

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Kalkulace v obchodní činnosti

Vedoucí diplomové práce
doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor
Bc. Kateřina Vaclíková

2011

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

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina VACLÍKOVÁ**
Osobní číslo: **E09539**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kalkulace v obchodní činnosti**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Soustředit kalkulační metody specifické pro obchodní činnost. Posoudit jejich účelnost a vhodnost pro využívání v obchodě. Stanovit optimální objem prodeje.

1) Úvod

- význam a využití kalkulace v obchodní činnosti, potřeba nákladové a cenové kalkulace, stanovení obchodní marže

2) Literární přehled

- nákladová a cenová kalkulace jako základ stanovení ceny v delším časovém horizontu
- náklady v manažerském účetnictví, jejich členění, kalkulační systém v podniku
- druhy, metody a techniky kalkulace; kalkulační plánovaný náklad, kalkulační skutečných nákladů podle úplných nákladů, specifika stanovení rozvrhové základny v obchodě
- kalkulační dílčích nákladů, využití metod ABC a CVP
- kalkulační zahraničně obchodních operací
- porovnání a zhodnocení kalkulační úplných a dílčích nákladů, výhodnost pro stanovené účely, optimalizace objemu prodeje

3) Praktická část

- aplikace daných metod kalkulační v konkrétním podniku zabývajícím se obchodní činností, jejich zhodnocení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:


1. Vysušil, J., Optimální cena - odraz správné kalkulace. Praha : PROFESS, 1997. ISBN 80-85235-17-X
2. Maurer, J., Belšán, J., Vondrák, J. Kalkulace zahraničně obchodních operací. Praha : SNTL - Nakladatelství technické literatury, n.p., 1991. ISBN 80-03-00288-5
3. Frieberg, F. Finanční controlling. Praha : Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4
4. Vysušil, J., Základy manažerského účetnictví. Praha : Institut řízení, 1991. ISBN 80-7014-040-2
5. Swoboda, P. Kalkulace nákladu a cenová politika v tržní ekonomice. Praha : Linde, 1992. ISBN 80-901210-1-2
6. Hofmeister, S. Controlling. Praha : Bibtex, 1992. ISBN 80-900178-8-6
7. Schroll, R. Manažerské účetnictví. Praha : Vysoká škola ekonomická, 1992. ISBN 80-7079-818-1

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí


Datum zadání diplomové práce: 1. března 2010

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2011


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
L.S.
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované 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 elektronickou cestou na 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 7. září 2011

Bc. Kateřina Vaclíková

Poděkování

Děkuji doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za velmi cenné rady a připomínky, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce a také za vstřícnost při odborných konzultacích.

Obsah:

| | |
|---|-----------|
| 1. ÚVOD..... | 7 |
| 2. LITERÁRNÍ REŠERŠE – KALKULACE V OBCHODNÍ ČINNOSTI..... | 9 |
| 2.1. KALKULACE JAKO NÁSTROJ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ | 9 |
| 2.2. KLASIFIKACE NÁKLADŮ PODNIKU V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ | 11 |
| 2.2.1. Druhové členění nákladů..... | 11 |
| 2.2.2. Účelové členění nákladů..... | 12 |
| 2.2.3. Kalkulační členění nákladů | 12 |
| 2.2.4. Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů | 13 |
| 2.2.5. Relevantní a irelevantní náklady | 14 |
| 2.2.6. Utopené náklady..... | 14 |
| 2.2.7. Oportunitní náklady..... | 15 |
| 2.3. KALKULACE – VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ | 15 |
| 2.4. KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ | 18 |
| 2.4.1. Metoda kalkulace dělením | 19 |
| 2.4.2. Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly..... | 19 |
| 2.4.3. Metoda přírážkové kalkulace..... | 19 |
| 2.4.4. Metoda kalkulace nákladů podle aktivit (metoda ABC) | 21 |
| 2.5. KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ | 23 |
| 2.5.1. Kalkulace variabilních nákladů..... | 24 |
| 2.5.2. Kalkulace hrubého rozpětí..... | 25 |
| 2.6. PŘÍKLADY METOD KALKULACÍ V OBCHODNÍCH PODNICÍCH..... | 26 |
| 2.6.1. Kalkulace pomocí jednotné režijní přírážky | 26 |
| 2.6.2. Prodejní akty jako poměrové veličiny..... | 27 |
| 2.6.3. Kalkulace provozů v obchodních podnicích..... | 27 |
| 2.6.4. Kalkulace variabilních nákladů v obchodním podniku..... | 28 |
| 2.7. BOD ZVRATU | 28 |
| 2.8. KALKULACE ZAHRANIČNĚ OBCHODNÍCH OPERACÍ | 31 |
| 2.9. SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI | 35 |
| 3. CÍL A METODIKA PRÁCE | 38 |
| 3.1. CÍL A OBSAH PRÁCE..... | 38 |
| 3.2. METODY SBĚRU DAT | 38 |
| 3.3. METODIKA PRÁCE | 40 |
| 4. CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI..... | 42 |
| 4.1. ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ ÚDAJE | 43 |
| 4.2. SORTIMENT PRODEJE | 45 |
| 5. KALKULACE VE SPOLEČNOSTI MILAN KRÁL S.R.O..... | 49 |
| 5.1. KALKULAČNÍ SYSTÉM | 49 |
| 5.2. EVIDENCE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ | 49 |
| 5.3. PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE..... | 50 |
| 5.4. VÝSLEDNÁ KALKULACE | 57 |
| 5.4.1. Výsledná kalkulace středisek prodeje..... | 58 |
| 5.4.2. Výsledná kalkulace středisek servisu..... | 59 |
| 5.4.3. Zhodnocení kalkulačního systému společnosti | 61 |
| 5.5. POSOUZENÍ VÝHODNOSTI PRODEJNÍHO SORTIMENTU A ZHODNOCENÍ HOSPODAŘENÍ PODNIKOVÝCH | 62 |
| STŘEDISEK | 62 |
| 5.5.1. Analýza výnosů | 62 |
| 5.5.2. Analýza nákladů | 65 |
| 5.5.3. Analýza hrubého rozpětí..... | 68 |
| 5.5.4. Analýza výsledku hospodaření..... | 71 |
| 5.5.5. Návrhy a doporučení, vycházející z analýzy hrubého rozpětí a výsledku hospodaření | 73 |
| 5.5.6. Rozpuštění režijních nákladů střediska 100 – společné náklady provozovny Litvínovice | 74 |
| 5.5.7. Rozpuštění režijních nákladů střediska 200 – společné náklady provozovny Stecherův mlýn..... | 75 |

| | |
|---|-----------|
| 5.5.8. Rozpuštění režijních nákladů střediska 010 – společné náklady oddělení pro marketing, IT podporu a účetnictví..... | 76 |
| 5.5.9. Rozpuštění režijních nákladů střediska 090 – náklady majitelé společnosti | 77 |
| 5.5.10. Přehled režijních nákladů přiřazených jednotlivým střediskům..... | 78 |
| 5.5.11. Porovnání původního a nového výsledku hospodaření..... | 79 |
| 5.5.12. Doporučení pro další vývoj společnosti..... | 80 |
| 6. ZÁVĚR..... | 81 |
| 7. SUMMARY | 84 |
| 8. SEZNAM LITERATURY A OSTATNÍCH ZDROJŮ | 85 |
| 9. PŘÍLOHY | 88 |

1. Úvod

Pojmy jako „kalkulace“ nebo „kalkulovat“ používáme v denní praxi velmi často. Máme přitom zpravidla na mysli rozumovou úvahu, propočet všech očekávaných výdajů, které vynaložíme při nákupu věcí nebo při nabídce a uskutečňování prací pro jiné osoby či organizace. Tyto úvahy ze soukromého života platí i pro výrobu, obchod a zahraničně obchodní operace všech typů podniků a organizací. Podniky se zabývají propočty tohoto typu před realizací určitého výkonu i po ní, například před nabídnutím určitého druhu zboží, poskytnutím služby, před nákupem zásob nebo po uskutečnění zahraničně obchodní operace.

Snad každý podnikatel v první řadě pečlivě sleduje své náklady. Náklady podniku se odráží v konečné ceně pro zákazníka. Pomocí kalkulace lze zjistit horní hranici ceny, při které by již výrobek nebyl prodejný, a dolní hranici ceny, za kterou je ještě možné, vzhledem k jeho nákladům prodávat. Tím podnik dostává informaci o prostoru pro rozpětí v ceně, kterou nabídne na trhu. Záleží samozřejmě ještě na aktuální situaci na trhu, na konkurenci či pružnosti poptávky, jestli tuto cenu přijme. Jako podklad pro cenová vyjednávání slouží předběžné propočty nákladů ještě před zahájením dané činnosti. Po uskutečnění obchodní operace naopak podnikatel zjišťuje výsledný stav, porovnává ho s plánovaným, a hodnotí tak její efektivnost a rentabilitu.

I když se může jevit, že se kalkulace používají především ve výrobě, lze říci, že velice důležitou úlohu hrají i v obchodní činnosti. Žijeme v rychle se měnícím prostředí, kde je třeba správně a včas reagovat na změny poptávky, konkurenci, na změny v technologiích a podobně. Správně zvolená kalkulace pomáhá podnikateli stanovit optimální objem a strukturu sortimentu, pomáhá při cenovém rozhodování, kdy signalizuje, kam až je možné cenu snížit. Umožňuje řídit a kontrolovat zisk, rentabilitu a hospodárnost nejen za podnik jako celek, ale i za jednotlivé pobočky, činnosti, či skupiny zboží.

Kalkulace je klíčovým nástrojem manažerského účetnictví, které je součástí řízení v podniku. Manažerské účetnictví slouží k rozhodování na základě předchozího vývoje, podle kterého předpokládá budoucí ekonomický trend. Pomáhá především efektivně řídit náklady, rozhodovat o prodejním sortimentu, tvořit ceny, hodnotit jednotlivá pracoviště a efektivnost jednotlivých druhů zboží z ekonomického hlediska. To je pro podnik motivací, jak se stát úspěšnějším. Neustálé zlepšování se je jednou ze základních podmínek dlouhodobě úspěšné existence podniku.

Z historického hlediska mělo manažerské účetnictví v České republice velmi dobrou úroveň již před druhou světovou válkou a těsně po ní. Tyto systémy řízení označované například jako SPH (střediskové podnikové hospodářství) a ÚSÚ (úplné střediskové

účetnictví), se přibližovaly světovému účetnictví. Jejich vývoj však v podmínkách centrálně plánovitého řízení výrazně omezily zákonné úpravy, které nejdříve vedly k odtržení těchto účetních subsystémů od kalkulací a rozpočtů a později k jejich výhradnímu podřízení národohospodářské regulaci odvětvových a oborových vztahů. Současná úprava vnitropodnikového účetnictví je zavedena v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech.

Každá metoda kalkulace má své výhody a nevýhody. Nejdůležitějším faktorem pro správné rozhodování v podniku není najít kalkulaci, která by byla nejlepší pro všechny činnosti, ale najít takovou kalkulaci, která bude vhodná pro danou situaci. Správně zvolené kalkulace jsou pro podnik cenným nástrojem efektivního řízení.

2. Literární rešerše – kalkulace v obchodní činnosti

V ekonomické praxi se pojem kalkulace používá hlavně ve spojitosti s alokací nákladů a tvorbou cen. Zjednodušeně lze říci, že obchodníci a výrobci propočítávají své náklady, ke kterým připočtou požadovaný zisk a dostávají tak prodejní cenu, která násobena počtem kusů prodaného zboží představuje jejich tržby.

Vytvoření prodejní ceny není však jednoduchá záležitost. Je zapotřebí vzít v úvahu dvě otázky:

- Jaké jsou skutečné náklady, které daný obchodník musí vynaložit na to, aby získal určitý výrobek a byl schopen jej prodat na trhu.
- Jak bude trh na stanovené náklady reagovat a zda ještě danému obchodníkovi zbude nějaký čistý výnos, tedy zisk, podaří-li se mu zboží prodat (Vysušil, 1997).

Z toho je patrné, že v tržní ekonomice stojí proti sobě nákladový výpočet toho, kdo dodává zboží na trh, a ochota spotřebitele tyto náklady přijmout a dokonce zaplatit o něco více, tedy o zisk. V kalkulaci vycházíme především z nákladů, ale mluvíme-li o kalkulaci cenové, pak se k těmto nákladům připočítává zisk. Platí vztah: **náklady + zisk (respektive náklady na prodané zboží + obchodní marže) = prodejní cena**. Cena však závisí na tržní situaci. Například v podmínkách dokonalé konkurence je cena na trhu dána a my se do ní musíme vejít i s případným ziskem. Otázka cenové kalkulace se tedy v tržní ekonomice redukuje převážně na otázku kalkulace nákladové. Ta je pak definována jako výpočet nákladů na jednotku výroby nebo jednotku prodávaného zboží (Vysušil, 1997).

2.1. Kalkulace jako nástroj manažerského účetnictví

Kalkulace je klíčovým nástrojem manažerského účetnictví. Její pomocí lze dělit náklady (plánované a skutečné) mezi jednotlivé výkony podniku. Na základě předběžné kalkulace lze srovnávat výsledek s plánem. Díky tomuto srovnání může podnik hodnotit výsledky a přijímat rozhodnutí do budoucna. Jak uvádí Král (2006): „*Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti, oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry, z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání.*“ Nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty, orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům. (Král, 2006).

Vymezení a vývoj manažerského účetnictví

Celosvětově se rozlišují dvě základní složky účetnictví:

- Finanční účetnictví, které charakterizuje podnik jako celek a které je orientováno především na vnější uživatele účetních výkazů. Proto je snaha o jeho normalizaci nejenom uvnitř státu, ale i pro potřeby mezinárodního srovnávání.
- Nákladové účetnictví, které se zabývá primárně vnitřními jevy, přičemž část informací poskytuje i pro finanční účetnictví. V tržních podmínkách se neprovádí jeho normalizace, pouze se vyhláší určité zásady (Schroll, 1992).

Zhruba po druhé světové válce a zvláště pak po roce 1960, se vedle označení nákladové účetnictví, objevuje označení manažerské účetnictví, nejdříve v anglosaské oblasti, později i ve Francii. V současné době se vyskytují dvě terminologické varianty:

- Užívá se označení nákladové a manažerské účetnictví.
- Užívá se pouze označení manažerské účetnictví, které věcně zahrnuje i nákladové účetnictví (Schroll, 1992).

nákladové účetnictví má zajišťovat a měřit vynaložené náklady v základních průřezech:

- podle základních složek nákladů;
- podle výkonů;
- podle útvarů, činností, procesů atd. (Schroll, 1992).

Pokud jde o vnější využití informací poskytovaných nákladovým účetnictvím, existují dvě základní oblasti:

- poskytování údajů pro finanční účetnictví;
- poskytování informací o nákladech jako základ pro návrh a hodnocení prodejní ceny, pro měření rentability výkonů atd. (Schroll, 1992).

Manažerské účetnictví rozvíjí nákladové účetnictví a na základě jeho datové základny předkládá řídicímu pracovníku informace odvozené od skutečného vývoje v minulosti, ale upravené podle předpokladu budoucího vývoje tak, aby řídicí pracovník mohl odpovědně rozhodovat (Schroll, 1992).

2.2. Klasifikace nákladů podniku v manažerském účetnictví

Náklad je jedna ze základních hodnotových kategorií, které jsou předmětem zobrazení v účetnictví. Jeho vymezení se liší podle toho, zda je předmětem zobrazení ve finančním, daňovém nebo v manažerském účetnictví. Podle Krále (2006) jsou náklady vymezeny jako: *„úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu ve finančním účetnictví. V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s předmětem činnosti.“*

Vymezení nákladů zdůrazňuje racionalitu a hospodárnost, nikoliv jen zobrazení ve skutečné výši, jak je tomu u finančního účetnictví. Jednotlivá klasifikační hlediska jsou odvozena od potřeb řízení, zejména pak pro stanovení nákladového úkolu a jeho kontroly. Obdobný vztah jako pro náklady platí taktéž i pro výnosy. Interní výnosy jsou interním měřítkem, které slouží jako přínos výkonů a útvarů k celopodnikovým výsledkům. Jsou stanoveny pomocí vnitropodnikových nástrojů řízení nákladů – kalkulací, rozpočtů a vnitropodnikových cen (Schroll, 1992).

2.2.1. Druhovému členění nákladů

Druhovému členění se týká klasifikace nákladů na vstupu. Vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů, které plní v dané aktivitě specifické funkce. Jejich vymezení a podrobnost je relativní, obvykle je rozlišujeme dle účtové osnovy na spotřebu materiálu, spotřebu výkonů, odpisy investičního majetku, mzdy a platy, příspěvky sociálního pojištění, služby, daně a poplatky, finanční náklady, mimořádné náklady apod. Nákladový druh musí mít tři základní charakteristiky:

- náklad prvotní;
- náklad externí;
- náklad jednoduchý.

Protože prvotní náklady se zachycují na vstupu, jsou snadno zjistitelné a obtížně manipulovatelné. Nemohou však sloužit k hodnocení účelnosti výše vynaložených nákladů. Tuto funkci plní účelové členění (Schroll, 1992).

2.2.2. Účelové členění nákladů

Základem účelového členění nákladů je jejich rozlišování na **náklady technologické a náklady na obsluhu, zajištění a řízení dané aktivity**. Technologické náklady vznikají v bezprostředním technologickém procesu uskutečňování příslušné aktivity, rozloženém až do jednotlivých postupů a operací. Náklady na obsluhu, zajištění a řízení souvisí s vytvářením podmínek racionálního uskutečňování dané aktivity. Rozdělení nákladů na tyto základní skupiny je dáno především specializací a dělbou práce (Schroll, 1992).

Pro praktické použití při rozhodovacích procesech se ovšem toto členění jeví jako příliš obecné. Často je obtížné definovat, která nákladová položka ještě souvisí bezprostředně s technologií a která položka je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku. Pro rozhodovací proces je užitečné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici.

Podle tohoto pohledu můžeme náklady rozdělit na:

- náklady jednicové;
- náklady režijní.

Náklady **jednicové** jsou tou částí nákladů technologických, které nejenom že souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu. Na druhé straně, náklady **režijní** v sobě zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část nákladů technologických, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem (Propesko, 2009).

Mezi účelové členění nákladů se často řadí i klasifikace nákladů **podle odpovědnosti za jejich vznik**. Toto rozdělení konkretizuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, v jehož rámci určité aktivity a činnosti probíhají a jehož pracovníci nesou odpovědnost za vznik a výši nákladů (Propesko, 2009).

2.2.3. Kalkulační členění nákladů

Náklady, které jsou přiřazovány nějakému nákladovému objektu, tedy předmětu alokace lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady;
- nepřímé náklady.

Náklady přímé jsou takové náklady, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu, naproti tomu **nepřímé náklady** nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:

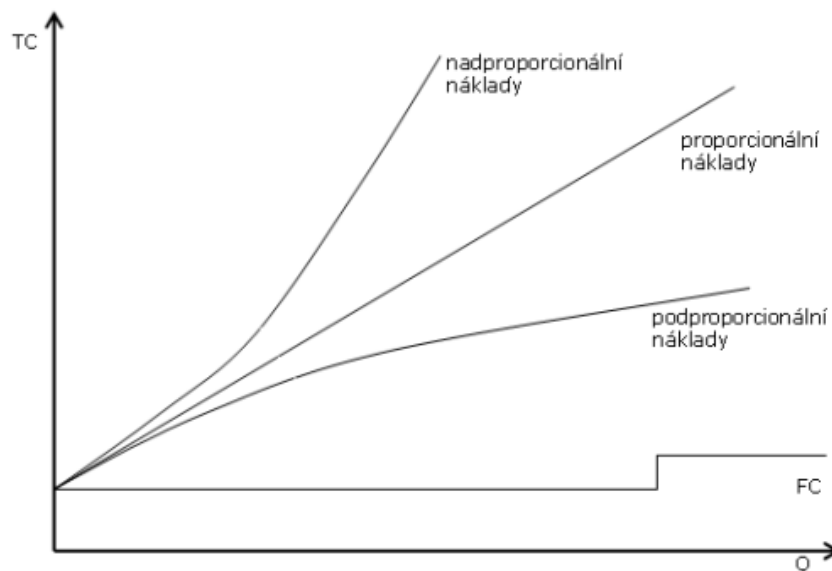
- 1) Buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad.
- 2) Nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní (Propesko, 2009).

2.2.4. Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

V rámci členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů rozlišujeme:

- variabilní náklady;
- fixní náklady;
- smíšené náklady.

Graf 1: Znáznornění průběhu variabilních a fixních nákladů



Zdroj: Propesko, 2009

Variabilní náklady jsou takové náklady, jejichž výše se při změně objemu prodeje zboží změní. Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady.

Výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. V případě, že náklady rostou rychleji než objem prodeje, hovoříme o tzv. nadproporcionálních nákladech. Na druhé straně náklady, které rostou pomaleji než objem prodeje označujeme jako podproporcionální náklady (Propesko, 2009).

Fixní náklady představují takové náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu prodeje snižují (Propesko, 2009).

Část nákladových položek podniku bude obsahovat variabilní i fixní složku. Tyto náklady můžeme označit jako smíšené. Například u spotřeby elektrické energie část nákladů má fixní charakter, protože pokrývá spotřebu energie na osvětlení skladu, provoz výpočetní techniky nebo vytápění, další část bude mít charakter variabilní (Propesko, 2009).

Při aplikaci klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce je nutné si uvědomit, že toto členění může být provedeno vždy pouze k určité časové periodě. V dlouhém časovém období několika let bude mít většina nákladů variabilní charakter (Propesko, 2009).

2.2.5. Relevantní a irelevantní náklady

Klasifikaci nákladů z pohledu manažerského rozhodování provádíme ve vztahu k nějakému konkrétnímu rozhodnutí a vycházíme z odhadu budoucích nákladů. U **relevantních nákladů** se jejich výše v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí změní. Na druhé straně **irelevantní náklady** zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou pak tzv. rozdílové náklady, které představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů (Propesko, 2009).

2.2.6. Utopené náklady

Utopené náklady jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Jedná se o určitou variantu irelevantních nákladů a jsou pro ně charakteristické následující souvislosti:

- vynakládají se před zahájením aktivity;
- jejich celkovou výši již nelze ovlivnit;
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí;
- jedná se např. o odpisy fixních aktiv;

- je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu (Propesko, 2009).

2.2.7. Oportunitní náklady

Náklady ve vztahu ke svému pojetí můžeme rozčlenit na:

- **explicitní náklady**, které jsou v rámci účetnictví v přesné výši evidovány;
- **implicitní náklady**, které v účetnictví evidovány nejsou, případně jsou evidovány v jiné výši, ale v rámci ekonomického posuzování je bereme v úvahu.

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti nejsou v přesné výši účetnictvím evidovány a mají tedy charakter implicitních nákladů. Představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené varianty znemožněno. Jedná se o jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali (Propesko, 2009).

2.3. Kalkulace – vymezení základních pojmů

Kalkulace v ekonomickém slova smyslu je propočtem 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. Pojem kalkulace se užívá ve třech základních dimenzích:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na kalkulační jednici, která je přesně druhově, objemově a jakostně vymezena;
- jako výsledek této činnosti;
- jako vydělitelná část informačního systému podniku tvořící součást manažerského účetnictví (Král, 2006).

Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výkon, který je přesně druhově, jakostně a objemově vymezen. Obecně je závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují na kalkulační jednici (Král, 2006).

