

Analýza tvorby stávajících kalkulací hotových výrobků

Ivona Richterová

Bakalářská práce
2009



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická

akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Ivona RICHTEROVÁ

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Finanční řízení podniku

Téma práce: Analýza tvorby stávajících kalkulací hotových výrobků

Zásady pro vypracování:

1. Pečlivě prostudujte vybranou literaturu.
2. Vypracujte teoretickou část své práce – kalkulace.
3. Věnujte dostatečnou pozornost výpočtům stávajících kalkulací.
4. Analyzujte problémy související se stávajícími kalkulacemi v podniku.
5. Navrhněte organizaci řešení vzniklých problémů.

Rozsah práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

[1] KRÁL, B. A KOL. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.

[2] MACÍK, K. Jak kalkulovat podnikové náklady? Ostrava : Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85 780-16-X.

[3] SCHROLL, R., BÁČA, J., JANOUT, J. Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu. Praha : Nakladatelství technické literatury, 1990. 445 s. ISBN 80-03-00382-2.

[4] SCHROLL, R., KRÁL, B., JANOUT, J., FIBÍROVÁ, J. Manažerské účetnictví. Praha : Bilance, 1997. 461 s.

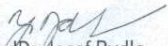
[5] VYSUŠIL, J. Optimální cena - odraz správné kalkulace. Praha : Profess, 1995. 108 s. ISBN 80-85235-17-X.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Silvie Muchová**
EXT.

Datum zadání bakalářské práce: **9. října 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **11. prosince 2009**

Ve Zlíně dne 6. listopadu 2009


PaedDr. Josef Rydlo
zast. děkanka




Ing. Eva Heczková, Ph.D.
zast. vedoucí katedry

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹⁾;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²⁾;
- podle § 60³⁾ odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně

.....

1) zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Bakalářská práce s názvem Analýza tvorby stávajících kalkulací hotových výrobků vypracovává v teoretické části nejdůležitější poznatky v oblasti nákladů, přiřazování nákladů výkonům a kalkulací.

Praktická část uvádí ve stručnosti rozbor nákladů společnosti HELAR, s.r.o., jejich klasifikaci a alokaci. Většina práce je věnována analýze současného způsobu kalkulování transferových cen hotových výrobků vybraného podniku a rozbor správnosti kalkulačního vzorce.

Poslední kapitola podává návrh optimalizace kalkulací pomocí nově vytvořeného kalkulačního postupu, stejně jako vysvětlení vhodnosti jeho použití.

Klíčová slova:

Náklady, alokace nákladů, kalkulace, kalkulační vzorec, kalkulační systém.

ABSTRACT

The bachelor thesis topic called Analysis of creation of finished goods current calculations develops the most important pieces of knowledge in the field of costs, cost allocation and calculations in the theoretical section.

The practical part briefly introduces the cost analysis of the company HELAR, Ltd., its classification and allocation. The majority of the thesis is dedicated to finished goods transfer price calculation analysis of the chosen company and costing model accuracy analysis.

The last chapter serves suggestion how to optimize calculations in assistance with new created calculating method as well as it explains application appropriateness.

Keywords:

Costs, cost allocation, calculation, costing model, costing system.

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. Silvii Muchové za odborné vedení při zpracování této bakalářské práce. Velmi si cením poskytnutých informací, vytrvalé ochoty pomoci a speciálních rad a tipů.

Mé díky patří také zástupkyni společnosti HELAR, s.r.o. Pavlíně Kolářové za možnost nahlédnutí do systému fungování výrobního podniku a poskytnutí potřebných informací.

