybírá tu, která je z hlediska stanovených kritérií nejlepší. U smluvní ceny se jedná rovněž o stanovení cen, na které se kupující s prodávajícím dohodnou. Může se například jednat o prodej uměleckého díla v aukci, prodeje nemovitosti apod. Metoda poskytuje velmi pružný způsob stanovení ceny a je zaměřena na maximalizaci zisku.

Popisovaná metoda stanovení ceny je obvykle prospěšná pro kupujícího. Může totiž vybírat z několika nabídek a vyhodnocovat jejich ceny a případné rozšiřující efekty nabídky. Prodejci své nabídky mohou individualizovat vzhledem k potřebám a charakteru jednotlivých zákazníků (SVĚTLÍK, 1993).

2.6. Vnitropodniková cena

Vnitropodnikové ceny, jak již napovídá jejich název, jsou ceny, které používají pro ocenění výkonů, práce a služeb. Je typické, že jde o výkony, práce a služby prováděné vnitropodnikovými útvary mezi sebou nebo jsou odváděny do skladů, meziskladů a jsou určeny k finalizaci produkce firmy (HRIECHOVÁ, 2002).

V závislosti na úrovni pravomoci a odpovědnosti střediska a na charakteru, významu a četnosti předávání interního výkonu se obecně rozlišují následující typy vnitropodnikových cen:

- vnitropodnikové ceny založená na nákladech, a sice:
 - na úrovni variabilních nákladů;
 - na úrovni plných střediskových nákladů;
 - na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky;
- založené na tržní ceně;
- založené na dohodě mezi středisky.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů se využívá zejména u nákladových středisek, která neovlivňují využití kapacity a zajišťují výkony pro jiná

střediska v požadovaných termínech, struktuře a objemech. Současně je jejich snahou minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů a dosáhnout tak co nejlepší hospodárnosti formou absolutní úspory nákladů (úspornosti).

Vnitropodnikovou cenu na úrovni plných nákladů jej vhodné využít u středisek, jejichž úkolem je (kromě absolutní úspory nákladů) dosáhnout vyššího využití vlastní kapacity. Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky je v praxi velmi oblíbený typ. Vychází z úvahy, že analogicky ke snaze celého podniku by dosažení zisku mělo být snahou každého odpovědnostního střediska, a proto je žádoucí uznávat jednotlivých odpovědnostním střediskům podíl na zisku prostřednictvím vnitropodnikových cen jeho výkonů. Nejdůležitější výhradou proti zahrnutí zisku do vnitropodnikové ceny je skutečnost, že zisk může reálně vzniknout pouze při prodeji externím zákazníkům, pokud zákazník uzná vyšší cenu výkonu, než jsou jeho náklady. Využití přichází v úvahu u středisek, které mají pravomoc ovlivňovat objem a sortiment výkonů střediska a pravomoc vyjednávat platební a dodací podmínky s externími zákazníky, tedy u ziskových, rentabilních a investičních středisek, která hlavní část svých výkonů dodávají mimo podnik.

Základní výhodou vnitropodnikových cen na úrovni tržní ceny je možnost přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím. Použití tohoto typu vnitropodnikové ceny je vhodné, jsou-li splněny tři podmínky:

- vztahy mezi vnitropodnikovými středisky jsou v poměru k externím vztahům nevýznamné,
- existuje konkurenční trh pro daný výkon,
- dodávajícímu středisku nevznikají dodatečné náklady s prodejem výkonu na externím trhu (FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ, WAGNER, 2007).

2.7. Změny ceny

Pro prodejce existuje celá řada důvodů, aby cenu zboží dle potřeby měnili. Mezi hlavní příčiny zvýšení nebo snížení ceny patří:

- chování konkurence, kdy firmy stanovují ceny svých výrobků tak, aby byly v souladu s cenami konkurenčními. V okamžiku, kdy konkurence sníží (nebo zvýší) ceny svých výrobků, reaguje firma podobným způsobem;

- snížení ceny tehdy, když podnik nevyužívá plně svou výrobní kapacitu. Z výšení výroby a odbytu povede v důsledku existence fixních nákladů ke snížení ceny za jednotku produkce a míra zisku i při nižší ceně se nemusí snížit;
- snížení ceny výrobku v důsledku snížení tržního podílu firmy. Strategie bývá účinná, pokud je poptávky dostatečně cenově elastická. Protože pro některé zákazníky reprezentuje cena určitou kvalitu výrobku, její pokles nemusí vždy vést k žádoucí reakci zákazníků;
- nesoulad mezi poptávkou a nabídkou. V souladu se zákonem nabídky a poptávky je vhodné ceny výrobku zvýšit tehdy, když poptávka převyšuje nabídku. Tímto způsobem dosáhne podnik většího zisku;
- zvýšení nákladů, které je dalším důvodem ke zvýšení ceny. Dochází k němu zejména tehdy, pokud podnik uplatňuje nákladově orientovanou metodu stanovení ceny. Zvyšování nákladů může mít různé příčiny, například zvýšení ceny surovin na burze, požadavky odborů na zvýšení mezd, inflace aj. (SVĚTLÍK, 1994).

Jakákoliv změna cen může působit na zákazníky, konkurenty, distributory, dodavatele, a dokonce může vyvolat i zájem vlády. Firmy, které uvažují o změně cen, by se měly zajímat o možné reakce konkurentů stejně, jako to dělají u svých zákazníků. Konkurenti budou reagovat na změnu ceny tím více, čím méně je firem na trhu, čím je výrobek homogennější a čím více jsou zákazníci informováni (KOTLER, 1995).

Před každým novým krokem při strategii ceny musí podnik zhodnotit situaci. Posoudit záměry konkurenta a jeho pozici, provést analýzu cenové elasticity poptávky, předpokládat chování spotřebitele, zhodnotit stadium životního cyklu výrobku, provést analýzu vývoje nákladů, finanční situace podniku a svých konkurentů. Firma by měla uvážit i další možná řešení nastalé situace (TOMEK, VÁVROVÁ, 2001).

3. METODIKA PRÁCE

Cílem této diplomové práce je provedení analýzy systému kalkulace nákladů a stanovování cen v konkrétních podmínkách vybraného podniku.

Diplomová práce navazuje na bakalářskou práci s názvem Kalkulace nákladu a jejich využívání v podniku, ve které byl podrobně popsán systém kalkulace nákladů v národním podniku Budějovický Budvar. Zde je tedy systém kalkulace nákladů jen stručně shrnut a dále je věnována pozornost pouze způsobu stanovování ceny v podniku.

V teoretické části diplomové práce je uveden vliv nákladů na stanovení ceny, náklady podniku a jejich kalkulace, kalkulační druhy, metody a kalkulace cen. Dále je rozebrána cenová politika, strategie stanovení cen, metody tvorby cen a změny ceny.

Hlavní část diplomové práce bude vypracována následujícím způsobem. Na začátku práce je stručně charakterizována historie a ekonomika národního podniku Budějovický Budvar. Poté bude v práci shrnut systém kalkulace nákladů, který je uveden na hypotetickém příkladu, který vychází z předpokladu, že podnik se zabývá výrobou tří výrobků, z toho dva výrobky jsou prodávány na tuzemském trhu a jeden výrobek je určen na export do zahraničí. Podnik si nepřál zveřejňovat skutečné údaje, proto jsou uvedené hodnoty rozdílné, od skutečných. Celá kalkulace nákladů představuje logicky provázanou posloupnost činností, které čerpají informace z firemního plánu.

Další část této práce bude věnována systému stanovování ceny v podniku. Nejdříve bude analyzováno stanovení ceny na tuzemském trhu a poté bude následovat rozbor postupu stanovení ceny na trhu zahraničním. Tyto dva postupy stanovování cen budou následně aplikovány na ukázkový příklad. Prodej dvou výrobků bude směřován dvěma odběratelům v tuzemsku, kteří se liší četností a velikostí objednávek, a jeden výrobek bude směřován zahraničnímu odběrateli. Ze vzniklých cen v základním ceníku se poté bude odvíjet stanovení doporučené ceny pro konečné spotřebitele.