Předmět kalkulace

Předmět kalkulace je definován jako druh výkonu, na který se zjišťují nebo stanovují hodnotové veličiny. Je vymezen jednak kalkulačními jednicemi, jednak kalkulovaným množstvím (Král, 2006).

Kalkulační jednice

Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady (Král, 2006).

Alokace nákladů

Metoda, proces nebo výsledek procesu přiřazování nákladů objektu alokace. Tím může být např. výkon, útvar, zákazník nebo rozhodnutí. Hlavním smyslem alokace nákladů je zpřesnit informace o nákladech vyvolaných objektem alokace, a to s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba v souvislosti s tímto objektem řešit (Král, 2006).

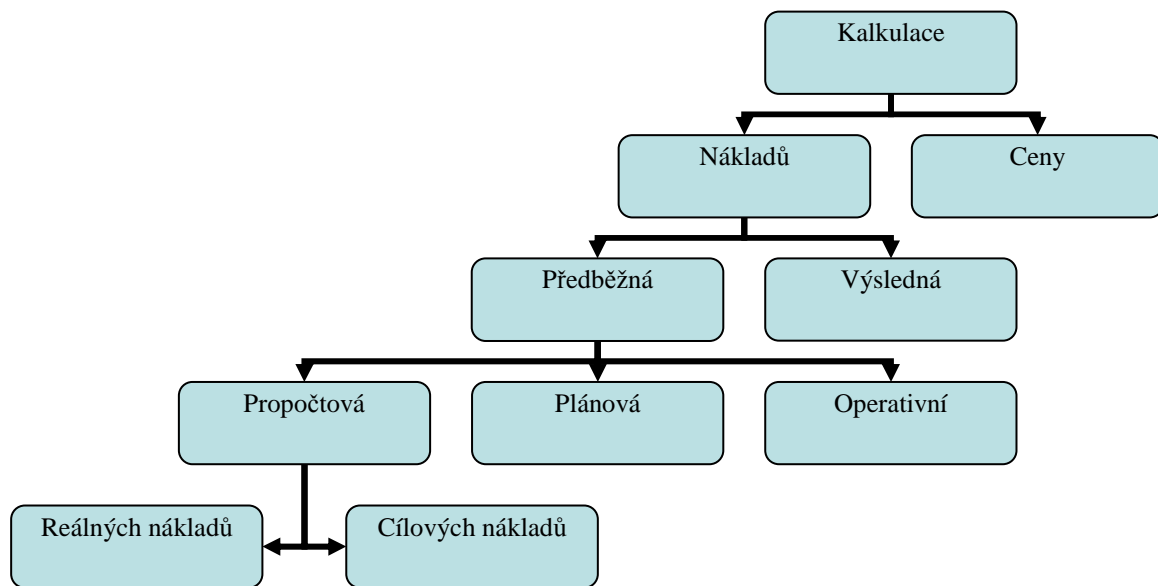
Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je veličina, která zprostředkovává vztah nepřímých nákladů ke kalkulační jednici. Uplatňuje se u kalkulace dělením a kalkulace přírážkové. Základním požadavkem na její aplikaci je to, aby byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti. Tento požadavek je přitom tím naléhavější, čím více změny v objemu rozvrhové základny ovlivňují výši určité položky nákladů (Král, 2006).

Kalkulační systém podniku

Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému – kalkulace – se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici 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 to, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického) řízení, preventivního, běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů (Král, 2006).

Obrázek 1: Kalkulační systém a jeho členění



Zdroj: Král, 2006

Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace jsou charakteristické tím, že v okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určité zboží spotřebovalo. Jedná se o odhad budoucích nákladů na nákladový objekt (Král, 2006).

Propočtová kalkulace

Jedná se o předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, jehož hlavním cílem je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, resp. pro návrh ceny nově zaváděného zboží. Jejím cílem je dát podklad pro zpracování cenové nabídky a vyjádřit cílové podmínky, kterých by měl být podnik schopen dosáhnout, pokud chce s výrobkem vstoupit na trh a být při jeho prodeji úspěšný (Král, 2006).

Plánová kalkulace

Předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, který má význam zpracovávat pro výkony, jejichž provádění se bude opakovat v průběhu delšího, minimálně ročního časového intervalu (Král, 2006).

Operativní kalkulace

Předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, který je platný vždy ode dne, kdy došlo ke změně v průběhu podnikatelského, nejčastěji výrobního procesu. Vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním technickým a výrobním podmínkám (Král, 2006).

Výsledná kalkulace

Slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tedy pro posouzení, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá odhadu, který byl proveden před začátkem procesu. Sestavují po ukončení realizace výkonu a organizace se tak může opřít o reálná data (Král, 2006).

2.4. Kalkulace plných nákladů

Při kalkulaci plných nákladů se provádí alokace jak variabilních, tak fixních nákladů. Podle použité metody rozlišujeme kalkulaci prostým dělením, kalkulaci dělením s poměrovými čísly, přírážkovou kalkulaci a kalkulaci nákladů podle aktivit.

Kalkulace plných nákladů s sebou nese určitá omezení. Prvním problémem je vznik rozdílů mezi skutečnými a uznanými náklady v účetnictví v případě, že se liší předpokládaný a skutečný objem a struktura kalkulovaných výkonů. Tyto rozdíly vznikají v důsledku fixních nákladů, které se přiřazují výkonům na základě předpokládaného objemu a struktury výkonů. Zpětně jsou však uhrazovány skutečně prodanými výkony. Vykazují se pak společně s reálnými úsporami a překročeními nákladů a značně komplikují zejména přiřazení odchylek podle odpovědnosti za jejich vznik.

Dalším omezením kalkulace plných nákladů je, že jakékoli alokování fixních nákladů je matoucí pro řešení rozhodovacích úloh, neboť fixní náklady proporcionalizuje. Fixní náklady jsou nezávislé na množství. Zejména utopené fixní náklady pak jsou pro tento typ úloh irelevantním nákladem, jehož zahrnutí by vedlo ke zkresleným až chybným výsledkům.

Posledním problémem této metody je, že alokace fixních nákladů ztěžuje řízení hospodárnosti u fixních nákladů, neboť vyvolá dojem, že růst takto alokovaných fixních nákladů je vyvolán změnami v objemu výkonů.

Kalkulace plných nákladů tedy staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu. Tato kalkulace je „pravdivá“ pouze pokud se nezmění objem a sortiment výkonů, který byl vzat za základ propočtu (Král, 2006).

2.4.1. Metoda kalkulace dělením

Kalkulace dělením je v podstatě nejjednodušší metodou nákladové kalkulace. Ve své základní podobě kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonů. V případě obchodního podniku se náklady na jeden kus rovnají podílu celkových nákladů společnosti a počtu kusů zboží. I když se jedná o velmi jednoduchý kalkulační princip, jeho praktická využitelnost je velmi omezená. Pokud chceme náklady na jeden kus zboží vyjádřit prostým podílem celkových nákladů, musíme mít jistotu, že zboží je homogenní a že spotřebovává stejný podíl přímých i nepřímých nákladů (Propesko, 2009).

2.4.2. Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

V případě, že zboží podniku není zcela homogenní, ale liší se pouze v určitém měřitelném parametru, je možné použít kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly. Postup této kalkulace spočívá v určení typického představitele zboží, což je většinou nejběžnější typ, u kterého se stanoví ekvivalent nákladů = 1. U ostatních druhů zboží stanovíme ekvivalentní číslo přepočtem sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu u typického představitele. V další fázi se vypočte suma ekvivalentů a podle ní se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Nakonec se vypočte náklad na jeden kus zboží vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalenčním číslem zboží.

Pro kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly platí stejné omezení jako pro prostou kalkulaci dělením a její využití by mělo být velmi obezřetné (Propesko, 2009).

2.4.3. Metoda přírážkové kalkulace

Přírážková kalkulace je v praxi nejčastěji používanou metodou kalkulace. Je používána v situacích, kdy podnik prodává vícero druhů zboží. Její rozšířenost je způsobena jednak tím, že je široce využitelná, a také tím, že je principiálně jednoduchá. Jedná se o přiřítání režijních nákladů dle stanovené rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, označovaného jako režijní přírážka. Čím vyšší bude výše zvolené rozvrhové základny u konkrétního zboží, tím vyšší podíl režijních nákladů bude tomuto výkonu přiřazen (Propesko, 2009).

$$\% \text{ režie} = \frac{\text{režijní náklady za období}}{\text{rozvrhová základna za období}} \cdot 100$$

Při stanovení rozvrhové základny máme dvě možnosti. První možností je, že tuto základnu stanovíme v peněžní formě a na jejím základě vypočítáme režijní přírážku v procentech podle následujícího vztahu. Režijní přírážka nám udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku (Propesko, 2009).

$$PP = \frac{NRN}{RZ}$$

kde: PP – procento režijní přírážky

NRN – nepřímé režijní náklady

RZ – rozvrhová základna

Druhou možností je použití naturální rozvrhové základny, u které je sazba režijní přírážky vyjádřena nikoli v procentech, ale v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny (Propesko, 2009).

$$RP = \frac{NRN}{RZ_{\text{natral. jednotky}}}$$

Obě rozvrhové základny mají své výhody i nevýhody. Rozvrhová základna vyjádřená v peněžních jednotkách je snadněji kvantifikovatelná, neboť z účetních výkazů stanovíme hodnotu režijních nákladů a vydělíme ji objemem rozvrhové základny vyjádřené taktéž v peněžních jednotkách. Má však nižší vypovídací schopnost než režijní přírážka, která je vyjádřena v peněžních jednotkách přepočtených na naturální jednotku (Propesko, 2009).

Sumační a diferencovaná varianta přírážkové kalkulace:

Přírážkové kalkulace se používají ve dvou základních variantách, sumační a diferencované. Sumační přírážková kalkulace používá jednotnou univerzální rozvrhovou základnu pro přiřazení všech režijních nákladů podniku. Vychází z předpokladu, že veškeré režijní náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Podstatou varianty diferencované je rozdělení režijních nákladů do určitých skupin, pro které jsou definovány různé rozvrhové základny. Jelikož režijní náklady podniku jako celku jsou obtížně popsitelné jedinou rozvrhovou základnou, použití přírážkové kalkulace v její sumační variantě působí určité zkreslení výsledných nákladů přiřazených objektu. Cílem

diferencované varianty přírážkové kalkulace je zpřesnění kalkulace tím, že pro jednotlivé skupiny režijních nákladů identifikujeme samostatné rozvrhové základny (Propesko, 2009).

Výhody a nevýhody metody přírážkové kalkulace

Mezi největší výhody metody přírážkové kalkulace patří její jednoduchost ve způsobu výpočtu nákladů. Pro tvorbu kalkulací lze využít jednoduché nástroje jako např. MS Excel. Pro její provádění není potřebné evidovat žádná speciální data a informace, protože převážnou většinu dat potřebných pro její zpracování jsme schopni získat z účetní evidence. Díky tomu, že pracuje se všemi kategoriemi nákladů, podává informace o úplných vlastních nákladech, čímž je dobře využitelná např. při cenotvorbě nebo měření rentability.

Jako nevýhoda přírážkové kalkulace se udává určitá nepřesnost, na kterou mají vliv zejména tyto faktory:

- podíl režijních nákladů se v poslední době zvyšuje, což způsobuje, že jakákoli odchylka v kalkulaci má daleko větší dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů;
- stále menší podíl režijních nákladů má příčinný vztah k některé skupině přímých nákladů, což způsobuje, že přírážková kalkulace, i ve své diferencované variantě, přestává vystihovat příčinný vztah mezi režijními náklady a základnou, k níž jsou vztaženy;
- dalším faktorem je průměrování nákladů přiřazených objektu. Obecně lze říci, že přírážková kalkulace nadhodnocuje náklady výkonů, které jsou na spotřebu výkonů režijních útvarů nenáročné, a naopak podhodnocuje náklady výkonů, které spotřebovávají více výkonů režijních nákladů, než je určitý pomyslný průměr (Propesko, 2009).

2.4.4. Metoda kalkulace nákladů podle aktivit (metoda ABC)

Principem kalkulační metody ABC (Activity-Based Costing) je přiřazování nákladů ke zboží podle skutečných příčin jejich vzniku. Tento postup znamená možnost, jak eliminovat paušalizování nákladů v různých objemových způsobech jejich alokace. Zprostředkovaný vztah mezi nákladem a výkonem již netvoří zkreslující rozvrhová základna, ale skutečné aktivity (hlavní činnosti podniku) a vztahové veličiny (příčinné faktory způsobující změnu výše nákladů dané aktivity). Například se snažíme nealokovat náklady poprodejního servisu bez rozdílu mezi všechny klienty ve stejném podílu, jak by tomu bylo při použití přírážkové

kalkulace, ale snažíme se přiřadit je skupině klientů, která vyžaduje více servisní podpory než ostatní zákazníci. Metoda ABC při své aplikaci poskytuje široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začaly být využívány nejenom pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale i pro řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit (Propesko, 2009).

Aktivity, které jsou v rámci ABC systému definovány, tvoří jeho základní stavební prvek a jejich správná definice je podmínkou pro úspěšnou aplikaci této metody. Jedná se o hlavní činnosti v podniku (nákupní administrativa, prodejní administrativa, skladování, servis, balení a expedice atd.). Čím více aktivit definujeme, tím problematičtější a dražší může být zavedení tohoto systému a jeho samotný provoz (Propesko, 2009).

Vztahové veličiny představují náklady, které jsou přiřazeny jednotlivým aktivitám (počet objednávek, manipulací ve skladu apod.). Představují vlastně příčinné faktory, které způsobují změnu výše nákladů aktivity. Jsou svým způsobem analogií rozvrhových základů u přírážkových kalkulací, které ale na rozdíl od vztahových veličin vyjadřují daleko širší spektrum příčin vzniku nákladů (Propesko, 2009).

Alokování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům, se skládá z následujících kroků:

- V prvním kroku je vynaložený nepřímý náklad, přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver), která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity (například, jako aktivitu definujeme kontrolu kvality určitého typu zboží).
- Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool), vymezí se vztahová veličina aktivity, resp. nákladový nositel (Activity Cost Driver) a stanoví se náklady na jednotku aktivity (sečteme celkové náklady na aktivitu kontrola kvality zboží a jako vztahovou veličinu určíme počet kontrol. Poté jejich podílem dostaneme náklady na jednu kontrolu).
- Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány (jednotkou aktivity, v našem případě náklady na jednu kontrolu, vynásobíme počet potřebných kontrol pro předmět alokace, například pro jednu objednávku zboží. (Propesko, 2009).

2.5. Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů lze považovat za určitou reakci na přírážkovou kalkulaci a její nedostatky. Je založena na snaze o eliminaci negativních dopadů plné alokace fixních, respektive režijních nákladů. Nerozpočítává tyto náklady na jednotlivé kusy zboží, ale považuje je za skupinu nákladů spojenou s provozem celého podniku, které je nutné uhradit jednotlivými příspěvky, generovanými prodejem jednotlivých druhů zboží. Kalkulaci neúplných nákladů můžeme rozdělit do dvou skupin:

- kalkulace variabilních nákladů;
- kalkulace hrubého rozpětí.

Obrázek 2: Struktura nákladů v kalkulaci neúplných nákladů

| | | | |
|--------------------|-----------------|--|------|
| Cena zboží | | | |
| Přímé náklady | Režijní náklady | | Zisk |
| | Hrubé rozpětí | | |
| Přímé náklady | Režijní náklady | | Zisk |
| | Variabilní | Fixní | |
| Variabilní náklady | | Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisk | |

Zdroj: Král, 2006

Rozdíl mezi cenou zboží a jeho přímými náklady se označuje jako hrubé rozpětí neboli marže, která slouží ke krytí režijních nákladů a zisku. Režijní náklady se zpravidla skládají z variabilní a fixní složky. Rozdíl mezi cenou zboží a variabilními náklady se označuje jako příspěvek na úhradu fixních nákladů neboli krycí příspěvek (Propesko, 2009).

Výhody a omezení kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů poskytuje adekvátní informace pro řešení řady rozhodovacích úloh typu pokračovat či zrušit prodej určitého druhu zboží, umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti zboží a v rozhodování o cenových změnách. S její pomocí lze stanovit cenu, za kterou je ještě možné prodávat. Eliminuje nedostatek tradičních

kalkulací, tj. nepřesné přiřazení fixních (režijních) nákladů na kalkulační jednici. Na druhou stranu, metoda kalkulace neúplných nákladů není schopna stanovit to, co je nejdůležitější vlastností každé kalkulace, tj. vyčíslit co nejpřesněji náklady na kalkulační jednici. S fixními (režijními) náklady pracuje nejčastěji jako s celkem, o jehož strukturu a přiřazení se nestará. neposkytuje žádné informace o struktuře a příčinách spotřeby fixních (režijních) nákladů. Omezení metody kalkulace krycího příspěvku je spojeno se schopností organizace klasifikovat náklady na variabilní a fixní složku, jejíž přesné vymezení bývá často problematické. Tato klasifikace nákladů je navíc vázána na určité časové hledisko. V různě dlouhých obdobích mohou být variabilní a fixní náklady vnímány odlišně (Propesko, 2009).

2.5.1. Kalkulace variabilních nákladů

Při sestavování kalkulace variabilních nákladů vycházíme z rozdílu ceny a variabilních nákladů. Výsledkem je příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, označovaný také jako krycí příspěvek. Na rozdíl od kalkulace hrubého rozpětí počítá i s tou složkou režijních nákladů, která má variabilní charakter. Její metodický postup je následující:

- V první fázi kvantifikuje příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých druhů zboží. Tento příspěvek na úhradu se vypočte jako rozdíl jednotkové ceny zboží a jeho variabilních nákladů.
- Ve druhé fázi jsou tyto jednotkové příspěvky na úhradu sečteny dle jednotlivých typů zboží a poté je vyjádřen celkový příspěvek na úhradu produkovaný veškerými prodávanými druhy zboží.
- Ve třetí fázi jsou fixní náklady, které do tohoto bodu nebyly kalkulovány, odečteny od hodnoty celkového příspěvku na úhradu, čímž dojde ke kvantifikaci hospodářského výsledku podniku jako celku (Propesko, 2009).

Varianty aplikace kalkulace variabilních nákladů

Podle odlišného přístupu ke struktuře fixních nákladů, můžeme rozlišit:

- jednostupňovitou kalkulaci variabilních nákladů;
- víceúrovňovitou kalkulaci variabilních nákladů.

Podle jednostupňovité kalkulace variabilních nákladů fixní náklady nijak blíže neanalyzujeme, ale pracujeme s nimi jako s nedělitelným celkem. V praxi, u podniků, které mají složitější organizační strukturu, může nastat situace, kdy se část fixních nákladů vztahuje

k určité organizační jednotce. V tomto případě se používá vícestupňová metoda, kdy oddělíme tu část fixních nákladů, která má určité vazby na konkrétní objekty a těmto objektům je adresně přiřadíme (Propesko, 2009).

Kalkulační vzorec pro jednostupňovitou kalkulaci variabilních nákladů:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady zboží (přímé náklady + variabilní režie)

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na jeden kus zboží

ZISK (ztráta) v průměru připadající na jeden kus zboží

Kalkulační vzorec pro vícestupňovitou kalkulaci variabilních nákladů:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady zboží (přímé náklady + variabilní režie)

Marže (krycí příspěvek) I

- Fixní náklady na jeden kus zboží

Marže (krycí příspěvek) II

- Fixní náklady skupin zboží

Marže (krycí příspěvek) III

- Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající jeden kus zboží

2.5.2. Kalkulace hrubého rozpětí

Jelikož je pro některé podniky obtížné zjistit přesnou výši variabilních a fixních nákladů, používají kalkulaci hrubého rozpětí. Ta vychází z rozdílu mezi prodejní cenou a přímými náklady ke zboží. Díky vypočteným hodnotám hrubého rozpětí neboli obchodní marži můžeme zjistit, jak dané zboží přispívá na úhradu nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Podle podílu hrubého rozpětí na prodejní ceně je možné zboží seřadit od nejvýhodnějšího (s maximem tohoto podílu) k nejméně výhodnému (s minimem tohoto podílu). Čím větší je podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně, tím dříve jsou hrubým rozpětím uhrazeny nepřímé náklady a tím dříve se pak začíná vytvářet zisk (Synek a kol., 2003).

2.6. Příklady metod kalkulací v obchodních podnicích

Kalkulace v obchodní činnosti je významným nástrojem řízení. Pomáhá stanovit optimální objem a strukturu prodeje, slouží pro cenová rozhodování, pomáhá udržovat hospodárnost a podává informace o efektivnosti a rentabilitě jednotlivých obchodních operací nejen za podnik jako celek, ale i za jeho části, činnosti, či druhy zboží

2.6.1. Kalkulace pomocí jednotné režijní přírážky

Podle Swobody (1992) se v obchodních podnicích nejčastěji využívá kalkulace pomocí jednotné režijní přírážky, která se stanoví jako podíl režijních nákladů určitého období a celkové hodnoty zboží. Tak zjistíme sazbu režijních nákladů. Pomocí režijní sazby se sestaví nabídková cena pro prodávané zboží v následující formě:

ÚČTOVANÁ CENA

+ související náklady

Pořizovací cena

+ režijní sazba v %

+ přímo propočitatelné náklady, pokud nejsou závislé na prodejní ceně

Mezisoučet – Obchodní rozpětí

+ požadovaný dosažitelný zisk

Mezisoučet

+ na prodejní ceně závislé přímé náklady jako skonto, provize z prodeje atd.

Prodejní cena netto

Nedostatky tohoto postupu byly uvedeny již v kapitole metody přírážkové kalkulace. Všechny kusy zboží, nezávisle na tom, zda mají vysoké či nízké skladovací náklady, úrokové náklady, náklady na správu, prodejní sklady atd., se kalkulují se stejnými sazbami. Zvláštnosti nákladové struktury zůstanou nezohledněné. Nedostatky stejných režijních sazeb jsou mimořádně viditelné tehdy, jsou-li pořizovací ceny velmi rozdílné. Jeden podnik prodává zboží s pořizovací cenou 1,- (A), resp. 1 000,- (B). Při režijní sazbě 25 % je netto prodejní cena 1,25 resp. 1 250,-, ačkoliv v mnohých případech jsou náklady připočitatelné ke zboží vyšší než 0,25 v případě zboží A a náklady připočitatelné ke zboží B jsou nižší než 250,- (Swoboda, 1992).

Režijní náklady se nedělí na variabilní a fixní. Předpokládáme, že režijní sazba jednoho podniku představuje 15 %. Jeden druh zboží se může prodat s přírážkou 20 %, druhý s přírážkou 10 %. Z toho však nevyplývá, že toto druhé zboží způsobuje ztrátu 5 %. Zda je eliminování tohoto zboží výhodné, to lze rozhodnout jen tehdy, když poznáme variabilní a fixní složku nákladů (Swoboda, 1992).

2.6.2. Prodejní akty jako poměrové veličiny

Počet prodejních aktů při zohlednění jejich délky trvání může být vhodnou základnou rozdělování režijních nákladů. Takováto poměrná veličina přichází v úvahu tehdy, jestliže bude většina režijních nákladů vyvolaná prodejní činností (rozhovor během prodeje, fakturování, atd.). Každému objektu prodeje, se přiřazují stejné částky na krytí režijních nákladů v případě, že prodejní akty mají stejný čas trvání. Jestliže režijní náklady obchodní organizace činí 400 000,- a počet prodejních aktů 20 000,- měl by každý prodejní akt vynést 20,- režijních nákladů (Swoboda, 1992).