Motto:

„Genialita je jedno procento inspirace a devadesát devět procent potu.“

OBSAH

OBSAH	8
ÚVOD	10
I. TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 FINANČNÍ, HODNOTOVÉ A EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	12
1.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	13
1.3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	13
1.3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
1.3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
1.3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VZHEDEM K OBJEMU PROVEDENÝCH VÝKONŮ	15
1.3.5 NÁVRATNOST NÁKLADŮ A BOD ZVRATU	18
2 PŘÍŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ VÝKONŮ	19
2.1 PRINCIPY ALOKACE NÁKLADŮ	19
2.2 ALOKAČNÍ FÁZE	19
3 KALKULACE	20
3.1 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	20
3.1.1 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	20
3.1.2 RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC.....	21
3.1.3 KALKULAČNÍ VZOREC ODDĚLUJÍCÍ FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY	22
3.2 KALKULAČNÍ TECHNIKY	22
3.2.1 KALKULACE DĚLENÍM	22
3.2.2 PŘIRÁŽKOVÁ KALKULACE	23
3.2.3 KALKULACE VYUŽÍVAJÍCÍ PODOBNOSTI VÝROBKŮ	24
3.2.4 KALKULACE POMOCÍ REŽIJNÍCH PAUŠÁLŮ.....	24
3.3 ABSORPČNÍ KALKULACE	24
3.3.1 ZAKÁZKOVÁ KALKULACE	25
3.3.2 KALKULACE SDRUŽENÝCH VÝKONŮ	25
3.3.3 FÁZOVÁ KALKULACE	25
3.3.4 POSTUPNÁ KALKULACE	26
3.4 NEABSORPČNÍ KALKULACE	26
3.4.1 ANALÝZA ABC	26
3.4.2 METODA VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	27
3.5 KALKULAČNÍ SYSTÉM	28
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	30
II. ANALYTICKÁ ČÁST	31
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.	32
5.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	32
5.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI	32
5.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	34

5.3.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA TÝMU KALKULUJÍCÍ TRANSFEROVÉ CENY	35
5.4	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	36
5.4.1	PRODUKTY SPOLEČNOSTI	36
5.4.2	PŘEDSTAVENÍ PŘILBY BREVA TROPHY	37
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	38
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	38
6.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	39
6.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VZHLEDEM K OBJEMU PROVEDENÝCH VÝKONŮ	40
7	KALKULACE TRANSFEROVÝCH CEN SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.....	41
7.1	TRANSFEROVÁ CENA	41
7.1.1	TRANSFEROVÁ CENA PŘILBY BREVA TROPHY.....	41
7.2	ČINNOST JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.....	42
7.3	KALKULACE PŘILBY BREVA TROPHY	45
7.3.1	VSTUPNÍ INFORMACE O SUROVÝCH MATERIÁLECH MODELU BREVA TROPHY	45
7.3.2	HODNOTA SUROVÉHO MATERIÁLU PRO VÝROBU MODELU BREVA TROPHY	50
7.3.3	KALKULACE TRANSFEROVÉ CENY PŘILBY BREVA TROPHY.....	50
7.3.4	VYTVOŘENÍ KALKULAČNÍHO VZORCE SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.	55
8	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE.....	57
8.1	NEPŘÍMÉ NÁKLADY ROKU 2008, VÝROBNÍ A SPRÁVNÍ REŽIE.....	57
8.2	APLIKACE PŘIRÁŽKOVÉ KALKULACE.....	59
8.2.1	VOLBA ROZVRHOVÉ ZÁKLADNY.....	60
8.2.2	VSTUPNÍ DATA K ZAVEDENÍ PŘIRÁŽKOVÉ KALKULACE	60
8.2.3	URČENÍ REŽIJNÍCH PŘIRÁŽEK VÝROBNÍ A SPRÁVNÍ REŽIE.....	63
8.2.4	STANOVENÍ NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE A TRANSFEROVÉ CENY MODELU BREVA TROPHY	64
	ZÁVĚR	66
	RESUMÉ	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	69
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK.....	73
	SEZNAM GRAFŮ	74
	SEZNAM PŘÍLOH.....	75

ÚVOD

V dnešní době je čím dál více kladen důraz na podnikové řízení. Je důležité nejen správně a průkazně vést účetnictví či stanovovat rozpočty pro žádoucí vývoj výnosů, aktiv, závazků nebo výdajů, ale i kalkulovat jednotlivé náklady v podniku vznikající. Obecně je třeba vytvořit způsob, jakým vypočítat, stanovovat nebo zjišťovat a vykazovat náklady v podniku tak, aby byla dodržena hospodárnost, ekonomická účinnost a efektivnost.