V závěrečné části bude celý systém stanovování ceny v daném podniku posouzen.

4. CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Novodobá historie podniku se datuje od roku 1967, kdy Ministerstvo zemědělství České republiky založilo národní podnik Budějovický Budvar jako přímého nástupce Českého akciového pivovaru, který vařil pivo v Českých Budějovicích již od roku 1896. Český akciový pivovar byl založen českými právníky, kteří navázali na více než 700 let starou historii vaření piva v Českých Budějovicích (dříve Budweis). Budějovický Budvar je majitelem cenného duševního vlastnictví v podobě více než 380 ochranných známek registrovaných ve 101 zemích světa. Mezi nejznámější patří Budweiser, Budvar, Budweiser Budvar, Bud, Budějovický Budvar a Czechvar.

Pivovar Budějovický Budvar, n. p. je dlouhodobě jedním z nejúspěšnějších potravinářských podniků v České republice. Předmět činnosti zahrnuje výrobu piva a sladu, výrobu nealkoholických a speciálních nápojů, výrobu reklamních a propagačních materiálů a předmětů, koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, výrobu oxidu uhličitého, zpracování vedlejších produktů vznikajících při výrobní činnosti, silniční motorovou dopravu, pronájem průmyslového zboží, hostinskou a ubytovací činnosti, výrobu krmiv, krmných směsí, doplňkových látek a premixů. V současné době je Budějovický Budvar, n. p. posledním z velkých pivovarů, které mají výhradně český kapitál. Budějovický Budvar je vystaven tvrdé obchodní konkurenci na trzích 60 zemí pěti světadílů. Z toho důvodu musí neustále dbát na zkvalitňování svých výrobních kapacit. Proto podnik od roku 1991 investoval do své modernizace a rozvoje více než 2 mld. Kč.

Export Budějovického Budvaru přesahuje úroveň 16 % z celkového vyvezeného objemu piva z České republiky do zahraničí. Téměř 50 % objemu výroby piva v pivovaru směřuje na export. Do skupiny více než 50 exportních zemí přibyly také dodávky do Jižní Koree, Brazílie, obnoveny byly dodávky do Vietnamu a Albánie.

Budějovický Budvar, podobně jako i jiní exportéři, je výraznou měrou zasažen posilováním české měny vůči evropské, americké a anglické měně. Tento přímý a negativní dopad jenom za poslední dva roky snížil objem vykázaných tržeb o téměř 80 mil. Kč. V oblasti výroby se již koncem roku 2007 projevil vlivy extrémního zvýšení cen základních surovin (slad o 42 %, žatecký chmel o 16 %), které musel pivovar akceptovat z důvodu nedostatku sladu i žateckého chmele v Evropě.

Prodej v tuzemsku je centrálně řízen a realizován prostřednictvím osmi obchodních

center – obchodní střediska (obvykle krajská města a Praha). Distribuci zboží mezi pivovarem a středisky zajišťuje kombinace vlastní dopravy (Budvarexpres) a zvláště v sezónních špičkách externí tj. najímaná doprava (CHROMÁ, 2009).

Ekonomická charakteristika podniku vyplývá především z údajů rozvahy a výkazu zisku a ztráty a je doplněna podrobnějšími údaji o tržbách, výstavu piva a počtu zaměstnanců.

Tabulka 1: Majetek a kapitál podniku v letech 2007 až 2009 (v tis. Kč)

Položka	Rok		
	2007	2008	2009
AKTIVA CELKEM	4 526 425	4 671 270	4 902 874
Dlouhodobý majetek	1 991 847	1 996 796	2 033 222
Dlouhodobý nehmotný majetek	43 290	34 520	28 132
Dlouhodobý hmotný majetek	1 882 298	1 922 276	1 988 875
Dlouhodobý finanční majetek	66 259	40 000	16 215
Oběžná aktiva	2 347 622	2 451 098	2 656 311
Zásoby	311 786	323 533	301 512
Dlouhodobé pohledávky	87 019	59 674	37 979
Krátkodobé pohledávky	457 113	507 468	520 236
Krátkodobý finanční majetek	1 491 704	1 560 423	1 796 584
Časové rozlišení	186 956	223 376	213 341
PASIVA CELKEM	4 526 425	4 671 270	4 902 874
Vlastní kapitál	4 057 225	4 126 597	4 245 423
Základní kapitál	2 100 000	2 100 000	2 100 000
Kapitálové fondy	77 634	53 235	37 541
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	427 602	426 820	425 195
Výsledek hospodaření minulých let	1 209 999	1 447 970	1 542 625
Výsledek hospodaření běžného účetního období	241 990	98 572	140 062
Cizí zdroje	459 003	544 647	657 354
Dlouhodobé závazky	152 289	131 769	133 054
Krátkodobé závazky	316 714	332 878	351 300
Časové rozlišení	197	26	97

Zdroj: interní materiály podniku

Podnik dokázal zvýšit hodnotu vlastního kapitálu od roku 1993 do roku 2002 více než 4-násobně ze 750 miliónů Kč na 3,2 miliardy Kč. Z výše uvedené tabulky je též patrné, že se vlastní kapitál neustále pozvolna zvyšuje.

Tabulka 2: Náklady, výnosy a výsledek hospodaření podniku v letech 2007 až 2009 (v tis. Kč)

Položka	Rok		
	2007	2008	2009
Tržby za prodej zboží	59 347	68 048	46 174
Náklady vynaložené na prodané zboží	52 242	55 544	46 772
Obchodní marže	7 105	12 504	-598
Výkony	2 077 294	2 090 675	2 085 073
Výkonová spotřeba	1 304 045	1 477 758	1 380 933
Přidaná hodnota	780 354	625 421	703 542
Osobní náklady	265 269	281 432	271 302
Odpisy dlouhodobého majetku	268 577	249 605	249 363
Daně a poplatky	7 918	7 557	6 300
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	46 010	38 464	37 958
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	37 873	25 422	19 426
Ostatní provozní výnosy	70 340	47 317	55 273
Ostatní provozní náklady	25 692	14 994	15 437
Provozní výsledek hospodaření	280 366	38 182	131 723
Výnosové úroky	22 152	17 523	2 380
Nákladové úroky	0	0	0
Ostatní finanční výnosy	2 112	18 827	47 894
Ostatní finanční náklady	25 744	404	415
Finanční výsledek hospodaření	21 494	94 867	73 845
Daň z příjmů za běžnou činnost	59 870	34 477	65 506
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	241 990	98 572	140 062
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	241 990	98 572	140 062

Zdroj: interní materiály podniku

Vlivem hospodářské krize v roce 2008 se Budějovickému Budvaru rapidně snížil výsledek hospodaření o 140 tis. Kč. V roce 2009 došlo k zvýšení výsledku hospodaření, ale stále nedosahuje zisku minulých let.

Tabulka 3: Tržby za rok 2009 (v tis. Kč)

Tržby	2009		
	tuzemsko	zahraničí	celkem
Tržby za pivo	1 078 663	962 432	2 041 095
Tržby za pivovarský odpady	4 889	0	4 889
Tržby za ostatní výrobky	23 818	0	23 818
Tržby za zboží	29 704	16 470	46 174
Tržby za služby	17 804	174	17 978
Tržby celkem	1 154 878	979 076	2 133 954

Zdroj: interní materiály podniku

Z celkových tržeb má největší podíl prodej na tuzemském trhu. Budějovickému Budvaru se podařilo za posledních 12 let téměř ztrojnásobit výstav na současných 1,2 mil. hl piva.

