

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2015

Petr Andrlé

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Porovnání předběžných a výsledných kalkulací vybrané
skupiny výkonů v podniku

Petr Andrlé

Bakalářská práce
2015

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petr Andrlé**
Osobní číslo: **E12614**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku: Management malých a středních podniků**
Název tématu: **Porovnání předběžných a výsledných kalkulací vybrané skupiny výkonů v podniku**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce je porovnat předběžné a výsledné kalkulace vybrané skupiny výkonů, zjištění případných odchylek a jejich analýza.

Osnova:

- Základní kalkulační pojmy.
- Popis prvků kalkulačního systému.
- Kalkulační vzorec a charakteristika jeho jednotlivých položek.
- Vnitropodnikové ekonomické řízení a kalkulační systém vybraného podniku.
- Porovnání předběžné a výsledné kalkulace vybrané skupiny výkonů v daném podniku.
- Zjištění odchylek těchto kalkulací a jejich následná analýza.
- Interpretace výsledků, doporučení pro podnik.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M.; KONEČNÝ, M. Kalkulace pro podnikatele. Praha:

PROSPEKTRUM, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.

KOCMANOVÁ, A. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde a. s., 2013. 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

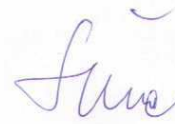
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3. vyd., Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, M.; POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 5. vyd., Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: PaedDr. Alexandr Šenec

Ústav podnikové ekonomiky a managementu



Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2014

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2015



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Nesouhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 29. 6. 2015

Petr Andrlé

PODĚKOVANÍ

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu práce PaedDr. Alexandru Šencovi za jeho odbornou pomoc a cenné rady poskytnuté při psaní této bakalářské práce. Rovněž bych chtěl poděkovat Ing. Tomáši Brzákovi, ekonomickému specialistovi firmy Farnet a. s., za jeho vstřícný přístup a především za poskytnuté materiály, rady a konzultace. Mé poděkování patří též i všem ostatním, kteří se na mé bakalářské práci více, či méně také podíleli.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá předběžnými a výslednými kalkulacemi podniku. Teoretická část je zaměřena na definování základních kalkulačních pojmů, charakteristiku kalkulačního systému a celkově na vnitropodnikové ekonomické řízení. Praktická část nejprve popisuje společnost Farnet a.s. a analyzuje systém kalkulací v tomto podniku. Následně jsou porovnány předběžné a výsledné kalkulace u vybraných výrobků. Odchyšky mezi těmito kalkulacemi jsou analyzovány a také jsou identifikovány možné příčiny jejich vzniku. Závěr práce se zabývá shrnutím a možným doporučením pro podnik.

KLÍČOVÁ SLOVA

náklady, předběžná kalkulace, výsledná kalkulace, analýza, kalkulační vzorec, kalkulační systém

TITLE

Compared to preliminary and final calculations selected group of work performance in the company

ANNOTATION

Bachelor thesis deals with preliminary and resulting calculations in company. Theoretical part is focused on defining the basic concepts of costing, costing system characteristics and generally to internal economic management. The practical part describes the company Farnet Inc. and analyzes system of calculations in this company. Subsequently are compared preliminary and final calculations for selected products. Deviations between these calculations are analyzed and identified possible causes of formation. Finally, the thesis deals with a summary and possible recommendations for the company.

KEYWORDS

cost, preliminary calculation, resulting calculation, analysis, costing model, costing system

OBSAH

ÚVOD	12
1 KALKULACE	13
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH KALKULAČNÍCH POJMŮ	13
1.1.1 Definice kalkulace	13
1.1.2 Předmět kalkulace	13
1.1.3 Kalkulační jednice a kalkulované množství	13
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.1 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.1.1 Náklady přímé a nepřímé.....	14
2.2 PŘIŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	15
2.2.1 Náklady jednicové a režijní	15
2.2.2 Náklady variabilní a fixní	16
2.2.3 Náklady relevantní a irelevantní	17
3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	18
3.1 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC	18
3.2 OBSAH POLOŽEK KALKULAČNÍHO VZORCE.....	19
3.3 RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC.....	21
4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	22
4.1 PRVKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	22
4.2 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE.....	23
4.2.1 Propočtová kalkulace	23
4.2.2 Normová kalkulace	24
4.2.3 Plánová kalkulace	24
4.2.4 Operativní kalkulace	25
4.3 VÝSLEDNÁ KALKULACE	25
5 METODY KALKULACE	27
5.1 KALKULACE ÚPLNÝCH VLASTNÍCH NÁKLADŮ	27
5.1.1 Kalkulace dělením	27
5.1.2 Kalkulace přírážkové	28
5.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě	28
5.1.4 Kalkulace rozdílové	28
5.2 KALKULACE NEÚPLNÝCH VLASTNÍCH NÁKLADŮ.....	28
6 VYUŽITÍ KALKULACE	29
7 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	31
7.1 INFORMACE Z OBCHODNÍHO REJSTŘÍKU.....	31

7.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	32
7.3 ZAMĚSTNANCI.....	33
7.4 HOSPODÁŘSKÉ VÝSLEDKY	34
7.5 FINANČNÍ SITUACE	34
7.6 VÝROBNÍ PROGRAM	35
8 EKONOMICKÉ ŘÍZENÍ PODNIKU	37
8.1 HOSPODÁŘSKÁ STŘEDISKA.....	37
8.2 SYSTÉM KALKULACÍ V PODNIKU	38
8.3 KALKULAČNÍ VZOREC SPOLEČNOSTI	38
8.3.1 Jednotlivé položky vlastních nákladů výroby.....	40
9 KALKULACE VYBRANÝCH VÝROBKŮ SPOLEČNOSTI.....	41
9.1 KALKULAČNÍ VZOREC PRO STROJ TRIOLENT.....	41
9.2 POSTUP PŘI ZJIŠŤOVÁNÍ ODCHYLEK.....	42
9.3 DLÁTOVÝ KYPŘIČ TRIOLENT	43
9.3.1 Zjištění a analýza odchylek.....	44
9.4 DISKOVÝ PODMÍTAČ SOFTER.....	45
9.4.1 Zjištění a analýza odchylek.....	45
9.5 DISKOVÝ PODMÍTAČ DISKOMAT.....	46
9.5.1 Zjištění a analýza odchylek.....	47
10 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ PRO PODNIK	48
ZÁVĚR	51
POUŽITÁ LITERATURA	52