O výše zmiňované se v podniku starají kalkulace. Objevují se ve spojitosti nejen s náklady, ale i s tvorbou ceny. Jejich úkolem je vytvořit speciální výpočet nákladů, který určí cenu výkonu na jednotku.

Bakalářská práce s názvem Analýza tvorby stávajících kalkulací hotových výrobků rozebírá metodu, pomocí které jsou ve vybraném podniku kalkulovány transferové ceny hotových výrobků.

V teoretické části své práce se zaměřím na tři body – náklady, přiřazování nákladů výkonům a kalkulace. Za důležitá považuji jednotlivá pojetí nákladů, klasifikaci nákladů z hlediska manažerského účetnictví a návratnost nákladů spolu s bodem zvratu. Přiřazování nákladů výkonům se týká alokace, jejich cílů a principů a jednotlivých alokačních fází. Kalkulace zaměřím na jednotlivé typy kalkulačních vzorců, kalkulační techniky s důrazem na absorpční a neabsorpční kalkulace a kalkulační systém.

Praktická část mé práce obsahuje profil a představení společnosti HELAR, s.r.o. v Prostějově, která vyrábí motocyklové přilby a helmy vhodné pro zimní sporty. Zanalyzuji současný kalkulační vzorec společnosti a postup kalkulace používané pro určení transferových cen přileb. Zaměřím se na přesnost stávající výpočtové metody a provedu její kontrolu. V případě nesprávnosti postupu navrhu řešení pro nápravu vedoucí k optimalizaci kalkulace a správnému stanovení cen hotových výrobků.

Primárním cílem mé bakalářské práce je analýza současně používaných kalkulačních výpočtů transferových cen produktů společnosti HELAR, s.r.o.

Sekundárně se ve své práci zaměřím na kontrolu vhodnosti a správnosti stávajících kalkulačních postupů, příp. upozorním na zjištěné nedostatky a navrhu způsoby optimalizace kalkulací.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Náklady jsou řazeny mezi základní kategorie ekonomického pohybu, a patří tak k hlavním složkám účetnictví. Obsah pojmu náklady je velmi široce charakterizovaný, ale obvykle se definuje jako spotřeba práce a prostředků v peněžním vyjádření. V účetních subsystémech se objevují odlišnosti v charakteristice nákladů definované ve finančním, hodnotovém a ekonomickém pojetí nákladů.

1.1 Finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů

V účetnictví rozlišujeme trojí pojetí nákladů – finanční, hodnotové a ekonomické.

Finanční pojetí nákladů se používá pro účely finančního účetnictví. Náklady jsou podloženy reálným výdejem ekonomických zdrojů, a jsou kvantifikovány na úrovni skutečných (historických) cen.

Manažerské účetnictví využívá pro své účely **hodnotové pojetí nákladů**. Jeho smyslem je vyjádřit množstevní spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek aktuálních pro daný reálný čas.

Hodnota ekonomických zdrojů, kterou lze získat při nejefektivnějším využívání nákladů, se objevuje v **ekonomickém pojetí nákladů** pro účely nákladového účetnictví. Nejedná se tak o reálně vynaložené ekonomické zdroje, nýbrž o oportunitní náklady představující maximální ušlý efekt z dané příležitosti. [1]

1.2 Náklady v manažerském účetnictví

Náklady v manažerském účetnictví slouží podniku jako prostředek k dosažení ekonomického prospěchu při dané aktivitě. Úkolem nákladů je peněžité vynaložení ekonomických zdrojů uskutečněné za předem určeným užitečným cílem, přičemž důraz je kladen na hospodárnost, ekonomickou účinnost a efektivnost.