Tabulka 4: Zaměstnanci podniku v letech 2008 a 2009

	Zaměstnanci celkem		Z toho řídicí pracovníci	
	2008	2009	2008	2009
Průměrný počet zaměstnanců	699	655	4	4

Zdroj: interní materiály podniku

Do řídicích pracovníků patří ředitel národního podniku, ekonomický ředitel, obchodní ředitel a výrobně-technický ředitel.

5. ANALÝZA SYSTÉMU KALKULACE NÁKLADŮ V PODNIKU

Ve sledovaném podniku jsou sestavovány kalkulace předběžné normové plánové. Předběžná kalkulace je sestavována vždy na začátku účetního období a vychází se z údajů minulého účetního období.

V podniku jsou předmětem kalkulace všechny zde vyráběné druhy výrobků. Kalkulační jednicí je určitý výrobek vymezený druhem, měrnou jednotkou, kterou je 1 hektolitr a jakostí (CHROMÁ, 2009).

5.1. Postup sestavování kalkulace nákladů

Plán prodeje je prvním krokem celého plánovacího procesu. Jeho výstupem jsou plánované hodnoty prodeje pro jednotlivé výrobky. Do kalkulací se přetahují informace o ceně výrobku a objemu prodeje. Plánování prodeje probíhá způsobem, při kterém podnik zjišťuje od obchodníků, jak velký objem piva prodají, za jakou cenu a též kurzy cizích měn při exportu. Základním nástrojem pro tvorbu plánu včetně plánových kalkulací je manažerský informační systém.

Další krok zahrnuje plánování přímých (variabilních) nákladů normovaných a nenormovaných. Na normované položky existuje norma spotřeby, tzn. je přesně stanoveno, kolik se daného vstupu spotřebuje na daný výrobek. U nenormovaných položek se propočet odvíjí od meziroční změny v objemech prodeje, protože normu nelze přesně stanovit. Do variabilních nákladů normovaných patří chmel, slad, stabilizátory, filtrační materiál, obaly a palety. Přímé náklady nenormované zahrnují spotřebu elektřiny, tepla, vody, folií, sanitární chemie a ostatní přímý materiál.

Dalším zdrojem, ze kterého podnik čerpá údaje do kalkulace nákladů je finanční plán. Jde o režijní náklady a náklady nenormované. Budějovický Budvar n. p. se člení na čtyři útvary. Útvar ředitele, ekonomický, obchodní a výrobně-technický útvar. Jednotlivé útvary se dále člení na 45 středisek. Do jednotlivých útvarů respektive středisek se rozvrhují náklady, jako jsou mzdy, sociální a zdravotní pojištění, daně a poplatky, režijní materiál, přepravné, nákladové úroky, odpisy, spotřeba materiálu a energie, daň z příjmů, náklady na prodané

zboží, služby (marketing) zahrnující reklamu, cestovné a služby ve výrobě zahrnující např. odvoz odpadu a údržbu. Dále se rozvrhnou ostatní finanční a provozní náklady, tržby za prodané zboží a tržby za prodané vlastní výrobky a služby. V podniku existuje marketingový plán, v němž je uvedeno, jaké náklady a výnosy patří do jednotlivých středisek a do jaké spadají režie. Výrobní režie se člení na nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Důvod členění je ten, že ve sklepích Budějovického Budvaru je značná zásoba kvasícího tzn. nedokončeného piva a toto množství se musí ocenit (CHROMÁ, 2009).

5. 2. Příklad sestavování kalkulace nákladů

V bakalářské práci (CHROMÁ, 2009) byl celý systém kalkulace nákladů uveden na hypotetickém příkladu. Zde je příklad shrnut ve stručné podobě a na něj bude navazovat systém stanovování cen v podniku. Uváděné hodnoty jsou fiktivní, protože kalkulace jsou interní důvěrnou informací o nákladech podniku a nejsou zveřejnitelné.

V ukázkovém příkladu se podnik, vyrábějící cca milion hektolitrů piva za rok, zabývá výrobou a prodejem tří druhů výrobků, ve všech případech piva. Výrobek 1 tvoří bedna piva 20/50 (20 ks lahví o objemu 0,5 litru), výrobek 2 je KEG 50 (sud o objemu 50 litrů) a výrobek 3 je karton 20/50 (20 ks lahví o objemu 0,5 litru). Podnik se skládá ze tří útvarů, útvar Výroba, Obchod a Správa. Útvar Výroba se dále člení na dvě střediska, středisko Varna a středisko Stáčení. Útvar Obchod se též člení, a to na tři střediska, středisko Tuzemsko, Export a Ostatní. Útvar Správa se dále na střediska nečlení.

Výsledný kalkulační vzorec má následující podobu:

U jednotlivých výrobků jsou uvedeny i hodnoty celkových nákladů, které slouží ke kontrole vynaložených nákladů na dané množství výrobku. Tyto údaje se vypočítají u každého výrobku jako součin nákladů na kalkulační jednici a plánovaného prodeje.

Tabulka 5: Předběžná normová plánová kalkulace

Položka	Výrobek 1		Výrobek 2		Výrobek 3	
Plánovaný prodej v hl	400 000		250 000		350 000	
	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč
Přímé náklady normované	658,0	263 198,0	559,1	139 773,8	1 420,9	497 324,9
Spotřeba chmele	125,0	50 000,0	125,0	31 250,0	125,0	43 750,0

Pokračování tabulky 5

Položka	Výrobek 1		Výrobek 2		Výrobek 3	
	400 000		250 000		350 000	
Plánovaný prodej v hl	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč
Spotřeba sladu	420,0	168 000,0	420,0	105 000,0	420,0	147 000,0
Spotřeba stabilizátorů	10,0	4 000,0	10,0	2 500,0	10,0	3 500,0
Spotřeba filtračního materiálu	2,0	798,0	2,0	498,8	2,0	698,3
Spotřeba obalů	101,0	40 400,0	2,1	525,0	830,6	290 710,0
Palety	0,0	0,0	0,0	0,0	33,3	11 666,7
Přímé náklady nenormované	117,6	47 058,5	117,6	29 411,8	117,6	41 176,5
Spotřeba elektřiny	29,4	11 764,7	29,4	7 352,9	29,4	10 294,1
Spotřeba tepla	35,3	14 117,5	35,3	8 823,5	35,3	12 352,9
Spotřeba vody	17,6	7 058,8	17,6	4 411,8	17,6	6 176,5
Folie	11,8	4 705,9	11,8	2 941,2	11,8	4 117,6
Sanitární chemie	17,6	7 058,8	17,6	4 411,8	17,6	6 176,5
Ostatní přímý materiál	5,9	2 352,8	5,9	1 470,6	5,9	2 058,8
Režijní náklady	832,8	333 133,1	1 267,8	316 958,2	1 213,4	424 679,9
Výrobní režie celkem	289,9	115 960,0	289,9	72 475,0	289,9	101 465,0
- hotová výroba	68,7	27 480,0	68,7	17 175,0	68,7	24 045,0
- nedokončená výroba	221,2	88 480,0	221,2	55 300,0	221,2	77 420,0
Obchodní režie	318,7	127 464,6	753,7	188 415,4	699,2	244 720,0
Marketing přímý	25,0	10 000,0	400,0	100 000,0	142,9	50 000,0
Marketing přímý zahraničí	0,0	0,0	0,0	0,0	142,9	50 000,0
Marketing přímý tuzemsko	25,0	10 000,0	400,0	100 000,0	0,0	0,0
- tuzemsko lahve	25,0	10 000,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- tuzemsko sudy	0,0	0,0	400,0	100 000,0	0,0	0,0
Marketing nepřímý	100,0	40 000,0	160,0	40 000,0	28,6	10 000,0
Marketing nepřímý zahraničí	0,0	0,0	0,0	0,0	28,6	10 000,0
Marketing nepřímý tuzemsko	100,0	40 000,0	160,0	40 000,0	0,0	0,0
- tuzemsko lahve	100,0	40 000,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- tuzemsko sudy	0,0	0,0	160,0	40 000,0	0,0	0,0
Přeprava celkem	0,0	0,0	0,0	0,0	300,0	105 000,0
Přeprava zahraničí	0,0	0,0	0,0	0,0	300,0	105 000,0
Přeprava tuzemsko	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Obchodní režie - tuzemsko	166,5	66 584,6	166,5	41 615,4	0,0	0,0

