

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra ekonomiky

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management
Studijní obor: Řízení a ekonomika podniku

Přístupy ke kalkulaci nákladů ve zvolené společnosti

Vedoucí diplomové práce
Ing. Martina Novotná, Ph.D.

Autor
Bc. Martina Pyroutková

2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2011/2012

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

Jméno a příjmení: **Bc. Martina PYROUTKOVÁ**
Osobní číslo: **E110009**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Řízení a ekonomika podniku**
Název tématu: **Přístupy ke kalkulaci nákladů ve zvolené společnosti**
Zadávající katedra: **Katedra ekonomiky**

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

Cíl práce:

Závěrečná práce zhodnotí přístup ke kalkulaci nákladů aplikovaný ve zvolené společnosti, navrhne případná opatření ke zpřesnění získávaných výsledků či navrhne jiný přístup ke kalkulaci nákladů. Navržením jiné kalkulace nákladů bude poukázáno na případné rozdíly použitých přístupů, jejich výhody či nevýhody. Autorka při zpracování diplomové práce využije dostupné odborné literatury a získaná podkladová data z vybrané společnosti.

Osnova:

1. Úvod
2. Cíl práce
3. Literární rešerše
4. Metodika práce
5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

DOYLE, D. P. Strategické řízení nákladů. Cost Control, a strategic guide.

Praha: Aspi, 2006. 228 s., ISBN 80-7357-189-7

KRÁL, B. A KOL. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2003. 547 s., ISBN 80-7261-062-7

PAVELKOVÁ, D.; KNÁPKOVÁ, A. Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera. Praha: Linde, 2005. 302 s., ISBN 80-86131-63-7

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika; Miloslav Synek a kolektiv. 5., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1

POPEŠKO, B. Moderní metody řízení nákladů. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9

PETŘÍK, Tomáš. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0

Od 2. 2. 2012 - 30. 8. 2013 vedoucí dipl. práce: Ing. Petra Kozáková, Ph.D.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Martina Novotná, Ph.D.
Katedra ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: 2. února 2012
Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2014


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

ČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentova 13 98
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 17. února 2014

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

V Českých Budějovicích dne

Bc. Martina Pyroutková

Poděkování

Děkuji vedoucí práce za odborné konzultace. Dále bych ráda poděkovala jednateři zvolené společnosti za poskytnuté údaje a umožnění jejich využití v textu mé diplomové práce. Zároveň děkuji své rodině za podporu.

OBSAH

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Úvod | 3 |
| 2 | Literární přehled | 4 |
| 2.1 | Klasifikace nákladů | 4 |
| 2.1.1 | Druhové třídění nákladů | 5 |
| 2.1.2 | Účelové členění nákladů | 7 |
| 2.1.3 | Manažerské pojetí nákladů | 9 |
| 2.1.4 | Další kategorie nákladů | 11 |
| 2.2 | Kalkulace | 13 |
| 2.2.1 | Struktura nákladů v rámci kalkulace | 14 |
| 2.2.2 | Kalkulační systém | 16 |
| 2.2.3 | Kalkulace ceny | 20 |
| 2.3 | Kalkulační techniky | 21 |
| 2.3.1 | Kalkulace přírážková | 23 |
| 2.3.2 | Kalkulace ve sdružené výrobě | 24 |
| 2.3.3 | Kalkulace rozdílové | 25 |
| 2.3.4 | Další metody kalkulací | 25 |
| 3 | Metodika práce | 27 |
| 4 | Charakteristika podniku | 28 |
| 4.1 | Organizační struktura podniku | 29 |
| 5 | systém kalkulace nákladů ve sledovaném podniku | 33 |
| 5.1 | Návrh pro zpřesnění nákladů v kalkulaci | 34 |

| | | |
|-------|--|----|
| 5.1.1 | Kalkulace úplných nákladů s režijní přírážkou dle nákupních cen vybraných výrobků | 36 |
| 5.1.2 | Kalkulace úplných nákladů s režijní přírážkou dle kusů..... | 38 |
| 5.1.3 | Rentabilita sledovaných výrobků | 40 |
| 5.1.4 | Zhodnocení navržených kalkulací..... | 41 |
| 6 | Kalkulace neúplných nákladů..... | 44 |
| 7 | ceny konkurence | 47 |
| 7.1 | Prodejní ceny konkurentů | 48 |
| 8 | Návrh na snížení nákladů | 50 |
| 9 | Závěr..... | 52 |
| 10 | Summary..... | 54 |
| 11 | Seznam použité literatury | 55 |
| 12 | Seznam tabulek a obrázků | 58 |

1 ÚVOD

Hlavním cílem každého podniku je dosahování zisku. K tomu podnik využívá všech dostupných informací, jak z oblasti trhu a jeho požadavků, tak z oblasti interních informací podniku, jako je například vnitropodnikové účetnictví.

Využití nesprávných informací pro rozhodování může mít pro podnik dalekosáhlé důsledky. Jedním z důvodů nepřesných informací mohou být také zjednodušené postupy kalkulací, nevhodné rozvrhování režijních nákladů a dokonce používání pouze jediného typu kalkulace pro různé rozhodovací úkoly, což patří k častým chybám dnešní praxe.

Jak ukazují zkušenosti, naprostá většina nově vzniklých nebo zprivatizovaných podniků neví, s jak vysokou výrobní či správní režii pracuje a jaké jsou vlastně skutečné náklady jejich výkonů (Vysušil, 1992).

Cílem diplomové práce je zhodnotit přístup ke kalkulaci nákladů aplikovaných ve zvolené společnosti. Práce bude zaměřena na metodu kalkulace využívanou společností, kde bude navrženo zpřesnění nákladů a zároveň poukázáno na možnosti různých přístupů ke kalkulaci. Po té bude proveden průzkum cen konkurenčních firem. Dále budou podány návrhy na minimalizaci nákladů v podniku.

Dílním cílem je, aby tato práce ukázala skryté nákladové rezervy ve vybrané společnosti a tím dopomohla této společnosti ke zvýšení zisku.

2 LITERÁRNÍ PŘEHLED

2.1 Klasifikace nákladů

Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, vč. dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Toto je v podstatě pojetí nákladů ve finančním účetnictví, které je i základem pro výpočet daní. Ekonomické pojetí nákladů je poněkud jiné. Charakterizuje to, co skutečně bylo obětováno. Charakterizuje tedy nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale vše, co bylo obětováno (Synek a kol., 2000).

Mezi nejčastěji se vyskytující definice nákladů podle Peterové a Židkové (2002) patří:

1. Náklady představují vědomé vynaložení prostředků (zdrojů) na získání určitého výkonu (obecně ekonomického prospěchu), na získání předem vymezeného užitečného účelu.
2. Náklady jsou peněžním vyjádřením spotřeby vstupních faktorů – neboli peněžních vyjádřením spotřeby materiálových prostředků, spotřeby práce, spotřeby finančních prostředků – uskutečněné za účelem dosažení určitého výkonu v uplynulém, běžném nebo budoucím období.
3. Náklady vyjadřují spotřebu materiálu, opotřebení investičního majetku, spotřebu práce, cizích výkonů a finančních prostředků na získání vlastních výkonů, tzn. Na finální výrobky, na polotovary vlastní výroby, na práce a služby.
4. Náklad je prostředek, pomocí kterého se v dané aktivitě a transformaci vědomě a racionálně zajišťuje dosažení určitého ekonomického prospěchu.

Když uvažujeme o nákladech, máme na mysli náklady jednotlivce nebo firmy. Přesto používáme pojem *společenské náklady*. Proč o těchto mluvíme jako o „společenských nákladech?“ Jedním ze základních problémů, před kterým stojí společnost, je alokace vzácných zdrojů mezi různá použití. Jsou-li výrobní faktory použity na jeden statek, nemohou být použity na statky jiné. Vždy je „něco za něco“.

Proto společenské náklady na určitý statek jsou obětované statky, které nemohou být vyrobeny, protože výrobní faktory jsou vázány na výrobu tohoto statku (Holman, 2002).

Před analýzou nákladů připomeňme rozdíl mezi ekonomickým a účetním chápáním nákladů. Z hlediska užšího – účetního – jsou za náklady považovány veškeré reálně vynaložené náklady, jejichž pohyb je zanesen v účetních knihách. Jsou to tzv. explicitní náklady. Ekonomické pojetí nákladů je širší: ekonomové berou v úvahu nejen náklady explicitní, ale i implicitní (Soukupová a kol., 2004). *Explicitní náklady* platí podnikatel lidem, kteří mu propůjčili výrobní faktory, a *implicitní náklady* jsou podnikatelovy vlastní obětované příležitosti (Holman, 2002). Implicitní náklady jsou náklady, které firma reálně neplatí. Jejich existence je založena na principu alternativních nákladů neboli nákladů obětované příležitosti. Implicitní náklady představují výnosy, o něž firma přichází tím, že užívá omezené zdroje právě určitým a nikoliv jiným způsobem (Soukupová a kol., 2004).

Existuje přirozeně celá řada způsobů, jak rozčlenit náklady do stejnorodých skupin. Je však třeba si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, vztahem k řešení určitého problému. V dalším textu se proto zaměříme na taková členění nákladů, která jsou podstatná pro posuzování a řízení hospodárnosti a efektivnosti a dílčích faktorů ovlivňujících jejich úroveň a to jak na úrovni podniku, tak i jeho vnitřních struktur (Kráal a kol., 1999).

2.1.1 Druhové třídění nákladů

Druhové třídění nákladů vychází z výrobních faktorů – práce (osobní náklady), hmotný investiční majetek (odpisy), materiál (spotřeba materiálu a energie aj.). V praxi je druhové třídění podrobnější, jak o tom svědčí základní podnikový výkaz o výnosech, nákladech a hospodářském výsledku – výkaz zisku a ztrát – zkráceně výsledovka. Ta kombinuje dvojí třídění nákladů – podle oblasti činnosti (provozní, finanční a mimořádné náklady) a podle nákladových druhů.

Za **základní nákladové druhy** můžeme považovat tyto položky: spotřeba materiálu, energie a externích služeb, osobní náklady (mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady), odpisy hmotného i nehmotného investičního majetku, finanční náklady (nákladové úroky aj.). Druhovému třídění nákladů poskytuje údaje pro řadu podnikových rozborů. (Synek a kol., 2000)

Podle Krále a kol. (1998) spočívá základní význam druhového členění nákladů v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout (od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony apod.)

Valder, Mitáčková (2000) druhově třídí náklady takto:

Externí provozní náklady jsou hmotně energetické vstupy do výrobního procesu, které mají původ vně podniku. Výrobního procesu se účastní vždy poprvé a jsou proto označovány jako **prvotní náklady** (též vlastní náklady podniku).

Externí provozní náklady jsou tvořeny: cenou opotřebení složek nehmotného a hmotného investičního majetku, cenou spotřebovaného externě pořízeného oběžného majetku, cenou dodavatelských prací a služeb, cenou živé práce zaměstnanců vložené do výrobního procesu.

Externí finanční náklady

Podstatou externích finančních nákladů jsou právně podložené finanční povinnosti podniku vůči vnějšímu okolí, které zatěžují hospodářský výsledek z finanční činnosti. Vyplývají ze zákona, z uzavřených smluv a dále operací s cennými papíry a ze změny měnového kurzu. Součástí externích finančních nákladů jsou: cena pořízení prodaných cenných papírů, úroky placené, pojistné, daně a poplatky, kurzové ztráty.

Mimořádné náklady jsou položky zatěžující hospodářský výsledek z mimořádné činnosti, které mají nahodilý charakter a mimořádnou povahu vzhledem k běžné činnosti podniku.

2.1.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh řešených zejména na nižších úrovních vnitropodnikového řízení jsou úlohy založené na kontrole přiměřenosti vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů (Král a kol., 1998).

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Účelové členění nákladů lze sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Používá se dvojí třídění nákladů podle účelu – třídění podle útvarů a třídění podle výkonů.

Třídění nákladů podle útvarů je sledováním nákladů podle středisek. Náklady, které lze přímo připočítat určitému nákladovému středisku, označujeme jako jednicové náklady střediska, náklady, které nelze připočítat přímo, ale pouze pomocí určitého klíče, označujeme jako režijní náklady střediska nebo též střediskové náklady. Obvykle se v podniku rozlišují režijní náklady materiálové, výrobní, správní a odbytové. Přehledem nákladů je rozpočet (Synek, 2000).

Dle Vysušíla (1996) je režie ve výrobě v zásadě dvojí: ta, která se týká výroby, je označována jako výrobní (dříve též dílenská) a režie, jež se nespojuje s výrobou ale se správou – režie správní, které se dříve říkalo celopodniková.