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Počet zaměstnanců v letech 2009 - 2013.....	33
Tabulka 2: Hospodářské výsledky (v tis. Kč) v letech 2009 - 2013	34
Tabulka 3: Hospodářský výsledek po zdanění připadající na 1 akcii v letech 2009 - 2013	34
Tabulka 4: Vybrané finanční ukazatele v letech 2009 - 2013	34
Tabulka 5: Vlastní kapitál a úvěry (v tis. Kč) v letech 2009 - 2013	35
Tabulka 6: Postavení na domácím a zahraničním trhu	36
Tabulka 7: Přehled hospodářských středisek.....	37
Tabulka 8: Vyhodnocení předběžných a výsledných kalkulací TRIOLENT (v Kč).....	44
Tabulka 9: Vyhodnocení předběžných a výsledných kalkulací SOFTER (v Kč).....	45
Tabulka 10: Vyhodnocení předběžných a výsledných kalkulací DISKOMAT (v Kč)	47
Tabulka 11: Závěrečné shrnutí kalkulací (v Kč)	49

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace	14
Obrázek 2: Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti	16
Obrázek 3: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů.....	16
Obrázek 4: Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí	17
Obrázek 5: Typový kalkulační vzorec.....	18
Obrázek 6: Retrográdní kalkulační vzorec	21
Obrázek 7: Kalkulace variabilních nákladů.....	21
Obrázek 8: Kalkulační systém.....	22
Obrázek 9: Organizační struktura společnosti	32
Obrázek 10: Graf vývoje počtu zaměstnanců v letech 2009 - 2013	33
Obrázek 11: Graf vývoje vlastního kapitálu a úvěrů v letech 2009 - 2013	35
Obrázek 12: Kalkulační vzorec společnosti (v Kč)	39
Obrázek 13: Kalkulační vzorec TRIOLENT (v Kč).....	41
Obrázek 14: Kalkulace zakázky na TRIOLENT	43
Obrázek 15: Kalkulace zakázky na SOFTER.....	45
Obrázek 16: Kalkulace zakázky na DISKOMAT	46

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A ZNAČEK

apod.	A podobně
a. s.	Akciová společnost
atd.	A tak dále
cm	Centimetr
č.	Číslo
ČR	Česká republika
DTD	Divize technologických dodávek
DZT	Divize zemědělské techniky
EU	Evropská unie
FMEA	Failure Mode and Effects Analysis (analýza možného výskytu vlivu a vad)
hod	Hodin
Kč	Koruna česká
km/h	Kilometry za hodinu
ks	Kusy
mil.	Milionů
MJ	Měrná jednotka
např.	Například
OFT	Divize zpracování oleje
OS	Obchodní středisko
Pl	Plán
POKA-YOKE	Zmenšení neúmyslné chyby
povrch.	Povrchové
popř.	Popřípadě
PSČ	Poštovní směrovací číslo
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
Sk	Skutečnost
spol.	Společnost
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
STK	Stanice technické kontroly
TD	Technologické dodávky
THN	Technicko-hospodářské normy
THP	Technicko-hospodářský pracovník

tis.	Tisíc
TS	Technické středisko
tzv.	Takzvaný
VZZ	Výkaz zisků a ztrát
ZK	Základní kapitál
ZT	Zemědělská technika

ÚVOD

Pro podnik generující zisk je v dnešní době důležitým předpokladem perfektně sestavený a fungující kalkulační systém. Kalkulační systém má velice široké využití. Jeho význam zásadně vzrostl s přechodem na tržní ekonomiku. Vlivem vzrůstajícího konkurenčního tlaku byly podniky nuceny kontrolovat a řídit náklady na výkony. V současnosti lze říci, že již všechny podniky se nacházejí v konkurenčním prostředí. Každý podnik by tedy měl umět správně vyčíslit jednotlivé druhy nákladů připadající na určitý výrobek, a tak i posléze správně určit prodejní cenu výrobků. Pro tuto potřebu je také důležité vědět, jak efektivně sestavovat kalkulace a jak pracovat se zjištěnými výsledky.

Tato bakalářská práce se bude věnovat problematice porovnávání předběžných a výsledných kalkulací, jak na úrovni teoretické, tak i praktické.

Téma bakalářské práce „Porovnání předběžných a výsledných kalkulací vybrané skupiny výkonů v podniku“ si autor vybral proto, že mu připadá zajímavé, a také z důvodu dobré možnosti získání potřebných informací, neboť jím oslovená firma se nebránila spolupráci na toto téma.

Práce bude rozdělena do dvou hlavních částí, a to na teoretickou a praktickou. V teoretické části budou definovány pojmy, souvislosti a metody, které jsou nutné k pochopení praktické části. Budou zde vymezeny základní kalkulační pojmy, rozčleněny náklady a bude analyzován kalkulační vzorec. Dále bude provedena charakteristika jednotlivých druhů kalkulací, budou zmíněny metody přiřazování nákladů a na závěr této části bude pojednáno o možnostech využití kalkulací. Pro praktickou část byla zvolena firma Farmet a.s., zabývající se především výrobou zemědělských strojů. V úvodu praktické části bude tato společnost stručně charakterizována včetně hospodářských výsledků za posledních 5 let. Dále budou vybrány některé výrobky, u kterých budou porovnány předběžné a výsledné kalkulace. Takto zjištěné odchylky budou podrobně analyzovány.

Informace pro praktickou část budou především čerpány z poskytnutých interních materiálů podniku doplněné o informace z webových stránek a výročních zpráv. Dále pak také z jednání a z rozhovorů s pracovníkem controllingu.

V závěru práce budou zhodnoceny zjištěné výsledky a navržena možná doporučení, která by mohla vést ke zlepšení současné situace.

Cílem bakalářské práce je porovnání předběžných a výsledných kalkulací vybrané skupiny výkonů, zjištění odchylek a jejich analýza.

1 KALKULACE

1.1 Vymezení základních kalkulačních pojmů

1.1.1 Definice kalkulace

Pojem kalkulace se v praxi běžně používá pro označení několika činností. „V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení 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, 2010, s. 124)

Výsledky získané kalkulací slouží pro manažery, kteří následně mohou správně stanovit cenu výkonu. Ke stanovení kalkulací je nutné přistoupit s co největší zodpovědností, aby se výrobky staly konkurenceschopnými a zároveň byly pro firmu ziskovými.

1.1.2 Předmět kalkulace

„Předmětem kalkulace se obecně rozumí všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí.“ (Landa, Polák, 2008, s. 36) V nejideálnějším případě, by se mělo jednat o všechny druhy dílčích i finálních výkonů. V praxi se však dá pozorovat, že podniky s rozsáhlejším sortimentem shodných výrobků, kde je k výrobě použita stejná technologie, často podrobně kalkulují pouze nejpodstatnější druhy výkonů.

V dnešní době, vlivem neustále se rozšiřujících možností využití výpočetních technologií zpracovávajících data, je zvyšován počet kalkulovaných výkonů podniků.

Předmět kalkulace lze určit kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.