Pokračování tabulky 5

Položka	Výrobek 1		Výrobek 2		Výrobek 3	
Plánovaný prodej v hl	400 000		250 000		350 000	
	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč	Kč/hl	v tis. Kč
Obchodní režie -zahraničí	0,0	0,0	0,0	0,0	200,6	70 200,0
Obchodní režie -ostatní	27,2	10 880,0	27,2	6 800,0	27,2	9 520,0
Správní režie	224,3	89 708,5	224,3	56 067,8	224,3	78 494,9
NÁKLADY CELKEM	1 608,5	643 389,6	1 944,6	486 143,7	2 751,9	963 181,3
CENA	2 000,0	800 000,0	2 200,0	550 000,0	2 900,0	1 015 000,0
ZISK	391,5	156 610,4	255,4	63 856,3	148,1	51 818,7

Zdroj: CHROMÁ, 2009

Z tabulky 5 vyplývá, že cena bez spotřební daně výrobku 1 (bedna po 20 kusech lahví o objemu 0,5 litru) bude 20 Kč za jeden litr, cena výrobku 2 (sud o objemu 50 litrů) bude 22 Kč za jeden litr a cena výrobku 3 (bedna po 20 kusech lahví o objemu 0,5 litru) bude 29 Kč za jeden litr.

Cena je dána trhem. Při její tvorbě se postupuje odspoda. Obchodníci podniku poskytnou základní informace o tom, jaké množství výrobků prodají a za jakou cenu jsou schopni je prodat. Od této plánované ceny, která se až následně upraví o spotřební daň a DPH, se odečtou náklady (viz. kalkulační vzorec v tabulce 5) a tím vznikne zisk. Podnik tedy netvoří cenu nákladově orientovanou metodou, ale cena vyplývá z positioningu.

V tabulce 5 je uvedena prodejní cena bez spotřební daně a DPH, proto bude dále u výrobku 1 a 2, které se prodávají na tuzemském trhu, uvedena cena včetně spotřební daně a DPH. Výrobek 3 je směřován na zahraniční trh, proto se do ceny DPH a spotřební daň nezahrnuje.

Spotřební daň na 10° pivo činí 288 Kč/hl a 352 Kč/hl pro 12° pivo. DPH tvoří 20 % ze součtu ceny výrobku a spotřební daně. V ukázkovém příkladu budeme vycházet z předpokladu, že vyrábíme 10° pivo.

Výpočet cen výrobků upravených o spotřební daň a DPH:

Výrobek 1: $(2\,000 + 288) \cdot 1,2 = 2\,745,6$ Kč

Výrobek 2: $(2\,200 + 288) \cdot 1,2 = 2\,985,6$ Kč

Výsledná cena tedy činí 2 745,6 Kč/hl u výrobku 1 a 2 985,6 Kč/hl u výrobku 2.

Tabulka 6: Cena výrobků 1 a 2 se spotřební daní a DPH

Výrobek	Cena bez spotřební daně a DPH (Kč/hl)	Spotřební daň (Kč/hl)	DPH (%)	Cena včetně spotřební daně a DPH (Kč/hl)
1	2 000	288	20	2 745,6
2	2 200	288	20	2 985,6

Zdroj: vlastní výpočty

Z upravené ceny v tabulce 6 vyplývá, že cena výrobku 1 (bedna po 20 kusech lahví o objemu 0,5 litru) bude 27,5 Kč za jeden litr, cena výrobku 2 (sud o objemu 50 litrů) bude po zaokrouhlení 30 Kč za jeden litr. Tyto ceny jsou stanoveny v základním ceníku a odvíjí se od nich cena pro konečného spotřebitele.

6. ANALÝZA STANOVENÍ CENY V PODNIKU

Národní podnik Budějovický Budvar pro své výrobky stanovuje odlišné ceny pro tuzemský a zahraniční trh. Jak bylo výše zmíněno, export Budějovického Budvaru přesahuje úroveň 16 % z celkového vyvezeného objemu piva z České republiky do zahraničí. Na export směřuje téměř 50 % objemu výroby piva podniku.

6.1. Cenová tvorba – tuzemský trh

Pro tuzemský trh se při tvorbě ceny vychází z předběžných normových plánových kalkulací, v kterých hlavní roli hraje predikce prodeje na příští rok a ceny dodávaných surovin pro výrobu piva. Takto stanovené náklady představují minimální hranici ceny, pod kterou by obchodníci ve většině případů zpravidla neměli klesnout. Globálně se tedy snaží být s cenou nad úrovní nákladů, ale místy mohou klesnout i pod jejich úroveň.

Cenovou politiku Budějovického Budvaru ovlivňují interní a externí faktory. Interní faktory jsou tvořeny náklady na vytvoření produktu, na jeho distribuci a propagaci. Tyto náklady též určují spodní hranici ceny. Externí faktory, jako je trh a poptávka limitují horní hranici ceny.

V kategorii piva ve většině případů cenu na trhu udává leader trhu, ostatní výrobci na základě svých marketingových cílů a pravidelně prováděných cenových průzkumů optimalizují ceny svých produktů.

Prodejní cena je udávána v **základním ceníku**. V tomto ceníku je uvedena základní cena všech výrobků nabízených na tuzemském trhu a údaje v něm jsou veřejně přístupné. Ceník vzniká na centrále v Budějovickém Budvaru na základě výše uvedených kalkulací, stanovených marketingových cílů a průzkumů cen hlavních výrobců či dodavatelů jednotlivých značek v kategorii piv na celém tuzemském trhu, které jsou za tímto účelem pravidelně prováděny. Tento ceník je společným dílem obchodního a marketingového oddělení a může se říci, že při tvorbě cen je využívána metoda založená na cenách konkurence, tj. stanovení ceny podle konkurence. Společně s přípravou nového ceníku se stanovují i doporučené ceny a akční doporučené ceny pro všechny nabízené výrobky Budějovického Budvaru na tuzemském trhu pro jednotlivé distribuční kanály.

Doporučená cena je cena výrobku, za kterou doporučuje Budějovický Budvar

prodeji výrobek nabízet konečnému spotřebiteli. Mezi jednotlivými distribučními kanály musí existovat provázanost. V případě, že by neexistovala, mohly by být výrobky prodány například do maloobchodu za vyšší cenu než do jiného obchodu (velkoobchod) a maloobchod by si poté mohl výrobky nakupovat z velkoobchodu za levnější cenu. Cenu v distribučních kanálech ovlivňuje velikost a způsob prodeje.

Akční doporučená cena je cena výrobku, za kterou doporučuje Budějovický Budvar prodejci svůj výrobek nabízet konečnému spotřebiteli po dobu trvání promoční akce na provozovně. Obchodníci si definují, kde chtějí mít pivo v akci. Na této akční ceně se podílí i odběratel. Obchodník poskytne slevu a i konečný prodejce rovněž snižuje z ceny ze své marže.

Obchodníci Budějovického Budvaru jsou členěni dle distribučních kanálů a regionů, tzn., že obchodníci z oddělení klíčových zákazníků maloobchodu se specializují na obchodní vyjednávání s centrály národních a nadnárodních řetězců, zatímco obchodní zástupci na obchodních střediscích Budějovického Budvaru se soustředí na obchodní vyjednávání v jednotlivých provozovnách maloobchodních jednotek či gastronomických provozů v rámci svého přiděleného regionu. Při obchodním vyjednávání mohou vzniknout ze strany prodejců požadavky na slevy, které jsou individuálně posuzovány a schvalovány na centrále Budějovického Budvaru. Současně při stanovování cen jednotlivých výrobků se stanovuje či upravuje systém slev, které pivovar poskytuje svým odběratelům např. za platbu v hotovosti, v závislosti na množství při jednorázovém odběru apod. Slevy jsou pro jednotlivé distribuční kanály stanovovány odlišně.