Krom toho se může také objevit režie zásobovací, pokud má podnik vlastní rozsáhlejší sklady, vlastní dopravu a manipulaci s materiálem. Setkáváme se i s režii odbytovou, když se podnik stará o odbyt svých výrobků sám.

V menších podnicích se ovšem zpravidla rozlišuje jen režie výrobní a správní přičemž ve správní režii bývají obsaženy i režijní náklady na zásobování a odbyt.

Třídění nákladů podle výkonů (kalkulační třídění nákladů) zajišťuje zjišťování nákladů (obvykle i zisku) podle jednotlivých výrobků (resp. služeb), tj. podle tzv. nositelů nákladů. Umožňuje zjistit výnosnost (rentabilitu) výrobků a tím usměrňovat i strukturu výrobního programu (Synek, 2000).

Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Základem členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na které pak navazuje jejich členění podle odpovědnosti. Základní vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány do odpovědnosti náklady, se nazývají odpovědnostní střediska (Král, Holínská, Misterková, Pospíšilová, 1998).

Členění nákladů podle místa vzniku je důsledkem rozčlenění, dekompozice podniku i průběhu nákladů v něm. Na tuto první etapu je však třeba navázat i způsobem spojení, který by umožnil zobrazit kooperační vazby mezi útvary a určit odpovědnost za úspory, resp. překročení nákladů těchto výkonů, které se neprodávají extrémním spotřebitelům, ale stávají se předmětem spotřeby uvnitř podniku. Základní předpoklady tohoto spojení jsou: stanovení střediska tak, aby obsahovalo uzavřenou činnost, a tím aby bylo možné změřit jeho náklady (Král a kol., 2003).

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na něj vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Předběžné stanovení či následné zjištění určité proporce nákladů těchto činností na určitý výkon je pak často spíše abstraktní a záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v plné šíři (Bohumil Král a kol., 2002).

Principem kalkulačního členění nákladů je rozdělení nákladů na náklady přímé a náklady nepřímé. Toto členění vychází z možnosti vyjádřit jednotlivé složky nákladů na jednotku kalkulovaného výkonu. Některé nákladové složky, které lze na kalkulační jednici určit resp. změřit, se nazývají náklady přímými. Náklady, které jsou různým

kalkulačním jednicím společné a nelze je přímo přiřadit k těmto jednicím, se nazývají nepřímými náklady nebo též náklady režijními (Macík, 1994).

Vysušil (1994) u kalkulačního členění nákladů dělí náklady na dvě velké skupiny:

- Náklady, které jsou na zjišťované kalkulační jednici k dispozici, neboť o těchto nákladech existují přesné podklady (např. cena materiálu spotřebovaného na určitý výrobek, mzdy, které byly přiznány pracovníkům při výrobě tohoto druhu výrobku apod.); tyto náklady se nazývají přímé či jednicové.
- Náklady, které se přímo na kalkulační jednici zjistit nedají; jako příklad se uvádí třeba činnost ředitele a jeho sekretariátu nebo vůbec vrcholového vedení podniku. Tyto náklady se dají zjistit na kalkulační jednici pouze nepřímo, určitým rozpočítáváním, expertním odhadem či jinými postupy. Jelikož jde většinou o náklady na řízení, označují se nepřímé náklady též jako náklady režijní (regia = italsky řízení, správa).

O tom, zda je daný náklad kalkulovatelný (připočitatelný) přímo či nepřímo, často rozhoduje způsob evidence spotřeby zásob, energie, práce a využití dlouhodobého hmotného majetku. Čím je evidence podrobnější, tím více nákladů může být směřováno ke kalkulačním úsekům přímo a tím může být kalkulace přesnější a může se co nejvíce přiblížit skutečnosti. Na druhou stranu je však třeba dbát na to, aby náklady na evidenci byly únosné (Peterová, Židková, 2002).

2.1.3 Manažerské pojetí nákladů

V anglosaské oblasti se tento subsystém nejčastěji označuje výrazem **manažerské účetnictví**. Ve francouzsky mluvících zemích se označuje jako účetnictví pro řízení a zejména v novější německé literatuře se používá název „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“ (Kráal a kol., 2002). Manažerské účetnictví se obecně charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu (eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává informace o podnikatelské činnosti do přehledů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, která mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení (Schroll, 1997).

Manažerské pojetí nákladů oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů vychází z toho, že:

- Pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní) náklady. Proto např. při rozhodování o zavedení nového výrobku musíme počítat s jeho oportunitními náklady a nikoli s náklady vykalkulovanými na tento výrobek, při použití vlastního kapitálu musíme počítat s úroky z tohoto kapitálu apod. (Synek a kol., 2000). Oportunitní náklady vyjadřují potenciální ušlý přínos z nejlepší odmítnuté varianty jednání (Schroll, 2003). Explicitní náklady – jsou náklady příležitosti, které mají povahu výdajů na trzích zdrojů – mzdy, suroviny, nájemné, úroky atd. Se sledováním těchto nákladů nemá účetnictví v podstatě problémy. Implicitní náklady jsou ztráty z volby alternativ podniku vznikajících užíváním zdrojů patřících podniku nebo poskytovaných vlastníkem podniku. Na rozdíl od explicitních nákladů se však u implicitních nákladů většinou nejedná o platby a položky zachycované v účetních výkazech o nákladech, výnosech a zisku (Macík, 1994). Relevantní náklady – náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit (Král a kol., 2002).
- Při každém rozhodování bere v úvahu přírůstkové náklady, to je ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady považuje za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady.
- Rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. V krátkodobém pohledu jsou některé výrobní činitele (vstupy) podniku neměnné, fixní (např. počet strojů a výrobního zařízení, počet řídicích pracovníků), některé jsou proměnné variabilní a mění se s objemem vyráběné produkce (např. množství spotřebovaných surovin, práce). To se odráží v nákladech, které jsou peněžním vyjádřením spotřeby těchto výrobních činitelů: fixní činitele vyvolávají vznik fixních nákladů, proměnné činitele vznik variabilních (proměnných) nákladů. V dlouhém pohledu jsou veškeré výrobní činitele proměnné (manažeři rozhodují o velikosti a počtu strojů a výrobního zařízení) a tudíž neexistují žádné fixní náklady (Synek a kol., 2000).

2.1.4 Další kategorie nákladů

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

V závislosti na změnách objemu výroby se část celkových nákladů mění, nazýváme ji variabilními náklady. Mohou se vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby – pak jde o proporcionální náklady, rychleji než objem výroby – pak jde o nadproporcionální (progresivní) náklady, nebo pomaleji než objem výroby – a pak jde o podproporcionální (degresivní) náklady (Synek a kol., 2000). Náklady, které se celkově nebo v určitém intervalu změn objemu výkonu nemění, se nazývají fixními náklady (Macík, 1994). Typickými příklady fixních nákladů jsou odpisy dlouhodobého majetku, mzdy administrativy nebo úroky. Jejich drobné úpravy v závislosti na kolísání velikosti produkce nejsou možné (nelze průběžně dokupovat a prodávat části budov a strojů, či propouštět a nabírat „části“ administrativních pracovníků). Fixní náklady představují omezení výrobní kapacity v krátkém období (Vocházka, Mulač, 2012).

Náklady technologické a náklady na obsluhu

Z hlediska řízení hospodárnosti se pak tyto náklady dále rozčlení podle jejich základního vztahu k činnosti, technologickému stupni či operaci do dvou základních skupin. Do skupiny nákladů bezprostředně vyvolaných „technologii“ dané činnosti nebo operace, tyto náklady se nazývají náklady technologické a jejich nejjednodušším příkladem může být spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul (Král a kol., 2002). Náklady na obsluhu a řízení jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti (Král a kol., 2006). K tomuto typu nákladů patří náklady na provoz budov (topení, osvětlení, úklid, ochrana), mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, materiálové náklady administrativních činností atd. Náklady technologické se transformují na konkrétní výkony, zatímco náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů, jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytvářejí (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Náklady podle původu spotřebovaných vstupů

Spotřebované vstupy mohou pocházet z okolí podniku (např. spotřebovaný materiál, odpisy strojů), tyto náklady nazýváme prvotní náklady nebo též externí náklady. Druhou skupinou jsou náklady druhotné nebo též interní vznikající spotřebou vnitropodnikových výkonů (např. výroba páry nebo nářadí pro vlastní potřebu). Tyto náklady mají komplexní charakter (skládají se z původních nákladových druhů). Toto členění nákladů je důležité pro zúčtování nákladů mezi středisky (Synek a kol., 2000).

Náklady podle podnikových funkcí

Obvykle se rozlišují náklady podle těchto hlavních podnikových funkcí: náklady na pořízení, náklady na skladování, náklady na výrobu, náklady na správu, náklady na odbyt (Synek a kol., 2000).

Popesko (2009) uvádí, že mezi nejčastější způsob rozdělování nákladů je rozdělení nákladů podle elementárních podnikových funkcí. Které jsou charakteristické pro funkčně řízené organizace. Může se jednat např. o zásobování, výrobu, odbyt a správu. V takových situacích rozdělíme režijní náklady podniku na:

- zásobovací režii – sdružuje režijní náklady se zajištěním nákupu, příjmu materiálu, vstupní kontroly a uskladnění materiálu;
- výrobní režii – sdružuje režijní náklady spojené s výrobním procesem a jeho doprovodnými činnostmi;
- odbytovou režii – v jejím rámci jsou shromážděny náklady na prodej, expedici, reklamu a další činnosti spojené s odbytem;
- správní režii – v jejím rámci jsou sdruženy náklady převážně fixního charakteru, které souvisejí s infrastrukturou podniku a jeho správními útvary.

Toto rozdělení režijních nákladů do jednotlivých skupin režii, je v současné podnikové praxi používáno velmi často. V tuzemských podmínkách také často kopíruje strukturu typového kalkulačního vzorce, čímž určitým způsobem navazuje na dřívější direktivní formu konstrukce kalkulací.

2.2 Kalkulace

V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (Král a kol., 2003).

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

Pojem kalkulace nákladů výkonů (dále jen kalkulace) lze obecně chápat ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici),
- jako výsledek této činnosti, tzn. propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici, a
- jako vydělitelnou část informačního systému podniku, sice velice úzce spjatou zejména s nákladovým účetnictvím, podnikovým plánováním, rozpočtováním a podnikovou statistikou, ale naopak i nezastupitelnou svým informačním obsahem a metodou jeho získání. V tomto pojetí se o kalkulaci hovoří již nikoliv jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro širší rozsah kalkulačních jednic a pro různé účely (Král a kol., 1997).

Podstatou kalkulace a kalkulování je především výpočet složky, která v tomto procesu zaujímá dominantní postavení, tj. nákladů. Samozřejmě, že důležitý je i výpočet ceny, ale ten již mnohem víc závisí na tržní situaci. Dokonce lze říci, že při dokonalé konkurenci je cena na trhu dána a my se do ní musíme vejít i s případným ziskem. Je proto patrné, že otázka cenové kalkulace se v tržní ekonomice převážně redukuje

na otázku kalkulace nákladové. Nákladová kalkulace je pak definována jako výpočet nákladů na jednotku výroby nebo na jednotku prodávaného zboží (Vysušil, 1994).

K řízení nákladů je nezbytné jejich sledování i z hlediska věcného, tj, podle výkonů (výrobků a služeb). To je úkolem kalkulací vlastních nákladů. Jejich význam je mnohostranný: v podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. (Synek, 2001).

Ogerová, Fibírová (1998) uvádějí, že v nákladovém účetnictví používaný pojem kalkulace se v češtině využívá v mnoha významech. Jako nástroj řízení a evidence nákladů (Costing), jako rozdílné způsoby přiřazování nákladů, oceňování, v souvislosti s konkrétními účely využití této informace (Allocation), jako nejrůznější propočty související s konkrétním vymezením obsahu jednotlivých nákladových položek (Calculation).

Prakticky se v podnicích kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny, i když – naopak – se vzrůstající kvalitou technického zajištění informačních procesů je zřejmá tendence k rozšiřování rozsahu jak co se týče kalkulovaných výkonů, tak i podrobnosti nákladů (Král a kol., 1998).