1.1.3 Kalkulační jednice a kalkulované množství

„Za kalkulační jednici považujeme přesně specifikovanou jednotku výkonu daného podniku, určenou druhem výkonu a dalšími parametry, nutnými k jejímu odlišení od ostatních výkonů.“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181)

Kalkulované množství se musí odlišovat od kalkulační jednice. „Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady.“ (Král, 2010, s. 126) Takto vymezené kalkulované množství je důležité zejména z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici, i přestože tyto náklady často úzce nesouvisejí s kalkulační jednicí.

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Pokud mají být náklady efektivně řízeny, musí se členit do typově stejných skupin. Způsobů, jak náklady členit, existuje samozřejmě mnoho. V dalších kapitolách je popsáno členění nákladů vzhledem k využití v kalkulaci.

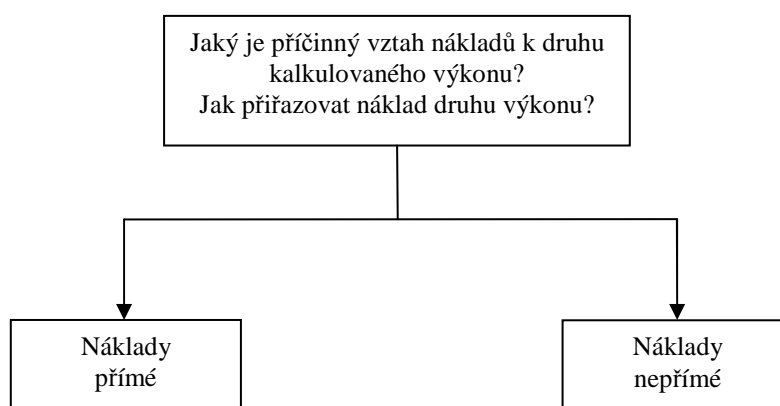
2.1 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členěním nákladů je přiřazování nákladů k výkonu, na základě posouzení příčinné závislosti nákladu s určitým finálním výrobkem. Toto členění zjednoduší řízení hospodárnosti, ale také určité rozhodovací procesy. Např., zda není pro některé výrobní procesy výhodnější je provádět v kooperaci.

2.1.1 Náklady přímé a nepřímé

Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé je nezbytně nutné pro sestavení kalkulace. Mezi přímé náklady jsou řazeny ty, které jsou bezprostředně spjaty s konkrétním druhem výkonu. Naopak nepřímé náklady nejsou bezprostředně spjaty pouze s jedním druhem výkonu, ale zajišťují bezproblémový výrobní proces podniku a jeho řízení.

Do skupiny přímých nákladů se řadí veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány jak konkrétním druhem výkonu, tak i jeho jednotkou. Lze sem řadit i náklady, které jsou společné pouze konkrétnímu druhu výkonu, a podíl na jednici lze určit pomocí prostého dělení. Příkladem lze uvést náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby výrobku. Do skupiny nepřímých nákladů se řadí většina režijních nákladů, které jsou společné více druhům výkonů. Přiřazení nákladů jednici výkonu probíhá na základě nepřímého přiřítání.



Obrázek 1: Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace

Zdroj: Král, 2010, s. 77

2.2 Přirazování nákladů předmětu kalkulace

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace byl odjakživa především spojen s rozdělením nákladů na přímé a nepřímé. Přeměna podmínek tržního prostředí si vyžadovala rychle reagovat, a to mělo za následek, že toto členění ustupuje do pozadí. Do struktury kalkulovaných nákladů vstupují členění nová:

- podle metody určení nákladového úkolu - **náklady jednicové a režijní**
- podle druhu závislosti na objemu výkonů - **náklady variabilní a fixní**
- na základě toho, jestli konkrétní rozhodnutí o předmětu kalkulace bude mít vliv na jejich výši - **náklady relevantní a irelevantní**

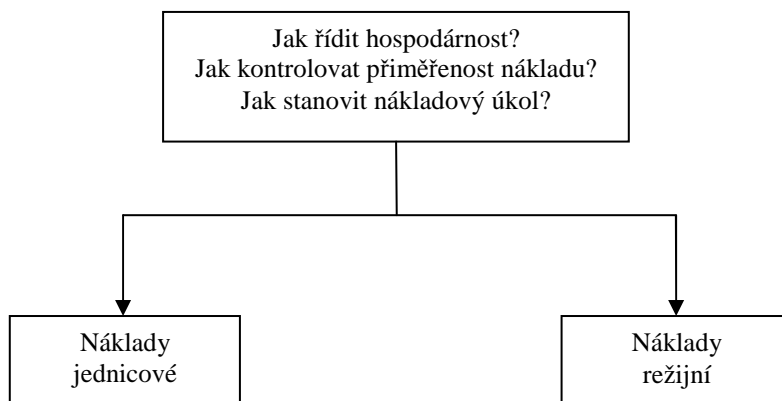
2.2.1 Náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na technologické, na obsluhu a řízení je výchozím bodem pro stanovení konkrétního nákladového úkolu. U technologických nákladů se stanoví nákladový úkol posouzením jeho bezprostředního vztahu k finálnímu či dílčímu výkonu, který je výsledkem nějaké operace. Způsob stanovení provedení konkrétního výkonu je stanoven většinou předem, za pomoci konstrukční a technologické přípravy výroby daného výrobku. Za pomoci norem, které jsou nedílnou součástí přípravy výroby, se stanovuje výše nákladů na určitou část technologického procesu. Tyto náklady by se neměly překračovat. Dojde-li k překročení stanovených norem, měla by být daná situace zanalyzována. Následně se musí zjistit, co bylo příčinou, případně přijít s nápravným řešením pro následující výrobu.

Stanovit nákladový úkol tedy není žádný problém. Předem stanovený nebo skutečný počet provedených dílčích výkonů (např. počet, kolikrát dělník provedl operaci, respektive počet vyrobených součástek) se vynásobí příslušnou normou na daný výkon. Náklady jednicové se označují za tu část technologických nákladů, které přímo souvisejí s jednotkou dílčího výkonu. Kalkulace je základní informační systém jejich řízení.

„Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů.“ (Král, 2010, s. 73) Tyto náklady se stanoví pomocí souhrnných limitů a normativů závislých pro dané časové období. Příkladem těchto nákladů může být mzda mistra nebo náklady na výtop jednotlivých dílen a kanceláří, kde se vychází z harmonogramu topné sezony. Často tyto úkoly jsou přiřazovány odpovědnostně. Náklady, které byly skutečně vynaložené, jsou porovnávány s nákladovým úkolem jako celkem. Kontrolovat tyto náklady

je náročnější a pracnější než kontrolovat jednicové náklady. Takto popsané náklady se nazývají jako režijní. Rozpočet je základní informačním systémem řízení těchto nákladů.