Hospodárnost se projevuje jako **úspornost** soustředující se na minimalizaci nákladů vynaložených na dosažení požadovaných výstupů a **výtěžnost** usilující o maximalizaci výstupů vynaložených nákladů.

Ekonomická účinnost vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů.

O míru dosažení předem stanovených cílů se stará **efektivnost**. [2, 3]

1.3 Klasifikace nákladů v manažerském účetnictví

Náklady jsou ukazatelem kvality činnosti podniku. Orientace v nich je mnohdy velmi složitá, proto jsou náklady klasifikovány do několika skupin:

- náklady podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů (druhovému členění nákladů)
- náklady podle bezprostředního účelu jejich vynaložení (účelové členění nákladů)
- náklady podle závislosti na změnách v rozsahu aktivity (objemu výkonů) [1, 3]

1.3.1 Druhovému členění nákladů

Druhy nákladů vstupující do podniku z vnějšího okolí, jsou klasifikovány z hlediska druhového členění nákladů. Jedná se o náklady externí (vstupující do podniku zvenjšku), prvotní (objevující se v podniku poprvé), a jednoduché.

Základní členění nákladových druhů obsahuje 5 položek [4]:

- spotřeba materiálu a energie
- spotřeba a použití externích prací a služeb (telekomunikační služby, doprava, nájem, opravy)
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění)
- odpisy nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku
- finanční náklady (úroky, pojistné, bankovní poplatky)

Druhovému členění nákladů slouží manažerskému účetnictví jako zdroj dat. Odpovídá peněžité výši ekonomických zdrojů vstupujících do příslušné aktivity. [4]

1.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů obsahuje z hlediska teoretického náklady technologické a na obsluhu a řízení. V praxi se objevuje členění na náklady jednicové a režijní.

a) Náklady technologické a na obsluhu a řízení

Náklady technologické vznikají použitím určité technologie sloužící pro tvorbu výkonů (např. spotřeba základního materiálu, mzdy pracovníků).

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují průběh činnosti podniku (např. topení, osvětlení). [4]

b) Náklady jednicové a režijní

Jednicové náklady se vykazují přímo na jednotku výkonu (např. jednicový materiál, jednicové mzdy).

Režijní náklady jsou vykazovány v komplexních položkách v rozložení podle jejich funkce na [2]:

- zásobovací režii (nákup, skladování a výdej materiálu)
- výrobní režii (obsluha a řízení výroby v jednotlivých útvarech podniku)
- správní režii (řízení a správa podniku)
- odbytovou režii (prodej, skladování hotových výrobků a zboží, balení a expedice)

1.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů a je důležité pro přiřazování nákladů k výkonům. Kalkulační náklady jsou dvojího typu – přímé a nepřímé.

Přímé náklady mají k danému výkonu bezprostřední vztah a je možné je stanovit přesně na kalkulační jednici. **Náklady nepřímé** se využívají v případě větší produkce, která zajišťuje širší sortiment výkonů.

K přímým nákladům patří náklady jednicové; k nepřímým naopak náklady režijní. [2]

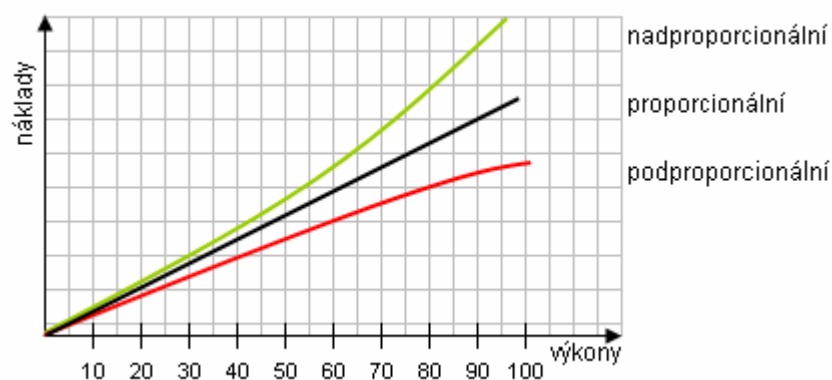
1.3.4 Členění nákladů vzhledem k objemu provedených výkonů

Při změně objemu výkonů se některé náklady zvyšují či snižují, jiné se nemění. Vzhledem k těmto změnám rozlišujeme náklady variabilní a fixní.