2.2.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Dobrá nákladová kalkulace podává nejenom informaci o celkové výši nákladů na výkon, ale poskytuje obraz o tom, z jakých skupin se náklady skládají. Taková strukturovaná kalkulace nejenom podává informace o výši jednotlivých skupin nákladů, ale umožňuje stanovovat úroveň ceny při různých situacích. V případě sezónního poklesu poptávky se podnik např. může vzdát úhrady nákladů nebo spíše příspěvku výrobku na úhradu nákladů výzkumu a vývoje nových výrobků v zájmu úhrady existujících fixních nákladů. Kalkulace pak navíc podává informaci o tom, jaká úroveň nákladů je uhrazena, a poskytuje tak daleko přesnější obraz o schopnosti výkonu přispět k tvorbě zisku. Takto sestavená kalkulace umožňuje vykazovat kalkulace v určité

variantní podobě, která usnadňuje její přizpůsobení různým uživatelům a různému způsobu využití (Popesko, 2009).

Fibířová a Šoljaková (2010) rozdělují kalkulační vzorec na dva základní typy – součtový a retrogradní.

Součtový kalkulační vzorec představuje součet položek nákladů, jejichž členění a mezisoučty se liší dle konkrétních potřeb. V celé šíři lze součtový kalkulační vzorec vyjádřit například následovně:

1. přímý jednicový materiál
2. přímé jednicové mzdy
3. přímá jednicová energie
4. variabilní režijní náklady

Σ celkem variabilní náklady

5. přímé fixní náklady (reklama)
6. fixní výrobní režijní náklady
7. fixní prodejní režijní náklady

Σ celkem náklady související s výkonem

8. Náklady na správu a režii

Σ úplné náklady

Uvedený kalkulační vzorec je vhodný pro úlohy, které vycházejí z tzv. plné nákladové náročnosti výkonů – například z posuzování, zda prodejní cena uhradí všechny náklady. Pokud však bude kalkulace využívána pro ocenění zásob hotových výrobků v rozvaze, měla by obsahovat pouze náklady, které se aktivují do těchto zásob, zjednodušeně pouze náklady spojené s vytvořením výkonu (výrobní) a nikoliv náklady spojené s prodejem a správou.

Retrográdní kalkulační vzorec je založen na odčítání nákladových položek z ceny výkonu. Základní struktura je následující:

Cena

- Variabilní náklady

= **marže**

- Podíl FN

= **zisk výkonu**

Položka podíl fixních nákladů se často podrobněji člení nejenom podle charakteru fixních nákladů (výrobní, prodejní...), ale také podle úrovně, která vyvolává jejich vznik, jako výkon, skupina výkonů, útvar, podnik. Z této kalkulace je patrné, jak je výkon náklady schopen uhrazovat.

2.2.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony; kalkulační systém musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Kalkulační systém obsahuje různé druhy kalkulací. Počet druhů kalkulací, sestavovaných v tom kterém podniku a zahrnovaných do kalkulačního systému závisí na: druhu podniku, velikosti podniku, nárocích na vypovídající schopnost kalkulací a potřebě jejich využití v různých časových horizontech (Hradecký, 2008).

Každý podnik má svůj kalkulační systém, který může být jednoduchý až složitý, a to v závislosti na složitosti podnikových činností, jejich uspořádání a také v závislosti na potřebách jejich řízení (Peterová, Žídková, 2002).

Dle Šoljakové a Fibírové (2010) se jednotlivé prvky kalkulačního systému (druhy kalkulací) liší:

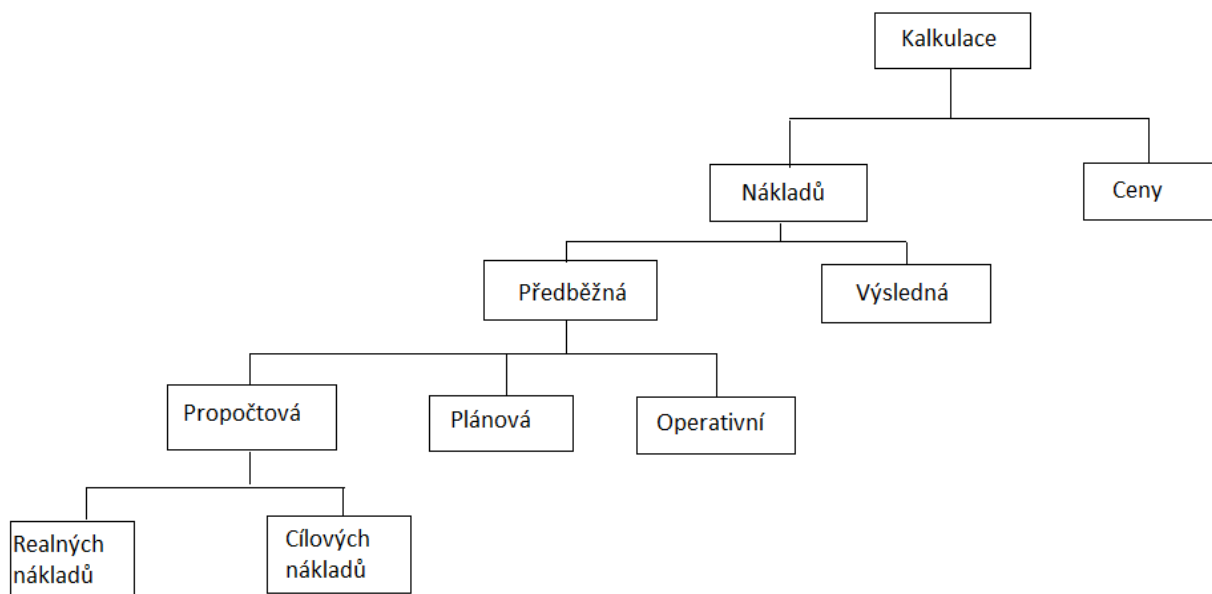
- Obsahem a strukturou – tj. které náklady a v jakém uspořádání obsahují.

- Časovým horizontem, ke kterému se vztahují, tj. zda kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici (výsledná kalkulace), nebo zda kalkulace stanovuje předpokládané náklady na jednotku výkonu a slouží jako nákladový úkol (kalkulace předběžné).

Dle Hradeckého a Krále (1995) představuje žádoucí způsob fungování kalkulačního systému taková situace, kdy v každém rozhodujícím okamžiku v průběhu výrobního procesu je k dispozici nástroj jak ke stanovení, tak i ke kontrole ve spotřebě nákladů na výkony podniku.

Celá řada firem nepoužívá jen jeden typ kalkulace k jedinému účelu. Ve firemní praxi je často používáno více typů nákladových kalkulací, které se používají k různým účelům. Tyto kalkulace tvoří tzv. kalkulační systém firmy (obrázek 1), což je vlastně určitá soustava kalkulací s přesně vymezeným účelem využití, mezi kterými jsou definovány vazby.

Obrázek 1 Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)



Konkrétní firma může např. nejdříve sestavovat propočtovou kalkulaci, která je použita pro stanovení ceny, poté je sestavována plánová kalkulace pro přesné naplánování výkonů a na závěr je sestavena výsledná kalkulace pro stanovení skutečného zisku na provedený výkon nebo srovnání skutečných a plánovaných nákladů. Výsledná kalkulace tak může plnit v rámci kalkulačního systému, funkci určitého kontrolního prvku. Vzhledem k tomu, že v podniku existuje celá řada uživatelů jednotlivých kalkulací, jimiž mohou být např. pracovníci obchodu, výrobní ředitelé, ekonomové nebo vrcholoví manažeři, a vzhledem ke skutečnosti, že každý tento uživatel využívá kalkulace k jiným účelům, měly by být tyto jednotlivé typy kalkulací také odlišně konstruovány (Popesko, 2009).

Kalkulace propočtová

Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu, kdy ještě neprobíhá vlastní prodej a výroba. V této etapě se průběžně na základě předpokládaných vlastností a parametrů výkonů, tedy způsobu jeho tvorby a prodeje stanovují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Hlavním úkolem propočtové kalkulace je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, resp. pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla současně s technickým upřesněním výrobku nebo jiného výkonu, tedy ještě před jeho konstrukční a technologickou přípravou. V této době samozřejmě ještě nejsou k dispozici příslušné spotřební nebo výkonové normy. Kalkulaci je proto třeba sestavit na podkladě různých orientačních podkladů, jako např. na základě informací o vlastních a cizích podobných výrobcích, o jejich technicko-ekonomických parametrech, kalkulací, cenách a podobně (Král a kol., 1997).

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je poslední z řady předběžných kalkulací. Je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Podrobnost norem, na nichž je plánová kalkulace postavena, se však liší:

- v procesní, plynulé, nejspíše hromadné výrobě, produkující jeden nebo několik málo výrobků stále stejného typu a provedení, či podle neměnné receptury a
- v heterogenní, mnohdy členité, nejspíše malosériové až velkosériové výrobě, produkující širší sortiment složitých výrobků (Hradecký, 2008).

Plánová kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. Z toho vyplývá, že plánová kalkulace se využívá v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího období (především v hromadné a velkosériové výrobě). Využití plánové kalkulace v zakázkových typech činností je omezené a její funkce plní operativní kalkulace (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Zpracování plánových kalkulací má zásadně význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu. Sestavují se v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku, jejíž součástí je mimo jiné stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem (Kráal a kol., 1997).

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je kalkulací předběžnou; podkladem pro její sestavení jsou podrobné normy (standardy) spotřeby materiálu a času, platné právě k datu sestavení operativní kalkulace; je známá také pod pojmem kalkulace běžná nebo výrobní, protože slouží jako úkol pro výrobní útvary. Výše režijních položek se v operativní kalkulaci stanoví podle přírážek či sazeb režijních nákladů, vypočtených z příslušných rozpočtů režijních nákladů středisek platných v době započetí výroby výrobku (Hradecký, 2008).

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Představuje výši nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace další zpestření nákladů podle konkrétních podmínek (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Operativní kalkulace má klíčový význam při řízení hospodárnosti ve vynakládání nákladů útvaru výroby; na základě operativní kalkulace se stanovuje úkol v oblasti spotřeby jednicových nákladů a zároveň probíhá i kontrola hospodárnosti (Fibířová, Šoljaková, 2010).

Výsledná kalkulace

Výslední kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonů vyrobenou v určitém období či dávce. Výsledná kalkulace při porovnání s operativní kalkulací slouží zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007). Výsledná kalkulace slouží pro stanovení skutečného zisku na provedený výkon nebo srovnání skutečných a plánových nákladů. Výsledná kalkulace tak může plnit, v rámci kalkulačního systému, funkci určitého kontrolního prvku (Popesko, 2009).

Nevýhodou výsledné kalkulace je, že ji získáme za uplynulé období s určitým časovým zpožděním, takže není vhodná pro operativní – krátkodobé rozhodování v průběhu výrobního procesu (Peterová, Žídková, 2002).

2.2.3 Kalkulace ceny

Od kalkulace nákladů se liší nejen obsahem (obsahuje tzv. kalkulovaný zisk), ale výchozím přístupem k její tvorbě, který se projevuje následně i v jejím obsahu. Kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů, cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů (Kráal a kol., 1997).

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

Rentabilita výrobku

Problematika zjišťování rentability, resp. výnosnosti, je již dlouhou dobu v řadě zemí velmi populární, a to z více důvodů. Především je organickou součástí mnoha rozhodovacích procesů, při nichž je třeba brát v úvahu, jakého ekonomického přínosu se dosáhlo, resp. dosáhne, vynaložením určité částky prostředků na určitý účel (Holečková, 2008). Z povahy ukazatelů rentability plyne, že čím je rentabilita projektu vyšší, tím je projekt ekonomicky výhodnější (Fotr, Souček, 2005).

2.3 Kalkulační techniky

Základní problém kalkulace spočívá v tom, že chceme-li vypočítat jednotlivé složky ceny určitého výkonu na jednici tohoto výkonu, zjistíme, že u některých složek to jde zcela bez problémů. Jsou to totiž tzv. přímé složky, u nichž je naprosto jasné, kterého výkonu se týkají, kdežto u jiných složek je to naopak velice obtížné a někde se to zdá dokonce zcela nemožné (Vysušil, Macík, 1985).

Dle Synka (1996) se metodou kalkulace rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů, resp. následného zjištění skutečných nákladů na určitý výkon podniku. Obecně je závislá:

- Na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek);
- Na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici);
- Na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici

Tradiční dělení kalkulačních metod:

1. Kalkulace dělením

- Prostá kalkulace dělením,
- Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly;

2. Kalkulace přírážkové;

3. Kalkulace ve sdružené výrobě

- Zůstatková (odečítací) metoda,
- Rozčítací metoda,
- Metoda kvantitativní výtěže

4. Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová).

Kalkulace dělením

Nejjednodušší kalkulační technikou je kalkulace dělením, kterou je možno používat v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobku resp. výkonu. Jedná se o homogenní výrobu, jakou je např. výroba elektrické energie. Homogenní výkony jsou dále např. rudy, uhlí, textilní vlákna a tkaniny, ocel, plech, ujeté kilometry, nebo tunokilometry v nákladní dopravě atd. (Macík, 1994).