Ale i tato kalkulace má nedostatky. Problematické je vymezení jednoho druhu prodejního aktu, a dále vymezení, kolik je prodejních aktů, nabízí-li se jednomu zákazníkovi více druhů zboží. Kratší prodejní časy na jednotku při větších množstvích prodeje by se měly zohledňovat rabatem podle množství. V případě, že různé druhy zboží vyžadují různé prodejní časy, musíme náklady na jeden prodejní akt diferencovat (Swoboda, 1992).

2.6.3. Kalkulace provozů v obchodních podnicích

Pokud jsou v podniku zřízena nákladová střediska, je možné provádět přesné přepočítávání režijních nákladů na skupiny zboží. Nákladová střediska se mohou vytvářet podle zboží, činnosti a z prostorových hledisek (Swoboda, 1992).

Příklad dle Swobody, (1992):

| | Zboží skupina | | |
|--------------------------|---------------|-----------|---------|
| | A | B | C |
| Zboží vstup | 2 000 000 | 1 200 000 | 800 000 |
| Osobní režijní náklady | 70 000 | 130 000 | 60 000 |
| Ostatní režijní náklady | 50 000 | 50 000 | 40 000 |
| Souhrn režijních nákladů | 120 000 | 180 000 | 100 000 |
| Režijní přírážka | 6 % | 15 % | 12,5 % |

Při vytváření nákladových středisek podle druhu činnosti se mohou zřizovat následující provozy: nákup, skladování, správa budovy, účtárna, reklama, dekorace, poskytování úvěrů, přeprava zákazníkům, atd. Náklady účtované na pomocná střediska se musí nejdříve přeúčtovat na hlavní střediska. Pomocí přírážkových základů se potom náklady hlavních středisek připočítávají ke zboží (Swoboda, 1992).

Vytvoření středisek podle prostorových hledisek přichází v úvahu u filiálkových podniků, obchodních domů a u podniků, které pracují pro rozdílné odbytové oblasti, např. přes obchodní zastoupení. Prostorové základní členění se může dále dělit například podle skupin zboží (Swoboda, 1992).

2.6.4. Kalkulace variabilních nákladů v obchodním podniku

Kalkulace variabilních nákladů je založena na odděleném sledování variabilních a fixních nákladů. Eliminuje negativní dopady plné alokace fixních nákladů. Nerozpočítává tyto náklady na jednotlivé kusy zboží, ale považuje je za skupinu nákladů spojenou s provozem celého podniku, které je nutné uhradit jednotlivými příspěvky generovanými prodejem jednotlivého zboží (Swoboda, 1992).

Kalkulace variabilních nákladů poskytuje informace pro rozhodování typu pokračovat či zrušit prodej určitého druhu zboží, umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti zboží a v rozhodování o cenových změnách. S její pomocí lze stanovit cenu, za kterou je ještě možné prodávat. Omezení této metody je spojeno se schopností organizace klasifikovat náklady na variabilní a fixní složku, jejíž přesné vymezení bývá často problematické. Tato klasifikace nákladů je navíc vázána na určité časové hledisko. V různě dlouhých obdobích mohou být variabilní a fixní náklady vnímány odlišně (Propesko, 2009).

2.7. Bod zvratu

Pojem příspěvek na úhradu byl již objasněn v kapitole 2.5. Součtem příspěvků na úhradu všech prodaných výkonů dostaneme celkový příspěvek na úhradu v konkrétním období, který se proporcionálně zvyšuje v závislosti na objemu prodeje. Příspěvek na úhradu je důležitým kritériem, které využívá manažerské účetnictví pro řízení po linii výkonů, rozhodování o optimální struktuře sortimentu výkonů, pro plánování a kontrolu zisku. Bod zvratu nám stanoví minimum produkce, které je nezbytné k pokrytí nákladů. Můžeme jej kvantifikovat v naturálních jednotkách nebo hodnotovém vyjádření:

- v naturálních jednotkách – vyjádříme ho množstvím prodeje $Q(\text{BEP})$, přičemž platí, že objem prodeje vyšší než bod zvratu zajišťuje podniku zisk. Postup je možné aplikovat u homogenních výkonů (Synek a kol., 2003).

$$\text{CN} = \text{CT}$$

$$\text{FN} + v \cdot Q = c \cdot Q$$

$$Q(\text{BEP}) = \frac{\text{FN}}{c - v}$$

kde:

CN – celkové náklady za sledované období

CT – celkové tržby za sledované období

FN – celkové fixní náklady za sledované období

c – průměrná jednotková prodejní cena zboží ve sledovaném období

v – průměrné jednotkové variabilní náklady zboží ve sledovaném období

$Q(\text{BEP})$ – objem (počet) kusů zboží, při kterém podnik dosahuje bodu zvratu

Obdobným způsobem můžeme zjistit i objem výkonů, které nám zajistí i požadovaný zisk. Z dosaženého příspěvku na úhradu je v tomto případě nutné nejen uhradit fixní náklady, ale vytvořit stanovenou výši zisku (Z) (Synek a kol., 2003).

$$Q(\text{BEP}) = \frac{\text{FN} + Z}{c - v}$$

- v hodnotovém vyjádření – jako minimální objem tržeb $\text{CT}(\text{BEP})$, které pokryjí veškeré náklady. Finanční vyjádření umožňuje aplikaci bodu zvratu i na nehomogenní výkony za předpokladu stabilního sortimentu prodaných výkonů. Ve finančním vyjádření je možné každou korunu tržeb rozdělit na část, která představuje úhradu variabilních nákladů a část, která představuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (Synek a kol., 2003).

$$v_{jp} = \frac{VNP}{CTP}$$

kde:

v_{jp} – průměrné variabilní náklady na 1 Kč tržeb předem stanovené struktury výkonů

VNP – celkové variabilní náklady předem stanovené struktury výkonů

CTP – celkové tržby za prodej předem stanovené struktury výkonů

Bod zvratu pak můžeme vyjádřit jako:

$$CT(BEP) = \frac{FN}{1 - v_{jp}}$$

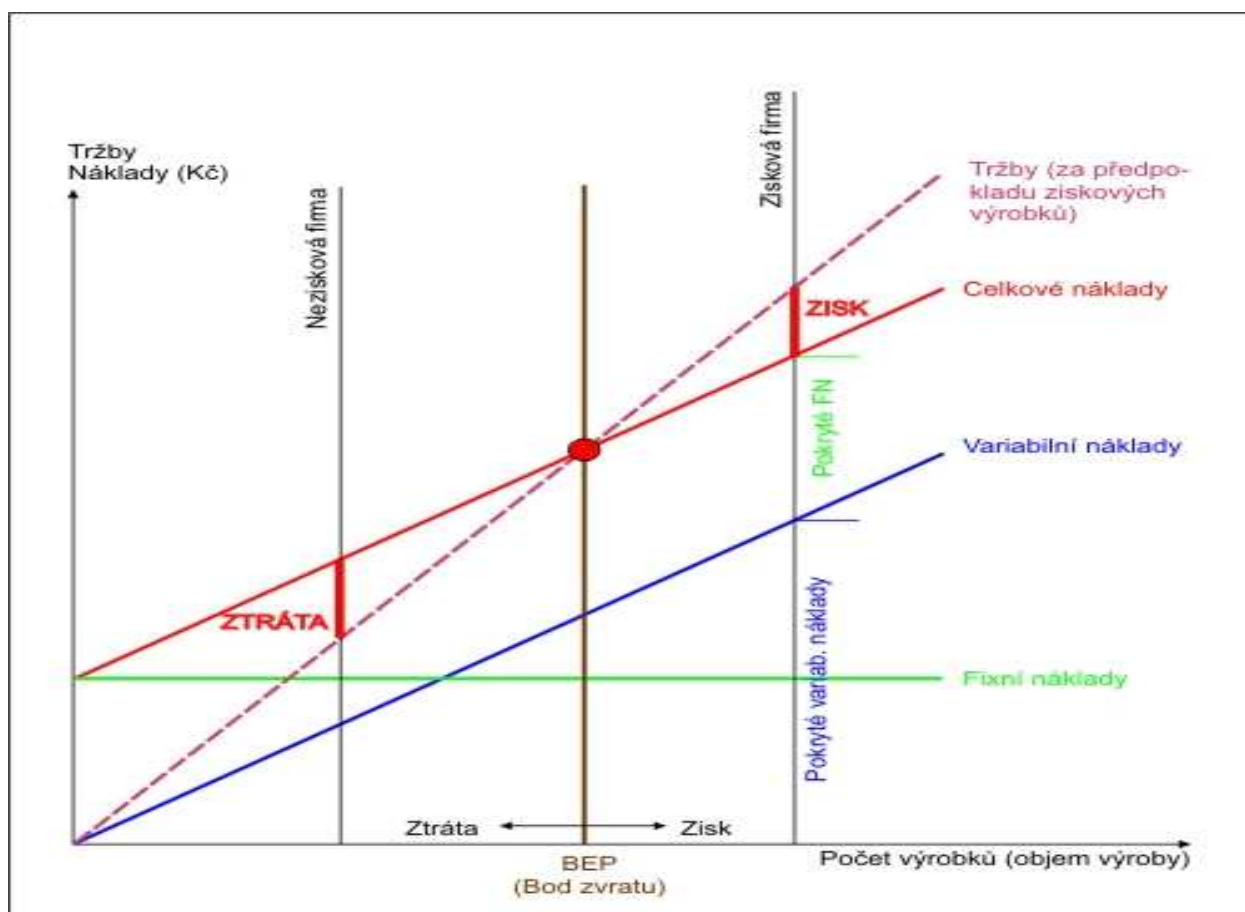
$(1 - v_{jp})$ – příspěvek k tržbám, který udává v jaké výši přispěje každá koruna tržeb k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku (Synek a kol., 2003).

Tento lineární model platí za určitých předpokladů:

- cena výkonů je konstantní, není závislá na prodejních podmínkách,
- náklady je možno rozdělit na fixní a variabilní,
- u fixních nákladů nedochází ke změnám v jejich absolutní výši,
- variabilní náklady se vyvíjí proporcionálně ve vztahu k objemu prodeje,
- výkon je vymezen užitnými vlastnostmi a kvalitou,
- nedochází ke změnám technologie a produktivity práce,
- struktura výkonů je neměnná.

V praxi se často nedají spojit výše uvedené předpoklady. Proto je nutné vnímat nákladový model jako vývoj předem stanovených fixních a variabilních nákladů, plánovaných prodejních cen a plánované struktury výkonů (Synek a kol., 2003).

Graf 2: Bod zvratu



Zdroj: Synek a kol., 2003, vlastní úprava

Graf zobrazuje průběh variabilních nákladů, které rostou proporcionálně s růstem objemu prodaného množství (resp. objemu tržeb), dále výši fixních nákladů (odkud vychází křivka celkových nákladů), křivku celkových tržeb a bod zvratu (průsečík křivky celkových nákladů a křivky celkových tržeb). Pokud se podnik pohybuje za bodem zvratu, nachází se v oblasti, kde tržby jsou vyšší než náklady, tedy v ziskové oblasti.

2.8. Kalkulace zahraničně obchodních operací

Při zahraničně obchodních operacích dochází k vyrovnání různé hladiny cen zboží při jeho směně, a to při platnosti různých právních předpisů. Úloha ceny v zahraničně obchodní činnosti je velice důležitá. Na ní převážně záleží, zda se vývoz nebo dovoz uskuteční a zda bude rentabilní. K tomu slouží kvalitní předběžné kalkulační sestavené v dostatečném časovém

předstihu. Vývozní kalkulace propočtová se obecně skládá ze tří částí: předběžné, operativní a výsledné (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Předběžná kalkulace propočtová

Předběžná kalkulace propočtová je prvním stádiem procesu tvorby ceny. Vychází z obecných principů kalkulace ceny a je založena na propočtu všech nákladů na pořízení zboží, které je předmětem zahraniční obchodní operace. K celkovým nákladům se připočítá obchodní rozpětí, které obsahuje jednak náklady vývozního subjektu a jednak přiměřený zisk, který chceme ze zahraniční obchodní operace získat. Cena musí být zkonstruována před nabídkou zahraničním partnerům. Z taktických důvodů by se neměla uvádět její přesná výše, aby cena nebyla zneužita konkurenčními nabídkami (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Operativní kalkulace propočtová

Operativní kalkulace propočtová je druhé stádium tvorby zahraniční ceny a je založena na osobním jednání s obchodními partnery. Takto sjednaná cena se stává cenou fakturovanou a projednávají se také platební podmínky kontraktu (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Výsledná kalkulace propočtová

Výsledná kalkulace propočtová je ukazatelem úspěšnosti nebo ztrátovosti zahraniční obchodní operace. Provádí se po ukončení obchodní operace a promítá se do účetnictví a do obchodní bilance vývozního subjektu (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Kalkulační vzorec pro stanovení zahraniční ceny v obchodních operacích

Pro samotný propočet cílové kontraktní ceny se používá obecný kalkulační vzorec. Ten obsahuje jednak položky klasické a jednak položky vyplývající ze specifik mezinárodního obchodu, např. cla, poplatky spojené s zahraniční obchodní operací (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

1. ZAHRANIČNÍ CENA V OBCHODNÍ PARITĚ

- bez zahraničních úroků
- zahraniční úroky

2. PŘÍMÉ ZAHRANIČNÍ OBCHODNÍ NÁKLADY

- přepravné

- skladné
- pojistné
- provize
- náklady za převzatá rizika
- ostatní náklady

3. ZAHRANIČNÍ CENA FRANCO HRANICE SPOLEČENSTVÍ – EU

4. VNITŘNÍ ÚROK, popř. poplatek z vládních úvěrů

5. OBCHODNÍ PŘIRÁŽKY A SRÁŽKY

6. GARANČNÍ PAUŠÁL

7. JINÉ NÁKLADY

8. BĚŽNÁ (KUPNÍ) CENA

9. ROZDÍL mezi běžnou a smluvní cenou

10. SMLUVNÍ CENA

- U dovozů je kalkulováno navíc:**
- CLO
 - DANĚ (daň z přidané hodnoty, dovozní daň)
 - DOVOZNÍ PŘIRÁŽKA

Zahraniční cena v obchodní paritě

V této kalkulační položce se uvádí zahraniční cena v obchodní paritě předpokládaná (v propočtové kalkulaci), smluvně dohodnutá se zahraničními odběrateli nebo dodavateli (v operativní kalkulaci) a fakturovaná (ve výsledné kalkulaci) podle předpisů pro tvorbu cen v zahraničním obchodě. Její součástí jsou také zahraniční úroky při úvěrových dodavatelských obchodech. Zahraniční cena u dovozu se uvádí snižená o případný garanční paušál, který se uvádí v samostatné kalkulační položce "Garanční paušál" se znaménkem plus. Při vývozu se v této položce kalkuluje prodejní cena snižená o smluvně dohodnutý (poskytnutý) garanční paušál (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Přímé zahraniční obchodní náklady

Přímé zahraniční obchodní náklady jsou veškeré korunové a devizové náklady vznikající při obchodní činnosti mimo jednotné celní území Společenství – EU, které lze přímo přičítat na kalkulační jednici a které jsou uvažovány v zahraniční ceně. Patří sem kalkulační položky: přepravné, skladné, pojistné, provize, náklady za převzatá rizika a ostatní náklady (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Zahraniční cena franko hranice společenství EU

U vývozních operací se tato položka vypočítá jako rozdíl mezi zahraniční cenou v obchodní paritě (kalkulační položka 1) a přímými obchodními zahraničními náklady (kalkulační položka 2), u dovozních výkonů se vypočítá jako součet zahraniční ceny v obchodní paritě a přímých zahraničních obchodních nákladů (kalkulační položky 1 a 2) (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Vnitřní úrok

Patří sem úrok u dovozních a vývozních výkonů uskutečněných na podnikový úvěr delší než jeden rok, pokud se v tuzemsku uskutečňují okamžité platby, a u vývozu též poplatků z účasti na dodávkách na vládní úvěrové dohody. Vnitřní úrok se počítá ze zahraniční ceny v obchodní paritě bez zahraničních úroků, snížené o akontace a platby proti dokumentům, úrokovou sazbou, kterou platí organizace zahraničního obchodu peněžnímu ústavu z kontokorentního úvěru u dovozu a sazbou z úvěru na pohledávky v zahraničí u vývozu (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Obchodní přírážky a srážky

U dodavatelsko odběratelských vztahů mezi organizací zahraničního obchodu a tuzemskou organizací slouží tato položka:

- na úhradu přímých obchodních nákladů tuzemských;
- na úhradu režijních nákladů;
- k tvorbě zisku.

Obchodní přírážky a srážky se stanoví zpravidla sazbou ze zahraniční ceny franko hranice společenství EU (kalkulační položka 3) (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Garanční paušál

Poskytuje se na náklady na záruční opravy a servis. V případě neposkytnutí garančního paušálu dodavatel přejímá závazek, že odstraní všechny závady na vlastní náklady v záruční lhůtě (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Jiné náklady

Patří sem jiné náklady, které je organizace povinna hradit a které jdou na vrub tuzemského dodavatele nebo odběratele. Jiné náklady se stanoví (zjišťují) v této položce s vyznačením povahy nákladu (například poplatků státní zkušební). Výše těchto nákladů musí

být doložena odkazem na sazebník, výměr, předpis a podobně (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

Běžná kupní cena

1. Výpočet u vývozu

= zahraniční cena franko EU – (vnitřní úrok + obchodní přírážky a srážky + jiné náklady)

2. Výpočet u dovozu

= zahraniční cena franko EU + obchodní rozpětí + garanční paušál + jiné náklady – vnitřní úrok

(Machková, Černošlávková, Sato, 2010)

Rozdíl mezi běžnou a smluvní kupní cenou

Uvádí se, byla-li sjednána smluvní kupní cena. Je-li smluvní kupní cena vyšší než běžná kupní cena, označí se rozdíl znaménkem plus (+), v opačném případě znaménkem minus (-). Smluvní kupní cena se stanoví v souladu s platnými cenovými předpisy (Machková, Černošlávková, Sato, 2010).

2.9. Shrnutí teoretické části

Na základě studia odborných publikací týkajících se dané problematiky byla zpracována teoretická část, která je zaměřena na analýzu kalkulačních metod obecně používaných s důrazem na kalkulace využívané v obchodní činnosti. V ekonomické praxi se pojem kalkulace využívá hlavně ve spojitosti s alokací nákladů a tvorbou cen. Mluvíme-li o přiřazování nákladů na kalkulační jednici, jedná se o kalkulaci nákladovou, pokud k těmto nákladům připočteme ještě zisk, jedná se o kalkulaci cenovou. Platí vztah: Náklady na prodané zboží + obchodní marže = prodejní cena. Záleží však na konkrétní situaci na trhu, jestli tuto cenu přijme. Veškeré kalkulace sestavované v podniku a vztahy mezi nimi tvoří kalkulační systém společnosti. Jednotlivé prvky tohoto systému se liší tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů, metodami přiřazení nákladů kalkulační jednici nebo podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití.

Kalkulace nákladů podle doby sestavení můžeme rozlišit na předběžné a výsledné. Předběžná kalkulace představuje odhad budoucích nákladů a sestavuje se v okamžiku, kdy

ještě není znám objem vstupů. Naproti tomu kalkulace výsledná slouží ke zpětnému hodnocení hospodárnosti a opírá se o reálná data.

Podle toho, jakou část nákladů kalkulace zobrazuje, rozlišujeme dvě skupiny: kalkulaci plných nákladů (absorpční) a kalkulaci neúplných nákladů (neabsorpční). Při kalkulaci plných nákladů se provádí alokace jak variabilních, tak fixních nákladů. Má zejména uplatnění při provádění dlouhodobých analýz nákladové náročnosti finálních výkonů, při určování cen individuálních zakázek, nebo také při vyjádření přínosu prodaných výkonů k podnikovému zisku. Za výhodu u kalkulace plných nákladů můžeme považovat skutečnost, že staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadající na jednotku výkonu. Je však pravdivá pouze za předpokladu neměnnosti objemu a sortimentu výkonů, z kterých vycházel základní propočet. Omezením je také fakt, že proporcionalizuje fixní náklady, které nejsou závislé na objemu prodeje. To způsobuje problém v řízení hospodárnosti, neboť vyvolává dojem, že růst fixních nákladů je vyvolán změnami v objemu prodeje. Tato metoda není vhodná pro řešení rozhodovacích úloh typu koupit či vyrobit, stanovit dolní limit cen a budoucí sortiment, apod. Metody kalkulace plných nákladů můžeme rozdělit na prosté dělení, dělení s poměrovými čísly a kalkulaci přírážkovou.

Jako reakce na výše uvedené nedostatky kalkulace plných nákladů vznikla metoda ABC (Activity-Based Costing). Principem této kalkulační metody je přiřazování nákladů ke zboží podle skutečných příčin jejich vzniku. Tento postup znamená možnost, jak eliminovat paušalizování nákladů v různých objemových způsobech jejich alokace. Zprostředkovaný vztah mezi nákladem a výkonem již netvoří zkreslující rozvrhová základna, ale skutečné aktivity (hlavní činnosti podniku) a vztahové veličiny (příčinné faktory způsobující změnu výše nákladů dané aktivity). Výhodou této metody je zpřesnění přiřazení jednotkových nákladů, na druhou stranu lze konstatovat, že v mnoha směrech pouze rozšiřuje tradiční postupy.

Druhou skupinu tvoří kalkulace neúplných nákladů, která nerozpočítává režijní náklady na jednotlivé kusy zboží, ale považuje je za skupinu nákladů spojenou s provozem celého podniku. Tyto náklady se uhradují příspěvky generovanými prodejem jednotlivých druhů zboží. Tato metoda poskytuje adekvátní informace pro řešení řady rozhodovacích úloh typu pokračovat či zrušit prodej určitého druhu zboží, umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti a v rozhodování o cenových změnách. S její pomocí lze stanovit cenu, za kterou je ještě možné prodávat. Eliminuje nedostatek tradičních kalkulací, tj. nepřesné přiřazení fixních (režijních) nákladů na kalkulační jednici. Na druhou stranu, metoda kalkulace neúplných nákladů není schopna stanovit to, co je nejdůležitější vlastností

každé kalkulace, tedy vyčíslit co nejpřesněji náklady na kalkulační jednici. S fixními (režijními) náklady pracuje nejčastěji jako s celkem, o jehož strukturu a přiřazení se nestará. neposkytuje žádné informace o struktuře a příčinách spotřeby fixních (režijních) nákladů. Omezení metody kalkulace krycího příspěvku je spojeno se schopností organizace klasifikovat náklady na variabilní a fixní složku, jejíž přesné vymezení bývá často problematické. Tato klasifikace nákladů je navíc vázána na určité časové hledisko. V různě dlouhých obdobích mohou být variabilní a fixní náklady vnímány odlišně.

Každá kalkulace má své výhody a nevýhody. Není správné hledat metodu, která by byla nejlepší pro vše, ale takovou, která by byla vhodná pro danou situaci.

3. Cíl a metodika práce

3.1. Cíl a obsah práce

Cílem diplomové práce je soustředit kalkulační metody používané v obchodní činnosti, uvést jejich výhody a nevýhody pro různé typy ekonomického rozhodování. Cílem praktické části je uvedení a zhodnocení stávajícího kalkulačního systému používaného v obchodní společnosti, posouzení výhodnosti prodejního sortimentu a poskytovaných služeb pomocí hrubého rozpětí, analýza hospodaření vnitropodnikových středisek.

Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. V úvodu teoretické části je kalkulace představena jako nástroj manažerského účetnictví a následně je provedena klasifikace nákladů z pohledu manažerského účetnictví. Po vymezení základních pojmů vztahujících se k problematice kalkulace jsou podrobně popsány základní metody, rozdělené podle kalkulací plných a neúplných nákladů, včetně rozboru výhod a omezení pro ekonomickou praxi. Pro stanovení optimálního objemu prodeje je uveden lineární rozhodovací model bodu zvratu. Celou tuto část uzavírá pojednání o kalkulacích v zahraničně obchodních operacích. Závěrem rešerše je provedeno celkové shrnutí.

Praktická část je rozdělena na tři dílčí části. V první části je společnost charakterizována z pohledu historického, organizační struktury, základních ekonomických údajů a sortimentu prodeje. Druhá část je zaměřena na kalkulační systém společnosti. Zde jsou uvedeny všechny využívané kalkulace. Závěrem kapitoly je provedeno celkové shrnutí a zhodnocení stávajícího stavu. Ve třetí části je posouzena výhodnost prodejního sortimentu a poskytovaných služeb. Dále je provedena analýza hospodaření vnitropodnikových středisek pomocí rozboru výnosů, nákladů, hrubého rozpětí a hospodářského výsledku. Společné režijní náklady jsou rozvrženy na jednotlivá střediska a následně je upraven výsledek hospodaření. V závěru kapitoly jsou uvedeny návrhy a doporučení.

Z praktické části je vyvozen závěr, který obsahuje shrnutí a výsledky z celé práce, na jejichž základě jsou vypracovány návrhy na zlepšení a doporučení pro další vývoj společnosti.

3.2. Metody sběru dat

Pro zpracování této práce byly využity metody sběru dat a informací jak primárních, tak sekundárních. Při sběru sekundárních dat jsem využila následující metody: Získávání informací studiem odborné literatury, vytěžení informací z firemního vnitropodnikového účetnictví, získávání informací z ostatních interních materiálů společnosti (Strategické cíle

společnosti, metriky společnosti, organizační řád, zápisy z porad, finanční plány), studium brožur, letáků a ceníků poskytnutých podnikem.

Při sběru primárních dat byly využity následující metody:

Pozorování

Pozorování spočívá v záměrném, cílevědomém a plánovitém sledování smyslově vnímatelných skutečností, aniž by pozorovatel do pozorovaných skutečností nějak zasahoval. V plánu pozorování musí být stanoveno, co má být předmětem pozorování a čas, ve kterém se bude pozorování uskutečňovat, jakým způsobem budou jevy sledovány, do jakých kategorií budou pozorovaná fakta zařazována, jak bude prováděn záznam pozorovaného. Tato metoda mi pomohla zejména k pochopení organizačního uspořádání, běžného provozu podniku, a kontaktu personálu se zákazníky.

Rozhovor

Rozhovor je možno definovat jako systém verbálního kontaktu mezi tazatelem a dotazovaným s cílem získat informace prostřednictvím otázek, které klade tazatel. V počátečních fázích výzkumu byla využívána forma neřízeného rozhovoru, který nemá stanovenou přesnou formulaci otázek ani jejich závazné pořadí. Jednalo se o rozhovory tváří v tvář s vedoucími pracovníky a pracovníky účtárny. V pozdějších fázích výzkumu bylo využito řízeného a polořízeného rozhovoru se stanoveným pořadím otázek s vedoucími pracovníky prodejního a servisního oddělení. Jako pomůcku jsem při této technice využívala diktafonu.

Telefonické dotazování

Telefonické dotazování je podobné osobnímu v existenci přímé vazby. K největším výhodám patří rychlost, se kterou se získávají potřebné údaje a nízké náklady (ve srovnání s osobním dotazováním) na jeden kontakt. Problémem při telefonickém dotazování je navázání osobního kontaktu, riziko nepřesného pochopení otázky či odpovědi, nemožnost pracovat s vizuálními pomůckami a identifikací respondenta. Doba, po kterou je respondent ochoten po telefonu odpovídat, je mnohem kratší než u osobního dotazování. Telefonické dotazování jsem využila pouze pro upřesnění některých problémů.

Elektronické dotazování

Elektronické dotazování je technikou sběru dat založenou na využití sítě účastníků elektronické pošty, podobně jako u telefonického dotazování. Elektronické dotazování spojuje výhody písemného dotazování, je rychlé, levné a urychluje zpracování dat. Stejně jako u telefonického dotazování, elektronická komunikace byla využita pro zodpovězení několika konkrétních otázek nedořešených během osobní komunikace z důvodu časového vytížení dotazovaných pracovníků.

3.3. Metodika práce

Pro teoretickou část byla využita sekundární data, která jsou k dispozici v odborné literatuře. Po prostudování odborné literatury jsem zpracovala literární rešerši. Jako informační zdroj jsem použila univerzitní knihovnu a Státní vědeckou knihovnu v Českých Budějovicích. Při studiu jsem se zaměřila především na odborné publikace z oblasti kalkulace a manažerského účetnictví.

Pro vypracování praktické části jsem se zaměřila na získávání dat jak sekundárních, které mi poskytla vedoucí účtárny a vedoucí prodejních a servisních středisek, tak na získávání dat primárních na základě pozorování, neřízených a řízených rozhovorů s pracovníky společnosti. S ohledem na časové vytížení dotazovaných pracovníků byla několikrát využita telefonická a elektronická komunikace. Při své práci jsem využívala diktafonu a vlastních písemných záznamů.

Po prostudování všech potřebných materiálů jsem nejprve zpracovala stručnou charakteristiku společnosti, kde jsem uvedla historii firmy, organizační strukturu, základní ekonomické údaje a strukturu sortimentu prodeje. Po úvodním představení podniku následuje popis kalkulačního systému. Zde jsem vycházela z vnitropodnikových materiálů společnosti, konkrétně z finančních plánů, metrik, kalkulací, strategických cílů společnosti a zápisů z porad. Tyto materiály mi poskytli vedoucí středisek servis a prodej, s nimiž jsem se zároveň několikrát sešla pro získání dalších informací metodou řízených a neřízených rozhovorů. Pro upřesnění všech dalších informací jsem několikrát využila telefonickou a elektronickou komunikaci. Při rozhovorech jsem používala diktafon a vlastní písemné záznamy. V závěru této kapitoly jsem provedla shrnutí a zhodnocení všech kalkulací využívaných v současné době. Další díl praktické části je věnován zhodnocení hospodaření vnitropodnikových středisek. Tato část vznikla jako vlastní zpracování na základě účetních materiálů, které mi poskytla vedoucí účtárny. I v této části jsem získávala další informace telefonickou a

elektronickou komunikací s vedoucí účtárny. Jednalo se hlavně o upřesnění analytiky používané v účetnictví. K dispozici jsem měla obraty účtů za rok 2010, z nichž jsem provedla analýzu výnosů, nákladů, hrubého rozpětí a výsledku hospodaření pro jednotlivá vnitropodniková střediska. Pro upřesnění střediskového hospodaření jsem provedla rozpuštění společných režijních nákladů a zhodnotila nové výsledky hospodaření. Na základě zjištěného stavu jsem navrhla opatření pro budoucí vývoj společnosti.

4. Charakteristika společnosti



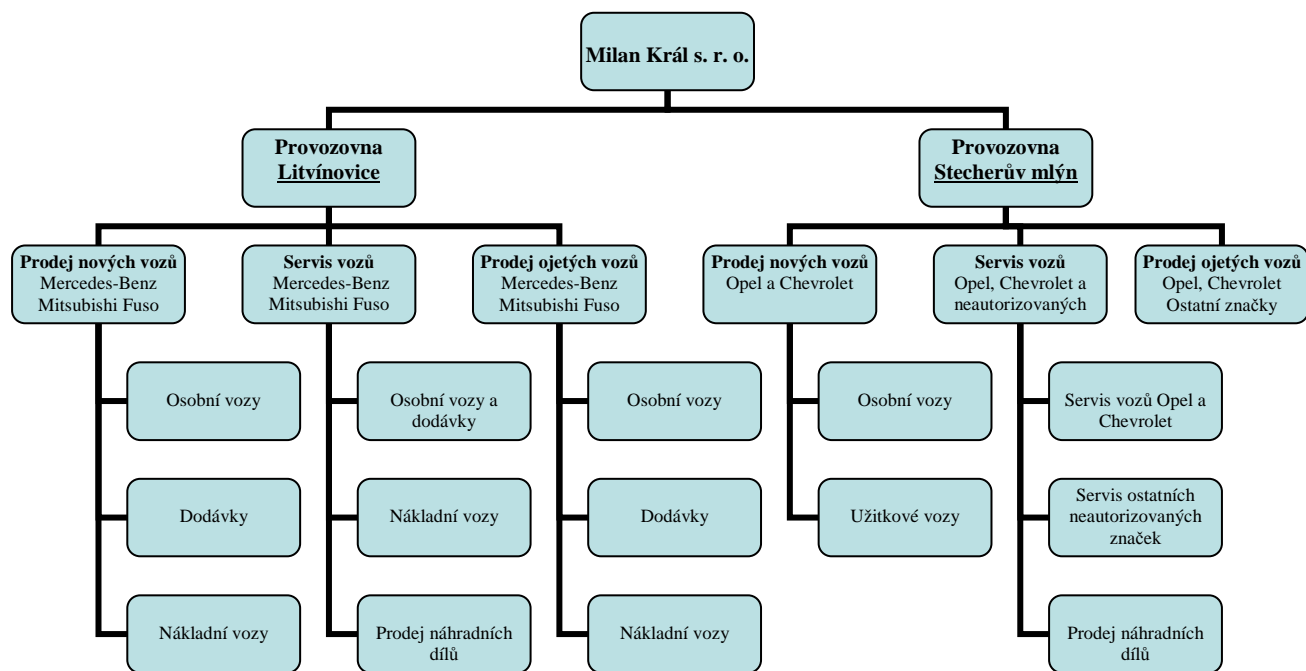
Společnost Milan Král, s.r.o. je autorizovaný prodejce osobních automobilů, dodávek a nákladních vozů značek Mercedes - Benz, Opel, Chevrolet a Mitsubishi Fuso. Kromě prodeje nových automobilů nabízí i použitá vozidla a dílenský servis osobních i nákladních vozidel. Jedná se o úspěšnou, dynamicky se rozvíjející společnost, která působí na trhu v Českobudějovickém kraji déle než 18 let a zaměstnává přes 120 zaměstnanců. Od roku 2004 je držitelem certifikátu jakosti ISO 9001.

Firma byla založena 25.11.1992 a v roce 1993 zahájila svou činnost otevřením autosalonu a servisu pro značku Mercedes-Benz v centru Českých Budějovic. V roce 1996 podnik zprovoznil vlastní prostory v Litvínovicích a rozšířil služby o prodej užitkových a nákladních vozů, byla také vybudována nová lakovna a karosárna. V roce 2001 vstupuje do firmy dceřiná společnost Autocentrum Král, s. r. o. (areál Stecherova mlýna v Litvínovicích - České Budějovice), kde od roku 2005 vznikají nové prostory pro prodej a servis vozů Opel a Chevrolet. V roce 2004 dochází k fúzi společností Milan Král, s. r. o a Autocentrum Král, s. r. o. V roce 2008 se stává autorizovaným prodejcem nové značky Mitsubishi Fuso a dochází tak k rozšíření prodeje a servisu nákladních vozidel.

V současné době společnost Milan Král s. r. o. působí ve dvou provozovnách. V areálu Litvínovice je soustředěn prodej a servis vozů značek Mercedes-Benz a Mitsubishi Fuso.

Kromě nových automobilů nabízí i předváděcí a ojeté vozy. Zde také sídlí vedení společnosti, marketingové oddělení, vedení účetnictví, IT podpora. Druhá provozovna Stecherův mlýn poskytuje prodej a servis nových a ojetých vozů Opel a Chevrolet a dále servis neautorizovaných značek.

Obrázek 3: Organizační struktura firmy Milan Král s.r.o.



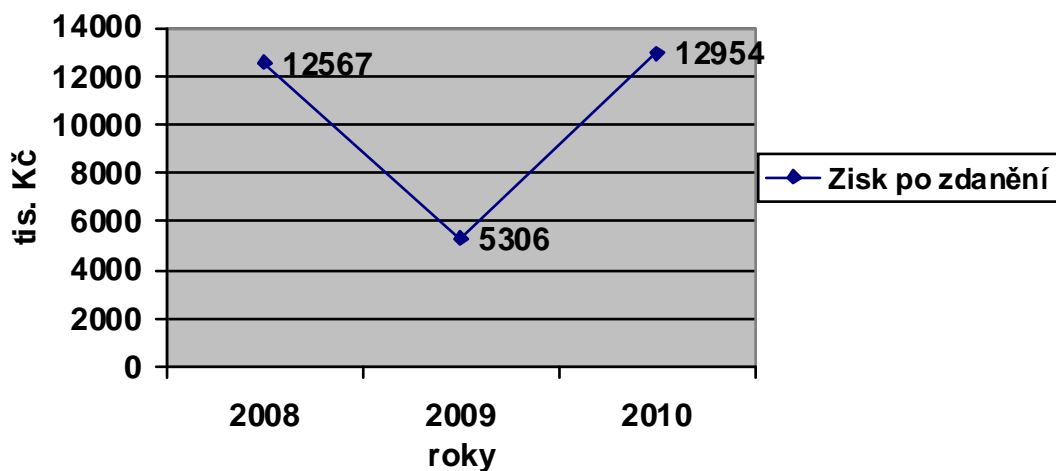
Zdroj: Vlastní zpracování

4.1. Základní ekonomické údaje

Společnost dosáhla v roce 2008 a v roce 2010 čistého zisku přes 12 milionů korun. V roce 2009 došlo k propadu na částku převyšující 5 milionů. Na firemním zisku se nejvíce podílí prodej a servis automobilů značky Mercedes-Benz. V roce 2008 vypukla ve Spojených státech finanční krize, která postupně zasáhla celou světovou ekonomiku. Její dopady na automobilový průmysl se odrazily i v tržbách, respektive zisku společnosti Milan Král s.r.o. Lidé a podniky výrazně omezili investice do nových automobilů. I přes klesající obchodní marže, si však společnost udržuje zaměstnanost a rentabilitu.

Společnost kromě prodeje nových vozů provozuje také prodej ojetých automobilů. Ten se podílí 16,8 % na tržbách za veškeré prodané vozy.

Graf 3: Vývoj zisku po zdanění v letech 2008 – 2010



Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 1: Obchodní marže a výkony servisu v tis. Kč 2008 – 2010

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|--|--------|--------|--------|
| Obchodní marže za automobily a náhradní díly v tis. Kč | 78 605 | 63 958 | 53 512 |
| Výkony servisu v tis. Kč | 17 068 | 20 075 | 28 397 |

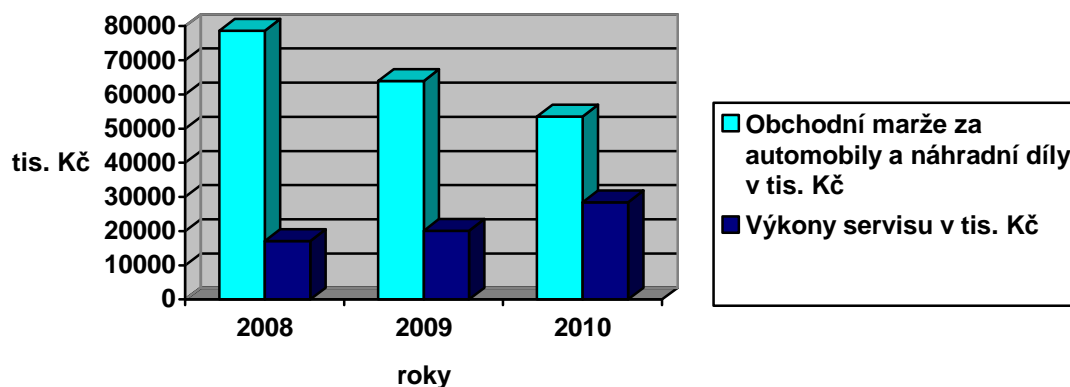
Zdroj: Vlastní zpracování

Poznámka k tabulce č 1:

Obchodní marže za prodané automobily a náhradní díly zahrnuje tržby z prodeje nových a ojetých automobilů a tržby za náhradní díly, snížené o náklady na jejich pořízení.

Výkony servisu představují tržby za vykonané služby snížené o výkonovou spotřebu.

Graf 4: Vývoj obchodní marže a výkonů servisu v letech 2008 – 2010



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že obchodní marže za prodané automobily a náhradní díly postupně klesá. Od roku 2008 do roku 2010 klesla o více než 20 milionů Kč. Naproti tomu výkony servisu nabývají na významu ve vztahu k podnikovému zisku a v roce 2010 tvoří více než polovinu obchodní marže za prodané zboží. Od roku 2008 do roku 2010 se zvýšily o 11 milionů korun. Tento vývoj je způsoben z velké části ekonomikou situací v České republice, kdy lidé neinvestují do nových automobilů, raději si nechávají opravit stávající vozidla.

4.2. Sortiment prodeje

V provozovně Litvínovice je soustředěn prodej osobních automobilů a dodávek značky Mercedes-Benz a prodej nákladních vozidel značek Mercedes-Benz a Mitsubishi Fuso. Je zde také nabízen prodej ojetých vozidel těchto značek. V prostorném autosalonu jsou vystaveny předváděcí vozy. Ojeté vozy jsou vystaveny ve venkovním areálu. K prvnímu kontaktu se zákazníkem dochází na recepci. Po předběžném rozhovoru recepční zjistí přání zákazníka a zavolá odpovědného prodejce, který se pak klientovi věnuje osobně. V případě zájmu nabídne testovací jízdu, předběžnou kalkulaci ceny a podá všechny potřebné informace o vozidle. Pokud má zákazník zájem o koupi vozidla, dohodne se s prodejcem na vhodné variantě a výbavě. Po sepsání smlouvy a zaplacení zálohy je klientovi nabídnuto pojištění a možnosti financování. Při předání vozidla zákazník obdrží konečnou fakturu za nákup vozidla. Pro prodej osobních vozů je k dispozici 5 prodejců, pro dodávkové vozy 3 prodejce, a pro nákladní vozy 4 prodejce. Všichni prodejci jsou certifikováni a pravidelně proškolení. Středisko prodej je organizačně rozděleno na prodej osobních, dodávkových a nákladních

vozů. Nákladní vozidla jsou ještě rozdělena na značku Mercedes-Benz a Mitsubishi Fuso. Středisko osobních a středisko nákladních automobilů má každé svého odpovědného vedoucího.

Tabulka 2: Základní sortiment prodeje značky Mercedes-Benz

| Osobní vozidla značky Mercedes-Benz | | |
|---|---|--|
| Třída A Třída B Třída C Třída CL Třída CLC Třída CLS | Třída E Třída G Třída GL Třída GLK Třída M Třída R | Třída S Třída SL Třída SLK SLS AMG Viano |
| Dodávky Mercedes-Benz | | Nákladní vozy Mercedes-Benz |
| Vito Sprinter Viano Vario | | Actros Axor Atego Etonic Zetros |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Obrázek 4: Ukázky sortimentu značky Mercedes-Benz



Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

V druhé provozovně Stecherova mlýna je vybudován autosalon pro prodej značek Opel a Chevrolet. Obě značky jsou prostorově odděleny a mají své specializované prodejce. Pro prodej značky Opel je k dispozici 7 prodejců, pro značku Chevrolet 3 prodejci. Ojeté vozy jsou vystaveny ve venkovním areálu. Postup kontaktu se zákazníkem a objednání vozu probíhá stejným způsobem, jaký byl uveden u prodeje značky Mercedes-Benz. Tato dvě prodejní střediska mají jednoho odpovědného vedoucího prodeje.

Tabulka 3: Základní sortiment prodeje značek Opel a Chevrolet

| Vozidla značky Opel | | Vozidla značky Chevrolet |
|---------------------|----------|--------------------------|
| Osobní | Užitková | Osobní |
| Corsa | Combo | Spark |
| Astra | Vivaro | Cruze |
| Meriva | Movano | Aveo |
| Zafira | | Orlando |
| Antara | | Captiva |
| Insignia | | |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Obrázek 5: Ukázky sortimentu značek Opel a Chevrolet



Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Společnost provozuje autorizovaný servis všech poskytovaných značek a servis značek neautorizovaných. V provozovně Litvínovice je prováděn servis značek Mercedes-Benz a Mitsubishi Fuso, provozovna Stecherova mlýna poskytuje servis značek Opel, Chevrolet a ostatních značek. První kontakt se zákazníkem probíhá prostřednictvím přijímacího technika, který předběžně zjistí typ závady, navrhne možnosti opravy a výměny náhradních dílů a stanoví předběžnou cenu. Pokud je potřeba zanechat vůz v servisu, je

zákazník odvezen domů a po dokončení opravy je zpět přivezen k předání vozidla. Další možností je trávit čas po dobu opravy v příjemném prostředí kavárny, kde je k dispozici denní tisk, televizor, dětský koutek a připojení k internetu. Společnost také poskytuje náhradní vůz k zapůjčení. Díky pravidelným školením přijímacích a servisních techniků nabízí firma profesionální služby pro své zákazníky. V provozovně Litvínovice působí 4 přijímací technici, 30 servisních mechaniků a 3 pracovníci skladu. V provozovně Stecherova mlýna jsou k dispozici 3 přijímací technici 20 servisních mechaniků a 2 pracovníci skladu. Servis a prodej náhradních dílů v provozovně Litvínovice má svého odpovědného vedoucího, servisní práce ve Stecherově mlýně jsou podřízeny vedoucímu celé pobočky Stecherův mlýn. Ten má na starost jak prodej, tak servis.

Základní poskytované služby:

- servis všech značek;
- pneuservis;
- STK;
- měření emisí;
- diagnostika vozidel;
- karosářské práce;
- lakovna;
- servis 24 hodin;
- vyřízení škody s pojišťovnou;
- myčka vozidel;
- prodej náhradních dílů.

5. Kalkulace ve společnosti Milan Král s.r.o.

5.1. Kalkulační systém

Cílem této kapitoly je uvést a zhodnotit kalkulace používané v podniku. Předběžná kalkulační slouží pro plánování budoucích výnosů, nákladů, obchodní marže a zisku. Naproti tomu, kalkulační výsledná se používá pro zhodnocení efektivnosti jednotlivých obchodních operací.

Ve společnosti Milan Král s.r.o. není možné sestavovat kalkulace stejným způsobem jako je tomu ve výrobních firmách. Jelikož tato obchodní společnost je dealerem automobilových značek, má stanovená určitá pravidla hlavními dodavateli. Například prodejní cena vozu je určena ceníkem a může se odchýlit maximálně o slevu, kterou poskytne prodejce. Stejně tak u servisních služeb jsou dány ceny originálních náhradních dílů a příslušenství a cena hodiny práce. Přejímací technik pak může poskytnout slevu. Kalkulace je tedy v tomto případě zúžena především na kalkulaci nákladů a zisku, přičemž podnik nemůže podstatným způsobem ovlivnit cenu prodávaného zboží. Přesto je kalkulační velmi potřebná z hlediska finančního a investičního rozhodování a poskytuje informace pro zpětné hodnocení efektivnosti prodeje a servisu.