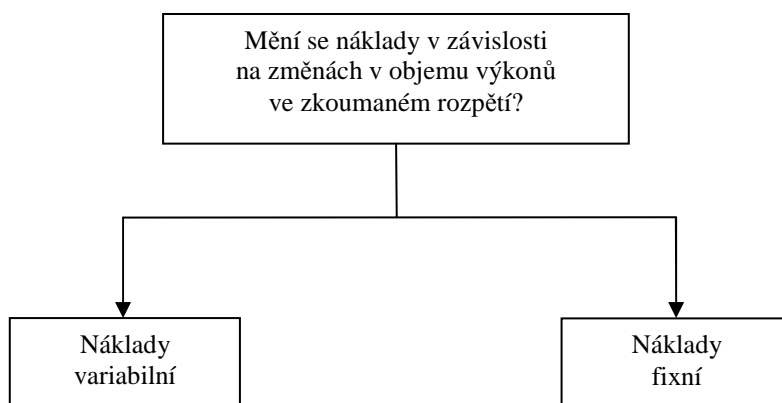


Obrázek 2: Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti

Zdroj: Král, 2010, s. 73

2.2.2 Náklady variabilní a fixní

„Členění nákladů na variabilní a fixní je samostatným kritériem členění nákladů, které vhodným způsobem doplňuje rozlišení nákladů na jednicové a režijní, přímé a nepřímé.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 107) Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní vychází ze závislosti na objemu finálních i dílčích výkonů. Pokud se náklady mění v závislosti na objemu výkonů, jedná se o náklady variabilní. Příkladem variabilních nákladů může být spotřeba látky při výrobě oděvu. Fixní náklady se označují za ty, které jsou při změnách objemu vyráběných výrobků neměnné. Jako příklad lze uvést placené nájemné, které je třeba zaplatit, bez ohledu na to, kolik se vyprodukuje výrobků.



Obrázek 3: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů

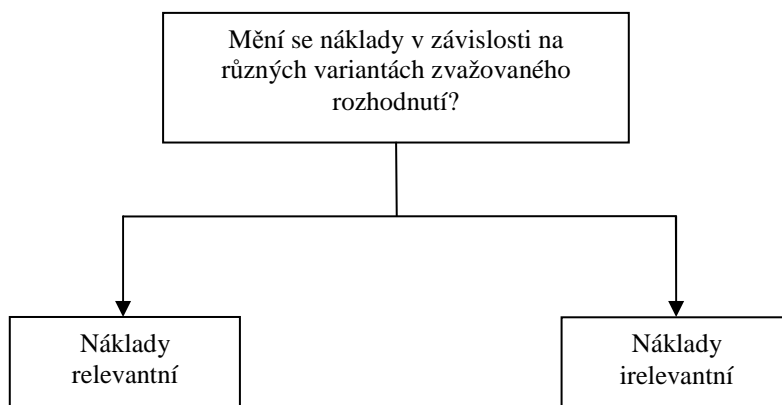
Zdroj: Král, 2010, s. 78

2.2.3 Náklady relevantní a irelevantní

V případě rozhodování se o budoucnosti výroby podniku, se vychází z odhadovaných nákladů potenciálních variant, nikoli z reálných nákladů. Členění nákladů na relevantní a irelevantní tvoří informační podklad pro tato rozhodnutí. Aby bylo možné porovnat tyto varianty, je podstatné udělat posouzení, které poskytne informace o tom, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne.

Relevantní náklady jsou takové náklady, které se v případě uskutečněné změny varianty řešení našeho rozhodnutí budou měnit. Naproti tomu irelevantní náklady se měnit nebudou. Jinými slovy lze říci, že relevantní náklady jsou důležité z hlediska našeho rozhodnutí, kdežto irelevantní náklady jsou nedůležité. Toto rozdělení nákladů lze jednoduše demonstrovat na příkladu, kdy podnik zvažuje rozšíření výroby ve svých stávajících prostorách. Mezi relevantní náklady, které budou pro podnik důležité, se budou např. řadit náklady na spotřebu materiálu, protože z hlediska podnikové rozhodnutí o zvýšení počtu vyráběných výrobků, zákonitě poroste výše spotřeby materiálu na tyto výrobky. Naopak nájemné bude pro podnik znamenat irelevantní náklad, neboť rozhodnutí o zvýšení výroby na něj nebude mít žádný vliv, a proto tyto náklady budou pro podnik nedůležité.

„Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.“ (Král, 2010, s. 87)



Obrázek 4: Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí

Zdroj: Král, 2010, s. 87

3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI

3.1 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec má danou obecnou strukturu, pomocí které se stanovují a zjišťují náklady výkonů. Tento vzorec však nelze chápat jako jedinou možnost vykazování. Naopak právě, každý podnik si sestavuje svůj vlastní kalkulační vzorec, tato obecná struktura jim slouží pouze jakožto předloha. „Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, kalkulace ceny a dalších hodnotových veličin se vykazuje variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět.“ (Hindls, Holman, Hronová, 2003, s. 175)

Obecná struktura kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<hr/>
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
<hr/>
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
<hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk
<hr/>
CENA VÝKONU

Obrázek 5: Typový kalkulační vzorec

Zdroj: Kocmanová, 2013, s. 131

Na první pohled lze už stanovit první nedostatky a některá možná omezení u takto sestavovaného kalkulačního vzorce.

Prvním omezení má za následek to, že „syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům, a které by se tedy měly přiřazovat podle různých principů alokace. Příkladem těchto položek jsou ostatní přímé náklady, výrobní režie, správní režie a odbytové náklady.“ (Král, 2010, s. 139)

Další nedostatkem je to, že spojuje nákladové položky, bez ohledu na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh. Jako příklad lze uvést využívání kalkulace při zamýšlení o optimalizaci sortimentu na stávající kapacitě.

Poslední nedostatkem je statické vyobrazení závislosti nákladů na kalkulační jednici. „V řadě položek informuje o průměrné výši nákladů, připadající na kalkulační jednici. Tento propoččet však vychází z předpokladu, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto.“ (Král, 2010, s. 139) Nelze např. vypátrat změny nákladů uskutečněných změnou v objemu nebo sortimentu.

Z hlediska optimalizace celkové kalkulace je dobré provést poptávková řízení pro jednotlivé dílčí komponenty (např. pro materiál a polotovary). Na základě těchto informací od jednotlivých dodavatelů se vybere dodavatel, který nejlépe splňuje požadavky - cena, kvalita, včasnost a podobně. Vybírá se nejlépe dodavatel s dlouhodobou stabilitou dodávek, ale přihlíží se také k ceně v závislosti na množství dodávce. Při výhodné ceně a velkém množství v dodávce musejí být připraveny skladovací prostory a vhodné podmínky. Při větší dodávce tak sice lze dosáhnout slevy, nicméně je nutné brát v úvahu, že skladování těchto výrobků bude něco stát. Propočítá-li se a zváží-li se všechny možnosti výběru potenciálního dodavatele, lze dosáhnout v některých položkách kalkulačního vzorce nemalé úspory nákladů.