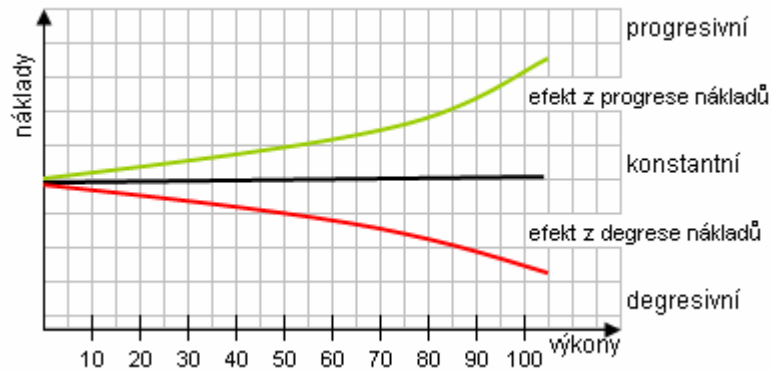
Variabilní náklady reagují na změny provedených výkonů; při zvýšení objemu výroby rostou, při jejím snížení klesají (např. spotřeba materiálu, spotřeba páry, pracovní náklady). Podle změny v objemech výkonů se variabilní náklady rozlišují na [2,3]:

- **proporcionální náklady** – v celkové výši se mění přímo úměrně změně objemu výkonů; průměrné proporcionální náklady jsou konstantní a zachovávají tak stejnou úroveň hospodárnosti
- **podproporcionální náklady** – mění se v celkové výši se změnou objemu výkonů, přičemž daná změna nákladů je menší než změna objemu výkonů; snižují se s každou dodatečně vytvořenou jednotkou; průměrně vypočtené podproporcionální náklady jsou degresivní a zvyšují tak hospodárnost
- **nadproporcionální náklady** – v celkové výši se mění se změnou objemu výkonů, ovšem změna nákladů je větší než změna objemu výkonů; zvyšují se s každou dodatečně vytvořenou jednotkou; v průměrné výši mají nadproporcionální náklady progresivní charakter a úroveň hospodárnosti snižují

Celkové a průměrné proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální náklady znázorňují Obr. 1 a Obr. 2.:



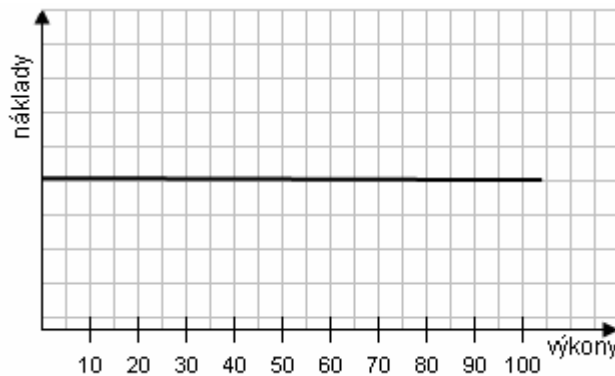
Obr. 1. Celkové variabilní náklady [2]