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

Jednostupňová kalkulace dělením

Podle Langa (2005) se při jednoduše strukturované výrobě jediného výrobku představuje kalkulace dělením jednoduchou a postačující formu stanovení vlastních nákladů. Základní princip spočívá v tom, že se veškeré náklady sčítají a dělí se počtem vyprodukovaných jednotek. Výsledek dělení pak představuje vlastní náklady za výrobek.

Dvou- a vícestupňová kalkulace dělením

Günter Wöhe/Eva Kislíngerová a Zuzana Maňasová (2007) tvrdí, že jestliže platí předpoklad, kdy nevznikají žádné změny stavu zásob hotových výrobků, pak musí být výrobní náklady a náklady správy a odbytu od sebe odděleny. Celkové výrobní náklady se budou rozdělovat na množství výkonů vyrobené v daném období, naproti tomu náklady správy a odbytu pak na množství, které bylo v daném období realizováno. Tím se zabezpečí, aby nebyly výrobky předávané na sklad zatěžovány odbytovými náklady,

na jednotku naturální rozvrhové základny. Snahou by mělo být vykazovat co nejvíce nákladů ve formě přímých nákladů (Synek 2007).

Metoda strojových přírážek

Synek (2007) tuto metodu řadí mezi jednu z přírážkových metod. Náklady zjišťujeme pro každý stroj (popř. skupinu stejných strojů) a jejich součet za zúčtovací období dělíme počtem hodin provozu stroje (popř. využitelným časovým fondem). Tím dostaneme přírážku režie na jednu hodinu příslušného stroje. Podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky promítáme tyto náklady do kalkulací výrobků. Metoda je značným zpřesněním kalkulací, klade však značné nároky na evidenci a výpočty. Používá se ve vysoce mechanizovaných a automatizovaných výroбах (v těchto výroбах podíl mezd činí jen pár procent; přitom jednicové mzdy se mění ve výrobní režii – např. při obsluze několika NC strojů, na kterých se vyrábějí různé výrobky jedním dělníkem).

2.3.2 Kalkulace ve sdružené výrobě

Ve sdružené (někdy též nazvané vázané) výrobě vzniká v jednom technologickém postupu několik druhů výrobků (např. při výrobě plynu z uhlí vzniká kromě plynu i koks, dehet, čpavek a benzol); vzniklé „sdružené“ náklady proto musíme rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se používá zůstatkové metody kalkulace nebo rozčítací metody kalkulace, lze jich použít i při stanovení normovaných nákladů.

Zůstatková (odečítací) kalkulace

Zůstatková (odečítací) kalkulace je metoda, které je vhodná pro sdruženou výrobu s jedním hlavním výkonem (předmětem kalkulace). Tento výkon je doprovázen vznikem vedlejších produktů. Abychom zjistili náklady, které patří k hlavnímu výrobku, odečteme od celkových sdružených nákladů náklady (ceny) na vedlejší produkty. Při oceňování vedlejších produktů vycházíme z jejich prodejní ceny snížené o zisk, který je zakalkulovaný v ceně nebo o zisk průměrný dosahovaný v celé výrobě (Sedláček, 2000).

Rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěže

Této metody použijeme, nemůžeme-li sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší (např. ve mlýnech různé druhy mouky). Celkové náklady se rozčítají (rozvrhují) na jednotlivé výrobky podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobků nebo podle množství suroviny vstupujících do jednotlivých výrobků nebo podle poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků (Synek, 2007).

2.3.3 Kalkulace rozdílové

Představitel rozdílových metod je metoda standardních (normálových) nákladů (u nás normová metoda). Metoda eviduje náklady ve dvou složkách – náklady předem určené (normované) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchyly od standardních, normovaných nákladů). Rozdílové metody se používají převážně pro řízení přímých (jednicových) nákladů, a to v opakované (např. hromadné a sériové) výrobě s montážní technologií (Synek, 2000).

Metoda normová je účinným nástrojem ve vnitropodnikovém řízení, sleduje odchylky a změny norem. Kvalita i účinnost této metody závisí hlavně na úrovni normativní základny. Tato metoda se opírá o konkrétní normy a podle jejich užití se používá kalkulace plánovaná či operativní (Macík, 1994).

2.3.4 Další metody kalkulací

Kalkulace nákladů podle elementárních procesů – metoda ABC

Jejím cílem je dosáhnout rozvržení režijních nákladů podle skutečné příčinnosti jejich vzniku. Začíná se rozložením podnikových činností do dílčích (elementárních) aktivit (např. objednávání materiálu, jeho příjem a výdej, doprava a skladování, kontrola kvality, balení výrobků, expedice atd.), přičemž se zaměřuje především na oblasti, ve kterých vznikají režijní náklady. Zkoumá se, jaké náklady aktivity vyvolávají, a testuje se jejich nezbytnost. Ty vztahy, které vyvolávají vznik nákladů, jsou označovány jako *costdrivers* (např. počet objednávek nebo faktur, počet dodavatelů,

zákazníků, strojové hodiny, počet kontrol). Náklady zjištěné na aktivitu se alokují na výkony (výrobky, služby) resp. Jednotlivé odběratele, jako jednotkové náklady. (Synek, 2000).

Podle Goektuerka (2007) se metoda ABC používá v podnikání a můžeme ji rozdělit na základě používání výrobků. Takže, metoda ABC se používá jako strategie pro přesnější stanovení cen produktů.

1. identifikuje hlavní činnosti konající se v organizaci
2. zjištění nákladů na činnosti
3. výběr vhodných řídicích nákladů pro rozřazení nákladů (jak rozdělit činnost)
4. zjištění nákladů na výrobky

Kalkulace targetcosting

Metoda kalkulace cílových nákladů (*targetcosting*) je v současné době jednou z nejrozšířenějších metod strategického manažerského účetnictví. Jedna z definicí kalkulace cílových nákladů (Kato, 1995) o ní hovoří jako o činnosti, jejímž cílem je prověřit všechny možnosti snížení nákladů v rámci fáze výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem této činnosti by měl být návrh výrobku, který splňuje všechny požadavky a očekávání zákazníků a jehož výrobní náklady a cena podniku zajistí požadovaný zisk.“ (Popesko, 2009).

Seuring a Goldbach (2002) definují *targetcosting* jako strukturovaný postup sloužící ke stanovení nákladů životního cyklu, v němž musí navrhovaný výrobek mít specifickou funkčnost a kvalitu, poté se stanovuje požadovaná úroveň ziskovosti při jeho předpokládané prodejní ceně. Dosažení tohoto výrobku na úroveň cílových nákladů vyžaduje aplikaci hodnotového inženýrství (VE). VE slouží k analyzování funkce produktu, takže firma může najít způsob, jak dosáhnout těchto funkcí při splnění cílové ceny. Cílem většiny cílových nákladů a VE programů není minimalizovat náklady na produkt obecně, ale dosažení stanovené úrovně nákladů, která je určena firemním cílovým kalkulačním systémem.

3 METODIKA PRÁCE

Cílem této diplomové práce je zhodnocení přístupu ke kalkulaci nákladů aplikovaných ve zvolené společnosti a zároveň navržení případných opatření ke zpřesnění získávaných výsledků či navrhnutí jiného přístupu ke kalkulaci nákladů.

V teoretické části diplomové práce je uvedena klasifikace nákladů, jejich členění a pojetí, kalkulace, struktura nákladů v rámci kalkulace a kalkulační systém. Dále jsou rozebrány kalkulační techniky, kalkulace přírážková, ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové.

Hlavní část diplomové práce bude vypracována následujícím způsobem. Na začátku práce je stručně charakterizován podnik, jeho historie, obor podnikání, ekonomika podniku a vize pro rok 2014. Po té bude v práci shrnut systém kalkulace nákladů, kde jsou zvoleny dva výrobky z nábytkového sortimentu firmy, na které budou aplikovány dva přístupy kalkulace. Dále bude zjišťována rentabilita daných výrobků, posouzení obou přístupů ke kalkulaci výrobků a zároveň zvážení rozdílnosti marže pro různé výrobky. Podnik byl ochoten poskytnout své údaje, ale díky citlivosti poskytnutých informací se rozhodl zůstat v anonymitě.

Další část této práce bude věnována kalkulaci neúplných nákladů. Zde se bude zjišťovat, kolik se musí prodat vybraných výrobků, aby podnik začal dosahovat zisku. Následně bude představena konkurence podniku a ceny daných výrobků budou porovnány s cenou konkurence. Po té bude podán návrh na snížení nákladů firmy.

V závěrečné části budou zhodnoceny aplikované přístupy ke kalkulaci nákladů ve zvolené společnosti.

4 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Zvolená společnost je na trhu od roku 2011, byla zapsána do obchodního rejstříku dne 3. 3. 2011. Vznikla za účelem nabízet a prodávat výrobky a zboží pouze od českých výrobců, přičemž se jedná o internetový prodej. Sídlo společnosti je v Českých Budějovicích. Firma staví svoje know-how na dobré pověsti českých výrobků, neboť česká průmyslová výroba má bohatou tradici a mnohé její produkty mají světovou kvalitu a proslulost. Zároveň tímto podporuje ekonomiku České republiky. Je striktně vyloučena jakákoliv možnost, že zboží bude jiného než českého původu, např. dovoz ze zahraničí.

V současné době se v portfoliu firmy nachází více než 100 českých výrobců nábytku, hraček, krmiv, krbů a kamen, keramiky, porcelánu, stavebního materiálu, textilu, zahradních výrobků atd. Pravidelné kontroly a prohlášení o shodě, která jsou součástí spolupráce s danými českými výrobci, ručí za kvalitu, bezpečnost a nezávadnost výrobků a zboží.

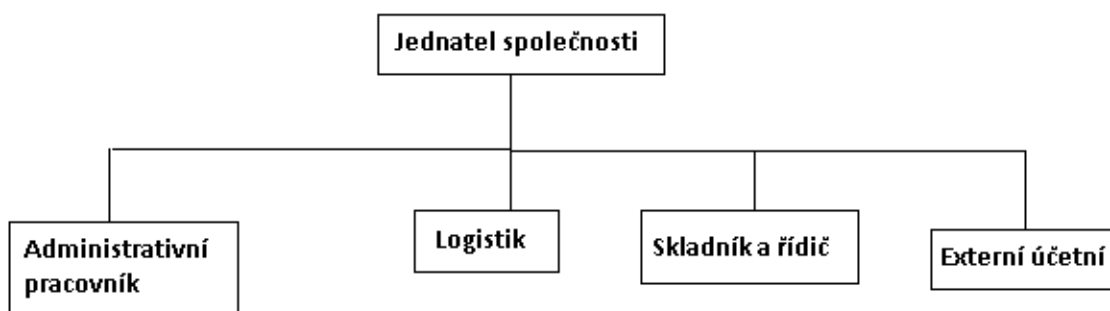
Firma je držitelem loga Český Podnik, který je pod záštitou Nadačního fondu Český výrobek. Tento fond má za cíl informovat spotřebitele o kvalitních českých výrobcích a podpořit jejich prodej. Společnost spolupracuje s výrobci, kteří jsou držiteli různých certifikátů např.: Asociace českých nábytkářů, Česká kvalita, Český výrobek, ISO 9001, a mnoho dalších.

V letošním roce se firma stěhuje z Českých Budějovic do Prahy. Od tohoto kroku si slibuje zvýšení poptávky po nabízených výrobcích a zároveň zvýšení potencionálních zákazníků. Dále jí kvalitní dopravní infrastruktura umožní využít strategickou polohu Prahy i celého kraje.

4.1 Organizační struktura podniku

Organizační struktura ve zvoleném podniku je plochá. Tato struktura je založena na principu přímé odpovědnosti a pravomoci, přesně tedy určuje vztahy přímé rozhodovací pravomoci. Výhodou je jasné určení pravomocí a odpovědností, nevýhodou vysoká náročnost na odbornost vedoucího. Je to způsobeno velikostí firmy. Firma zaměstnává 5 zaměstnanců. Existuje zde pouze jeden stupeň nadřazenosti a tím je jednatel společnosti.

Obrázek 2 *Organizační struktura*



Zdroj: Interní informace podniku

Přehled majetku a kapitálu podniku v roce 2011, 2012 a 2013 upřesní rozvaha pro rok 2011, 2012 a 2013.