Na tvorbu kalkulací má také vliv to, jestli máme co možná nejpřesnější informace o stanovených požadavcích a očekáváních zákazníka. Obchodní oddělení musí od zákazníka zjistit co nejvíce informací, aby oddělení konstrukce a technologie dostalo přesné zadání. V řadě případů je dobré splnit zákazníkovi i nevyslovená přání a požadavky, vzhledem k tomu, že zákazník nebývá specialistou a je na výrobcovi pomoci zákazníkovi požadavky správně nadefinovat. Jen tímto způsobem je možné uspokojit zákazníka i výrobce.

3.2 Obsah položek kalkulačního vzorce

Přímý materiál představuje veškerý materiál a rozpracované nebo hotové výrobky (zakoupené zvenku), které při výrobním procesu se stávají nedílnou součástí výrobku a tvoří jeho podstatu nebo přispívají k tvorbě potřebných vlastností výrobku.

Přímé mzdy zahrnují veškeré mzdy, které budou vyplaceny především výrobním dělníkům, kteří se úzce podíleli na tvorbě určitého výkonu.

Ostatní přímé náklady jsou položkou, do které se řadí různé druhy nákladů, které se nějakým způsobem podílejí na výrobě. „Nevyskytují se u všech výrobků a nevyskytují se

pravidelně.“ (Hradecký, Konečný, 2003, s. 35) Patří sem mimo jiné náklady na výzkum a vývoj nebo technickou přípravu výroby.

Do této položky se také započítávají náklady potřebné na homologaci, schvalování, zajištění potřebných certifikátů a případně také speciální zkoušky, které zákazník požaduje. Některé zkoušky se musí provést i v externích zkušebnách, protože výrobce nedisponuje potřebným zkušebním vybavením, vzhledem k ceně zařízení, opakovaným nákladům na kalibraci zařízení a podobně. Je proto finančně výhodné tyto zkoušky provést u externího dodavatele.

„**Výrobní režii** se rozumějí náklady na řízení a obsluhu výroby, jde o náklady, které se neváží k jednomu druhu výkonů a které zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech.“ (Hradecký, Konečný, 2003, s. 35) Tyto náklady se nedají přičítat k jednotkám výkonů ve výrobním útvaru, protože vznikají při výrobě hned několika různých výrobků. Příkladem lze uvést spotřebu čisticích prostředků nebo vybavení pracovníků ochranným pomůckami.

Vlastní náklady výroby jsou položkou, která představuje součet položek přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých náklady a výrobní režie.

Správní režie zahrnuje náklady, které vznikají při řízení a správě podniku jako celku. Tyto náklady nelze jako výrobní režie přičítat k jednotlivým výrobkům. Jsou zde řazeny např. náklady na mzdy vedoucích a administrativních pracovníků, spotřebu kancelářských potřeb nebo také odpisy administrativních budov.

Vlastní náklady výkonu jsou položkou, která představuje součet položek vlastní náklady výroby a správní režie.

Odbytová režie se vztahuje jen k objemu dohotovených a prodaných výkonů. Vyrobene výrobky je potřeba distribuovat mezi zákazníky. V této souvislosti vznikají náklady spojené s odbytem výrobků, jako např. náklady na provoz skladů výrobků, expedici, marketing a další. Jednoduše řečeno jedná se o náklady, které vznikají od momentu dodání vyrobených výrobků do skladu vyrobených výrobků až po jejich dodání odběratelům.

Úplné vlastní náklady výkonu jsou položkou, která představuje součet položek vlastní náklady výkonu a odbytová režie.

Zisk je částka, která je stanovena jako rozdíl prodejní ceny a výši úplných vlastních nákladů výkonu.

Cena výkonu je součtem všech položek kalkulačního vzorce.

3.3 Retrográdní kalkulační vzorec

Podniku nestačí pouze využívat formu kalkulačního vzorce, jehož cílem je stanovit náklady výkonu. Je dobré také určit přímo ziskovost jednotlivého výkonu, respektive marži. To se zjišťuje pomocí retrográdního kalkulačního vzorce. Tento vzorec neřadí kalkulované položky pouze v jiném pořadí, nýbrž poskytuje zcela nový pohled, pomocí kterého se může posuzovat přínos u jednotlivých výrobců. V retrográdním kalkulačním vzorci se používá metoda rozdílová, nikoli součtová. Od ceny výkonu se postupně odečítají jednotlivé náklady, které s ním souvisejí. Po odečtení všech položek se získá kalkulovaný zisk.

Struktura retrográdního kalkulačního vzorce je následující:

Základní cena výkonu
<hr/>
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
• sezonní
• množstevní
<hr/>
CENA PO ÚPRAVÁCH
<hr/>
- Náklady
<hr/>
ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Obrázek 6: Retrográdní kalkulační vzorec

Zdroj: Král, 2010, s. 140

Je možné zejména pro efektivní řízení zisku v kalkulačním vzorci rozlišovat náklady variabilní a fixní.

Základní podoba retrográdního kalkulačního vzorce variabilních nákladů je následující:

CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku
• přímé (jednicové) náklady
• variabilní režie ...
<hr/>
Marže (krycí příspěvek)
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
<hr/>
Zisk v průměru připadající na výrobek