5.2. Evidence nákladů a výnosů

Společnost sleduje své náklady a výnosy na základě podrobné analytické evidence účetnictví. Díky tomu je možné zjistit, jaké náklady má firma například na kancelářské potřeby, spotřebu pohonných hmot, nájemné, reklamu nebo telefonní služby. Zrovna tak u výnosů je zřejmé, zda se jedná o prodej služeb servisu, zapůjčení automobilu, zda šlo o opravu osobního či nákladního automobilu. Kromě tohoto členění jsou náklady a výnosy evidovány ještě podle odpovědnosti středisek, ke kterým se vztahují. Rozdělení podniku na jednotlivá střediska uvádí následující tabulka.

Tabulka 4: Rozdělení společnosti na střediska

| Název střediska | Číslo střediska |
|------------------------------------|-----------------|
| Společné provozovna Litvínovice | 100 |
| Společné provozovna Stecherův mlýn | 200 |
| Marketing, IT podpora, účetnictví | 10 |
| Majitelé společnosti | 90 |

| | | |
|---|---------------|-----|
| Prodej Mercedes-Benz | Osobní | 110 |
| | Dodávky | 120 |
| | Nákladní | 130 |
| | Ojeté | 160 |
| Prodej Mitsubishi Fuso | | 140 |
| Prodej Opel nové | | 210 |
| Prodej Chevrolet nové | | 220 |
| Prodej ojetých vozů Opel, Chevrolet a ostatní | | 260 |
| Servis Mercedes-Benz | Dílna | 180 |
| | Náhradní díly | 190 |
| Servis Opel a Chevrolet | Dílna | 280 |
| | Náhradní díly | 290 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

5.3. Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace ceny obecně slouží jako podklad pro stanovení ceníkové ceny, za kterou je pak zboží nabízeno na trhu. Společnost Milan Král s.r.o. sestavuje předběžnou kalkulaci pro každý typ automobilu, náhradního dílu, či servisní služby, jelikož tyto prodejní ceny jsou dány ceníky hlavních dodavatelů, kterými se podnik řídí. Předběžná kalkulace nákladů a výnosů se sestavuje ve formě plánů pro každé středisko. Ten vychází jednak z údajů finančního účetnictví za minulé účetní období a také ze strategických cílů společnosti. Sestavují ho vedoucí pracovníci prodeje a servisu ve spolupráci s pracovníky účtárny na základě kvalifikovaného dohadu.

Tabulka 5: Plán výnosů pro rok 2011 pro středisko 110 – prodej nových osobních vozů

Mercedes-Benz

| Druh výnosu | Kvalifikovaný odhad |
|----------------------------|----------------------------|
| Tržby za prodej automobilů | 112 000 000 |
| Bonusy | 4 000 000 |
| Zápůjčky | 1 000 000 |
| Provize | 2 000 000 |

| | |
|-------------------------|-------------|
| Tržby z prodeje majetku | 16 000 000 |
| Ostatní | 500 000 |
| Výnosy celkem | 135 500 000 |

Zdroj: Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Tržby za prodej automobilů jsou tvořeny tržbami za prodej nových osobních automobilů včetně tržeb za dodělky. Dodělky zahrnují veškeré práce nebo zboží přidané k prodávanému zboží. Jedná se například o nástavby, polepy vozu, koberce apod. Pro rok 2011 je stanoven cíl prodeje osobních automobilů na 120 kusů. Při konstrukci této položky se vychází z podkladů z minulých období, z ceníkových cen automobilů a z očekávaného počtu prodaných kusů.
- Bonusy představují částku slevy z ceny pořízení vozu přiznanou importérem vždy na konci účetního období. Časovým nesouladem mezi prodejem automobilu a přiznáním bonusu na konci účetního období vznikají společnosti implicitní náklady ve formě úroku.
- Zápůjčky zahrnují tržby za zapůjčení automobilů zákazníkům.
- Provize jsou částky, které společnost dostává od leasingových a úvěrových společností, za prodej automobilu na leasing či úvěr.
- Tržby z prodeje majetku představují tržby za prodej služebních a předváděcích vozů nebo vozů, které jsou půjčovány zákazníkům.
- V položce ostatní jsou zahrnuty ostatní výnosy jako například přefakturace pohonných hmot zaměstnancům pro soukromé jízdy, přefakturace soukromých telefonních hovorů, úroky, kurzové zisky apod.

Tabulka 6: Plán nákladů pro rok 2011 pro středisko 110 – prodej nových osobních vozů

Mercedes-Benz

| Druh nákladu | Kvalifikovaný odhad |
|--|----------------------------|
| Prodané zboží (pořizovací cena) | 107 000 000 |
| Pohonné hmoty | 200 000 |
| Spotřeba materiálu pro vlastní potřebu | 50 000 |
| Opravy majetku | 20 000 |

| | |
|---|-------------|
| Cestovné | 10 000 |
| Náklady na reprezentaci | 30 000 |
| Poštovné | 10 000 |
| Marketing a reklama | 70 000 |
| Telekomunikační služby | 40 000 |
| Školení | 70 000 |
| Osobní náklady | 3 000 000 |
| Daně a poplatky | 40 000 |
| Zůstatková cena dlouhodobého majetku+odpisy | 16 000 000 |
| Pojištění | 250 000 |
| Interní náklady | 1 000 000 |
| Finanční náklady | 200 000 |
| Ostatní náklady | 200 000 |
| Náklady celkem | 128 090 000 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Prodané zboží zahrnuje veškeré přímé náklady na pořízení zboží, tedy nákupní cenu, dopravu, dodělky, přihlášení vozu apod.
- Pohonné hmoty jsou tvořeny náklady na spotřebu pohonných hmot do vozidel služebních, předváděcích, zápůjčních a vozidel vedených jako zboží.
- Spotřeba materiálu pro vlastní potřebu zahrnuje například kancelářské potřeby nebo spotřebu materiálu k PC.
- Opravy majetku představují plánované opravy majetku využívaného střediskem prodeje. Jedná se například o opravy vozů v majetku společnosti.
- Cestovné je tvořeno cestovními náklady zaměstnanců prodeje a vedoucího prodeje.
- Náklady na reprezentaci mohou být například květiny pro zákazníky, upomínkové předměty.
- Poštovné zahrnuje veškeré poštovní služby.
- Marketing a reklama obsahuje náklady na reklamu v rádiu, tisku, televizi, reklamní billboardy apod.
- Telekomunikační služby zahrnují také služby za poskytování internetu.

- Školení zahrnuje povinné a nepovinné školení zaměstnanců.
- Osobní náklady tvoří mzdy a osobní ohodnocení, včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění.
- Daně a poplatky jsou z největší části tvořeny silniční daní.
- Zůstatková cena dlouhodobého majetku + odpisy: Zde je účtována zůstatková cena prodávaného dlouhodobého majetku, který ještě nebyl plně odepsán a odpisy veškerého majetku tohoto střediska.
- Pojištění se týká hlavně pojištění automobilů a pojištění prostor podnikání.
- Interní náklady jsou tvořeny vykonanými službami ostatních středisek. Jedná se například dodělky servisu na prodávaná vozidla.
- Finanční náklady představují úroky z financování vozidel a kurzové ztráty.
- Ostatní náklady tvoří například poradenské nebo ekonomické služby, software apod.

Předpokládaný výsledek hospodaření pro rok 2011 pro středisko 110 – prodej osobních nových vozů Mercedes-Benz:

| | |
|---------------|------------------------------------|
| 135 500 000 | Celkové výnosy střediska 110 |
| - 128 090 000 | Celkové náklady střediska 110 |
| 7 410 000 | Výsledek hospodaření střediska 110 |

Předpokládaná obchodní marže pro rok 2011 pro středisko 110 – prodej osobních nových vozů Mercedes-Benz:

| | |
|---------------|---|
| 116 000 000 | Tržby za prodané automobily + přiznané bonusy |
| - 107 000 000 | Náklady na pořízení zboží |
| 9 000 000 | Obchodní marže |
| 7,8 | Obchodní marže v % |

Obdobným způsobem se sestavují plány výnosů a nákladů pro ostatní střediska prodeje vozidel. Pro středisko servis je kalkulace upravena podle požadavků servisu a vychází z údajů z účetnictví z předchozích období. Hlavním zdrojem tržeb servisu je prodej náhradních dílů a servisní práce. Největší položku nákladů tvoří náklady na prodané zboží a osobní náklady.

Tabulka 7: Plán výnosů pro rok 2011 pro střediska 180, 190 – servis vozidel a prodej náhradních dílů

| Druh výnosu | Kvalifikovaný odhad |
|-----------------------------------|---------------------|
| Objem práce bez interních zakázek | 35 000 000 |
| Interní zakázky | 3 000 000 |
| Tržby za náhradní díly | 87 000 000 |
| Nedokončená výroba | 300 000 |
| Pojistná plnění | 1 000 000 |
| Zápůjčky automobilů | 300 000 |
| Prodej dlouhodobého majetku | 3 000 000 |
| Výnosy celkem | 129 600 000 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Objem práce bez interních zakázek představuje plánovaný objem provedených prací pracovníky servisu v korunách. Cena za hodinu práce je stanovena ceníkem hlavního dodavatele na 1000 Kč za hodinu. Při odhadu této položky se vychází ze zkušeností z minulých období.
- Interní zakázky jsou práce provedené pro ostatní střediska. Jedná se hlavně o opravy vozidel v majetku a dodělky k prodávaným vozidlům. Je zde také zohledněno mezistřediskové zapůjčování vozidel.
- Tržby za náhradní díly obsahují veškeré tržby za prodané náhradní díly. Cena jednotlivých dílů je stanovena ceníkem importéra.
- Nedokončená výroba se oceňuje přímými náklady a jedná se o rozpracované zakázky.
- V položce pojistná plnění jsou zahrnuty pojistná plnění od pojišťovny. Největší část těchto výnosů činí plnění za opravy vozidel.
- Zápůjčky představují tržby za zapůjčení vozidel zákazníkům.
- Prodej dlouhodobého majetku je tvořen tržbami z prodeje dlouhodobého majetku, hlavně z prodeje automobilů v majetku společnosti.

Tabulka 8: Plán nákladů pro rok 2011 pro střediska 180, 190 – servis vozidel a prodej náhradních dílů

| Druh nákladu | Kvalifikovaný odhad |
|---|---------------------|
| Náklady na prodané náhradní díly | 68 000 000 |
| Služby k zakázkám | 3 000 000 |
| Pohonné hmoty | 200 000 |
| Náradí + spotřeba materiálu dílna | 1 500 000 |
| Pracovní oblečení | 200 000 |
| Ostatní kancelářský materiál | 100 000 |
| Spotřeba plynu | 50 000 |
| Opravy majetku | 700 000 |
| Marketing, reklama | 50 000 |
| Telekomunikační služby | 120 000 |
| Školení | 120 000 |
| Náklady na reprezentaci | 50 000 |
| Leasing | 500 000 |
| Poštovné | 100 000 |
| Software | 1 000 000 |
| Osobní náklady | 20 000 000 |
| Daně a poplatky | 50 000 |
| Zůstatková cena dlouhodobého majetku+odpisy | 6 000 000 |
| Pojištění | 300 000 |
| Manka a škody | 80 000 |
| Opravné položky a rezervy | 500 000 |
| Finanční náklady | 100 000 |
| Náklady celkem | 102 720 000 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Náklady na prodané náhradní díly tvoří pořizovací cena náhradních dílů.
- Služby k zakázkám jsou práce provedené externími dodavateli, které jsou ve stejné výši přeučtovány do konečné ceny opravy.

- Pohonné hmoty zahrnují spotřebu pohonných hmot do vozů pro zapůjčení zákazníkům, do vozů v majetku střediska a pro servisní potřeby.
- Náradí + spotřeba materiálu do dílny zahrnuje náklady na spotřebu náradí, které společnost eviduje jako drobný hmotný majetek od 5 000 Kč, dále na spotřebu drobného náradí s nižší pořizovací hodnotou a ostatní materiál pro potřeby dílny a skladu.
- Pracovní oblečení je povinné ochranné oblečení pro všechny pracovníky skladu a servisu.
- Ostatní kancelářský materiál zahrnuje spotřebu kancelářských potřeb a drobného materiálu k PC.
- Spotřeba plynu je plánovaná spotřeba pro svařování v dílně.
- Položka opravy majetku zahrnuje plánovaný objem nákladů na opravy majetku střediska servis. Jedná se hlavně o revize a kalibrace strojů a opravy automobilů.
- Marketing, reklama představuje rozpočtované náklady na marketingové akce a reklamu v médiích.
- Telekomunikační služby zahrnují kromě telefonních služeb také poplatky za internetové služby.
- Školení se týká povinného a nepovinného školení zaměstnanců.
- Náklady na reprezentaci zahrnují květiny a drobné upomínkové předměty pro zákazníky.
- Položka leasing obsahuje náklady na pronájem diagnostického zařízení v dílně.
- Poštovné zahrnuje poštovní služby například za odeslané faktury, upomínky, reklamní akce apod.
- Položka software zahrnuje nákup softwarového vybavení a softwarové služby hlavního dodavatele.
- Osobní náklady tvoří mzdy a osobní ohodnocení, příplatky, včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění.
- Daně a poplatky jsou položky týkající se plateb silniční daně a kolků.
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku+odpisy zahrnuje cenu prodaného dlouhodobého majetku, který ještě nebyl plně odepsán a odpisy veškerého majetku střediska.
- Pojištění zahrnuje pojištění automobilů, strojů a prostor servisu.
- Manka a škody je odhadnutá částka znehodnocení nebo chybějících zásob ve skladu, která není předepsána k úhradě pracovníkům skladu.

- Opravné položky a rezervy jsou částky účtované na základě zásady opatrnosti. Jedná se například o opravné položky k zásobám, pohledávkám, majetku nebo rezervy na opravy dlouhodobého majetku.
- Do finančních nákladů jsou započítány úroky z financování zásob a kurzové ztráty.

Předpokládaný výsledek hospodaření pro rok 2011 pro středisko 180, 190 – servis vozidel a prodej náhradních dílů:

| | |
|---------------|---|
| 129 600 000 | Celkové výnosy střediska 180, 190 |
| - 102 720 000 | Celkové náklady střediska 180, 190 |
| 26 880 000 | Hospodářský výsledek střediska 180, 190 |

Předpokládaná obchodní marže pro rok 2011 pro středisko 190 – prodej náhradních dílů:

| | |
|--------------|-------------------------------------|
| 87 000 000 | Tržby za prodané náhradní díly |
| - 68 000 000 | Náklady na pořízení náhradních dílů |
| 19 000 000 | Obchodní marže |
| 21,8 | Obchodní marže v % |

Společnost tímto způsobem sestavuje předběžné plány výnosů a nákladů pro všechna střediska vždy na začátku účetního období. Současně porovnává skutečnost s plánem za období předcházející.

5.4. Výsledná kalkulace

Při sestavování výsledné kalkulace se zjišťují skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici, tedy na prodaný automobil či servisní zakázku. Při jejím výpočtu se vychází z údajů finančního účetnictví. Výsledná kalkulace středisek prodeje se propočítává pro každý prodaný automobil. Zjišťuje se bezprostředně po uskutečnění obchodního případu. Sestavuje se na úrovni přímých nákladů a zjišťuje se tak skutečná marže. Výsledná kalkulace středisek servisu se nesestavuje pro každou jednotlivou opravu vozidla, ale pro celou skupinu stejných servisních zakázek. Zjišťuje se čtvrtletně na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítávají ceny náhradních dílů, normohodin práce a služeb nakoupených od externích dodavatelů a přeúčtovaných ve stejné výši zákazníkům.

5.4.1. Výsledná kalkulace středisek prodeje

Výsledná kalkulace středisek prodeje se propočítává pro každý prodaný automobil. Sestavuje se na úrovni přímých nákladů. Veškeré přímé náklady spojené s pořízením vozu se evidují na analytických účtech nákladového účtu 504-prodané zboží. Jedná se o cenu pořízení vozu, dopravu, přihlášení vozidla, spotřebu pohonných hmot, provizi, mytí, předprodejní servis, opravy, přezutí a dodělky uskutečněné buď vlastním servisem nebo nakoupené od externích dodavatelů (například o nástavby nebo polepy vozidla). Na základě výsledné kalkulace se zjišťuje skutečná marže. Při zadávání účetního případu do účetního programu se u těchto položek zapisuje číslo automobilu tzv. auftrag-nummer. Účetní program tak umožňuje dohledání všech nákladů spojených s tímto číslem vozu.

Tabulka 9: Ukázka výsledné kalkulace na osobní automobil Mercedes-Benz B170

BlueEfficiency

| Číslo řádku | Položka kalkulačního vzorce | Částka |
|-------------|--|---------|
| 1. | Ceníková cena vozu | 650 336 |
| 2. | Prodejní cena vozu | 636 214 |
| 3. | Celková sleva z prodejní ceny (ř. 1 – 2) | 14 122 |
| 4. | Požizovací cena vozu (ř. 5 + 6 + 7 – 8) | 596 226 |
| 5. | - z toho ceníková cena dodavatele | 593 918 |
| 6. | - z toho ostatní přímé náklady | 1 329 |
| 7. | - z toho dodělky neplacené | 8 106 |
| 8. | - snižená o bonus 1,2 % z ceníkové ceny | 7 127 |
| 9. | Skutečná marže (ř. 2 – 4) | 39 988 |
| 10. | Skutečná marže v % (ř. 9 / 2 x 100) | 6,3 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Ceníková cena vozu je cena stanovená importérem. Ceníky ke každému typu vozidla jsou k dispozici v showroomu.
- Prodejní cena vozu je konečná cena, kterou zákazník zaplatí. Ta se liší od ceníkové ceny výší poskytnutých slev.
- Celková sleva z prodejní ceny je částka, o kterou je zákazníkovi prodejní cena snížena.

- Pořizovací cena vozu zahrnuje veškeré přímé skutečné náklady na pořízení automobilu a skládá se z těchto položek:
 - 1) ceníková cena dodavatele - cena za kterou společnost nakupuje daný automobil;
 - 2) ostatní přímé náklady - náklady na předprodejní servis, mytí, dopravu, opravy, přezutí;
 - 3) dodělky se rozumí práce nebo zboží přidané k automobilu. Jedná se například o nástavby, polepy vozu, přihlášení automobilu, koberce, dárky apod. Mohou být buď placené, které jsou přičteny k prodejní ceně, nebo neplacené, které jsou zahrnuty pouze v ceně pořizovací a snižují tak marži z prodeje;
 - 4) přiznaný bonus je finanční částka, kterou společnost obdrží od importéra na konci účetního období. Jedná se o slevu z ceny pořízení.
- Skutečná marže je rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou vozu.
- Skutečná marže v % je vyjádřením marže z prodejní ceny v procentech.

5.4.2. Výsledná kalkulace středisek servisu

Výsledná kalkulace středisek servisu se sestavuje pro každou jednotlivou opravu vozidla, ale pro celou skupinu zakázek. Ty jsou v informačním systému rozlišeny podle číselného a písmenného označení. Je pak možné vysledovat výnosy a náklady (náhradní díly a provedené práce) na celou skupinu zakázek jako např. pro opravy osobních vozidel Mercedes-Benz, případně i druh opravy. Výsledná kalkulace se sestavuje čtvrtletně na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítává cena náhradního dílu a normohodiny práce, případně práce provedené externími dodavateli, které jsou zákazníkovi přeúčtovány ve stejné výši. Normohodina je doba nutná pro provedení konkrétní práce vztažené ke konkrétnímu výkonu. Je stanovena ceníkem hlavního dodavatele. Stejně tak je dána i její cena ve výši Kč 1 000,-. Rozdíl mezi prodejní cenou a přímými náklady udává hrubé rozpětí, které přispívá na úhradu nepřímých nákladů. Následující tabulka ukazuje výslednou kalkulaci zakázky servisu ve zkrácené podobě. Rozpis jednotlivých položek je uveden v příloze č. 2.

Tabulka 10: Ukázka výsledné kalkulace zakázky servisu provozovny Litvínovice

| Číslo řádku | Položka kalkulačního vzorce | Částka |
|-------------|--|----------|
| 1. | Ceníková cena náhradních dílů celkem | 2 932 |
| 2. | Prodejní cena náhradních dílů (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 2 492,10 |

| | | |
|-----|--|----------|
| 3. | Celková sleva z prodejní ceny náhradních dílů v Kč (ř. 1 – 2) | 439,90 |
| 4. | Cena jedné normohodiny x počet stanovených normohodin (1 000 x 1,9 hod) | 1 900 |
| 5. | Vyúčtovaná cena práce (sleva 10 % z ceníkové ceny), (900 x 1,9 hod) | 1 710 |
| 6. | Celková sleva z ceny práce v Kč (ř. 4 – 5) | 190 |
| 7. | Vyfakturovaná cena zakázky (ř. 2 + 4) | 4 202,10 |
| 8. | Nákupní cena náhradních dílů po slevě | 2 345,60 |
| 9. | Hodinová mzda mechanika x počet normohodin (130 x 1,9 hod) | 247 |
| 10. | Přímé náklady zakázky (ř. 8 + 9) | 2 592,60 |
| 11. | Příspěvek na úhradu nepřímých nákladů (ř. 7 – 10) | 1 609,50 |

Zdroj: Vnitropodnikové materiály, vlastní úprava

Komentář k tabulce:

- Ceníková cena náhradních dílů je cena dána importérem. Je uvedena v ceníku náhradních dílů.
- Prodejní cena náhradních dílů je vyfakturovaná cena po slevě, kterou poskytne přijímací technik.
- Celková sleva náhradních dílů je částka, která snižuje zákazníkovi ceníkovou cenu.
- Cena jedné normohodiny a počet normohodin na jednotlivé servisní úkony jsou opět položky dány ceníkem hlavního dodavatele. Cena jedné normohodiny je stanovena importérem na 1 000 Kč a počet normohodin je dán pro každý servisní úkon zvlášť. Například pro výměnu oleje je vyměřena doba na 0,3 hodiny.
- Vyúčtovaná cena práce se od ceníkové liší pouze poskytnutou slevou.
- Celková sleva z ceny práce je částka, o kterou je zákazníkovi snížena ceníková cena práce.
- Vyfakturovaná cena zakázky pak obsahuje prodejní cenu náhradních dílů a vyfakturovanou cenu práce po slevě.
- Nákupní cena náhradních dílů je cena stanovená ceníkem dodavatele po odečtení poskytnuté slevy.
- Hodinová mzda mechanika je stanovena na Kč 130/hod.

- Přímé náklady zakázky obsahují nákupní cenu náhradních dílů a hodinovou mzdu mechanika.
- Příspěvek na úhradu nepřímých nákladů je vyčíslen jako rozdíl mezi fakturovanou cenou a přímými náklady.

5.4.3. Zhodnocení kalkulačního systému společnosti

Společnost Milan Král s.r.o. se zabývá prodejem a servisem autorizovaných automobilových značek. Jako dealer má nastavená určitá pravidla, která musí striktně dodržovat. Ceny automobilů, náhradních dílů i servisních prací jsou dány ceníky a odchyľují se pouze o poskytnuté slevy. Z tohoto důvodu tedy společnost sestavuje vlastní předběžnou kalkulaci ceny. Předběžná kalkulace nákladů a výnosů se sestavuje ve formě plánů, které obsahují tržby za zboží, služby a ostatní výnosy středisek a rozpočtované režijní a přímé náklady. Na základě těchto plánů se pak zjišťuje předpokládaný výsledek hospodaření a obchodní marže. Kalkulace je sestavována vedoucími středisek na základě kvalifikovaného odhadu, který vychází z údajů účetnictví a zkušeností z minulých let. Po ukončení účetního období se porovnává skutečný stav s plánovaným, případně se analyzují větší překročení nákladů.