Tabulka 1 *Rozvaha pro rok 2011, 2012 a 2013(v Kč)*

| Položka | Rok | | |
|---|----------------|----------------|----------------|
| | 2011 | 2012 | 2013 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | | | |
| osobní automobil | | 95 000 | 84 550 |
| oprávky k DM | | -10 450 | -31 588 |
| Dlouhodobý nehmotný majetek | | | |
| software - Redakční systém | 10 000 | 10 000 | 10 000 |
| software - Pohoda (licence) | 5 000 | 15 000 | 15 000 |
| Oběžný (provozní) majetek | | | |
| zásoby | 42 601 | 72 661 | 79 661 |
| zásoby - zboží | 333 449 | 229 055 | 253 894 |
| peníze - bankovní účet | 100 000 | 180 000 | 350 000 |
| Σ Aktiva | 491 050 | 591 266 | 761 517 |
| Vlastní kapitál | | | |
| základní kapitál | 200 000 | 200 000 | 200 000 |
| rezervní fond, nedělitelný fond, fondy ze zisku | | 100 000 | 150 000 |
| výsledek hospodaření minulých let | | -98 700 | 11 340 |
| výsledek hospodaření běžného období | -98 700 | 11 340 | 98 906 |
| Cizí zdroje | | | |
| dlouhodobé závazky | 350 000 | 275 876 | 201 752 |
| krátkodobé závazky | | 40 000 | 30 833 |
| závazky vůči zaměstnancům | 39 750 | 62 750 | 68 686 |
| Σ Pasiva | 491 050 | 591 266 | 761 517 |

Zdroj: interní informace podniku

V rozvaze je vidět, že většina majetku je financována z dlouhodobých závazků, pod které můžeme zahrnout například dlouhodobé půjčky od bank či leasingových společností. Položka zásoby zahrnuje hmotný majetek, který má nižší hodnotu než 40 000,- Kč. Jedná se o notebooky, stolní počítač, mobilní telefony, tiskárnu, vybavení kanceláře a vybavení do skladu. Co se týče položky zásoby - zboží, ty představují zboží,

kteřé si zázakzník objednal, ale již nepřevzal. Toto zboží zůstalo na skladě. Výsledek hospodaření z minulých let ukazuje, že během prvního roku podnikání, byla firma ve ztrátě, ale již druhý rok nabýval výsledek hospodaření kladných hodnot, tedy zisku.

Přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 2011, 2012 a 2013 upřesní výkaz zisku a ztráty.

Tabulka 2 Výňatek z výkazu zisku a ztráty za rok 2011, 2012, 2013 (v Kč)

| Položka | Rok | | |
|--|----------------|---------------|----------------|
| | 2011 | 2012 | 2013 |
| Tržby z prodeje zboží | 1 550 000 | 3 250 000 | 4 500 000 |
| Tržby za služby | 100 000 | 200 000 | 400 000 |
| Náklady vynaložené na prodej zboží | 1 085 000 | 2 275 000 | 3 150 000 |
| Obchodní marže | 565 000 | 1 175 000 | 1 750 000 |
| Mzdové náklady | 477 000 | 753 000 | 753 000 |
| Zákonné sociální pojištění | 162 180 | 256 020 | 256 020 |
| Odpisy | | 10 450 | 21 138 |
| Ostatní náklady | 24 520 | 141 175 | 594 644 |
| Provozní výsledek hospodaření před zdaněním | -98 700 | 14 355 | 125 198 |
| Daň z příjmů za běžnou činnost | 0 | 3 015 | 26 292 |
| Výsledek hospodaření za běžnou činnost | -98 700 | 11 340 | 98 906 |

Zdroj: interní informace podniku

Pod pojmem tržby za služby si můžeme představit montáž nábytku a vynesení zboží do patra. Odpisy se týkají osobního automobilu, který využívá jednatel podniku od roku 2012. Doba odpisování je 5 let. Pod pojmem ostatní náklady si můžeme představit povinné pojištění, havarijní pojištění, pronájem kancelářských prostorů, silniční daň, náklady na reprezentaci a jiné. V tabulce můžeme sledovat vývoj hospodaření v ročních časových intervalech. V roce 2011 se firma nacházela ve ztrátě, v roce 2012 ji dokázala redukovat a v roce 2013 dosáhla zisku 98 906,- Kč.

Účetní jednotka předpokládá, pokud se budou tržby z prodeje zboží a služeb vyvíjet stejně či obdobně, jako v první polovině roku 2014, mohl by obrat v roce 2014 dosáhnout 6 000 000 Kč.

Tabulka 3 *Předpokládaný výkaz zisku a ztráty za rok 2014 (v Kč)*

| Položka | 2014 |
|--|----------------|
| Tržby z prodeje zboží | 5 500 000 |
| Tržby za služby | 500 000 |
| Náklady vynaložené na prodej zboží | 3 850 000 |
| Obchodní marže | 2150 000 |
| Mzdové náklady | 753 000 |
| Zákonné sociální pojištění | 256 020 |
| Odpisy | 21 138 |
| Ostatní náklady | 949 975 |
| Provozní výsledek hospodaření před zdaněním | 169 867 |
| Daň z příjmů za běžnou činnost | 35672 |
| Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 134 195 |

Zdroj: Vlastní výzkum

Firma si dala za cíl pro rok 2014 zvýšit obrat za prodej zboží a služeb na 6 000 000 Kč. Má ji k tomu dopomoci nejen zvýšení reklamy, s kterou se firma dostane do podvědomí zákazníků, ale zároveň stěhování sídla firmy do Prahy, která poskytuje velké možnosti a zároveň je zde větší koncentrace potenciálních zákazníků.

Při sestavování předpokládaného zisku a ztrát pro rok 2014, se vycházelo z údajů minulých let. Náklady na zaměstnance zůstaly nezměněny. Nepočítá se s nárůstem zaměstnanců či s jejich propuštěním. Ostatní náklady se oproti roku 2013 zvýšily skoro dvojnásobně, může za to stěhování firmy do Prahy, které je plánováno na začátek června tohoto roku. V nákladech je započtena předpokládaná cena pronájmu prodejního místa a skladových prostor. Pokud se ostatní náklady razantně nezvýší a prognóza firmy se vyplní, výsledek hospodaření za běžnou činnost bude činit 134 195 Kč.

5 SYSTÉM KALKULACE NÁKLADŮ VE SLEDOVANÉM PODNIKU

Ve sledované společnosti není zaveden žádný sofistikovaný model pro kalkulaci prodejní ceny zboží. Prodejní cena se odvíjí od nákupní ceny výrobku, která je navýšena o pevně stanovenou procentní přírážku.

Jelikož se podnik specializuje převážně na nábytek, vybrala jsem jako příklad pro tvorbu ceny Dvojlůžko Denisa 180 A a obývací stěnu značky ASTRA. Firma koupí výrobek od výrobce, přidá k němu marži, která se pohybuje 30 – 40% z nákupní ceny výrobku a výrobek je oceněn výslednou prodejní cenou.

Klady této metody spočívají ve své jednoduchosti a rychlosti. Další výhodou je její téměř univerzální využitelnost. Používá se v podnicích, které mají ve svém portfoliu různorodé výrobky. K jejímu provedení nemusíme zjišťovat žádné dodatečné informace, vycházíme z těch, co jsou běžně dostupné v účetních výkazech.

Tabulka 3 *Stanovení ceny výrobku (v Kč)*

| | Dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA - obývací stěna |
|---------------------|------------------------|-----------------------|
| nákup zboží (s DPH) | 13 858,50 | 11 531 |
| marže (30%) | 4 158 | 3 459,30 |
| prodejní cena s DPH | 18 016 | 14 990 |

Zdroj: interní informace podniku

Nevýhoda tohoto přístupu stanovování ceny spočívá v ne identifikaci nákladů spojených s výrobkem. Nevíme, kolik z marže slouží na pokrytí nákladů a kolik již tvoří zisk podniku.

5.1 Návrh pro zpřesnění nákladů v kalkulaci

Pro přesnější specifikaci a rozdělení nákladů je nutné sestavit přehled nákladů, které ovlivňují cenu výrobku a určit, kolik se průměrně prodá měsíčně výrobků. Měsíční údaj byl zvolen kvůli přesnějšímu sledování a možnosti zjištění odchylek za dané období.

Prodej podléhá jak sezónním výkyvům, tak i přírodním katastrofám jako jsou např. povodně. Po konzultaci s jednatelem podniku, bylo stanoveno, že průměrný měsíční prodej se pohybuje kolem 80 výrobků. Jelikož sortiment tohoto podniku je dost široký, rozhodla jsem se dále zabývat pouze nábytkem a bytovými doplňky, které tvoří 75% měsíčního prodeje, což v přepočtu na kusy je 60 kusů. Pro zpřesnění těchto informací byla vytvořena tabulka 4, kde je uveden obrat firmy za rok 2012 a 2013.

Tabulka 4 *Obrat firmy pro rok 2012 a 2013*

| obrat | 2012 | | 2013 | |
|--------------------------|-----------|-------|-----------|-------|
| | v (Kč) | v (%) | v (Kč) | v (%) |
| obrat celkem | 3 450 000 | 100 | 4 900 000 | 100 |
| obrat za nábytek | 2 587 500 | 75 | 3 675 000 | 75 |
| obrat za ostatní výrobky | 862 500 | 25 | 1 225 000 | 25 |

Zdroj: interní informace podniku

Z tabulky č. 4 je vidět, že celkový obrat se z roku 2012 do roku 2013 zvýšil o 1 450 000,- Kč, obrat za nábytek se zvýšil o 1 087 500,- Kč a obrat za ostatní výrobky 362 500,- Kč.

Po sestavení druhově tříděných nákladů firmy za rok 2013 (tabulka 5), byly náklady transformovány z druhového členění nákladů na kalkulační členění nákladů. Z těchto nákladů byla vyčleněna část na výrobky z nábytkového sortimentu a to na dvojlůžko Denisa 180 A a obývací stěnu ASTRA. Tyto dva výrobky nebyly zvoleny zcela náhodně. Jedná se o výrobky, které můžeme závěrem srovnat s cenou konkurence.

Tabulka 5 *Druhově tříděné náklady firmy za rok 2013 (v Kč)*

| Položka | Náklady za rok 2013 | Přímé náklady | Režijní náklady |
|--------------------------------|---------------------|---------------|------------------|
| mzdy pracovníků | 753 000 | | 753 000 |
| sociální a zdravotní pojištění | 256 020 | | 256 020 |
| doprava | 157 860 | | 157 860 |
| odpisy | 21 138 | | 21 138 |
| pronájem skladu | 120 000 | | 120 000 |
| leasing | 74 124 | | 74 124 |
| pronájem kanceláře | 60 000 | | 60 000 |
| náklady na telefon | 25 200 | | 25 200 |
| energie, voda, plyn | 12 000 | | 12 000 |
| marketing - reklama | 48 000 | | 48 000 |
| kancelářské potřeby | 24 000 | | 24 000 |
| náklady na reprezentaci | 18 000 | | 18 000 |
| havarijní pojištění | 7 140 | | 7 140 |
| IT podpora | 25 000 | | 25 000 |
| balící fólie | 12 000 | 12 000 | |
| silniční daň | 5 000 | | 5 000 |
| povinné pojištění | 6 320 | | 6 320 |
| náklady celkem | 1 624 802 | 12 000 | 1 612 802 |

Zdroj: zpracování na podkladě účetních výkazů

V tabulce č. 5 jsou znázorněny náklady za rok 2013, které se podílejí na prodeji výrobků. Můžeme si povšimnout, že nejvyšší náklady jsou na mzdy pracovníků a na dopravu. Většinu nákladů je možno zařadit do nepřímých, až na balící fólii, kterou při podrobnějším sledování můžeme zařadit do přímých nákladů.

Z celkových režijních nákladů je nutné vyčlenit náklady na prodej nábytku. Nábytek tvoří 75% celkového prodeje.

$$0,75 \times 1\,612\,802 = 1\,209\,602,-$$

Tato suma představuje odhad vynaložených nákladů na prodej nábytku.

Pro správný rozvrh režijních nákladů byl zvolen tento postup. Náklady vybraných výrobků dvojlůžka Denisy 180 A a obývací stěny ASTRA tvoří 15% z nákladů vynaložených na prodej nábytku (tabulka 6).