Obrázek 7: Kalkulace variabilních nákladů

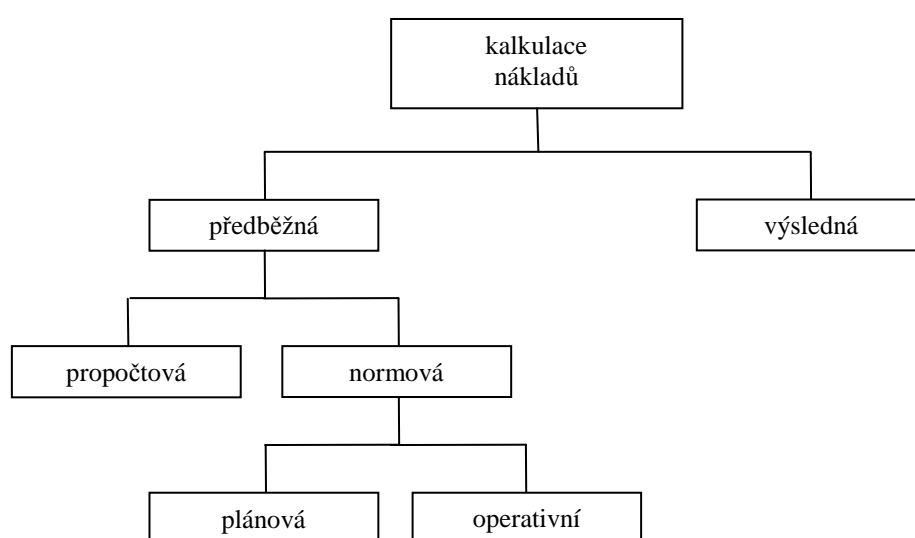
Zdroj: Král, 2010, s. 141

4 KALKULAČNÍ SYSTÉM

„Pro ekonomické řízení podniku (výrobním, obchodním) se využívá kalkulační systém, který rozlišuje různé druhy kalkulací podle času jejich sestavení a podle rozsahu nákladů.“ (Kocmanová, 2013, s. 130) Hlavním cílem tvorby kalkulačního systému je zajištění metodické jednoty a vzájemné závislosti kalkulací mezi sebou. Existuje několik faktorů, které budou mít vliv na jeho velikost (počet druhů kalkulací) a propracovanost. Mezi základní faktory patří např.: druh a velikost podniku, výrobní program a také požadavky na vypovídací schopnost kalkulace v různých časových intervalech. Je tedy zřejmé, že u velkých a středních podniků lze spatřovat maximalistický rozsah kalkulačního systému. Naopak v malých podnicích si management mnohdy vystačí jen třeba s výslednou kalkulací.

4.1 Prvky kalkulačního systému

Jednotlivě sestavované kalkulace v kalkulačním systému se označují jako prvky kalkulačního systému. Tyto prvky se jednak liší obsahem a strukturou, ale také dobou sestavení a svým vztahem k různému časovému horizontu. Na základě tohoto rozdělení se kalkulace využívají k řízení strategickému, střednědobému, preventivnímu, běžnému nebo k následnému porovnání průběhu uskutečňovaných podnikových výkonů. Základní členění je na kalkulace předběžné a výsledné, tedy podle toho, k jakému datu byly tyto kalkulace sestaveny. Kalkulační systém je schematicky znázorněn na následujícím obrázku.



Obrázek 8: Kalkulační systém

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 224

4.2 Předběžná kalkulace

„Předběžná kalkulace vyjadřuje předpokládané, rozpočtované náklady na kalkulační jednici.“ (Landa, Polák, 2008, s. 38) Tvoří se ještě před zahájením výroby, a tak mají funkci především plánovací. Cílem sestavování těchto kalkulací je skutečnost, že stanovují předběžné náklady výkonu a posléze i konečnou cenu. Pomocí takto získaných dat snadno předem rozhodnout, zda se vůbec vyplatí vyrábět takto nově vyvinutý výrobek. Případně hledat nová východiska. Snažit se např. snížit náklady, aniž by utrpěla kvalita a konkurenceschopnost výrobků. Podniky, které již investovaly nemalé peníze do výzkumu a vývoje nového výrobku, mají eminentní zájem, aby se tyto výrobky uplatnily na trhu. Tyto kalkulace jim tedy pomáhají najít optimální řešení.

Spolu s předběžnými kalkulacemi v předvýrobní etapě jsou ještě využívány různé metody pro snižování nákladů. Pro optimalizaci nákladů a tedy i výsledné kalkulace je vhodné provést analýzu rizik - např. metodou FMEA. Cílem FMEA je při vývoji výrobku stanovit možné vady z hlediska konstrukce a technologie a pro rizikové vady realizovat preventivní opatření. Je možné využít i metodu POKA - YOKE, která preventivně minimalizuje možnost vzniku závad a zmetků ve výrobě. Ve výrobě umožňuje vykonat činnost pouze jediným možným správným způsobem, čímž znemožní vykonat něco špatně. Toto řešení má příznivý vliv na náklady, neboť takováto prevence zabrání možnosti vzniku velkých škod při výrobním procesu.

Jestliže jsou kalkulace sestavovány na základy technicko-hospodářských norem (operativních nebo plánových), jedná se o kalkulace normové. Naopak je-li vycházeno při sestavování pouze z různých ekonomických propočtů, jedná se o kalkulace propočtové.

4.2.1 Propočtová kalkulace

Kalkulace propočtové se sestavují ještě před zahájením samotného výrobního procesu. „Hlavním obecným úkolem propočtové kalkulace je dát podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, resp. pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu.“ (Král, 2006, s. 190) Zpravidla se sestavují v etapě výzkumu, vývoje a konstrukčně-technologické přípravy nového výkonu. V této etapě samozřejmě nejsou k dispozici žádné příslušné výkonové normy, a tak budoucí náklady spojené s výkonem je třeba odhadovat. V případě, že se jedná o podobný výrobek, který již je vyráběn, vychází se z těchto norem, kalkulací, cen a podobně. Obtížnější situace nastává, pokud je za úkol sestavit kalkulaci propočtovou u zcela nového, nijak podobného výrobků. Zde především je čerpáno

z odborných znalostí sestavovatele. „Z hlediska dalšího řízení nákladů má zásadní význam propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato propočtová kalkulace plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 225)

Tento proces má jednak za úkol zajistit, aby cílový zákazník byl s výkonem spokojen, ale také zajistit podniku požadovaný zisk při prodeji. V dnešní době při růstu konkurence v odvětví se ale funkce propočtové kalkulace mění. „Jejím hlavním cílem již není vyjádřit současné podmínky výroby a její nákladovou náročnost, ale spíše cílové podmínky, kterých by měl být podnik schopen dosáhnout, pokud chce s výrobkem vstoupit na trh a být při jeho prodeji přiměřeně úspěšný.“ (Král, 2010, s. 197) Takto zvolený postup je zpravidla označován za kalkulaci cílových nákladů.

Pro dosažení tohoto cíle kalkulace je na základě konstrukční dokumentace zpracován oddělením technologie technologický postup. V technologických postupech nesmí být zapomenuto i na správné stanovení kontrolních operací, včetně předepsání měřidel, četnosti měření a požadovaného výsledku. V dnešní době často požaduje zákazník předložení tzv. kontrolního plánu, což je v podstatě soupis konkrétních operací. Na základě toho plánu zákazník posuzuje, zda může očekávat od výrobku požadovanou kvalitu. Kontrolní plány se stávají součástí schvalovacího procesu pro uvolnění výroby a dodávek.

4.2.2 Normová kalkulace

Normové kalkulace se dále podrobněji dělí na plánové a operativní. Sestavují se na podkladě technicko-hospodářských norem (dále jen THN). „THN jsou vlastně limity (meze) spotřeby výrobních faktorů v kvantifikované podobě na určitou kalkulační jednotku, např. na jeden kus výrobku.“ (Buchta, 2011, s. 55) Pomocí ní je řízena hospodárnost jednicových nákladů.