V rámci segmentace tuzemského trhu dělí Budějovický Budvar své zákazníky například podle způsobu distribuce do výše zmíněných tzv. distribučních kanálů:

- KAM (klíčový zákazníci maloobchodu) – do tohoto distribučního kanálu jsou zahrnuty všechny provozovny nadnárodních, národních či regionálních řetězců; mezi nadnárodní řadí např. TESCO, AHOLD, BILLA, MAKRO apod.; hlavním představitelem národního řetězce je COOP, který zastřešuje většinu spotřebních družstev JEDNOTA; regionální řetězce jsou převážně tvořeny jednotlivými franchisami jakou jsou ENAPO, BALA;
- NMO (nezávislý maloobchod) – do této skupiny jsou řazeni drobní maloprodejci, kteří nejsou nikde sdruženi;
- VO (velkoobchody) – tuto skupinu tvoří velkoobchody, tedy obchodníci, kteří

produkty Budějovického Budvaru neprodávají konečným spotřebitelům, ale dalším prodejcům a to především z řad nezávislého maloobchodu či gastronomických jednotek;

- ON Trade (gastronomické provozovny) – sem jsou řazeni provozovatelé restaurací a hotelů, kteří převážně odebírají sudové pivo a provozují hostinskou činnost.

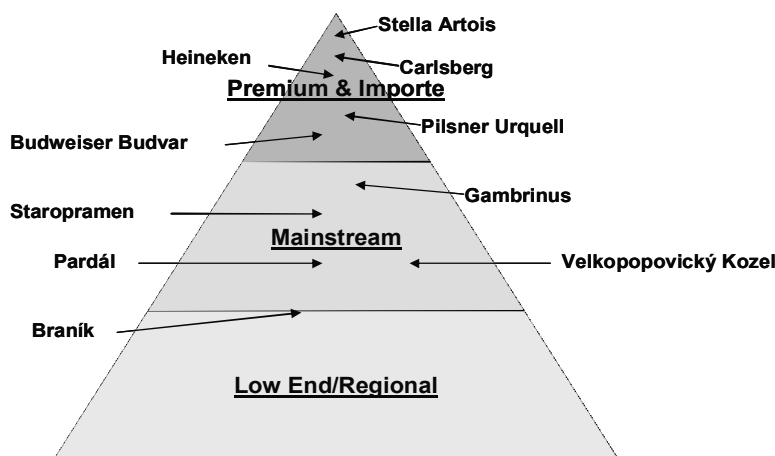
Pro jednotlivé distribuční kanály jsou vytvářeny samostatné obchodní, cenové či slevové strategie.

Slevy z cen distribučním článkům mohou být za přebírání některých marketingových činností, ale také za odebrání většího množství zboží. Slevy mohou být tedy kvantitativní, při platbě v hotovosti, skonto či funkční srážka distributorům za převzetí některých marketingových činností. Slevy se mohou i kombinovat.

Při stanovování ceny se také vychází z pozice, kterou má podnik na trhu = positioning. „Positioning začíná u produktu, u kusu zboží, služby, společnosti, instituce nebo dokonce osoby. Positioning však není to, co děláte s produktem. Positioning je to, co děláte s myslí potenciálního zákazníka. Znamená to, že umístíte produkt do jeho mysli.“ (www.managementmania.com)

Positioning je tedy způsob, kterým se podnik a jeho výrobky vymezují vůči konkurenci a vytváří si svoji jedinečnou a nezaměnitelnou image. Budějovický Budvar se dívá na konkurenta, jehož výrobky jsou mu svoji kvalitou podobné a cenou se potom pohybuje kolem ceny výrobku konkurenta.

Obrázek 1: Umístění Budějovického Budvaru v cenové pyramidě na tuzemském trhu:



Zdroj: interní materiály podniku

Všechny výše zmíněné ceny (základní cena, doporučená cena i akční doporučená cena) se neustále sledují a posuzují. Sleduje se vývoj prodeje v případě změny ceny. Vytváří se prognózy, co se stane, když podnik zvýší či sníží cenu, za předpokladu stejných cen u konkurence. Tento předpoklad není příliš reálný, protože i konkurence své ceny mění a přizpůsobuje trhu. Pivo jako výrobek je velmi senzitivní na cenu, na změnu ceny okamžitě reaguje.

Celkově se při stanovování ceny také hledí na značku. Příliš nízká cena sráží hodnotu značky, spotřebiteli se může zdát podezřelá a výrobek je zákazníky hodnocen jako nekvalitní.

6.2. Cenová tvorba – zahraniční trh

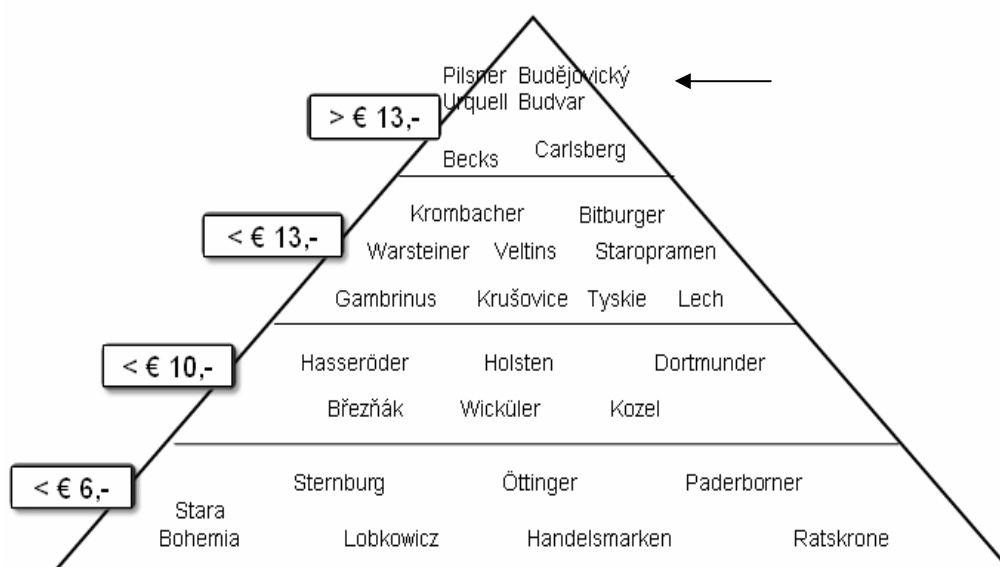
Národní podnik Budějovický Budvar vyváží své výrobky do 60-ti zemí světa. Pro každou zemi je stanoven individuální přístup stanovení ceny. O zahraniční trh se stará tým osmi prodejců Budějovického Budvaru. Každý prodejce spravuje určité území, jež zahrnuje státy, které jsou si něčím blízké, např. Německo, Rakousko, Švýcarsko. Do těchto zemí se vyváží vratná bedna i vratné láhve, oproti vzdálenějším územím, kam se vyváží jednocestné láhve v kartonech.

V roce 2010 Budějovický Budvar vyvezl rekordní množství 600 tis. hl piva. Největšími zahraničními trhy jsou Německo (cca 200 tis. hl) a Anglie (cca 100 tis. hl), tj. celkem téměř 50 % celého objemu exportu.

Základním kritériem pro stanovování ceny výrobků je **cenová pozice na trhu** (cenový positioning). Budějovický Budvar je na zahraničních trzích posítováný jako importované prémiové pivo (v segmentu prémiových až super prémiových importovaných piv), což znamená, že je ve špičce cenové pyramidy.