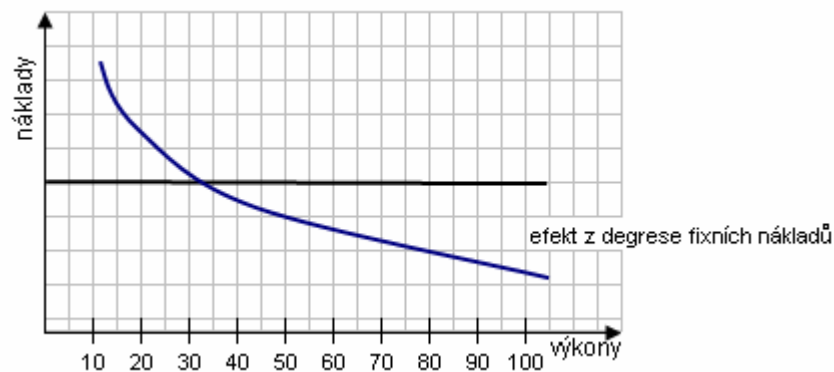
Obr. 2. Průměrné variabilní náklady [2]

Fixní náklady se vzhledem k objemu výroby nemění, ve své absolutní výši zůstávají stále stejné (např. odpisy, náklady na vývoj výrobku, spotřeba elektřiny ve výrobní hale). Průměrné fixní náklady vykazují pokles, protože každá další jednotka již nevyžaduje nové vklady a daný rozsah fixních nákladů se rozkládá do stále většího objemu výkonů. [2,3]

Celkové a průměrné fixní náklady jsou znázorněny na Obr. 3 a Obr. 4.:



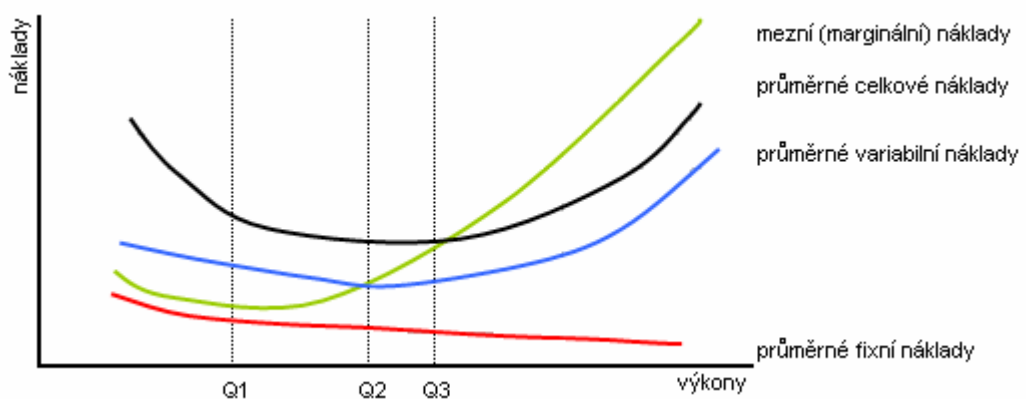
Obr. 3. Celkové fixní náklady [3]



Obr. 4. Průměrné fixní náklady [3]

Sečtením variabilních a fixních nákladů vznikají v podniku **celkové náklady**. Představují souhrnnou výši nákladů vynaloženou na určitý objem výkonů. Náklady potřebné na výrobu jedné jednotky produkce nazýváme **průměrné náklady**, které měří hospodárnost dané aktivity v podniku – při poklesu průměrných nákladů se hospodárnost zvyšuje, při vzrůstu má průběh opačný. **Mezní (marginální) náklady** vyjadřují dodatečné náklady vyvolané přírůstkem jedné dodatečné jednotky produkce. [8]

Vztah celkových, průměrných a mezních (marginálních) nákladů je vyjádřen v **nelineárním modelu nákladů**:

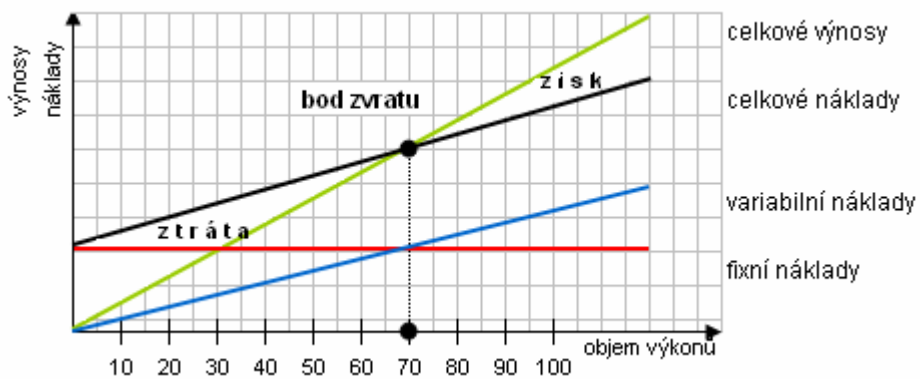


Obr. 5. Nelineární model nákladů [4]