4.2.3 Plánová kalkulace

Plánové kalkulace se sestavuje pro předem stanovené rozpočtové období. Pro každé období přesně vyjadřuje hranici nákladů pro výkon, které by mělo být v průběhu tohoto období dosaženo. Je proto vhodné, aby byla sestavována pro výrobu, která se bude v průběhu delšího období neustále opakovat.

„Sestavují se již v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku. Její součástí jsou výchozí spotřební a výkonové normy.“ (Landa, Polák,

2008, s. 38) Při sestavování je vycházeno z existujícího stavu konstrukčních vlastností výrobku a zvolené technologie. Dále je nutné brát v úvahu různé změny, inovace a zlepšování, které lze následně očekávat.

Tyto kalkulace nacházejí uplatnění především ve dvou oblastech. Umožňují stanovit výši přímých jednicových nákladů, které se využijí při sestavení plánů nákladů. Tento plán pak je možné využít jako podklad pro rozpočtovou výsledovku. Dále jsou pak ve vztahu k operativní kalkulaci významným nástrojem při řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Přidělují jednotlivým útvarům technické přípravy výroby úkoly, které mají při změnách způsobených např. inovacemi a zlepšováním dosáhnout. Za tyto úkoly tedy nesou odpovědnost.

4.2.4 Operativní kalkulace

„Operativní kalkulace je kalkulací předběžnou a sestavuje se na základě podrobných norem (standardů) spotřeby materiálu a času, platných právě k datu sestavení operativní kalkulace.“ (Hradecký, Konečný, 2003, s. 20) V porovnání s kalkulací plánovou tato kalkulace poskytuje další zpřesnění nákladů podle určitých podmínek. Sestavuje se především v podobě přímých jednicových nákladů, pomocí tzv. operativních spotřebních a výkonových norem.

Operativní kalkulace plní úlohu zejména při uplatnění tzv. rozdílových metod. Ty souvisejí se zadáváním nákladového úkolu jednotlivým výrobním útvarům a posléze při kontrole jejich plnění. Zajišťují porovnání skutečně vynaložených nákladů s nákladovým úkolem. Toto porovnání neprobíhá až následně po dokončení úkolu, ale již v okamžiku průběhu výroby, či dokonce ještě před zahájením výroby. Pomocí této kalkulace je umožněno průběžně sledovat hospodárnost.

Další operativní význam kalkulace je spatřován z jejího vztahu k plánové kalkulaci. Pomocí vzájemného průběžného porovnání je kontrolována zajištěnost ročního plánu nákladů podniku. Dále lze tyto informace využít při řízení těch útvarů, které nesou odpovědnost za přípravu výroby jako celku.

4.3 Výsledná kalkulace

„Výsledná kalkulace se sestavuje po skončení výroby a představuje skutečně vynaložené náklady na určitý výkon.“ (Kocmanová, 2013, s. 131) Je tedy jedinou kalkulací, která počítá se skutečnými náklady. Pomocí ní jsou zkontrolovány ekonomické výsledky jednotlivých

útvary a také splnění nákladové úkolu, který byl pro tyto útvary zadán před zahájením výroby, pomocí jedné z předběžných kalkulací.

Vypovídací schopnost této kalkulace je závislá na délce výrobního cyklu. Čím je delší výrobní cyklus, tím roste význam výsledné kalkulace. Vyšší uplatnění je také v zakázkovém typu činnosti. Vychází se z průběžného porovnávání nákladů mezi operativní kalkulací a skutečnými náklady. Případně zjištěné odchylky, by měly být co nejdříve eliminovány, aby bylo dosaženo limitu pro nákladový úkol. Neboť rozpětí pro změnu ceny kvůli zvýšení nákladů jsou značně omezené.

„Naopak v hromadné a sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem kontrola skutečně vynakládaných nákladů, kromě porovnání operativní a výsledné kalkulace, probíhá na úrovni jednotlivých odpovědnostních středisek porovnáním skutečných nákladů a předem stanovených nákladů.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 229-230) Přestože v tak krátkém výrobním cyklu není v silách podniku negativnímu stavu zabránit, analýza odchylek, příčiny jejich vzniku a odpovědnost za jejich vznik, poslouží pro efektivní řízení.

5 METODY KALKULACE

Podle rozsahu nákladů, které se do kalkulace zahrnují, jsou rozlišovány kalkulace úplných vlastních nákladů a kalkulace neúplných vlastních nákladů.

Kalkulace úplných nákladů se setkávaly se značnou kritikou, protože obsahovaly značné nedostatky. Mezi základní nedostatky patří např. to, že část režijních nákladů dávají do souvislosti s jednotlivými druhy výrobků, nikoli do spojitosti s podnikem jako celku. Dále pak je předpokládána znalost objemu výroby a také nevyjadřují vždy ideálně souvislost mezi výrobními činiteli a náklady. Za účelem odstranění těchto nedostatků byly vytvořeny kalkulace neúplných vlastních nákladů.

5.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů

Tato kalkulace zahrnuje všechny náklady, které byly vynaloženy na tvorbu výkonu, a to jak přímé, tak režijní. Přímé náklady se určují přímo na kalkulační jednici pomocí příslušných norem na spotřebu. Režijní náklady, za pomoci několika různých kalkulačních metod, se rozvrhnou na kalkulační jednici.

5.1.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se dále člení na prostou, stupňovitou a s poměrovými čísly.

„Prostá kalkulace dělením se využívá nejčastěji v hromadné výrobě (např. výroba piva, těžba uhlí, apod.), jejímž výsledkem je pouze jeden druh výrobku.“ (Kožená, 2012, s. 25) Vypočítá se vydělením celkových nákladů celkovou produkcí.

Stupňovitá kalkulace dělením se používá, jestli je třeba oddělit výrobní, správní nebo odbytové náklady. Její uplatnění je ve stupňovitém výrobním procesu, kdy se výrobek vyrábí v jednotlivých fázích, např. v chemické výrobě.

V kalkulaci dělením s poměrovými čísly se využívají poměrová čísla, která se např. volí podle spotřeby času na výrobu. Celkové náklady u všech výrobků se následně vydělí přepočteným objemem produkce a určí se nákladovost na kalkulační jednici. „Používá se při produkci výrobků lišících se pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí (hutnické výrobky, dřevařské výrobky), u nichž by zjišťování výrobních nákladů bylo obtížné.“ (Kocmanová, 2013, s. 133)

5.1.2 Kalkulace přírážkové

Kalkulace přírážková se především uplatňuje v sériové a hromadné výrobě s různorodou produkcí. „Přímé náklady vypočítáme přímo na kalkulační jednici, režijní náklady se zjišťují pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky (sazby) jako přírážka k přímým nákladům.“ (Synek, 2011, s. 108)

5.1.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Při výrobním procesu, kde vzniká v jednom technologickém procesu více druhů výrobků, je možné uplatnit kalkulaci ve sdružené výrobě. Vzniklé náklady se rozpočítávají mezi tyto výrobky, pomocí dvou metod, a to metody zůstatkové nebo rozčítací. Zůstatkovou metodu lze použít tam, kde se dá přesně považovat jeden výrobek za hlavní a ostatní za vedlejší. Naopak rozčítací metoda se použije, není-li možné rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší.