Tabulka 6 *Náklady na vybrané výrobky za rok 2013*

| Položka | 2013 | |
|----------------------------|-----------|-------|
| | v (Kč) | v (%) |
| náklady na nábytek | 1 209 602 | 100 |
| náklady na vybrané výrobky | 181 440 | 15 |

Zdroj: *interní informace podniku*

Pro zhotovení režijních nákladů na vybrané kalkulační jednice byl sledován prodej vybraných výrobků, na základě toho, bylo zjištěno, že za rok 2013 se prodalo 60 ks dvojlůžka Denisa A 180 a 40 ks obývací stěny ASTRA. Přirážková kalkulace vyžaduje stanovení rozvrhové základny na základě nákupních cen výrobků.

$$\frac{181\,440}{60 \times 13858,5 + 40 \times 11531} = 14\%$$

5.1.1 Kalkulace úplných nákladů s režijní přirážkou dle nákupních cen vybraných výrobků

Při sestavování této kalkulace se vychází z nákladů za rok 2013. Byla zjišťována část nákladů připadající na 1 Kč sledovaného výrobku. Kalkulační vzorec je přizpůsoben na zvolenou společnost, která se zabývá zprostředkovatelskou činností. Jako přímý materiál je zde nákup zboží a ostatní přímé náklady, kam patří balící fólie. Režie je vypočtena na základě přímých nákladů násobených režijní přirážkou. Součtem přímých nákladů a režie je dosaženo úplných vlastních nákladů výkonu.

Tabulka 7 *Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A (v Kč)*

| Dvojlůžko Denisa 180 A | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 13 858,50 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 940,19 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 15 898,69 |
| zisk | | 1 395,57 |
| Prodejní cena bez DPH | | 17 294,26 |

Zdroj: Vlastní výzkum

Prodejní cena s DPH činí 18 016,- Kč. Z kalkulace jasně vyplývá kolik z marže činní náklady a kolik zisk. Z celkové marže připadá 88,25% na pokrytí nákladů a 7,75% tvoří zisk.

Daň z přidané hodnoty byla vypočtena odečtením daně na vstupu od daně na výstupu.

Výpočet daně na vstupu: $13858,50 \times 0,8264 = 11\,452,66 \Rightarrow 2\,405,84$

Výpočet daně na výstupu: $18016 \times 0,8264 = 14\,888,42 \Rightarrow 3\,127,58$

$$3127,58 - 2405,84 = 721,74$$

Tabulka 8 *Kalkulace obývací stěny ASTRA (v Kč)*

| ASTRA - obývací stěna | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 11 531 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 614,34 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 13 245,34 |
| zisk | | 1 144,18 |
| prodejní cena bez DPH | | 14 389,52 |

Zdroj: Vlastní výzkum

Prodejní cena s DPH činí 14 990,-Kč. Postup u této kalkulace byl stejný jako u předešlé. Zde z celkové marže připadá 88,36% na pokrytí nákladů a 7,63% tvoří zisk.

Režie byla vypočtena vynásobením nákupní ceny zboží režijní přírážkou. Výpočet DPH:

$$\begin{aligned} \text{DPH na vstupu:} & \quad 11\,531 \times 0,8264 = 9\,529,22 & \Rightarrow & \quad 2\,001,78 \\ \text{DPH na výstupu:} & \quad 14\,990 \times 0,8264 = 12\,387,74 & \Rightarrow & \quad 2\,602,26 \\ & & & \quad 2\,602,26 - 2\,001,78 = 600,48 \end{aligned}$$

5.1.2 Kalkulace úplných nákladů s režijní přírážkou dle kusů

U výše zmíněných kalkulací byla pro výpočet režie zvolena jako základna nákupní cena dvojlůžka a obývací stěny. Ceny výrobků nejsou tolik rozdílné, proto jsou tyto výrobky vhodné pro výpočet režie dle prodaných kusů z nábytkového sortimentu. Za rok 2013 bylo prodáno 720 ks nábytku a bytových doplňků.

Tabulka 9 Počet prodaných výrobků za rok 2012 a 2013 (v ks)

| | 2012 | 2013 |
|--------------------------|------|------|
| prodej celkem | 720 | 960 |
| prodej za nábytek | 540 | 720 |
| prodej ostatních výrobků | 180 | 240 |

Zdroj: Interní informace podniku

Postup při výpočtu režijní přírážky je obdobný jako u předchozí kalkulace. Režijní náklady na prodej nábytku vydělíme počtem prodaných výrobků z nábytkového sortimentu.

Výpočet režijní přírážky:

$$\frac{1\,209\,602}{720} = 1\,680,- \text{ Kč}$$

Tabulka 10 *Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A s režijní příirážkou dle ks*

| Dvojlůžko Denisa 180 A | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 13 858,50 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 680,00 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 15 638,50 |
| zisk | | 1 655,76 |
| prodejní cena bez DPH | | 17 294,26 |

Zdroj: Vlastní výzkum

U kalkulace s režijní příirážkou se základnou dle prodaných kusů připadá na úhradu nákladů 86,80% a zisk tvoří 9,19%. Pokud tuto kalkulaci porovnáme s kalkulací, která má režijní příirážku se základnou nákupních cen sledovaných výrobků, zjistíme, že u kalkulace dle prodaných kusů připadá na úhradu nákladů nižší část marže a to o 1,45 procentního bodu. Co se týče zisku, ten je u kalkulace dle prodaných kusů vyšší a to o 1,44 procentního bodu.

Tabulka 11 *Kalkulace obývací stěny ASTRA s režijní příirážkou dle ks*

| ASTRA - obývací stěna | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 11 531 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 680,00 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 13 311,00 |
| zisk | | 1 078,52 |
| prodejní cena bez DPH | | 14 389,52 |

Zdroj: Vlastní výzkum

U obývací stěny Astra připadá na pokrytí nákladů 88,80% a k tvorbě zisku 7,19 % z marže. Pokud tuto kalkulaci porovnáme s kalkulací pro obývací stěnu Astra se základnou nákupních cen sledovaných výrobků, zjistíme, že na úhradu nákladů zde připadá 0,44 procentního bodu více než v kalkulaci se základnou nákupních cen sledovaných výrobků. Zisk je u kalkulace dle kusů nižší než u kalkulace, kde je základnou režie nákupní cena sledovaných výrobků, a to o 0,52 procentního bodu.

5.1.3 Rentabilita sledovaných výrobků

Tato podkapitola je zaměřena na rentabilitu výrobků. Bude zjišťovat, který ze sledovaných výrobků má vyšší výnosnost, tudíž u jakého výrobku by firma měla podporovat prodej. Vzorec pro výpočet rentability výrobku:

$$\text{rentabilita výrobku} = \frac{\text{čistý zisk na 1 kus}}{\text{cena jednoho kusu}}$$

Nejprve byla zjišťována výnosnost u sledovaných výrobků, kde kalkulace byla vypočtena na základě nákupní ceny výrobků. Tudíž zisk z dvojlůžka činil 1 395,57 Kč a zisk z obývací stěny 1 144,18 Kč.

$$\text{dvojlůžko Denisa} \quad \frac{1\,395,57}{18\,016} = 0,07746 \quad \times \quad 100 = 7,75\%$$

$$\text{obývací stěna Astra} \quad \frac{1\,144,18}{14\,990} = 0,07633 \quad \times \quad 100 = 7,63\%$$

Rentabilita obou produktů je velmi podobná. Rozdíl je 0,12 procentního bodu, tedy zcela zanedbatelný.

Dále byla zjišťována výnosnost sledovaných výrobků, kde základnou režijní přírážky pro výpočet kalkulace byl počet prodaných kusů. Tudíž zisk z dvojlůžka činil 1 655,76 Kč a zisk z obývací stěny 1 078,52 Kč.

$$\text{dvojlůžko Denisa} \quad \frac{1\,655,76}{18\,016} = 0,0919 \quad \times \quad 100 = 9,19\%$$

$$\text{obývací stěna Astra} \quad \frac{1\,078,52}{14\,990} = 0,07195 \quad \times \quad 100 = 7,20\%$$

Zde je rozdíl výraznější. Po porovnání výsledků je pro podnik výnosnější podporovat prodej dvojlůžka Denisa a to o 1,99 procentního bodu. Rozdíl mezi rentabilitou výrobků vycházející z kalkulace, jejíž režijní přírážka byla vypočtena na základě nákupních cen výrobků, a rentabilitou výrobků vycházející z kalkulace, jejíž režijní přírážka byla vypočtena na základě prodaných kusů, je 1,87 procentního bodu.

I když rozdíl u rentability výrobků vycházející z kalkulace, jejíž režijní přírážka byla vypočtena na základě prodaných kusů, je výraznější, tak zdaleka není tak přesná. Přesnější je však rentabilita u výrobků vycházející z kalkulace, jejíž režijní přírážka je založena na nákupních cenách sledovaných výrobků. Pro lepší porovnání výnosnosti výrobku, byl zvolen čistý zisk na 1 kus vypočten kalkulací dle nákupní ceny výrobků.

5.1.4 Zhodnocení navržených kalkulací

Pro zhodnocení navržených kalkulací se vycházelo ze dvou způsobů kalkulování nákladů. První způsob byl zaměřen na kalkulaci úplných nákladů se základnou dle nákupní ceny sledovaných výrobků naopak druhý způsob, byl založen na kalkulaci úplných nákladů se základnou dle prodaných kusů výrobků.

Výhodou první kalkulace je její přesnost režijní přírážky, která tkví ve vyjádření nákladů na vybrané výrobky vydělené nákupní cenou vybraných výrobků. Výhodou druhé kalkulace je její jednoduchost. Režijní náklady na prodej nábytku se dělí počtem prodaných výrobků z nábytkového sortimentu.

Při těchto dvou zvolených výrobců nebyl problém s použitím obou kalkulací. Při sledování i ostatních výrobců, které jsou cenově odlišné, je však vhodnější kalkulace úplných nákladů se základnou dle nákupních cen vybraných výrobců.

Ve výše uvedených kalkulacích, podnik dosahuje zisku při 30% marži. Pro zjištění nejnižší možné marže, při které by výrobek nebyl ztrátový, bude použita kalkulace se základnou nákupních cen vybraných výrobců.

Tabulka 12 *Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A s marží 18%*

| Dvojlůžko Denisa 180 A | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 13 858,50 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 940,19 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 15 898,69 |
| zisk | | 21,29 |
| Prodejní cena bez DPH | | 15 919,98 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Prodejní cena s DPH by činila 16 353,- Kč což je o 1 663 Kč méně, než dosavadní cena. Velikost marže by činila 18%. Jedná se o marži, z které je podnik schopen uhradit náklady spojené s prodejem výrobku, ale již nevytváří zisk. Pokud by byla marže nižší, podnik by nebyl schopen uhradit náklady na výrobek, tedy by výrobek byl pro podnik ztrátový.

Tabulka 13 *Kalkulace obývací stěny ASTRA s marží 18%*

| ASTRA - obývací stěna | | |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| nákup zboží | | 11 531 |
| ostatní přímé náklady | balící fólie | 100 |
| režie | | 1 614,34 |
| úplné vlastní náklady výkonu | | 13 245,34 |
| zisk | | 0,92 |
| prodejní cena bez DPH | | 13 246,26 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Prodejní cena s DPH by činila 13 607,- Kč. Což je o 1 383,- Kč méně, než dosavadní cena. Stejně jako u kalkulace výše, byla použita 18% marže. Pokud by byla marže o procento nižší, podnik by již nebyl schopen uhradit náklady spojené s prodejem výrobku, tudíž výrobek by byl pro něj ztrátový.

Firma k nakoupenému výrobku přidává 30 % marži z nákupní ceny výrobku a tím stanovuje prodejní cenu výrobku. Je vhodné tuto marži používat u všech druhů výrobků? Tato práce se zabývá pouze nábytkovým sortimentem, ale již při charakteristice podniku bylo zmíněno, že v portfoliu firmy se nenachází jen nábytek, ale také hračky, porcelán, zahradní výrobky a jiné. Náklady spojené s pořízením a dodáním nábytku budou vyšší než náklady s pořízením a dodáním hračky či porcelánu. Na základě této úvahy by měl podnik zvážit, zda by nebylo vhodnější rozlišit výši marže pro různé výrobky, aby daný výrobek nebyl příliš zatížen. Nižší marže by se týkala zejména výrobků, které nejsou tolik zatíženy náklady, jako jsou například hračky, drobná keramika, porcelán a textil. U nábytku, kamen a krbů by marže byla vyšší.

6 KALKULACE NEÚPLNÝCH NÁKLADŮ

Kalkulace neúplných nákladů se od kalkulace úplných nákladů liší jejím přístupem k fixním nákladům. U kalkulace neúplných nákladů se vykalkulují variabilní náklady na jednici, ale fixní náklady zůstávají v základní podobě, neboť jsou pokládány za náklady, které jsou nutné pro chod podniku.