Výsledná kalkulace se v podniku provádí na každý prodaný automobil po uskutečnění obchodního případu. Sestavuje se na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítává cena pořízení vozu, doprava, přihlášení vozidla, spotřeba pohonných hmot, provize, mytí, předprodejní servis, opravy, přezutí a dodělky uskutečněné buď vlastním servisem nebo nakoupené od externích dodavatelů. Jedná se například o nástavby nebo polepy vozidla. Výsledná kalkulace slouží pro výpočet skutečné marže. Účetní program umožňuje vyhledání všech přímých nákladů k danému automobilu na základě čísla vozu. Výsledná kalkulace zakázek servisu se provádí čtvrtletně pro celou skupinu stejných servisních oprav. Servisní program umožňuje na základě písmenného a číselného označování zakázkových listů vysledovat náklady a výnosy k jednotlivým druhům oprav. Výsledná Sestavuje na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítává cena náhradního dílu, normohodiny práce a služeb nakoupených od externích dodavatelů. Režijní náklady jsou sledovány odděleně jako celek. Takto sestavená kalkulace poskytuje informace o ziskovosti jednotlivých druhů zboží a poskytovaných služeb v podniku, na druhou stranu však není tak přesná jako kalkulace plných nákladů, která přiřazuje výkonu všechny náklady, tedy nejen přímé, ale také režijní. Proto

bych doporučila sestavovat kalkulace také na úrovni plných nákladů. Tím by se zvýšila jejich vypovídací schopnost.

5.5. Posouzení výhodnosti prodejního sortimentu pomocí hrubého rozpětí a zhodnocení hospodaření podnikových středisek

Cílem této kapitoly je zhodnocení hospodaření vnitropodnikových středisek a posouzení výhodnosti prodejního sortimentu a poskytovaných služeb pomocí hrubého rozpětí. Bude proveden rozbor výnosů, nákladů, hrubého rozpětí a výsledku hospodaření. Cílem analýzy výnosů je rozčlenit tržby a ostatní výnosy na jednotlivá střediska podle druhů a znázornit, jak se tržby středisek podílí na celkových tržbách společnosti. Rozbor nákladů vychází z kalkulačního členění nákladů. Náklady budou rozděleny na vnitropodnikové útvary podle nákladů přímých a nepřímých. Na základě těchto výpočtů bude provedena kalkulace hrubého rozpětí a výpočet výsledku hospodaření. Závěrem zhodnotím hospodaření jednotlivých středisek.

5.5.1. Analýza výnosů

Sledování střediskových výnosů je pro společnost důležité z důvodu hodnocení ziskovosti a efektivnosti jednotlivých činností v podniku. Z tohoto hlediska je podnik rozdělen na prodejní a servisní aktivity. Veškeré výnosy jsou již při jejich účtování adresně přiděleny jednotlivým střediskům a dále jsou pak analyticky rozčleněny.

Pro analýzu výnosů jsem vytvořila následující tabulky zvláště pro prodej a servis. Výnosy jsou rozděleny podle druhů dle účetní evidence a podle jednotlivých středisek.

Tabulka 11: Výnosy z prodeje automobilů za rok 2010 členěné na jednotlivá střediska

| Druh výnosu | Mercedes-Benz osobní+nákladní | | | Mitsubishi | Ojeté MB | Opel | Chevrolet | Ojeté ost. |
|------------------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| | stř. 110 | stř. 120 | stř. 130 | stř. 140 | stř. 160 | stř. 210 | stř. 220 | stř. 260 |
| Tržby za automobily | 114 922 847 | 85 208 838 | 47 859 311 | 2 554 037 | 59 277 599 | 56 557 635 | 12 990 139 | 8 960 543 |
| Tržby za subdodávky | 359 958 | 5 614 782 | 3 997 479 | 578 200 | 24 300 | 1 890 | 5 620 | 76 980 |
| Celkem tržby za zboží | 115 282 805 | 90 823 620 | 51 856 790 | 3 132 237 | 59 301 899 | 56 559 525 | 12 995 759 | 9 037 523 |
| Prodej dlouhodobého majetku | 14 633 072 | 654 000 | 2 298 333 | | 172 960 | 9 268 650 | 2 553 521 | |
| Provize | 1 573 164 | 1 024 803 | 71 870 | 13 341 | 609 138 | 1 017 951 | 496 809 | 121 587 |
| Zápůjčky automobilů | 1 032 869 | 200 000 | 27 500 | | | 52 083 | | |
| Přefakturace zaměstnancům | 17 500 | 1000 | 35560 | | 18 036 | 46 308 | 33 572 | |
| Finanční výnosy | 18 026 | 3 055 | 438 846 | 1 320 | 18 902 | 9 853 | 2 700 | 20 277 |

| | | | | | | | | |
|--------------------------|--------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Ostatní výnosy | 804 190 | 199 269 | 86 362 | 163 583 | 45 482 | 697 631 | 194 462 | |
| Interní-zápůjčky vozidel | 171 743 | | 92 800 | | 10 742 | 312 000 | | |
| Interní-nárok z prodeje | | | 126 000 | | 1 157 753 | | | |
| Výnosy celkem | 133 533 369 | 92 905 747 | 55 034 061 | 3 310 481 | 61 334 912 | 67 964 001 | 16 276 823 | 9 179 387 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy jsou rozděleny na tržby za zboží, jiné výnosy středisek než jsou tržby za zboží a interní výnosy. Největší položku celkových výnosů tvoří tržby za prodané zboží. Ty jsou analyticky vedeny zvlášť pro prodané automobily a subdodávky, což jsou práce, které si společnost nechává zhotovit k prodávaným vozům od externích dodavatelů. Jedná se například o nástavby nebo reklamní polepy vozů. Z ostatních výnosů jsou nejdůležitější výnosy z prodeje dlouhodobého majetku. Zde je účtován prodej vozů, které jsou v majetku společnosti a podnik se rozhodne je prodat. Jedná se například o předváděcí vozy, služební vozy nebo automobily určené pro půjčování zákazníkům. V položce provize je účtována odměna od leasingových a úvěrových společností za prodej vozu na leasing či úvěr. Zápůjčky automobilů jsou tržby za zapůjčení vozů zákazníkům. V položce přefakturace zaměstnancům jsou účtovány výnosy z přefakturace soukromých telefonních hovorů a za používání služebních automobilů pro soukromé účely. Ve finančních výnosech jsou účtovány kurzové zisky ze zahraničních prodejních operací. V položce ostatní výnosy jsou zahrnuty ostatní služby poskytnuté středisky kromě výše uvedených a ostatní provozní výnosy. Interní výnosy se týkají mezistřediskového zapůjčování vozidel a nároku na výnos z prodeje uskutečněný pro jiná střediska. Tyto interní výnosy se pak promítnou jako náklady středisek, pro které byly dané činnosti uskutečněny.

Tabulka 12: Výnosy servisu a prodeje náhradních dílů za rok 2010 členěné na jednotlivá střediska

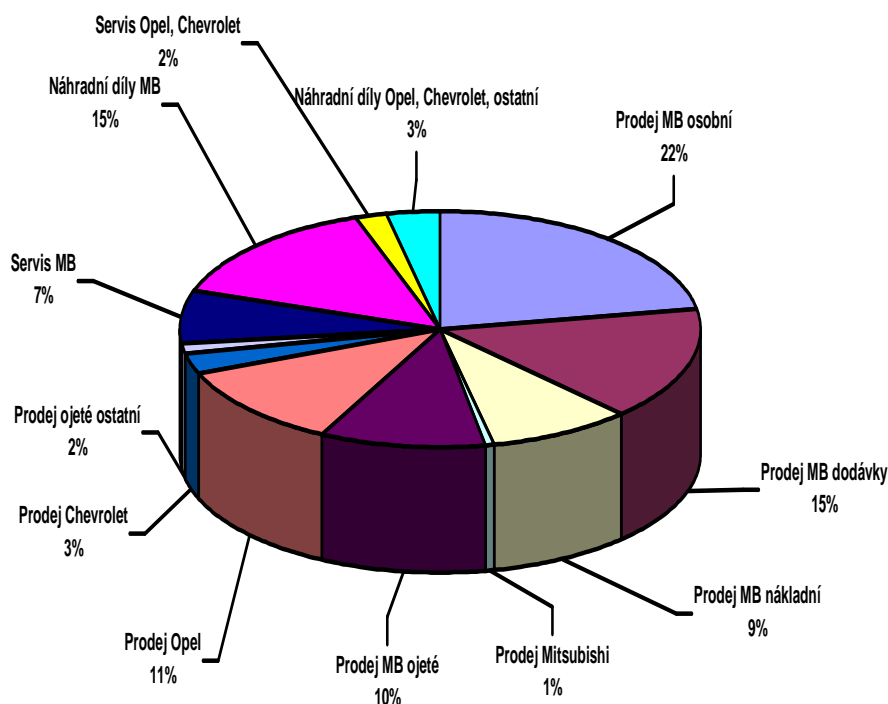
| Druh výnosu | Servis a prodej ND Litvínovice | | Servis a prodej ND Stecherův mlýn | |
|-------------------------------|-----------------------------------|-------------------|--------------------------------------|-------------------|
| | stř. 180 | stř. 190 | stř. 280 | stř. 290 |
| Výkony servisu | 35 182 005 | | 9 459 539 | |
| Tržby za náhradní díly | | 87 247 058 | | 20 059 038 |
| Zápůjčky automobilů | 146 884 | | 525 814 | |
| Prodej dlouhodobého majetku | 2 551 666 | | 594 900 | 200 000 |

| | | | | |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Přefakturace zaměstnancům | 19 177 | | 7 873 | 1 900 |
| Pojistné plnění | 1 008 392 | | 207 121 | |
| Změna stavu nedokončené výroby | | 268 994 | | -570 754 |
| Finanční výnosy | 10 534 | | 4 328 | 64 668 |
| Ostatní výnosy | 211 168 | 92 594 | 1 100 | 28 143 |
| Interní-předprodejní servis a dodělky | 3 075 669 | | 440 449 | |
| Interní-zápůjčky | 17 293 | | | |
| Interní-opravy vozidel jiných středisek | 592 618 | | 609 365 | |
| Celkové výnosy | 42 815 406 | 87 608 646 | 11 850 489 | 19 782 995 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Obě servisní místa jsou rozdělena na střediska servisů, jejichž největším výnosem je objem vykonaných prací a střediska prodeje náhradních dílů, kde nejvyšší položku výnosů tvoří tržby za náhradní díly. Další výnosy středisek tvoří zápůjčky automobilů zákazníkům, tržby z prodeje dlouhodobého majetku, přefakturace zaměstnancům za soukromé telefonní hovory a používání služebních vozidel pro soukromé účely, pojistné plnění vzniklých škod, finanční výnosy, do kterých jsou účtovány kurzové zisky ze zahraničních obchodních operací a ostatní výnosy. Nedokončená výroba je oceněna přímými náklady. Interní výnosy servisních středisek jsou z největší části tvořeny službami vykonanými pro prodejní střediska ve formě předprodejního servisu a dodělek k prodávaným automobilům. Dále pak interní výnosy tvoří opravy vozů v majetku středisek a zápůjčky vozů.

Graf 5: Podíl výnosů jednotlivých středisek na celkových výnosech společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že nejvyšší podíl na celkových výnosech má prodej osobních a dodávkových vozidel Mercedes-Benz, z toho osobní vozidla 22 % a dodávky 15 %. Prodej náhradních dílů Mercedes-Benz se na celkových výnosech podílí 15 %. Prodej nových vozů Opel činí 11 %, prodej ojetých vozů Mercedes-Benz zaujímá 10 % z celkových výnosů společnosti.

5.5.2. Analýza nákladů

V analýze nákladů jsou náklady rozčleněny na přímé, které se váží přímo k prodávanému zboží či servisní zakázce a náklady režijní, které jsou společné pro více druhů zboží či služeb. Toto rozdělení je důležité z hlediska provedené kalkulace neúplných nákladů. U středisek prodeje se do přímých nákladů kromě ceny pořízení vozů účtují ještě vedlejší náklady zahrnující například dopravné nebo přihlášení automobilu, spotřeba pohonných hmot ke zboží, provize účtované zprostředkovateli, externí subdodávky a náklady na provedený předprodejní servis vykonaný vlastním střediskem. Přímé náklady jsou pak sníženy o přiznané bonusy hlavního dodavatele na konci účetního období. Jedná se v podstatě slevy, které snižují cenu pořízení vozu. Střediska servisu zahrnují dvojitý typ přímých nákladů. Jednak

pořizovací náklady na náhradní díly a pro servisní práce pak přímé mzdy a služby k zakázce. Služby k zakázce jsou nakoupené služby, přeúčtované do konečné ceny ve stejné výši. Pořizovací náklady na náhradní díly jsou opět sníženy o poskytnuté bonusy podobně jako u prodeje automobilů. Tyto částky můžeme považovat za slevy z pořizovací ceny, účtované až na konci účetního období. Podrobné rozčlenění přímých nákladů podle jednotlivých položek je uvedeno v příloze č. 3. Do režijních nákladů jsou zahrnuty všechny ostatní náklady jako například spotřeba pohonných hmot kromě zboží, spotřeba kancelářských potřeb, elektrická energie, plyn, spotřeba vody, reklama, telekomunikační služby, cestovné, režijní mzdy, opravy a udržování, poštovné, odpisy a podobně. Přímé i režijní náklady jsou tvořeny jak náklady externími, tak náklady interními, tedy nakoupenými od ostatních středisek. Prodejní přímé interní náklady jsou z největší části tvořeny nakoupenými službami servisu ve formě předprodejního servisu a dodělků k prodávaným vozům. Ostatní interní náklady mají režijní charakter a týkají se zápůjček automobilů a provedených oprav majetku společnosti.

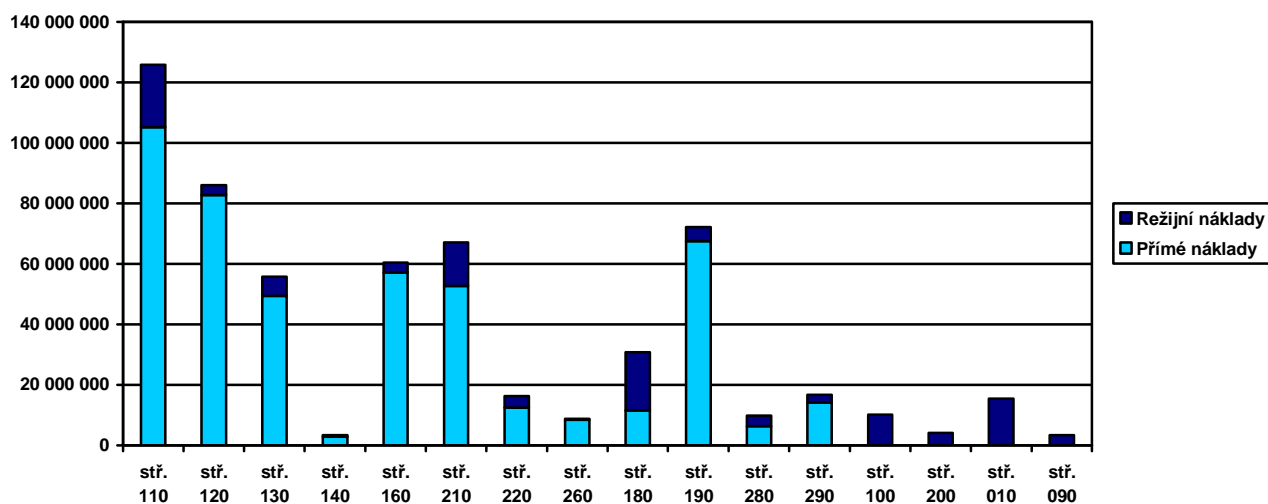
Tabulka 13: Rozdělení nákladů na přímé a režijní

| Středisko | Přímé náklady | Režijní náklady | Celkové náklady |
|---|----------------------|------------------------|------------------------|
| 110 - Prodej MB osobní | 105 168 262 | 20 698 362 | 125 866 624 |
| 120 - Prodej MB dodávky | 82 789 905 | 3 227 884 | 86 017 789 |
| 130 - Prodej MB nákladní | 49 418 870 | 6 312 819 | 55 731 689 |
| 140 - Prodej Mitsubishi | 2 878 775 | 464 600 | 3 343 375 |
| 160 - Prodej MB ojeté | 57 100 498 | 3 311 933 | 60 412 431 |
| 210 - Prodej nové Opel | 52 725 811 | 14 324 887 | 67 050 698 |
| 220 - Prodej nové Chevrolet | 12 497 718 | 3 849 191 | 16 346 909 |
| 260 - Prodej ojeté O+CH, ostatní | 8 433 572 | 383 831 | 8 817 403 |
| 180 - Servis MB | 11 538 290 | 19 245 671 | 30 783 961 |
| 190 - Prodej náhradních dílů MB | 67 545 869 | 4 574 306 | 72 120 175 |
| 280 - Servis O+CH, ostatní | 6 344 877 | 3 525 181 | 9 870 058 |
| 290 - Prodej náhradních dílů O+CH, ost. | 14 225 235 | 2 450 043 | 16 675 278 |
| 100 - Společné provozovna Litvínovice | | 10 149 252 | 10 149 252 |
| 200 - Společné prov. Stecherův mlýn | | 4 096 596 | 4 096 596 |
| 010 - Marketing, IT podpora, účetnictví | | 15 477 359 | 15 477 359 |
| 090 - Majitelé společnosti | | 3 373 354 | 3 373 354 |
| Celkem | 470 667 682 | 115 465 269 | 586 132 951 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Kromě středisek servisu a prodeje je společnost rozdělena ještě do čtyř středisek, které neprodukují zisk, ale váží se k nim náklady. Tyto náklady jsou pouze režijního charakteru. Jedná se o náklady společné zvláště pro provozovnu Litvínovice, pro provozovnu Stecherova mlýna a náklady společné pro celý podnik (IT podpora, účetnictví, marketing, náklady majitelů společnosti).

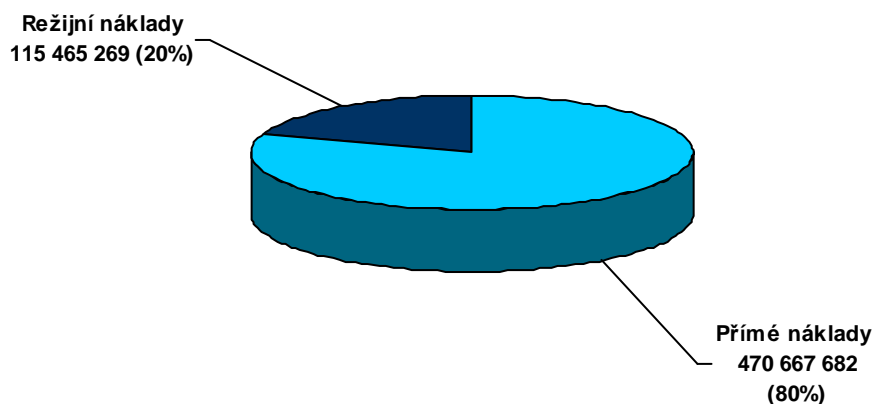
Graf 6: Poměr přímých a režijních nákladů v jednotlivých střediskách



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že ve střediskách prodeje a servisu většinou převládají přímé náklady na prodané zboží či poskytnutou službu. Pouze ve středisku 180 – servis jsou režijní náklady vyšší než přímé. Z prodejních středisek má nejvyšší náklady prodej značky Opel (stř. 210). Střediska 100 – Společné náklady provozovny Litvínovice, 200 – Společné náklady provozovny Stecherova mlýna, 010 – Marketing, IT podpora, účetnictví a 090 – Majitelé společnosti obsahují pouze režijní náklady.

Graf 7: Poměr přímých a režijních nákladů ve společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady společnosti jsou z větší části tvořeny přímými náklady na prodané zboží či poskytnutou servisní službu. Režijní náklady činí 20 % a přímé náklady 80 % z celkových nákladů.

5.5.3. Analýza hrubého rozpětí

Hrubé rozpětí je tvořeno rozdílem mezi tržbami a přímými náklady. Pro jeho výpočet je využita analýza výnosů a nákladů sestavená v předchozích kapitolách. V tržbách jsou zahrnuty výnosy za prodané automobily, náhradní díly a servisní práce. Přímé náklady obsahují pořizovací cenu automobilů, náhradních dílů a cenu servisní práce. Podrobný rozpis přímých nákladů uvádí příloha č. 3. Hrubé rozpětí na jeden kus se nemění se změnou objemu prodeje, zatímco režijní náklady a zisk na jeden kus se změnou objemu prodeje mění. Pomocí marže můžeme posoudit, jak jednotlivé činnosti přispívají na úhradu režijních nákladů společnosti. Je možné zboží seřadit od nejvýhodnějšího k nejméně výhodnému. Čím větší je podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně, tím dříve jsou jí uhrzeny nepřímé náklady a tím dříve se pak začíná vytvářet zisk. Následující tabulka uvádí tržby, hrubé rozpětí a podíl hrubého rozpětí na tržbách v procentech.

Tabulka 14: Přehled tržeb a hrubého rozpětí

| Středisko | Tržby | Hrubé rozpětí v Kč | Podíl hrubého rozpětí v % |
|---|--------------|-------------------------------|--------------------------------------|
| 110 - Prodej MB osobní | 115 282 805 | 10 114 543 | 8,77 |
| 120 - Prodej MB dodávky | 90 823 620 | 8 033 715 | 8,85 |
| 130 - Prodej MB nákladní | 51 856 790 | 2 437 920 | 4,70 |
| 140 - Prodej Mitsubishi | 3 132 237 | 253 462 | 8,09 |
| 160 - Prodej MB ojeté | 59 301 899 | 2 201 401 | 3,71 |
| 210 - Prodej nové Opel | 56 559 525 | 3 833 714 | 6,78 |
| 220 - Prodej nové Chevrolet | 12 995 759 | 498 041 | 3,83 |
| 260 - Prodej ojeté O+CH, ostatní | 9 037 523 | 603 951 | 6,68 |
| 180 - Servis MB | 38 257 674 | 26 719 384 | 69,84 |
| 190 - Prodej náhradních dílů MB | 87 247 058 | 19 701 189 | 22,58 |
| 280 - Servis O+CH, ostatní | 9 899 988 | 3 555 111 | 35,91 |
| 290 - Prodej náhradních dílů O+CH, ost. | 20 059 038 | 5 833 803 | 29,08 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Podíl hrubého rozpětí na tržbách nám ukazuje procento marže jednotlivých činností podniku bez ohledu na prodaný počet kusů zboží či uskutečněných prací. Zůstává stejné i při změně objemu prodeje. Čím je vyšší, tím dříve daná činnost přispívá na úhradu režijních nákladů. Z tohoto pohledu nejvyšší marži v procentech produkují servisní služby a prodej náhradních dílů. Servis provozovny Litvínovice dosahuje marže téměř 70 %. Z prodejních středisek můžeme nejvyšší marži vysledovat u středisek prodeje nových osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz, a vozů Mitsubishi. Nejnižší marži vykazují střediska prodeje nákladních automobilů Mercedes-Benz, prodeje ojetých automobilů Mercedes-Benz a prodeje nových vozů Chevrolet.