Cena Budějovického Budvaru je v každé zemi jiná, ale vždy rámcově v cenovém segmentu prémiových importovaných piv.

Obrázek 2: Positioning značky Budějovického Budvaru vůči konkurenci ve Spolkové republice Německo:



Zdroj: interní materiály podniku

Obecně lze uplatnit jednoduchou základní definici. Spotřebitelská cena je tvořena poptávkou a nabídkou. Budějovický Budvar samozřejmě usiluje o to, aby své výrobky prodával za maximálně možné či únosné ceny pro spotřebitele. Obecně je spotřebitel ochoten zaplatit za světoznámou značku, ale i za vysoce kvalitní originální produkt. Importovaná piva jsou vždy dražší než piva domácí, do ceny se logicky musí promítnout dopravné, případné clo, ale i spotřební daň, které se v každé zemi liší. V případě, že by podnik zdrazil své výrobky nad tuto pro spotřebitele únosnou hranici, tj. cena se stane prohibitivní, tj. poklesne poptávka po produktu a zákonitě poklesne jeho prodej.

Druhou, spodní hranicí pro tvorbu ceny je tzv. cena nákladová, tato cena vyplývá z kalkulačního vzorce. Každý podnikatelský subjekt se snaží nestanovovat svoji prodejní cenu pod cenu nákladovou, ovšem ve výjimečných případech se může stát, například při vstupování na nové trhy méně rozvinutých zemí a z důvodu nutnosti vyšších investic na podporu prodeje pro vstup na tyto trhy, že je prodejní cena po zohlednění všech dodatečných nákladů určitou omezenou dobu pod touto hranicí. Při rozhodování o vstupu na nové zahraniční trhy hraje roli velikost podílu importovaného piva, výše životní úrovně, kupní síla a obchodní potenciál.

Cena se tvoří odshora, tj. od správně nastavené spotřebitelské ceny. Celková struktura

ceny se odvíjí od skutečnosti, že Budějovický Budvar prodává pivo importérům, ti ho musí zdanit, započítat případnou dopravu a dále jej prodávají dalším článkům distribučního řetězce (velkoobchody, obchodní řetězce). Z obchodních řetězců jde výrobek rovnou ke konečným spotřebitelům, z velkoobchodů se dále pivo prodává do maloobchodů a restaurací. Obchodní řetězce, velkoobchody, maloobchody i restaurace si k nákupní ceně připočtou vlastní obchodní marži a tím vznikne konečná cena pro spotřebitele.

Budějovický Budvar fakturuje převážně v eurech a exportuje při dodacích podmínkách INCOTERMS – FCA (Free Carrier), EXW (Ex Works), případně DDU (Delivered Duty Unpaid). Dodací podmínka DDU se používá při exportu do Anglie – DDU Londýn, kde prodejní cenu tvoří cena výrobku a cena za dopravu. Největší objem piva, až 80 %, je vyváženo při podmínce FCA, při které odpadají náklady na dopravu, respektive náklady na dopravu včetně pojištění apod. nese importér.

Cena v sobě zahrnuje v 90 % marketingový budget, což je suma peněz určená na podporu prodeje. Budget je tvořen většinou procentem z ceny nebo pevnou částkou na hektolitr. Tento budget má v ceně výrobku zahrnut podnik a dohodnutou částkou přispívá i importér. Budget se alokuje na předem dohodnuté aktivity na podporu prodeje, např. při promoční akci, kde podnik neposkytuje slevu, ji může obchodník financovat právě z budgetu, aktivity zahrnují také např. reklamu v rádiu.

S každým importérem má Budějovický Budvar podepsanou smlouvu, která řeší všechny obchodní a smluvní podmínky, a dále ještě tzv. propagační smlouvu, kde je přesně vymezena částka, kterou dává Budějovický Budvar do marketingu se spoluúčastí importéra. Ve smlouvě je také uvedena forma podpory prodeje a kolik procent z budgetu jednotlivým aktivitám náleží (billboardy, reklama v rádiu).

Promoční akce se můžou konat dvěma způsoby. Importér i obchodní řetězce si mohou udělat promoční akci sami, aniž by Budějovický Budvar snižoval prodejní cenu. Marže obchodních řetězců na importovaných výrobcích jsou vyšší než na výrobku domácím, pohybují se v rozmezí 16 - 30 % z běžné ceny. Při promoční akci může obchodní řetězec pivo prodávat i bez marže.

Druhý způsob stanovení promoční akce je dohodou. Budějovický Budvar poskytne slevu, která může být časově omezená nebo množstevní. Tato sleva je dále promítnutá v ceně až ke konečnému spotřebiteli. Budějovický Budvar od partnerů požaduje důkaz (propagační leták, fotografii ceny na štítku u výrobku), že opravdu slevu poskytli. Časově omezená sleva,

dána určitým procentem z ceny po stanovenou dobu, se poskytuje převážně maloobchodům. Cílem je samozřejmě navýšení objemu prodeje. V druhém případě se může poskytovat tzv. množstevní sleva, ale tato sleva již není tak častá jako sleva časová.

Exportní cena většinou platí jeden rok, záleží ovšem na situaci na trhu. Při zvýšení nákladů, například na suroviny pro výrobu piva, může Budějovický Budvar jednostranně navýšit cenu. Toto právo vyplývá ze smlouvy. Změnu exportní ceny také ovlivňují tržní faktory, jako vývoj cen importovaných piv na daném trhu, pohyb měnových kurzů, změny ve zdanění na daném trhu apod.

Cenovou strategii podniku lze obecně definovat: „Prodejní ceny sortimentu se navrhují s cílem dosahování maximální efektivity obchodu a s ohledem na cenovou pozici produktu v rámci segmentu importovaných prémiových piv, eventuálně importovaných piv na konkrétním trhu, přičemž je vždy věnována pozornost také obvyklému rozdělení marží na trhu ve všech stupních distribuce“

6.3. Stanovení konečné ceny

Celkový proces stanovení ceny pro tuzemský a zahraniční trh bude stejně jako kalkulace nákladů prezentován na ukázkovém příkladu. Podnik si nepřál zveřejňovat skutečné údaje, proto jsou uvedené hodnoty rozdílné od skutečných.

Výrobek 1, který tvoří bedna o 20 kusech lahví o objemu 50 centilitrů se prodává v tuzemsku a jeho prodej konkrétně směřuje do maloobchodu a restaurace. Výrobek 2, který tvoří sud o objemu 50 litrů piva se prodává též na tuzemském trhu a jeho prodej bude směřovat pouze do restaurace. Výrobek 3 – karton 20 kusů lahví po 50 centilitrech je určen na export, vyváží se do Anglie, kde se prodává do velkoobchodů.

U výrobku 1 a 2 má podnik dopravu vlastní, pouze při zvýšeném počtu zakázek se doprava doplňuje o externí. Způsob dopravy u výrobku 1 a 2 je EXW (Ex Works), což znamená „ze závodu“. Náklady i rizika s dodávkou přecházejí na kupujícího v závodě (skladě) podniku. U výrobku 3 má podnik dopravu externí, tedy si dopravu najímá. Tento výrobek je dopravován za podmínek DDU (Delivered Duty Unpaid) – „s dodáním clo neplaceno“. Podnik má za povinnost dát zboží k dispozici kupujícímu v ujednaném místě v zemi dovozu, nést všechny výlohy a rizika do okamžiku dodání, včetně výkladky, s výjimkou cla, daní a jiných úředních poplatků placených při dovozu, které hradí kupující.

Tabulka 7: Druhy výrobků a uvažovaný způsob jejich prodeje

Výrobek	Kusy	Objem (litr)	Kurz (Kč)	Způsob dopravy	Místo prodeje	Trh
Výrobek 1	20	0,5	x	EXW	maloobchod, restaurace	tuzemsko
Výrobek 2	1	50	x	EXW	restaurace	tuzemsko
Výrobek 3	20	0,5	32 Kč/GBP	DDU	velkoobchod	zahraničí

Zdroj: vlastní výpočty

Obchodníci na začátku roku stanoví, za jakou cenu se bude který výrobek prodávat. Při stanovování této ceny se orientují převážně podle trhu, vlastních nákladů výroby daného produktu a značky.