Při sestavování kalkulace neúplných nákladů jsou nejprve vykalkulovány variabilní náklady, kam patří přímé náklady, jako je nákup zboží a ostatní přímé náklady – balící fólie. Poté je zjištěna výše tržeb, která se zjišťuje prodejní cenou vynásobenou kalkulovaným množstvím. Dále se zjišťuje tzv. krycí příspěvek (příspěvek na úhradu), což je částka, která slouží k úhradě fixních nákladů a poté k tvorbě zisku. Odečtením fixních nákladů přepočítaných na produkt od krycího příspěvku lze stanovit výši zisku připadajícího na daný produkt.

Pokud bude odhad spíše pesimistický a budeme počítat s tím, že se prodá 24 ks dvojlůžka Denisa a 24 ks obývací stěny, bude kalkulace neúplných nákladů vypadat následovně.

Tabulka 14 Kalkulace neúplných nákladů pro 24 ks

| položka | dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA obývací stěna | celkem |
|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| nákup zboží | 332 604 | 276 744 | 609 348 |
| ostatní variabilní náklady | 2 400 | 2 400 | 4 800 |
| variabilní náklady celkem | 335 004 | 279 144 | 614 148 |
| cena (tržby) | 432 384 | 359 760 | 792 144 |
| krycí příspěvek | 97 380 | 80 616 | 177 996 |
| fixní náklady | X | | -180 903 |
| zisk | X | | -2 907 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Při prodeji 24 ks dvojlůžka Denisa a 24 ks obývací stěny Astra se podnik nalézá ve ztrátě a to ve výši 2 907 Kč. Stačí však zvýšit prodej z 24 ks na 25 ks a podnik dosahuje zisku.

Tabulka 15 *Kalkulace neúplných nákladů pro 25 ks*

| položka | dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA obývací stěna | celkem |
|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| nákup zboží | 346 462 | 288 275,00 | 634 737 |
| ostatní variabilní náklady | 2 500 | 2 500,00 | 5 000 |
| variabilní náklady celkem | 348 962 | 290 775,00 | 639 737 |
| cena (tržby) | 450 400 | 374 750,00 | 825 150 |
| krycí příspěvek | 101 437 | 83 975,00 | 185 412 |
| fixní náklady | X | | -180 903 |
| zisk | X | | 4 508 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Při prodeji 25 ks dvojlůžka Denisa a 25 ks obývací stěny Astra již podnik dosahuje zisku ve výši 4 508 Kč.

U těchto dvou kalkulací bylo počítáno s tím, že se prodej sledovaných výrobků od sebe výrazně neliší. Po konzultaci s jednatelem firmy a zároveň i přesnějším sledováním prodeje těchto výrobků bylo zjištěno, že z celkového prodeje sledovaných výrobků se prodá 60% dvojlůžka Denisy a 40% obývací stěny Astra (tabulka 16).

Tabulka 16 *Přehled prodeje sledovaných výrobků za rok 2013*

| položka | Tržby (v Kč) | Prodej v ks |
|---------------------|---------------------|--------------------|
| sledované výrobky | 1 680 560 | 100 |
| dvojlůžko Denisa | 1 080 960 | 60 |
| obývací stěna ASTRA | 599 600 | 40 |

Zdroj: *Interní informace podniku*

Na základě těchto informací byla sestavena kalkulační neúplných nákladů s pesimistickým odhadem prodeje 28 ks dvojlůžka Denisa a 18 ks obývací stěny Astra.

Tabulka 17 *Kalkulace neúpl. nákladů 28 ks dvoj. Denisa a 18 ks obýv. stěny ASTRA*

| položka | dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA obývací stěna | celkem |
|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| nákup zboží | 388 038 | 207 558 | 595 596 |
| ostatní variabilní náklady | 2 800 | 1 800 | 4 600 |
| variabilní náklady celkem | 390 838 | 209 358 | 600 196 |
| cena (tržby) | 504 448 | 269 820 | 774 268 |
| krycí příspěvek | 113 610 | 60 462 | 174 072 |
| fixní náklady | X | | -180 903 |
| zisk | X | | -6 831 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Z kalkulace vyplývá, že při prodeji 28 ks dvojlůžka Denisa a 18 ks obývací stěny Astra, bude podnik ve ztrátě a to ve výši 6 831 Kč. Pokud však podnik prodá 29 ks dvojlůžka Denisa a 19 ks obývací stěny Astra, tak již bude dosahovat zisku.

Tabulka 18 *Kalkulace neúpl. nákladů 29 ks dvoj. Denisa a 19 ks obýv. stěny ASTRA*

| položka | dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA obývací stěna | celkem |
|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| nákup zboží | 401 896 | 219 089 | 620 985 |
| ostatní variabilní náklady | 2 900 | 1 900 | 4 800 |
| variabilní náklady celkem | 404 796 | 220 989 | 625 785 |
| cena (tržby) | 522 464 | 284 810 | 807 274 |
| krycí příspěvek | 117 667 | 63 821 | 181 488 |
| fixní náklady | X | | -180 903 |
| zisk | X | | 584 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Při prodeji 29 ks dvojlůžka Denisa a 19 ks obývací stěny Astra, podnik začíná dosahovat zisku ve výši 584 Kč. Pokud by podnik byl založen pouze na prodeji těchto dvou vybraných výrobků, musel by prodávat více jak 29 ks dvojlůžka Denisa a 19 ks obývací stěny Astra. Kalkulace neúplných nákladů jsou vhodné především pro podnik, který disponuje výrobou několika málo druhů výrobků. Zvolená společnost má široký

sortiment, který se neustále rozšiřuje a doplňuje o nové produkty. Kalkulace neúplných nákladů zde tím pádem nenajde uplatnění.

7 CENY KONKURENCE

Aby mohly být ceny sledovaných výrobků zvolené společnosti porovnány a zároveň bylo zjištěno, zda se firma se svými cenami udrží na trhu, musí být vytvořen přehled největších konkurentů a jejich prodejních cen. Jako konkurenční byly vybrány podniky, které se zaměřují na internetový prodej a to jak z oblasti specializované na prodej českých výrobků, tak z oblasti zabývající se prodejem nábytku vyrobeného nejen v České republice.

Mezi hlavní konkurenty, upřednostňující prodej českých výrobků, patří firma ceske-produkty.cz, která se pyšní tuzemskými výrobci s historií. Své zákazníky láká na vzpomínky a zážitky z jejich dětství. Mají si připomenout výrobce, dodnes vyrábějící prvotřídní, originální a prestižní zboží a výrobky, na jaké už možná dávno zapomněli.

Dalším konkurentem je nábytek Supersektor.cz, který se řadí mezi největší internetové prodejce nábytku v České republice a na Slovensku. Pyšní se kompletním sortimentem nábytku a bytových doplňků pro interiér rodinného domku či panelového bytu. V jejich portfoliu se nachází židle, sedací soupravy, postele i sektorový nábytek. Nabízí široký sortiment sektorového nábytku české kvality, včetně doplňků a dřezů. Nábytek nejen prodávají, ale současně jsou i jeho výrobci.

[RothwellInternational s.r.o.](http://RothwellInternational.s.r.o) nabízí sortiment nábytku pro zdravé spaní. Kvalitní zdravotní matrace do postele, luxusní dřevěné postele z masivu i čalouněné postele. Nově také rozšířili sortiment postelí o postele v kombinaci dřeva a kovu. Zařadili kvalitní kaučukované postele a nabízí velké množství postelí skladem.

Internetový obchod nabytek-ENO.cz předvádí širokou nabídku nábytku, který je znám svou kvalitou, vysokým komfortem a designem. Spolupracují s výrobci a firmami z evropského společenství. Nábytek ENO, poskytuje prostřednictvím internetového

obchodu zákazníkům možnost výběru zboží přímo ze svého domu. Zákazník si tak může prohlédnout veškeré zboží, které nabízí v jejich prodejnách.

POSTELE CZ patří mezi moderní a dynamicky se rozvíjející prodejce, v nejbližší době mají v plánu rozšířit svoji nabídku postelí o sortiment bytových doplňků a vybavení kanceláří. Vše od českých výrobců.

Centrum nábytku MAXI ORION vznikl v roce 2003 jako dceřiná společnost firmy Max Orion a stal se tak součástí velké nábytkové sítě na Moravě. Každý zákazník si u nich vybere ze širokého sortimentu – kuchyní, obývacích ložnic, postelí, matrací, kancelářského nábytku a jiného. V doplňkovém zboží nabízí koberce, garnyže, proutěné zboží, povlečení atd.

ČeskéVýrobky.cz je internetový obchod, který se pyšní svou desetiletou historií. Je zaměřen pouze na české výrobky od předních českých výrobců. Sortiment je rozdělen na bílé zboží, dětské zboží, dům a zahrada, oblečení a móda, sport. Jejich hlavním cílem je podpora českých výrobců, kteří vynikají svou kvalitou a zpřístupnit jejich výrobky zákazníkům z celé České republiky.

7.1 Prodejní ceny konkurentů

V dnešní době, kdy je neomezený výběr zboží, je těžké najít podniky, co by prodávaly či zprostředkovávaly prodej stejného zboží. Liší se šířkou i hloubkou nabízeného sortimentu, rozsahem poskytovaných služeb, velikostí, formou prodeje atd. Každá společnost má jiný charakter. Proto bylo také těžké najít přímého konkurenta pro zvolený podnik. Nakonec bylo vybráno pět firem, které prodávaly alespoň jeden z vybraných produktů. Přehled firem a jejich ceny jsou uvedeny v tabulce 19.

Tabulka 19 *Přehled cen vybraných výrobků od různých prodejců*

| Firmy | Dvojlůžko Denisa 180 A | ASTRA obývací stěna |
|-------------------------------|------------------------|---------------------|
| Zvolená společnost | 18 016 | 14 990 |
| Rothwell International s.r.o. | 18 140 | 15 233 |
| Supersektor.cz | 17 990 | X |
| POSTELE CZ | 17 846 | X |
| Nábytek ENO | X | 14 945 |
| MAXI ORION | X | 15 290 |

Zdroj: Vlastní výzkum

Z tabulky č. 19 vyplývá, že si zvolená společnost na trhu vede uspokojivě. Ceny jsou srovnatelné s cenou konkurence. Nemají nejnížší ceny, ale také nemají nejvyšší ceny. Pokud se podíváme na ceny dvojlůžka Denisa, lepší cenu mají firmy Supersektor.cz a POSTELE CZ. POSTELE CZ dokonce o 170,- Kč levnější. U obývací stěny ASTRA má levnější cenu pouze Nábytek ENO a to o 45,- Kč.

Zákazníci v dnešní době využívají spoustu služeb, které jim usnadní výběr výrobků. Jednu takovou službu poskytuje internetová společnost Heureka.cz. Jedná se o firmu, která se specializuje na poradenské služby ohledně produktů. Mezi její služby patří porovnávání cen produktů, porovnávání a vyhledávání různých parametrů produktů, umožňuje hodnocení e-shopu službou „ověřeno zákazníky“, zajišťuje recenze produktů a jiné. Už díky těmto společnostem se firmy snaží snižovat své náklady, aby si na trhu udržely svou konkurenceschopnost, a tím i cenu svých produktů a zároveň zkvalitňovat svoje služby.

8 NÁVRH NA SNÍŽENÍ NÁKLADŮ

Sníčováním svých nákladů a tím i cen svých produktů se firmy udržují v konkurenceschopném stavu. Proto je práce zaměřena nejen na kalkulaci nákladů v podniku, ale také na minimalizaci nákladů.

Nejvyššími náklady, které se vyskytují v kalkulaci, jsou náklady na nákup zboží. Po konzultaci s jednatelem společnosti byla vyvolána jednání s dodavateli. Účelem těchto jednání byla nová cenová nabídka odebíraných výrobků. Výsledek byl uspokojivý, pokud firma zaplatí dopředu, dostane slevu 2% z ceny výrobku a pokud si pro zboží sama přijede, tak 3%. Celková sleva by byla 5% z nákupní ceny výrobku. Aby se sleva při vlastní dopravě vyplatila, je nutno optimalizovat výjezdy do daných oblastí a spojit je s naplánovanými rozvozy odběratelům. Díky logistickému spojení rozvozu prodaných výrobků odběratelům s dovezením vyrobeného zboží od dodavatele firma ušetří náklady spojené s dopravou.