5.1.4 Kalkulace rozdílové

Tato metoda se uplatňuje při řízení hospodárnosti. Nejprve se porovnávají předem určené náklady jako úkol. Poté se zjišťují rozdíly skutečných nákladů a úkolu.

5.2 Kalkulace neúplných vlastních nákladů

„Pro přesnější stanovení nákladů výkonu může ekonom manažer použít metodu kalkulační neúplných nákladů (Variable Costing), která byla vytvořena za účelem odstranění většiny nevýhod metody kalkulační úplných nákladů.“ (Kocmanová, 2013, s. 139) V této kalkulaci je nutné přesně rozlišovat náklady fixní a variabilní. Neboť variabilní náklady se rozvrhují na výrobky, zbývající fixní náklady se zahrnují až do celkového výsledku období. Protože fixní náklady se považují za náklady závislé na čase a proto do nákladů na výrobky nejsou promítány. Z tohoto lze odvodit, že na zisk se musí nahlížet jako výsledek hospodaření podniku jako celku, nikoli na ziskovost u jednotlivých výrobců.

Podstatnou roli, zde plní příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který přispívá k tvorbě hospodářského výsledku jako celku. Tento příspěvek se vypočítá jako rozdíl prodejní ceny výrobků a variabilních nákladů. Příspěvek je stabilnější než zisk, neboť změna objemu výroby na něj nemá vliv.

Pomocí kalkulační neúplných nákladů se může mimo jiné zjistit ziskovost jednotlivých výrobců a následně optimální výrobní složení. Dále pak poskytují informace, zda určitý komponent je výhodnější vyrobit či koupit. Je možné pomocí této kalkulační určit i dolní hranici prodejní ceny.

6 VYUŽITÍ KALKULACE

Kalkulace nacházejí uplatnění v celé řadě úloh v podniku. Kalkulace nákladů a výkonů jsou důležité zejména při řízení podniku, což zahrnuje tři fáze, a to plánování, organizování a kontrolu. Všechny tyto fáze řízení nemůže přirozeně plnit jedna kalkulační výkonnost, nýbrž celý systém různých druhů kalkulací a vztahů mezi nimi. Nutno připomenout, že takto vytvořený systém kalkulací tvoří kalkulační systém daného podniku. Liší se zejména obsahem a strukturou a také časem, ke kterému se váží. Z hlediska využívání výsledků kalkulací se dělí na interní a externí.

Pro interní potřeby se kalkulační využívají zejména v tomto smyslu:

- jako podklad pro změnu skladby sortimentu nebo jeho množství
- „ve formě vnitropodnikových cen umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnými středisky a způsobem ocenění ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíly“ (Král, 2010, s. 192)
- při řízení hospodárnosti - sleduje se vynakládání jednicových, případně i variabilních nákladů
- při sestavování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku
- při tvorbě vnitropodnikových cen
- při řešení tzv. reprodukční ceny - zkoumá se, jak velké náklady unesou konkrétní výkony a také způsob rozpouštění společných nákladů
- „jsou i nástrojem ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.“ (Král, 2010, s. 192)

Kalkulace se sestavují také pro potřeby externích uživatelů, a to zejména ze dvou důvodů. Slouží jako podklad při jednání se zákazníkem při obhajobě ceny. „Tato externě poskytovaná informace zpravidla neobsahuje skutečně vynaložené náklady při vytvoření výkonu v podniku.“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 211) Tato kalkulační vychází např. z podobných kalkulací konkurenčních podniků a jsou ovlivněny úvahami o ekonomické únosnosti jednotlivých nákladů. V současné době je běžnou praxí, že i zákazníci provedou ve firmě zákaznický audit, kde mimo jiné kontrolují činnost jednotlivých útvarů firmy, zda jsou

ve firmě vytvořeny předpoklady, aby zakoupený výrobek byl z hlediska užitných vlastností, kvality a ceny pro ně přijatelný. To úzce souvisí se stanovenými kalkulacemi. Pokud zákazník zjistí neshody, stanovuje nápravná opatření, případně dává náměty na zlepšení, aby v budoucnu byl prostor pro snižování ceny výrobků. Základním cílem je úspěšné vyjednávání se zákazníkem o oboustranně přijatelných cenách, což vede ke spokojenosti zákazníků. Druhým důvodem je sestavování kalkulace „pro potřeby oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností ve finančním účetnictví.“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 211) Požadavky na obsah této informace vydává účetní legislativa.

Pro porovnání předběžných a výsledných kalkulací, byla autorem zvolena následující kritéria:

- 1) Přesnost kalkulací (velikost zjištěných odchylek)**
- 2) Rentabilita výkonů (srovnání, zda cena pokrývá výsledné kalkulace)**

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BUCHTA, M. *Nauka o podniku*. 2. vyd., Pardubice: Univerzita Pardubice, 2011. 132 s. ISBN 978-80-7395-384-3.
- [2] FARMET. *Diskový podmítač DISKOMAT* [online]. [cit. 2015-3-21]. Dostupné na: <<http://www.farmet.cz/zemedelske-stroje/diskove-podmitace-diskomat.html>>.
- [3] FARMET. *Diskový podmítač SOFTER* [online]. [cit. 2015-3-21]. Dostupné na: <<http://www.farmet.cz/zemedelske-stroje/diskove-podmitace-softer.html>>.
- [4] FARMET. *Dlátové kypřiče TRIOLENT* [online]. [cit. 2015-3-21]. Dostupné na: <<http://www.farmet.cz/zemedelske-stroje/dlatove-kyprice-triolent.html>>.
- [5] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [6] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd., Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [7] HINDLS, R.; HOLMAN, R.; HRONOVÁ, S. *Ekonomický slovník*. 1. vyd., Praha: C. H. Beck, 2003. 519 s. ISBN 80-7179-819-3.
- [8] HRADECKÝ, M.; KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd., Praha: PROSPEKTRUM, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [9] HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd., Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [10] Interní zdroje podniku Farmet a. s.
- [11] KOČMANOVÁ, A. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd., Praha: Linde a. s., 2013. 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- [12] KOŽENÁ, M. *Podniková ekonomika*. 3. vyd., Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. 115 s. ISBN: 978-80-7395-482-6
- [13] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd., Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [14] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd., Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-726-141-0.

- [15] LANDA, M.; POLÁK, M. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd., Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [16] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd., Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [17] Výroční zpráva podniku Farnet a. s. za rok 2013