6.3.1. Prodej výrobků 1 a 2

Vycházíme tedy z předpokladu, že obchodník prodává bednu o 20 kusech lahví o objemu 0,5 litru a sud o objemu 50 litrů. Budějovický Budvar prodává své výrobky po celém území České Republiky, v našem příkladu bude tuzemský prodej demonstrován na dvou odběratelích.

Objednávka výrobku 1 u prvního zákazníka činí 350 kusů beden za měsíc. Sudy, tedy výrobek 2, maloobchod neodebírá. Druhý zákazník objednává za týden 40 kusů beden výrobku 1 a výrobku 2 objednává 35 kusů za měsíc. Údaje o objednávkách jsou níže přehledně uvedeny v tabulce 8.

Tabulka 8: Informace o objednávkách výrobků 1 a 2

Výrobek	Zákazník	Odběr (ks)	Četnost objednávek (za měsíc)	Celková objednávka (ks/měsíc)
1	Maloobchod	350	1	350
	Restaurace	40	4	160
2	Restaurace	35	1	35

Zdroj: vlastní výpočty

Z výše uvedené tabulky 6 nám vyplývá, že bedna o 20 kusech púllitrových lahví při ceně 27,5 Kč za 1 litr se bude prodávat za 275 Kč a cena sudu o objemu 50 litrů při ceně 2 986 Kč za jeden hektolitr bude 1 493 Kč. Tyto ceny jsou uvedeny v základním ceníku podniku.

Vynásobením celkové objednávky a ceny jednotlivých zákazníků získáme cenu celkové objednávky (tabulka 9).

Tabulka 9: Ceny v základním ceníku pro výrobky 1 a 2

Výrobek	Zákazník	Odběr (ks)	Celková objednávka (ks/měsíc)	Cena (Kč/ks)	Celková objednávka vč. spotřební daně a DPH (Kč)
1	Maloobchod	350	350	275	96 250
	Restaurace	40	160	275	44 000
2	Restaurace	35	35	1 493	52 255

Zdroj: vlastní výpočty

Ze všech výše uvedených informací, které má obchodník v základním ceníku se odvíjí následná cena prodeje jednotlivých výrobků. Konečná cena závisí nejen na charakteru zákazníka, ale také na konání promočních akcí či poskytování množstevních slev. Předpokládáme-li, že oba zákazníci jsou stálými odběrateli, pak se může v ceně maloobchodu odrazit i množstevní sleva, protože výhodou maloobchodu je, že odebírá větší množství výrobků od prodejce. Restaurace na druhou stranu může od prodejce získat různé propagační předměty za odběr, jako jsou výčepní pulty, ubrusy, sklenice, tácky, vývěsky či slunečníky. Náklady na reklamní předměty jsou již rozpočítány mezi jednotlivé výrobky v kalkulaci.

Restaurace rovněž může, na základě smlouvy o podpoře prodeje, dostat určitý obnos. Tato smlouva je výhodná pro obě strany, zákazník obdrží určitou sumu peněžních prostředků a prodejce má zajištěn po stanovenou dobu daný odběr výrobků.

Slevy pro jednotlivé zákazníky se pohybují podle velikosti daného řetězce. Velké řetězce odebírají větší množství zboží a dle toho je jim poskytována sleva. Každému řetězci je poskytována v určitou dobu stejná sleva.

Doporučená cena se rovněž liší dle charakteru zákazníka. Cenu v základním ceníku by dál obchodník neměl měnit, ale vše závisí na dohodě s odběratelem. Obchodník doporučí výši konečné ceny, která se odvíjí právě od výše zmíněného positioningu, a když je konečná cena

po připočtení marže odběratele příliš vysoká, vyjednává se cena výhodnější. K této ceně dospějí společnou dohodou, kdy obchodník může cenu v rámci určitých mezí snížit a odběratel může slevit ze své marže.

Výši marže má každý odběratel stanovenou dle svých možností. U maloobchodů se zpravidla pohybuje v rozmezí 20 – 30 %, větší hostinská zařízení a restaurace mohou mít marži i 100 %. V níže uvedené tabulce 10 je stanovena konečná cena výrobků jednotlivých odběratelů pro připočtení marže, tedy cena pro konečného spotřebitele.

Tabulka 10: Konečná cena odběratele výrobků 1a 2

Výrobek	Zákazník	Celková objednávka (ks/měsíc)	Cena (Kč/ks)	Marže (%)	Konečná cena (Kč/ks)	Konečná cena celkové objednávky (Kč)
1	Maloobchod	350	275	20	330	115 500
	Restaurace	160	275	55	426	68 160
2	Restaurace	35	1 493	70	2 538	88 830

Zdroj: vlastní výpočty

Z tabulky 10 vyplývá, že výrobek 1 (bedna o 20 ks lahví, o objemu 0,5 litru) se bude prodávat v maloobchodu za 330 Kč a v restauraci za 426 Kč. Po vydělení konečné ceny odběratele počtem kusů půllitrových lahví v jednotlivých baleních stojí láhev (0,5 litru) po zaokrouhlení v maloobchodu 17 Kč a v restauraci 21 Kč. Cena výčepního piva v restauraci bude po přepočtení 50-ti litrového sudu činit 25 Kč za 0,5 litru piva. Informace o cenách pro konečné spotřebitele jsou uvedeny v tabulce 11.

Tabulka 11: Cena výrobků určená konečným spotřebitelům

Výrobek	Zákazník	Konečná cena odběratele (Kč/hl)	Výpočet	Cena pro konečného spotřebitele (Kč/0,5 litru)
1	Maloobchod	330	330 / 20	17
	Restaurace	426	426 / 20	21
2	Restaurace	2 538	2 538 / 100	25

Zdroj: vlastní výpočty

V tabulce 11 je tedy konečná cena navržená podnikem pro konečného spotřebitele.

Pokud by chtěl odebírající maloobchod či restaurace prodávat s větší marží a tedy by byla cena pro konečného spotřebitele vyšší, snaží se obchodník slevit z ceny pro odběratele tak, aby se výrobek prodával za jím doporučenou cenu. Na druhé straně nemůže tlačit cenu příliš nízko, protože by ostatní obchodní řetězce požadovaly rovněž stejně nízkou cenu výrobku. Může se tedy stát, že pokud odběratel nechce slevit ze své marže a prodejce již nemůže s cenou níž, odstoupí od prodeje.

6.3.2. Prodej výrobku 3

Výrobek 3 je karton 20/50 (20 ks lahví po 0,5 litru). Tento výrobek je vyvážen do Anglie do velkoobchodu. Velkoobchod odebírá měsíčně 1 440 kusů kartonů, což činí 28 800 kusů lahví. Cena výrobku 3 je 290 Kč za karton včetně dopravy a celková cena po vynásobení počtem kartonů činí 417 600 Kč. Po přepočtení kurzem 32 Kč/GBP je celková cena objednávky 13 050 GBP.

Vývoz (na rozdíl od tuzemska) nepodléhá DPH ani spotřební dani. Zdanění se řeší až na území cílové země na základě jejich daňové sazby. Při prodeji výrobku 3 tedy nezahrnuje cena DPH ani spotřební daň.

Podnik prodá pivo importérovi za cenu upravenou o skutečný marketing. Cena pro importéra je tedy výsledkem korekce průměrné kalkulace o konkrétní marketing. Importér si k nákupní ceně od podniku připočte vlastní marketing a dopravu.

Podnik neposkytuje informace o nákladech importérů, ani o marketingových budgetech.