Následující tabulka č. 20 znázorňuje propočtení využití slev výrobků dvojlůžka Denisa a obývací stěny Astra za předpokladu, že firma využije častých rozvozů zboží zákazníkům do daných oblastí a nakoupené výrobky od dodavatelů naloží cestou zpět. Náklady spojené s dopravou zboží od výrobce budou minimální, protože jsou součástí prodejní ceny účtované zákazníkům. Je z ní patrné, že nákupní cena dvojlůžka Denisa činila 13 858,50 Kč a při uplatnění těchto slev podnik ušetří 692,93 Kč. Konečná nákupní cena dvojlůžka bude 13 165,57 Kč. Nákupní cena obývací stěny Astra činí 11 531 Kč a při uplatnění již zmíněných slev firma ušetří 576,55 Kč. Tudiž nákupní cena výrobku po slevě činí 10 954,17 Kč.

Tabulka 20

Slevová tabulka

| Položka | dvojlůžka Denisa 180 A | obývací stěna ASTRA |
|--------------------------------|------------------------|---------------------|
| nákupní cena výrobku | 13 858,50 | 11 531 |
| sleva při placení předem (2%) | 277,17 | 230,62 |
| sleva při vlastní dopravě (3%) | 415,76 | 345,93 |
| celková sleva | 692,93 | 576,55 |
| nákupní cena výrobku po slevě | 13 165,57 | 10 954,17 |

Zdroj: *Vlastní výzkum*

Další možností jak snížit náklady spojené s pořízením zboží jsou množstevní slevy. Množstevní slevy se dají uplatnit u nákupu 3 a více položek stejných výrobků (např. stolky, židle atd.) Množstevní sleva činí 2% z nákupní ceny. Při využití množstevních slev je třeba, aby podnik zhodnotil své skladovací možnosti a náklady spojené se skladováním. Množstevní slevy se vyplatí pouze u výrobků s vysokým obratem. Což musí podnik při plánování svých zásob vzít v úvahu.

Mezi další nejvyšší náklady patří mzdové náklady. Jedná se o hrubé mzdy pracovníků a zdravotní a sociální pojištění. Zde by bylo řešení buď snížení platu anebo optimalizace stavu zaměstnanců. Snížení platu bych nedoporučovala, jelikož hrubé mzdy zaměstnanců už jsou teď nižší, než průměrná hrubá mzda za rok 2013, která činila podle Českého Statistického Úřadu 25 128,- Kč. Ve věci optimalizace stavu zaměstnanců je nutné zjistit zátěž jednotlivých pracovníků a využívání pracovní doby. Ke zjištění zátěže zaměstnanců je možné použít např. tabulky činností, kde jednotlivý zaměstnanec zaznamenává, co všechno dělal celý den a jak dlouho mu sledovaná činnost trvala. Tímto způsobem je možné zjistit, zda jsou zaměstnanci plně vytíženi či jsou zde ještě skryté rezervy.

9 ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo zhodnotit přístup ke kalkulaci nákladů, který byl aplikovaný ve zvolené společnosti.

Na základě sledování systému kalkulace nákladů v podniku bylo zjištěno, že společnost využívá přírážkovou metodu ke stanovení ceny výrobku. Její výhody tkví v jednoduchosti a v rychlosti zpracování. Nevýhodou je neidentifikování nákladů spojených s výrobkem. Neudává, jaké procento z marže slouží k pokrytí nákladů a kolik tvoří zisk podniku. Z tohoto důvodu bylo navrženo zpřesnění nákladů, kde byla využita kalkulace úplných nákladů. Tato kalkulace byla aplikována na dva vybrané výrobky a to na dvojlůžko Denisa 180 A a na obývací stěnu ASTRA. Kalkulace byla vypočtena dvěma způsoby – s přírážkou dle nákupních cen výrobků a s přírážkou dle prodaných kusů. Z celkové marže připadá průměrně 88,05% na pokrytí nákladů a 7,94% tvoří zisk. Zbylých 4,01% je DPH.

Pro přesnější sledování nákladů byla doporučena kalkulace úplných nákladů s přírážkou dle nákupních cen vybraných výrobků.

U kalkulace neúplných nákladů bylo zkoumáno, jaký minimální objem vybraných výrobků je nutné prodat, aby podnik dosahoval zisku. Z údajů o prodeji z roku 2013 bylo zjištěno, že při prodeji 29 ks dvojlůžka Denisa a 19 ks obývací stěny ASTRA, podnik začíná dosahovat zisku ve výši 584 Kč.

Na základě těchto výsledků byl proveden průzkum cen nábytku u konkurenčních firem. Bylo zjištěno, že společnost si na trhu vede uspokojivě. Ceny sledovaných výrobků jsou srovnatelné s cenou konkurence.

K minimalizaci nákladů této společnosti by dozajista přispěly slevy na nákup zboží získané vlastní dopravou. Tato doprava by musela být logisticky promyšlená tak, aby náklady na dopravu nakoupeného zboží od výrobce byly minimální. Další alternativou, která by mohla snížit náklady dané společnosti, jsou množstevní slevy týkající se nákupu tří a více stejných položek. Tyto slevy se vyplátí u výrobků s vysokým obrátem.

V současné době se společnost připravuje na stěhování do Prahy. Od tohoto kroku si slibuje širší zákaznickou klientelu, vyšší kupní sílu a možnost dalšího růstu.

10 SUMMARY

This thesis evaluated the system costing in the chosen company. The two selected products were applied two methods for calculating calculation. It was recommended calculation of overhead surcharge according to purchase prices of selected products. Prices of the products were compared with the price of the competition. Finally, it was recommended measures to reduce company costs.

11 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

DEBARSHI BHATTACHARYYA. Management Accounting. India: Pearson Education, 2011. ISBN 9788131731789.

DUCHOŇ, Bedřich a Petr MULAČ. Inženýrská ekonomika. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2007, 288 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-7179-763-0

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

FOTR, Jiří a Ivan SOUČEK. Podnikatelský záměr a investiční rozhodování. Praha: Grada, 2005, 356 s. ISBN 80-247-0939-2.

GOEKTUERK,Hakan. Activity-Based Costing (ABC) - Advantages and Disadvantages.GRINVerlag 2007,32 s. ISBN 3638750833.

Günter Wöhe/Eva Kislingerová, Zuzana Maňasová: Úvod do podnikového hospodářství. 2. vydání. C H Beck 2007.928s. ISBN 9788071798972.

HOLEČKOVÁ, Jaroslava. *Finanční analýza firmy*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-807-3573-928.

HOLMAN, R.: Mikroekonomie. Středně pokročilý kurz. Praha: C.H.Beck, 2002., ISBN 80-7179-737-5.

HRADECKÝ, Mojmír. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3

HRADECKÝ,M.,KRÁL, B.: Řízení režijních nákladů, Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

HRIECHOVÁ, V., Poradce 3/97. Havířov: PORADCE, 1997. 255 s. ISBN 1211-2437.

KINNEY, Michael R a Cecily A RAIBORN. Costaccounting: foundations and evolutions. 8th ed. Mason, Ohio: South-Western CengageLearning, c2011, xviii, 893 p. ISBN 05-387-9828-9.

KORECKÝ, M., TRKOVSKÝ, V.: Management rizik projektů. GradaPublishing a.s., 2011, 583 s., ISBN 8024732211.

- KRAFTOVÁ, Ivana. Finanční analýza municipální firmy. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2002, xii, 206 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9778-2.
- KRÁL, Bohumil a kol.: Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-062-7.
- KRÁL, Bohumil a kol.: Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Prospektrum, spol. s r.o., 1997. ISBN 80-7175-060-3.
- KRÁL, Bohumil, Eva HOLÍNSKÁ, Jana MISTERKOVÁ a Marie POSPÍŠILOVÁ.: Nákladové účetnictví. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. ISBN 80-7079-058-X.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-726-1141-0.
- LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Překlad Jitka Forejtová, Zuzana Maňasová. Praha: C.H. Beck, 2005, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9419-8
- MACÍK, Karel.: Jak kalkulovat podnikové náklady?. Ostrava: MONTANEX, a.s., 1994. ISBN 80-85 780-16-X.
- OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J.: Řízení nákladů. 1.vyd. Praha: HZ Editio, 1998, 155 s. ISBN 80-860-0924-6.
- PETEROVÁ, Jarmila a Dana ŽÍDKOVÁ. Kalkulace nákladů a cen: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Vyd. 1. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta ve vydavatelství Credit, 2002, 89 s., ISBN 80-213-0931-8.
- POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- SCHROLL, Rudolf. Manažerské účetnictví. Praha: Bilance, c1997, 461 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-238-2345-0.
- SCHROLL, Rudolf. Manažerské účetnictví: oficiální terminologie = Management accounting : official terminology. 1. vyd. Praha: ASPI, 2003, 294 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-863-9543-X.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. Úvod do manažerského účetnictví. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2000, 155 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-210-2454-2.

SEURING, S., GOLDBACH, M.: Cost Management in Supply Chains. Springer, 2002, 435 s. ISBN 3790815004.

SOUKUPOVÁ, Jana, Bronislava HOŘEJŠÍ, Libuše MACÁKOVÁ a Jindřich SOUKUP.: Mikroekonomie. Praha: Management Press, 2004. ISBN 80-7261-061-9.

SYNEK, Miloslav a kol.: Manažerská ekonomika. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: GradaPublishing, spol. s r.o., 2001. ISBN 80-247-9069-6.

SYNEK, Miloslav a kol.: Podniková ekonomika. Praha: C.H.Beck, 2000. ISBN 80-7179-388-4.

SYNEK, Miroslav a kol. Manažerská ekonomika. Praha: GradaPublishing, 1996.

456s. ISBN 80-7169-211-5.

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

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 3., Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

VALDER, A., MITÁČOVÁ, I.: Účetnictví 1., Praha: ČZU 2000. ISBN: 80-213-0632-7.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 570 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1

VYSUŠIL, Jiří. Optimální cena - odraz správné kalkulace. Praha: Profess, 1994, 108 s. ISBN 80-852-3517-X.

VYSUŠIL, Jiří a Jana FIBÍROVÁ. Základy managementu: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: HZ, 1996, 296 s. Finance (Grada). ISBN 80-860-0900-9.

VYSUŠIL, J., MACÍK, K.: Kalkulace a strukturní analýza, Praha: Institut řízení, 1985.

Internetové zdroje

Český statistický úřad. *Průměrné mzdy* [online]. 2014 [cit. 2014-03-30]. Dostupné na (<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/cpmz031114.docx>).

12 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

| | | |
|------------|--|----|
| Tabulka 1 | <i>Rozvaha pro rok 2011, 2012 a 2013 (v Kč)</i> | 30 |
| Tabulka 2 | <i>Výňatek z výkazu zisku a ztráty za rok 2011, 2012, 2013 (v Kč)</i> | 31 |
| Tabulka 3 | <i>Stanovení ceny výrobku (v Kč)</i> | 33 |
| Tabulka 4 | <i>Obrat firmy pro rok 2012 a 2013</i> | 34 |
| Tabulka 5 | <i>Druhově tříděné náklady firmy za rok 2013 (v Kč)</i> | 35 |
| Tabulka 6 | <i>Náklady na vybrané výrobky za rok 2013</i> | 36 |
| Tabulka 7 | <i>Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A (v Kč)</i> | 37 |
| Tabulka 8 | <i>Kalkulace obývací stěny ASTRA (v Kč)</i> | 37 |
| Tabulka 9 | <i>Počet prodaných výrobků za rok 2012 a 2013 (v ks)</i> | 38 |
| Tabulka 10 | <i>Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A s režijní přírůžkou dle ks</i> | 39 |
| Tabulka 11 | <i>Kalkulace obývací stěny ASTRA s režijní přírůžkou dle ks</i> | 39 |
| Tabulka 12 | <i>Kalkulace dvojlůžka Denisa 180 A s marží 18%</i> | 42 |
| Tabulka 13 | <i>Kalkulace obývací stěny ASTRA s marží 18%</i> | 42 |
| Tabulka 14 | <i>Kalkulace neúplných nákladů pro 24 ks</i> | 44 |
| Tabulka 15 | <i>Kalkulace neúplných nákladů pro 25 ks</i> | 45 |
| Tabulka 16 | <i>Přehled prodeje sledovaných výrobků za rok 2013</i> | 45 |
| Tabulka 17 | <i>Kalkulace neúpl. nákladů 28 ks dvoj. Denisa a 18 ks obýv. stěny ASTRA</i> | 46 |
| Tabulka 18 | <i>Kalkulace neúpl. nákladů 29 ks dvoj. Denisa a 19 ks obýv. stěny ASTRA</i> | 46 |
| Tabulka 19 | <i>Přehled cen vybraných výrobků od různých prodejců</i> | 49 |
| Tabulka 20 | <i>Slevová tabulka</i> | 50 |

| | | |
|-----------|--|----|
| Obrázek 1 | <i>Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)</i> | 17 |
| Obrázek 2 | <i>Organizační struktura</i> | 29 |