Naopak, hrubé rozpětí v korunách udává, jak dané činnosti skutečně přispívají na úhradu režijních nákladů s ohledem na prodaný počet kusů. Tato položka závisí nejen na ceně, ale také na objemu prodeje. Hrubé rozpětí všech středisek je kladné, což ukazuje, že tržby za zboží a služby jsou vyšší, než přímé náklady na jejich pořízení a prodej. Nejvyšší hrubé rozpětí vykazuje středisko servisu a prodeje náhradních dílů provozovny Litvínovice a dále pak prodej nových osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz. Naopak, nejnižší

marži mají střediska prodeje automobilů Mitsubishi, Chevrolet a ojetých vozů Opel, Chevrolet a ostatní značky.

Nejvíce ziskový je pro společnost tedy servis a prodej náhradních dílů v Litvínovicích. Ten pokrývá režijní náklady nejen svého střediska, ale přispívá i k úhradě nepřímých nákladů ostatních středisek. Z prodejních středisek je nejvýhodnější prodej nových osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz. Nejnižší prospěch pro společnost má prodej vozů Chevrolet a prodej nákladních vozů Mitsubishi.

Souvislosti k používaným pojmům:

Jak již bylo řečeno v teoretické části, podle metody přiřazování nákladů rozeznáváme **metody kalkulace úplných a neúplných nákladů**. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, že u metod kalkulace úplných nákladů (viz. teoretická část, kap. 2.4.) přiřazujeme jednotlivým kusům zboží všechny složky nákladů. Základním předpokladem je znalost počtu prodávaných kusů a následné stanovení nákladů na kalkulační jednici. U metod neúplných nákladů naopak nerozpočítáváme fixní, resp. režijní náklady na jednotlivé kusy zboží, ale považujeme je za skupinu nákladů spojenou s provozem celého podniku, které je nutné uhradit jednotlivými příspěvky generovanými prodejem jednotlivých druhů zboží. Kalkulaci neúplných nákladů můžeme rozdělit do dvou skupin:

- kalkulace variabilních nákladů
- kalkulace hrubého rozpětí

Při sestavování **kalkulace variabilních nákladů** vycházíme z rozdílu ceny a variabilních nákladů. Výsledkem je **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, označovaný také jako krycí příspěvek**. Na rozdíl od kalkulace hrubého rozpětí počítá i s tou složkou režijních nákladů, která má variabilní charakter. Více o této metodě je popsáno v kapitole 2.5. teoretické části.

Jelikož pro některé podniky je obtížné zjistit přesnou výši variabilních a fixních nákladů, používají **kalkulaci hrubého rozpětí**. Ta vychází z rozdílu mezi prodejní cenou a přímými náklady ke zboží. Díky vypočteným hodnotám hrubého rozpětí neboli obchodní marži můžeme zjistit, jak dané zboží přispívá na úhradu nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Zboží s nejvyšším obchodním rozpětím má nejvyšší prospěch pro podnik. Hrubé rozpětí i příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na jeden kus se nemění se změnou objemu prodeje, zatímco fixní náklady a zisk na jeden kus se se změnou objemu prodeje mění.

Obchodní marži (starší pojem pro obchodní marži je též obchodní rozpětí) obecně rozumíme rozdíl mezi prodejní („tržní“) a nákupní („skladovou“) cenou prodaného zboží. V účetnictví se obchodní marže vypočte jako rozdíl konečného stavu účtu 604 – Tržby za zboží a konečného stavu účtu 504 – Prodané zboží. Obchodní marže je rozdílná od zisku společnosti. Z obchodní marže totiž podnik teprve kryje své další náklady jako například mzdy zaměstnanců, nájemné, nakupované služby apod. Je samozřejmě zájmem každého obchodníka, aby obchodní marže byla kladná, tj. aby obchod prodával své zboží draž než jej nakoupil. Krátkodobě lze však i připustit zápornou obchodní marži, například v situaci, kdy se uvádí nové zboží na trh apod. V současné době – zejména u větších obchodních podniků můžeme zaznamenat situaci, že některé zboží je (například z konkurenčních důvodů) prodáváno za cenu, u které je jisté, že marže je záporná, což příslušný obchod kompenzuje vyšší marží u jiných druhů zboží.

Historicky se pro obchodní marži používal také pojem **rabat**, ten se však v současné době používá spíše pro jinou situaci, která však se zbožím také trochu souvisí (rabat je určitá sleva poskytovaná například velkoobchodním podnikem svým zákazníkům – maloobchodním jednotkám apod.).

5.5.4. Analýza výsledku hospodaření

Analýza výsledku hospodaření vychází z hrubého rozpětí vypočteného v předchozí kapitole. Hrubé rozpětí je tvořeno rozdílem tržeb za zboží a přímými náklady. Hospodářský výsledek je sestaven tak, že k hrubému rozpětí každého střediska jsou připočteny ostatní výnosy (kromě tržeb za zboží) a odečteny režijní náklady, které se přímo týkají daného střediska. Účetní systém adresně přiděluje režijní náklady jednotlivým střediskům již při jejich vzniku. Některé náklady, které se týkají více činností v podniku nejsou rozděleny, ale jsou účtovány do samostatných středisek, které neprodukují výnosy, ale obsahují pouze tyto režijní náklady. Jedná se například o účetnictví, IT podporu, náklady vedení společnosti apod. Tato střediska vykazují záporný hospodářský výsledek ve výši nákladů. Jedná se o střediska 100, 200, 010, a 090 uvedená v poslední části tabulky.

Tabulka 15: Porovnání hrubého rozpětí, režijních nákladů a výsledku hospodaření

| Středisko | Hrubé rozpětí | Ostatní výnosy | Režijní náklady | Výsledek hospodaření |
|----------------------------------|----------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------------|
| 110 - Prodej MB osobní | 10 114 543 | 18 250 564 | 20 698 362 | 7 666 745 |
| 120 - Prodej MB dodávky | 8 033 715 | 2 082 127 | 3 227 884 | 6 887 958 |
| 130 - Prodej MB nákladní | 2 437 920 | 3 177 271 | 6 312 819 | -697 628 |
| 140 - Prodej Mitsubishi | 253 462 | 178 244 | 464 600 | -32 894 |
| 160 - Prodej MB ojeté | 2 201 401 | 2 033 013 | 3 311 933 | 922 481 |
| 210 - Prodej nové Opel | 3 833 714 | 11 404 476 | 14 324 887 | 913 303 |
| 220 - Prodej nové Chevrolet | 498 041 | 3 281 064 | 3 849 191 | -70 086 |
| 260 - Prodej ojeté O+CH, ostatní | 603 951 | 141 864 | 383 831 | 361 984 |
| 180 - Servis MB | 26 719 384 | 4 557 732 | 19 245 671 | 12 031 445 |
| 190 - Prodej náhradních dílů MB | 19 701 189 | 361 588 | 4 574 306 | 15 488 471 |
| 280 - Servis O+CH, ostatní | 3 555 111 | 1 950 501 | 3 525 181 | 1 980 431 |
| 290 - Prodej náhrad. dílů O+CH | 5 833 803 | -276 043 | 2 450 043 | 3 107 717 |
| 100 - Společné prov. Litvínovice | | | 10 149 252 | -10 149 252 |
| 200 - Společné Stecherův mlýn | | | 4 096 596 | -4 096 596 |
| 010 - Marketing, IT, účetnictví | | | 15 477 359 | -15 477 359 |
| 090 - Majitelé společnosti | | | 3 373 354 | -3 373 354 |
| Celkem | | | 115 465 269 | 15 463 366 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvyšší výsledek hospodaření vykazuje servis a prodej náhradních dílů provozovny Litvínovice. Na druhém místě pak prodej nových osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz. Naopak, prodej nákladních vozů Mercedes-Benz, Mitsubishi a osobních vozů Chevrolet je ztrátový. Záporný hospodářský výsledek vykazují také nevýdělečná střediska, která obsahují pouze režijní náklady společné pro více středisek. Pokud porovnáme marže středisek s jejich nepřímými náklady, u většiny prodejních středisek nestačí tyto částky na plné pokrytí jejich režijních nákladů. Zejména u středisek prodeje automobilů značek Opel, Chevrolet a Mitsubishi jsou režijní náklady několikanásobně vyšší než jejich marže. Největší rozdíl vykazuje středisko prodeje Opel, který při marži téměř 4 miliony korun dosahuje režijních nákladů ve výši 14 milionů korun. Většina nepřímých nákladů v podniku je kryta z marže servisu a prodeje náhradních dílů.

5.5.5. Návrhy a doporučení, vycházející z analýzy hrubého rozpětí a výsledku hospodaření

Z analýzy hrubého rozpětí středisek vyplývá, že nejnižší marži produkují střediska prodeje značek Mitsubishi, Chevrolet a ojetých vozů Opel, Chevrolet a ostatní značky. Značka Mitsubishi byla zařazena do prodejního sortimentu v roce 2008. Je tedy pochopitelné, že její prodej je teprve v začátcích a lze očekávat, že do budoucna se počet prodaných kusů zvýší. Marže z tržeb činí 8,09 %, což je pro společnost příznivé a při zvýšení objemu prodeje dojde k vyššímu tempu růstu hrubého rozpětí. Navíc prodejem těchto automobilů si společnost „vytváří“ nové zákazníky pro servis, čímž zvyšuje budoucí zisky servisu. Na druhou stranu prodej značky Chevrolet podle mého názoru nepřináší společnosti příliš velký užitek. Nízkou marži lze kompenzovat zvýšením objemu prodeje. Při zvýšené podpoře prodeje vozů Chevrolet by však došlo ke zvýšení režijních nákladů, které jsou již teď několikanásobně vyšší než hrubé rozpětí. Při marži necelé 4 % z tržeb není pro firmu tento prodej výhodný. Proto navrhuji zrušit prodej značky Chevrolet.

Z porovnání hrubého rozpětí, režijních nákladů a výsledku hospodaření vyplývá, že prodej značky Opel vykazuje příliš vysoké režijní náklady (při marži téměř 4 miliony korun, činí režijní náklady přes 14 milionů korun). Navrhuji snížit počet prodejců ze sedmi na tři prodejce, čímž by se ušetřily režijní osobní náklady, dále provést analýzu výdajů na reklamu, marketingové akce, spotřebu pohonných hmot a dalších režijních nákladů a z ní stanovit plán úspory nákladů. Vedoucí střediska by měl čtvrtletně veškeré náklady vyhodnocovat a analyzovat, z důvodu kontroly hospodaření střediska.

Z analýzy hospodářského výsledku je zřejmé, že prodej nákladních automobilů Mercedes-Benz je pro společnost ztrátový i přes vysokou obchodní marži. To je způsobeno vysokými režijními náklady tohoto střediska. Navrhuji proto snížit počet prodejců ze čtyř na dva prodejce, zrušit místo asistentky, jejíž práci by mohla převzít asistentka pro prodej osobních vozů. Tím by středisko dle mého odhadu „uspořilo“ přibližně dva miliony korun ročně. Dále navrhuji, aby náklady byly pečlivě sledovány a čtvrtletně vyhodnocovány vedoucím střediska.

Výsledky hospodaření středisek prodeje a servisu však nemají přesnou vypovídací schopnost, jelikož k nim nejsou přiřazeny veškeré nepřímé náklady podniku. Do nákladů středisek jsou účtovány pouze položky, které je možné přiřadit již při jejich účtování. Některé společné náklady jako například odpisy společné budovy, energie, vedení účetnictví, náklady na vedení společnosti atd. jsou ponechány jako celek a jsou rozděleny pouze do středisek pro

lepší orientaci. Pro věrohodnější zobrazení hospodaření středisek provedu rozdělení těchto nákladů na jednotlivá střediska a porovnáám, jak se změnilo hospodářské výsledky.

5.5.6. Rozpuštění režijních nákladů střediska 100 – společné náklady provozovny Litvínovice

Tomuto středisku jsou účtovány náklady, které se týkají všech středisek prodeje a servisu v provozovně Litvínovice. Jedná se o odpisy budovy, daň z nemovitostí, pojištění objektu, spotřebu energií a opravy provedené na objektu.

Tabulka 16: Přehled režijních nákladů rozčleněných podle druhů

| Položka režijních nákladů | Částka |
|----------------------------------|-------------------|
| Odpisy budovy | 6 752 360 |
| Daň z nemovitostí | 110 696 |
| Pojištění objektu | 220 000 |
| Spotřeba elektrické energie | 1 748 935 |
| Spotřeba tepla | 700 695 |
| Spotřeba vody | 365 416 |
| Opravy objektu | 251 150 |
| Celkem | 10 149 252 |

Zdroj: Vlastní zpracování

V provozovně Litvínovice sídlí servis a prodej náhradních dílů, dále pak střediska prodeje vozů značky Mercedes-Benz (osobní, dodávkové, nákladní, ojeté) a Mitsubishi. Náklady, které jsem rozčlenila podle druhů na základě účetní evidence, rozdělím poměrem na základě plochy v m² mezi náklady servisu a náklady prodeje. Na nákladech servisu se podílí rovným dílem sklad a servisní dílna, na nákladech prodeje se podílí stejným dílem všechna prodejní střediska.

postup výpočtu:

Celková plocha areálu Litvínovice: 4 600 m²

Režijní náklady na 1 m² plochy: 10 149 252 / 4 600 = 2 206,359

Plocha připadající na servis: 2 530 m²

Režijní náklady servisu: $2\,530 \times 2\,206,359 = 5\,582\,089$

Plocha připadající na prodej: $2\,070\text{ m}^2$

Režijní náklady prodeje: $2\,070 \times 2\,206,359 = 4\,567\,163$

Režijní náklady středisek servisu (180,190): $5\,582\,089 / 2 = \underline{2\,791\,045}$

Režijní náklady středisek prodeje (110,120,130,140,160): $4\,567\,163 / 5 = \underline{913\,433}$

Na každé servisní středisko provozovny Litvínovice připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 2 791 045. Na každé středisko prodeje v provozovně Litvínovice připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 913 433.

5.5.7. Rozpuštění režijních nákladů střediska 200 – společné náklady provozovny Stecherův mlýn

Tomuto středisku jsou účtovány náklady, které se týkají všech středisek prodeje a servisu v provozovně Stecherova mlýna. Jedná se o odpisy budovy, daň z nemovitostí, pojištění objektu, spotřebu energií a opravy provedené na objektu.

Tabulka 17: Přehled režijních nákladů rozčleněných podle druhů

| Položka režijních nákladů | Částka |
|----------------------------------|------------------|
| Odpisy budovy | 2 712 873 |
| Daň z nemovitostí | 40 252 |
| Pojištění objektu | 113 000 |
| Spotřeba elektrické energie | 825 415 |
| Spotřeba tepla | 205 623 |
| Spotřeba vody | 145 821 |
| Opravy objektu | 53 612 |
| Celkem | 4 096 596 |

Zdroj: Vlastní zpracování

V provozovně Stecherova mlýna sídlí servis a prodej náhradních dílů a střediska prodeje vozů Opel, Chevrolet a ostatních ojetých vozů. Náklady, které jsem rozčlenila podle

druhů na základě účetní evidence rozdělím poměrem na základě plochy v m² mezi náklady servisu a náklady prodeje. Na nákladech servisu se podílí rovným dílem sklad a servisní dílna, na nákladech prodeje se podílí stejným dílem všechna prodejní střediska.

postup výpočtu:

Celková plocha areálu Stecherův mlýn: 3 250 m²

Režijní náklady na 1 m² plochy: 4 096 596 / 3 250 = 1 260,491

Plocha připadající na servis: 1 950 m²

Režijní náklady servisu: 1 950 x 1 260,491 = 2 457 958

Plocha připadající na prodej: 1 300 m²

Režijní náklady prodeje: 1 300 x 1 260,491 = 1 638 638

Režijní náklady středisek servisu (280,290): 2 457 958 / 2 = 1 228 979

Režijní náklady středisek prodeje (210,220,260): 1 638 638 / 3 = 546 213

Na každé servisní středisko provozovny Stecherova mlýna připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 1 228 979. Na každé středisko prodeje v provozovně Stecherova mlýna připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 546 213.

5.5.8. Rozpuštění režijních nákladů střediska 010 – společné náklady oddělení pro marketing, IT podporu a účetnictví

Tomuto středisku jsou účtovány náklady, které vznikají působností marketingového střediska, účtárny a IT podpory. Tyto náklady slouží celému podniku. Zahrnují spotřebu kancelářského materiálu, opravy, ekonomické a právní služby, telefonní poplatky, poštovné, školení zaměstnanců, nákup software a softwarové služby, osobní náklady na platy zaměstnanců a zákonné pojistné, cestovné zaměstnanců, poskytnuté dary a rezervy.

Tabulka 18: Přehled režijních nákladů rozčleněných podle druhů

| Položka režijních nákladů | Částka |
|----------------------------------|---------------|
| Spotřeba kancelářského materiálu | 852 610 |
| Opravy majetku | 154 387 |
| Ekonomické a právní služby | 620 870 |

| | |
|----------------------|-------------------|
| Telefonní poplatky | 149 426 |
| Poštovné | 156 821 |
| Školení zaměstnanců | 329 451 |
| Software | 2 025 829 |
| Osobní náklady | 8 115 084 |
| Cestovné zaměstnanců | 285 479 |
| Poskytnuté dary | 2 286 000 |
| Rezervy | 501 402 |
| Celkem | 15 477 359 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady tohoto střediska se týkají všech podnikatelských aktivit společnosti stejným dílem. Na každé prodejní a servisní středisko proto připadne stejná poměrná část.

Postup výpočtu:

Režijní náklady jednotlivých servisních a prodejních středisek: 15 477 359 / 12 = 1 289 780

Na každé servisní a prodejní středisko připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 1 289 780.

5.5.9. Rozpuštění režijních nákladů střediska 090 – náklady majitelé společnosti

Tomuto středisku jsou účtovány náklady majitelů společnosti. Jedná se o náklady dvou společníků, které zahrnují spotřebu kancelářského materiálu, cestovné, telefonní poplatky, školení a osobní náklady na platy a zákonné pojistné.

Tabulka 19: Přehled režijních nákladů rozčleněných podle druhů

| Položka režijních nákladů | Částka |
|----------------------------------|---------------|
| Spotřeba kancelářského materiálu | 163 282 |
| Cestovné majitelů společnosti | 521 825 |
| Telefonní poplatky | 63 721 |
| Školení | 156 221 |

| | |
|----------------|------------------|
| Osobní náklady | 2 468 305 |
| Celkem | 3 373 354 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady tohoto střediska se týkají všech podnikatelských aktivit společnosti stejným dílem. Na každé prodejní a servisní středisko proto případně stejná poměrná část.

Postup výpočtu:

Režijní náklady jednotlivých servisních a prodejních středisek: $3\,373\,354 / 12 = \underline{281\,113}$

Na každé servisní a prodejní středisko připadne částka režijních nákladů ve výši Kč 281 113.

5.5.10. Přehled režijních nákladů přiřazených jednotlivým střediskům

Na základě předchozích výpočtů jsem sestavila tabulku, která uvádí přehled společných režijních nákladů přiřazených jednotlivým střediskům prodeje a servisu. Režijní náklady středisek 010 – Marketing, IT podpora, účetnictví a 090 – Majitelé společnosti se týkají všech středisek stejným dílem. Režijní náklady střediska 100 – Společné provozovna Litvínovice jsou přiřazeny pouze střediskům prodeje a servisu v provozovně Litvínovice, režijní náklady střediska 200 – Společné provozovna Stecherova mlýna jsou přiřazeny pouze střediskům prodeje a servisu působících pro provozovně Stecherova mlýna.

Tabulka 20: Přehled režijních nákladů přiřazených jednotlivým střediskům

| Středisko | Režijní náklady stř. 100 | Režijní náklady stř. 200 | Režijní náklady stř. 010 | Režijní náklady stř. 090 | Celkem |
|----------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------|
| 110 – Prodej MB osobní | 913 433 | | 1 289 780 | 281 113 | 2 484 326 |
| 120 – Prodej MB dodávky | 913 433 | | 1 289 780 | 281 113 | 2 484 326 |
| 130 – Prodej MB nákladní | 913 433 | | 1 289 780 | 281 113 | 2 484 326 |
| 140 – Prodej Mitsubishi | 913 433 | | 1 289 780 | 281 113 | 2 484 326 |
| 160 – Prodej MB ojeté | 913 433 | | 1 289 780 | 281 113 | 2 484 326 |
| 210 – Prodej nové Opel | | 546 213 | 1 289 780 | 281 113 | 2 117 106 |
| 220 – Prodej nové Chevrolet | | 546 213 | 1 289 780 | 281 113 | 2 117 106 |
| 260 – Prodej ojeté O+CH, ostatní | | 546 213 | 1 289 780 | 281 113 | 2 117 106 |
| 180 – Servis MB | 2 791 045 | | 1 289 780 | 281 113 | 4 361 938 |

| | | | | | |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|
| 190 – Prodej náhradních dílů MB | 2 791 045 | | 1 289 780 | 281 113 | 4 361 938 |
| 280 – Servis O+CH, ostatní | | 1 228 979 | 1 289 780 | 281 113 | 2 799 872 |
| 290 – Prodej náhrad. dílů O+CH | | 1 228 979 | 1 289 780 | 281 113 | 2 799 872 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvyšší podíl režijních nákladů byl přiřazen středisku servisu a prodeje náhradních dílů v provozovně Litvínovice. Dále pak servisu a prodeji náhradních dílů v provozovně Stecherova mlýna. Vyšší podíl režijních nákladů připadající na servisy souvisí s větší plochou využívanou těmito středisky.

5.5.11. Porovnání původního a nového výsledku hospodaření

Na základě původního výsledku hospodaření propočteného v kapitole 5.5.4. jsem zkonstruovala nový výsledek hospodaření pro všechny prodejní a servisní střediska, který zahrnuje společné režijní náklady. Ten má lepší vypovídací schopnost, neboť zahrnuje veškeré náklady podniku.

Tabulka 21: Porovnání původního a nového hospodářského výsledku

| Středisko | Původní VH | Přiřazené režijní náklady | Nový VH |
|----------------------------------|-------------------|----------------------------------|----------------|
| 110 – Prodej MB osobní | 7 666 745 | 2 484 326 | 5 182 419 |
| 120 – Prodej MB dodávky | 6 887 958 | 2 484 326 | 4 403 632 |
| 130 – Prodej MB nákladní | -697 628 | 2 484 326 | -3 181 954 |
| 140 – Prodej Mitsubishi | -32 894 | 2 484 326 | -2 517 220 |
| 160 – Prodej MB ojeté | 922 481 | 2 484 326 | -1 561 845 |
| 210 – Prodej nové Opel | 913 303 | 2 117 106 | -1 203 803 |
| 220 – Prodej nové Chevrolet | -70 086 | 2 117 106 | -2 187 192 |
| 260 – Prodej ojeté O+CH, ostatní | 361 984 | 2 117 106 | -1 755 122 |
| 180 – Servis MB | 12 031 445 | 4 361 938 | 7 669 507 |
| 190 – Prodej náhradních dílů MB | 15 488 471 | 4 361 938 | 11 126 533 |
| 280 – Servis O+CH, ostatní | 1 980 431 | 2 799 872 | -819 441 |
| 290 – Prodej náhrad. dílů O+CH | 3 107 717 | 2 799 872 | 307 845 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Po přepočtení výsledku hospodaření je zřejmé, že zisk společnosti produkuje servis automobilů (včetně prodeje náhradních dílů) v provozovně Litvínovice a prodej nových osobních a dodávkových automobilů značky Mercedes-Benz. Tato střediska kromě své režie uhrazují i nepřímé náklady ostatních, jejichž výsledky hospodaření jsou buď záporné nebo vykazují velmi nízkou hodnotu.