Za nově vzniklou cenu poté prodává importér pivo dál velkoobchodu v Anglii. Velkoobchod si rovněž připočte k ceně marži, která může činit 16 – 30 %, čímž vznikne konečná cena pro konečného spotřebitele.

7. ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu stanovování cen v konkrétních podmínkách vybraného podniku a navázat tak na analýzu systému kalkulace nákladů v podniku. Analýza byla provedena v národním podniku Budějovický Budvar.

Podnik nemá problém s pokrytím svých nákladů, proto ani ceny výrobků nejsou na tuzemském trhu vysoké. V dalším případě je to konkurence, která nedovolí podniku nasadit příliš vysoké ceny. Nezbytnou součástí cenové politiky podniku je totiž i rozbor cen konkurence. Budějovický Budvar, n. p. se zde řídí tzv. positioningem.

Dalším krokem při stanovení ceny na tuzemském trhu je výběr metody stanovení ceny. Obchodníci odvíjí své ceny od základního ceníku Budějovického Budvaru, n. p. Dále mohou navrhnout tzv. doporučenou cenu, za kterou by měl prodejce výrobky prodávat nebo také akční doporučenou cenu, při poskytování různých promočních akcí konečným spotřebitelům.

Posledním krokem je konečné rozhodnutí o výši ceny, se kterou bude výrobek uveden na trh. Toto rozhodování zahrnuje množství, četnost objednávek a charakter odběratele. Podnik poskytuje jak slevy při pravidelném a větším množství odběru, tak různé propagační materiály, které jsou již rozpočítány mezi jednotlivé výrobky v kalkulačním vzorci, jako jsou výčepní pulty, sklenice, apod., což zvyšuje jeho konkurenceschopnost.

Stanovování ceny na zahraničním trhu je zcela odlišné od stanovování ceny na tuzemském trhu. Dalo by se říci, že se stanovení ceny řídí pouze positioningem. Podnik v zahraničí prodává své výrobky v top sortimentu, proto je i jejich cena vyšší. Budějovický Budvar prodá pivo za prodejní cenu importérovi a ten následně po připočtené dopravě a marže prodává pivo obchodním řetězcům či maloobchodům. Konečná cena pro spotřebitele je opět navýšená o marži obchodního řetězce či maloobchodu.

Celá tvorba ceny je velice složitý a neustále posuzovaný systém, který provází vyjednávání obchodníků podniku, importérů a obchodních řetězců.

Na základě provedené analýzy lze konstatovat, že podnik věnuje kalkulacím nákladů a stanovování ceny značnou pozornost a celý systém kalkulace nákladů a stanovování ceny je velmi podrobně propracován.

8. ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu sestavování cen v konkrétních podmínkách vybraného podniku a navázat tak na analýzu systému kalkulace nákladů. Analýza byla provedena v národním podniku Budějovický Budvar.

Cenová politika je jednou z nejdůležitějších oblastí hodnotového řízení podniku. Významně ovlivňuje celkovou úspěšnost podnikání a přežití podniku ve složitých konkurenčních podmínkách, je součástí jeho celkové prezentace na trhu. Cena je tedy pro podniky důležitou informací o trhu. Určuje to, co podnik ze své činnosti na trhu získá a je nejdůležitějším činitelem ovlivňujícím poptávku po zboží.

Tvorba cen a cenová rozhodování jsou obvykle koncentrovány na úrovni vrcholového vedení a jen výjimečně je pravomoc v této oblasti delegována na nižší řídicí úroveň. Při určování výše ceny vychází podniky z cílů, kterých chtějí dosáhnout. Mezi cíle podniku patří dosažení určitého podílu na trhu či výše prodeje.

9. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. WAGNER, J. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. 3. vydání. Praha: VŠE, 2004. 374 s. ISBN 80-245-0746-3
2. FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0
3. HANNA, N., DODGE, H. R. *Pricing – Zásady a postupy tvorby cen*. Translation FREIBERG, F. Praha: Management press, 1997. 203 s. ISBN 80-85943-34-4
4. HOLMAN, R., *Ekonomie*. 2. přeprac. a dopl. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. 714 s. ISBN 80-7179-387-6
5. HORÁKOVÁ, J. *Marketing v současné světové praxi*. 1. vydání. Praha: Grada, 1995. 368 s. ISBN 80-85424-83-5
6. HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vydání. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5
7. HRIECHOVÁ, V., *Poradce 3/97*. Havířov: PORADCE, 1997. 255 s. ISSN 1211-2437
8. HRIECHOVÁ, V., *Poradce 13/02*. Český Těšín: PORADCE, 2002. 272 s. ISSN 1211-2437
9. CHROMÁ, J. *Systém kalkulace nákladů v podniku*. České Budějovice: Ekonomická fakulta JU, 2009. 58 s.
10. KASAN, J., FIBÍROVÁ, J. *Ceny a cenová politika*. 1. vydání. Praha: ALEKO, 1991. 209 s. ISBN 80-85341-07-7
11. KOTLER, P. *Marketing*. Praha: Grada Publishing, 2004. 856 s. ISBN 80-247-0513-3
12. KOTLER, P. *Marketing management*. 2. vydání. Praha: Victoria Publishing, 1995. 789 s. ISBN 80-85605-08-2
13. KOTRBOVÁ, H. *Marketingový mix: Cenová politika*. 1. vydání. Praha: VŠE, 1993. 56 s. ISBN 80-7079-795-9
14. KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3
15. KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. roz. vydání. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6
16. KRUTINA, V., NOVOTNÁ, M. *Ekonomika podniku (Cvičení)*. České Budějovice: Ekonomická fakulta JU, 2009. 133 s. ISBN 978-80-7394-192-5

17. KŘÍKAČ, K. *Náklady, ceny, rentability*. 2. vydání. Plzeň: ZČU, 2000. 113 s. ISBN 80-7082-669-X
18. MACÍK, K. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 3. vydání. Praha: ČVUT, 2008. 213 s, ISBN 978-80-01-03926-7
19. MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* Ostrava: MONTANEX, 1994. 125 s. ISBN 80-85 780-16-X
20. MACÍK, K., ZRALÝ, M. *Moderní kalkulace nákladů (Sbírka příkladů)*. 1. vydání. Praha: ČVUT, 1996. 112 s. ISBN 80-01-01546-7
21. PETEROVÁ, J., ŽÍDKOVÁ, D. *Kalkulace nákladů a cen*. 1. vydání. Praha: CREDIT, 2002. 106 s. ISBN 80-213-0931-8
22. SCHROLL, R. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: VŠE, 1992. 196 s. ISBN 80-7079-818-1
23. STEPAN, A., ZECHNER, J. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice (Pracovní kniha)*. 4. roz. a přepr. vydání. Praha: Linde, 1993. 155 s.
24. SVĚTLÍK, J. *Marketing – Cesta k trhu*. 1. vydání. Zlín: Copyright, 1994. 256 s.
25. SYNEK, M. *Ekonomika a řízení podniku : učební texty pro inženýrské studium Podniková ekonomika*. 1. vydání. Praha: VŠE, 1995. 446 s. ISBN 80-7079-496-8
26. SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7
27. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 2. roz. a přep. vydání. Praha: Grada Publishing, 2000. 480 s. ISBN 80-247-9069-6
28. SWOBODA, P. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. 1. vydání. Praha: Linde, 1992. 95 s. ISBN 80-901210-2
29. TOMEK, J. *Základy strategického marketingu*. 2. vydání. Západočeská univerzita v Plzni, 2001. 155 s. ISBN 80-7082-821-8
30. TOMEK, G, VÁVROVÁ, V. *Výrobek a jeho úspěch na trhu*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2001. 352 s. ISBN 80-247-0053-0

elektronické zdroje:

MANAGEMENT MANIA. *Positioning*. [online]. [cit. 28. 2. 2011]. Dostupné na WWW: <<<http://managementmania.com/index.php/zakladni-pojmy/141-positioning>>>.