5.5.12. Doporučení pro další vývoj společnosti

Zisk společnosti z největší části produkuje servis automobilů v provozovně Litvínovice a prodej nových osobních a dodávkových automobilů značky Mercedes-Benz. Tato střediska kromě své režie uhrazují i nepřímé náklady ostatních, jejichž výsledky hospodaření jsou buď záporné nebo vykazují velmi nízkou hodnotu.

Ztrátová prodejní střediska provozovny Litvínovice, kde je soustředěn prodej a servis značky Mercedes-Benz, jsou pro společnost užitečná, neboť prodejem těchto vozů získává další zákazníky pro servisní služby. Pro zlepšení jejich hospodaření navrhuji opatření ve formě snížení režijních nákladů. To se týká zejména prodeje nákladních vozidel, jehož výsledek hospodaření je ztrátový i přes vysokou obchodní marži. Navrhuji snížit počet prodejců ze tří na jednoho, a zrušit místo asistentky. Dále navrhuji, aby náklady všech těchto středisek byly pečlivě sledovány a čtvrtletně vyhodnocovány vedoucími středisek, kteří by měli hledat možné úspory.

Hospodaření provozovny Stecherova mlýna, kde je soustředěn prodej a servis značek Opel, Chevrolet a ostatních neautorizovaných značek není pro společnost příliš ziskové. Nejvíce přidané hodnoty společnosti přináší servis automobilů. Navrhuji zrušit prodej značky Chevrolet, který při marži 3,83 % z tržeb není pro firmu výhodný. Nízké hrubé rozpětí nepokryje režijní náklady, vyvolané prodejem této značky. Další opatření se týká prodeje značky Opel. I přes hrubé rozpětí téměř 4 miliony korun je ztrátový z důvodu vysokých režijních nákladů. Navrhuji proto snížit počet prodejců ze sedmi na tři prodejce, dále provést analýzu výdajů na reklamu, marketingové akce, spotřebu pohonných hmot a dalších režijních nákladů a z ní stanovit plán úspory nákladů.

6. Závěr

Cílem diplomové práce bylo soustředit kalkulační metody používané v obchodní činnosti, uvést jejich výhody a nevýhody pro různé typy ekonomického rozhodování. Cílem praktické části je uvedení a zhodnocení stávajícího kalkulačního systému používaného v obchodní společnosti, posouzení výhodnosti prodejního sortimentu a poskytovaných služeb pomocí hrubého rozpětí, analýza hospodaření vnitropodnikových středisek.

Na základě studia odborných publikací týkajících se dané problematiky byla zpracována teoretická část, která je zaměřena na soustředění kalkulačních metod používaných v obchodní činnosti. Úvodem je vymezena základní charakteristika kalkulace a pojmů s ní souvisejících. Dále se teoretická část práce podrobně zabývá kalkulačními metodami a posouzením jejich výhod a omezení v ekonomické praxi.

Z teoretické části vychází část praktická. Pro její zpracování byly dále využity interní materiály společnosti a další informace získané metodou pozorování, rozhovorů, telefonické a elektronické komunikace s pracovníky společnosti.

Společnost Milan Král, s.r.o. je autorizovaný prodejce osobních automobilů, dodávek a nákladních vozů značek Mercedes - Benz, Opel, Chevrolet a Mitsubishi Fuso. Kromě prodeje nových automobilů nabízí i použitá vozidla a dílenský servis osobních i nákladních vozidel. Jedná se o úspěšnou, dynamicky se rozvíjející společnost, která působí na trhu v Českobudějovickém kraji déle než 18 let. Podnik působí ve dvou provozovnách. V prvním areálu Litvínovice je soustředěn prodej a servis vozů značek Mercedes-Benz a Mitsubishi Fuso. Zde také sídlí vedení společnosti, marketingové oddělení, vedení účetnictví, IT podpora. Druhá provozovna Stecherův mlýn poskytuje prodej a servis vozů Opel, Chevrolet a servis neautorizovaných značek.

Prvním cílem praktické části práce je uvést a zhodnotit kalkulační systém podniku. Prvním cílem praktické části práce je popsat a zhodnotit kalkulační systém podniku. Společnost jako dealer automobilových značek má nastavená určitá pravidla, která musí striktně dodržovat. Ceny automobilů, náhradních dílů i servisních prací jsou dány ceníky a odchylují se pouze o poskytnuté slevy. Z tohoto důvodu tedy společnost sestavuje vlastní předběžnou kalkulaci ceny. Předběžná kalkulace nákladů a výnosů se sestavuje ve formě plánů, které obsahují tržby za zboží, služby a ostatní výnosy středisek a rozpočtované režijní a přímé náklady. Na základě těchto plánů se pak zjišťuje předpokládaný výsledek hospodaření a obchodní marže. Kalkulace je sestavována vedoucími středisek na základě kvalifikovaného odhadu, který vychází z údajů účetnictví a zkušeností z minulých let. Po ukončení účetního období se porovnává skutečný stav s plánovaným, případně se analyzují větší překročení

nákladů. Výsledná kalkulace se v podniku provádí na každý prodaný automobil po uskutečnění obchodního případu. Sestavuje se na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítává cena pořízení vozu, doprava, přihlášení vozidla, spotřeba pohonných hmot, provize, mytí, předprodejní servis, opravy, přezutí a dodělky uskutečněné buď vlastním servisem nebo nakoupené od externích dodavatelů. Jedná se například o nástavby nebo polepy vozidla. Výsledná kalkulace slouží pro výpočet skutečné marže. Účetní program umožňuje vyhledání všech přímých nákladů k danému automobilu na základě čísla vozu. Výsledná kalkulace zakázek servisu se provádí čtvrtletně pro celou skupinu stejných servisních oprav. Servisní program umožňuje na základě písmenného a číselného označení zakázkových listů vysledovat náklady a výnosy k jednotlivým druhům oprav. Výsledná Sestavuje na úrovni přímých nákladů, do kterých se započítává cena náhradního dílu, normohodiny práce a služeb nakoupených od externích dodavatelů. Režijní náklady jsou sledovány odděleně jako celek. Takto sestavená kalkulace poskytuje informace o ziskovosti jednotlivých druhů zboží a poskytovaných služeb v podniku, na druhou stranu však není tak přesná jako kalkulace plných nákladů, která přiřazuje výkonu všechny náklady, tedy nejen přímé, ale také režijní. Proto bych doporučila sestavovat kalkulace také na úrovni plných nákladů. Tím by se zvýšila jejich vypovídací schopnost.

Dalším cílem praktické části práce je posouzení výhodnosti prodejního sortimentu a poskytovaných služeb pomocí hrubého rozpětí a zhodnocení hospodaření vnitropodnikových středisek. Nejprve je provedena analýza výnosů, která ukazuje, že nejvyšší podíl na celkových výnosech mají střediska prodeje osobních a dodávkových vozidel značky Mercedes-Benz, dále pak prodej náhradních dílů Mercedes-Benz a prodej vozů značky Opel. V dalším kroku je proveden rozbor nákladů podle kalkulačního dělení na náklady přímé a režijní. Nepřímé náklady jsou přiřazeny jednotlivým prodejním a servisním střediskům na základě účetní evidence. Část režijních nákladů nelze přiřadit na konkrétní prodejní nebo servisní střediska, jelikož se vztahuje k více oddělením. Jedná se o náklady provozoven a náklady společné pro celý podnik. Jsou zde zahrnuty například odpisy budovy, spotřeba energií, opravy budovy, náklady spojené s vedením účetnictví, IT podpory, marketingem společnosti nebo náklady majitelů firmy. Ve společnosti převládají náklady přímé (80 %) nad náklady režijními (20 %). Na základě analýzy výnosů a nákladů je dále vypočteno hrubé rozpětí. Z rozboru hrubého rozpětí vyplývá, že nejvíce ziskový je pro společnost servis a prodej náhradních dílů v Litvínovicích. Na druhém místě pak prodej osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz. Naopak, nejnižší hrubé rozpětí vykazují střediska prodeje značek Mitsubishi, Chevrolet a ojetých vozů Opel, Chevrolet a ostatní značky. Při porovnání marže středisek a jejich

režijních nákladů se ukazuje, že u většiny prodejních středisek nestačí tyto částky na pokrytí veškerých nepřímých nákladů. Nejvyšší režijní náklady vykazuje středisko prodeje značky Opel, které při marži téměř 4 miliony korun dosahuje režijních nákladů ve výši 14 milionů korun. Většina nepřímých nákladů podniku je kryta z marže servisu a prodeje náhradních dílů Mercedes-Benz. V posledním kroku je vyčíslen výsledek hospodaření za jednotlivá střediska. Nejvyšší výsledek hospodaření vykazuje servis a prodej náhradních dílů provozovny Litvínovice, dále pak prodej osobních a dodávkových vozů Mercedes-Benz. Naopak, prodej nákladních automobilů a osobních vozů Chevrolet je ztrátový. Pro zvýšení vypovídací schopnosti střediskových výsledků hospodaření je provedeno rozpuštění společných režijních nákladů na jednotlivá střediska. Náklady společné pro jednotlivé provozovny jsou přeúčtovány na základě zaujímané plochy v m². Náklady společné pro celý podnik jsou rozúčtovány stejnou poměrnou částí na všechna servisní a prodejní střediska. Po přičtení těchto režijních nákladů a přepočítání výsledku hospodaření se ukazuje, že zisk produkují pouze střediska servisu a prodeje náhradních dílů Litvínovice a střediska prodeje osobních a dodávkových vozů značky Mercedes-Benz. Ostatní výsledky hospodaření jsou buď záporné nebo vykazují velmi nízkou hodnotu.

Z analýzy střediskového hospodaření vyplývají následující návrhy a doporučení. Ztrátová prodejní střediska provozovny Litvínovice, kde je soustředěn prodej a servis značky Mercedes-Benz, jsou pro společnost užitečná, neboť prodejem těchto vozů získává další zákazníky pro servisní služby. Pro zlepšení jejich hospodaření navrhuji opatření ve formě snížení režijních nákladů. To se týká zejména prodeje nákladních vozidel, jehož výsledek hospodaření je ztrátový i přes vysokou obchodní marži. Navrhuji snížit počet prodejců ze tří na jednoho, a zrušit místo asistentky. Dále navrhuji, aby náklady všech těchto středisek byly pečlivě sledovány a čtvrtletně vyhodnocovány vedoucími středisek, kteří by měli hledat možné úspory.

Hospodaření provozovny Stecherova mlýna, kde je soustředěn prodej a servis značek Opel, Chevrolet a ostatních neautorizovaných značek není pro společnost příliš ziskové. Nejvíce přidané hodnoty společnosti přináší servis automobilů. Navrhuji zrušit prodej značky Chevrolet, který při marži 3,83 % z tržeb není pro firmu výhodný. Nízké hrubé rozpětí nepokryje režijní náklady, vyvolané prodejem této značky. Další opatření se týká prodeje značky Opel, která vykazuje vysoké režijní náklady. Navrhuji snížit počet prodejců ze sedmi na tři. Dále bych doporučila, aby bylo přijato opatření ve formě plánu snížení nákladů jako jeden z hlavních cílů společnosti pro další období.

7. Summary

CALCULATION IN TRADING ACTIVITY

The goal of the graduation thesis is to concentrate costing methods used in trading activity and to consider their advantage and disadvantage for economic decisions. The aim of the practical part is to evaluate current costing system in the trading company and to consider, how profitable is each range of products and departments, using direct costing.

Based on the studied literature, the analysis of costing system and profitability of particular departments has been done on the company Milan Král, s.r.o. This company is a dealer of Mercedes-Benz, Opel, Chevrolet and Mitsubishi Fuso cars, vans and trucks. Besides selling new cars, it also provides pre-owned cars selling and the service.

As the results of the analysis they were suggested following improvements: The first suggestion is taking part in the division Litvinovice. There is situated the sale and the service of the brands Mercedes-Benz and Mitsubishi Fuso. The most profitable business there is the car service and the sale of cars and vans. In spite of losing sale of trucks and pre-owned cars, it is useful for the company because it makes new customers for the service. I suggest the reduction of costs by dismissing employees and analysing costs for finding economy savings.

The second suggestion is taking part in the division Stecheruv Mlyn. There is situated the sale and the service of the brands Opel, Chevrolet and other unauthorized brands. This division doesn't make profit. The most beneficial for the company is the service. I would recommend that the sale of Chevrolet cars should be terminated because of low margin. Alongside, there should be decreased the costs in the Opel sale department. It is necessary to dismiss the employees and I suggest drawing up the plan of reduction of overhead costs as one of the main goals of the company.

Key words: Calculation, Costing system, Allocation of costs, Full costing, Variable costing

8. Seznam literatury a ostatních zdrojů

Seznam literatury

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

HOFMEISTER, Roman. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Bibtex, 1992. 160 s. ISBN 80-900178-8-6.

HRADECKÝ, Mojmír. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil. *Vnitropodnikové účetnictví*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola ekonomická, 1993. 285 s. ISBN 80-7079-831-9.

LANČA, Jiří. *Manažerské účetnictví : distanční studijní opora*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2005. 172 s. ISBN 80-210-3643-5.

LANDA, Martin. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno : Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

MACÍK, Karel. *Účetnictví pro manažerskou praxi*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2000. 235 s. ISBN 80-7169-914-4.

MACHKOVÁ, Hana; ČERNOHLÁVKOVÁ, Eva; SATO, Alexej. *Mezinárodní obchodní operace*. 5. vyd. Praha: Grada, 2010. 240 s. ISBN 978-80-247-3237-4.

MAURER, Josef. *Kalkulace zahraničně obchodních operací*. Praha: SNTL - Nakladatelství technické literatury, n.p., 1991. 220 s. ISBN 80-03-00288-5.

PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda : ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha : Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.

PROPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SCHROLL, Rudolf. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola ekonomická, 1992. 197 s. ISBN 80-7079-818-1.

SYNEK, Miloslav, a kol. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha : Grada, 2003. 466s. ISBN 80-247-0515-X.

SWOBODA, Petr. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. Praha: Linde, 1992. 95 s. ISBN 80-901210-1-2.

VYSUŠIL, Jiří. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. 1. vyd. Praha: Profess, 1994. 108 s. ISBN 80-85235-17-X

VYSUŠIL, Jiří. *Základy manažerského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Institut řízení, 1991. 92 s. ISBN 80-7014-040-2.

VYSUŠIL, Jiří; KAVAN, Michal. *Controllingové integrační metody*. Ostrava: Monatex a.s., 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.

Internetové zdroje:

Testy z účetnictví. Slovníček účetních pojmů-Kalkulace. [online]. [cit. 2011-06-07]. Dostupné z <<http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php>>.

Webové stránky společnosti General Motors. [online]. [cit. 2011-06-07]. Dostupné z <<http://www.gm.com/>>.

Webové stránky společnosti Mercedes-Benz. [online]. [cit. 2011-06-07]. Dostupné z <http://www3.mercedes-benz.com/mbcom_v4/cz/en.html>.

Webové stránky společnosti Milan Král s.r.o. [online]. [cit. 2011-06-07]. Dostupné z <<http://www.milankral.cz/>>.

Ostatní zdroje:

Interní materiály společnosti Milan Král s.r.o.

9. Přílohy

Příloha 1: Kalkulační vzorce

Příloha 2: Příklad kalkulace servisní zakázky

Příloha 3: Rozpis přímých nákladů

Příloha 4: Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech

Příloha 1: Kalkulační vzorce

Typový kalkulační vzorec:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

Správní režie

Vlastní náklady výkonu

Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

HV

Cena výkonu (základní)

Retrográdní kalkulační vzorec:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění

- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní...)

Cena po úpravách

- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Příloha 2: Příklad kalkulace servisní zakázky

| Číslo řádku | Položka kalkulačního vzorce | Částka |
|-------------|--|----------|
| 1. | Ceníková cena náhradních dílů celkem | 2 932 |
| | - Koncentrát do ostřikovačů | 176 |
| | - Motorový olej | 2 220 |
| | - Destilovaná voda | 19 |
| | - Brzdová kapalina | 328 |
| | - Vložka filtru | 89 |
| 2. | Prodejní cena náhradních dílů | 2 492,10 |
| | - Koncentrát do ostřikovačů (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 149,60 |
| | - Motorový olej (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 1 887 |
| | - Destilovaná voda (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 16,16 |
| | - Brzdová kapalina (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 278,69 |
| | - Vložka filtru (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 160,65 |
| 3. | Celková sleva z prodejní ceny náhradních dílů (ř. 1 – 2) | 439,90 |
| 4. | Cena jedné normohodiny x počet stanovených normohodin | 1 900 |
| | - Údržba (norma 1,3 x sazba 1 000 Kč/hod) | 1 300 |
| | - Výměna brzdové kapaliny (norma 0,3 x sazba 1 000 Kč/hod) | 300 |
| | - Výměna oleje a filtru (norma 0,3 x sazba 1 000 Kč/hod) | 300 |
| 5. | Vyúčtovaná cena práce | 1 710 |
| | - Údržba (sleva 10 % z ceníkové ceny) | 1 170 |
| | - Výměna brzdové kapaliny (sleva 10 % z ceníkové ceny) | 270 |
| | - Výměna oleje a filtru (sleva 10 % z ceníkové ceny) | 270 |
| 6. | Celková sleva z ceny práce (ř. 4 – 5) | 190 |
| 7. | Vyfakturovaná cena zakázky (ř. 2 + 4) | 4 202,10 |
| 8. | Nákupní cena náhradních dílů po slevě | 2 345,60 |
| | - Koncentrát do ostřikovačů | 140,80 |
| | - Motorový olej | 1 776 |
| | - Destilovaná voda | 15,20 |
| | - Brzdová kapalina | 262,40 |
| | - Vložka filtru (sleva 15 % z ceníkové ceny) | 151,20 |

| | | |
|-----|--|----------|
| 9. | Hodinová mzda mechanika x počet normohodin | 247 |
| | - Údržba (norma 1,3 x sazba 130 Kč/hod) | 169 |
| | - Výměna brzdové kapaliny (norma 0,3 x sazba 130 Kč/hod) | 39 |
| | - Výměna oleje a filtru (norma 0,3 x sazba 130 Kč/hod) | 39 |
| 10. | Přímé náklady zakázky (ř. 8 + 9) | 2 592,60 |
| 11. | Příspěvek na úhradu nepřímých nákladů (ř. 7 – 10) | 1 609,50 |

Příloha 3: Rozpis přímých nákladů

Přímé náklady prodejních středisek podle druhů

| Druh nákladu | stř. 110 | stř. 120 | stř. 130 | stř. 140 | stř. 160 | stř. 210 | stř. 220 | stř. 260 |
|-----------------------------|--------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Prodané zboží | 106 761 981 | 78 142 834 | 44 723 520 | 2 377 623 | 56 648 911 | 64 090 446 | 14 422 011 | 8 322 502 |
| Externí subdodávky | 267 138 | 5 333 701 | 3 880 815 | 512 337 | 20 000 | 320 868 | 1 000 | 63 912 |
| Bonifikace | -3 425 995 | -1 519 121 | -22 319 | -25 164 | | -11 830 449 | -2 047 910 | |
| Vedlejší náklady ke zboží | 5 368 | 5 644 | | | | | | |
| Provize | 42 500 | 76 357 | 285 647 | | | 96 743 | 17 462 | 5 000 |
| PHM ke zboží | 57 267 | 76 397 | 33 926 | 901 | 44 130 | 12 647 | 16 808 | 42 158 |
| Interní předprodej | 1 460 003 | 674 093 | 517 281 | 13 078 | 387 457 | 355 424 | 85 025 | |
| Celkem přímé náklady | 105 168 262 | 82 789 905 | 49 418 870 | 2 878 775 | 57 100 498 | 52 725 811 | 12 497 718 | 8 433 572 |

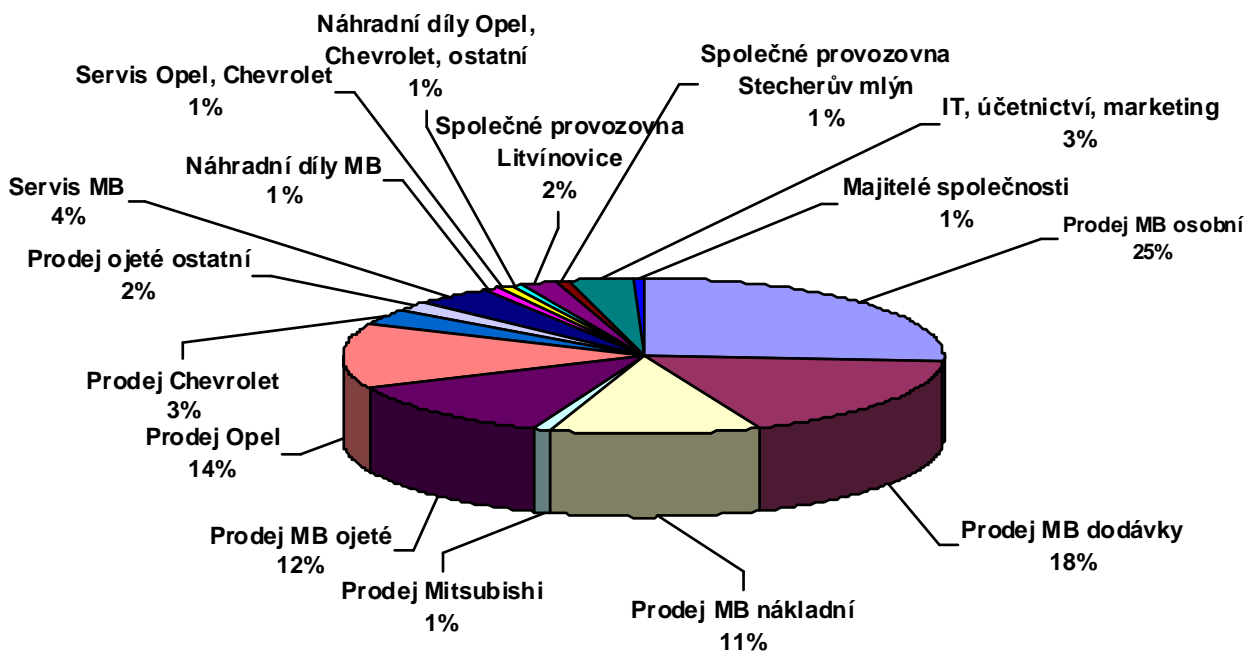
Zdroj: Vlastní zpracování

Přímé náklady servisních středisek podle druhů

| Druh nákladu | stř. 180 | stř. 190 | stř. 280 | stř. 290 |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| Prodané náhradní díly | | 68 785 506 | | 14 696 930 |
| Bonifikace | | -1 239 959 | | -507 048 |
| Vedlejší náklady na prodané ND | | | 322 | 35 353 |
| Služby k zakázce | 3 025 245 | | 2 692 762 | |
| Přímé mzdy | 8 513 045 | | 3 652 115 | |
| Celkem | 11 538 290 | 67 545 869 | 6 344 877 | 14 225 235 |

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 4: Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech



Zdroj: Vlastní zpracování