1.3.5 Návratnost nákladů a bod zvratu

Provedené výkony představují pro podnik náklady, které však zaručují ekonomický prospěch ve formě výnosů. Pokud jsou celkové náklady uhrazeny dosaženými výnosy, dostává se podnik do **bodu zvratu**. Znamená to, že dosažené tržby za prodané výkony plně pokryly celkové fixní a variabilní náklady. Pokud výnosy přesahují náklady, podnik je ziskový; v opačném případě ztrátový. [3]

Vztah celkových nákladů, celkových výnosů, variabilních a fixních nákladů je znázorněn v následujícím modelu společně s bodem zvratu:



Obr. 6. Bod zvratu [1]

2 PŘÍŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ VÝKONŮM

Trojslovní název přiřazování nákladů výkonům bývá u nás čím dál častěji nahrazován anglickým termínem **alokace**. Jejím cílem je „*zpřesnit informace o nákladech týkající se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit*“. [2, s. 173]

Podle odborníků neexistuje univerzálně správný či špatný postup alokování nákladů k příslušnému objektu. Je však důležité poskytnout informace o nákladech, které jsou pro dané rozhodnutí relevantní.

2.1 Principy alokace nákladů

Alokace nákladů se zabývá třemi základními principy vzájemně nerovnocennými. Nejúčinnější je uplatnit **princip příčinné souvislosti** upozorňující na skutečnost, že každý objekt alokace má nést pouze ty náklady, které příčinně vyvolal.

Princip únosnosti (reprodukce) nákladů se zabývá dotazem, jakou výši nákladů je daný objekt schopen unést (např. alokace fixních nákladů společných více druhům výrobků). Lze ho použít pouze v případech, kdy nelze užít princip příčinnosti.

Princip průměrování určuje náklady v průměru připadající na objekt alokace (např. zpracování výsledných kalkulací vyrobených výrobků za minulý měsíc). Je možné ho použít pouze při vyloučení principu příčinnosti. [2]

2.2 Alokační fáze

Jedním z prvních kroků úspěšného podnikání je výborná znalost vztahů nákladů k výrobkům, pracím nebo službám, které jsou hlavním předmětem činnosti daného podniku. Alokační fáze umožňují zlepšit pohled na příčinu a ovlivnitelnost výrobních nákladů. V **první fázi** alokace dochází k přiřazení přímých nákladů k objektům, které příčinně vyvolaly jejich vznik. Ve **druhé fázi** probíhá co nejpreciznější vyjádření vztahu mezi jednotlivými objekty alokace s objektem, který vyvolal jejich vznik; dochází k přetřídění nákladů z jednoho objektu na druhý. **Třetí fáze** zabezpečuje vyjádření co nejpřesnějšího podílu nepřímých nákladů připadajících na výkon. [2]

3 KALKULACE

Kalkulace patří k historicky nejstaršímu a v současné době nejpoužívanějšímu nástroji hodnotového řízení. Termín kalkulace znamená výpočet, výpočetní postup. Nejvíce se kalkulace používají ve spojitosti s náklady a tvorbou ceny, případně slouží k propočítávání výnosů, zisku či jiných hodnotových veličin. V praxi je předmět kalkulace zaměřen na nejdůležitější druh výkonu v podniku, který vzniká vynaložením určité výše nákladů. Konkrétní druh výkonu je vymezen měrnou jednotkou a označuje se jako **kalkulační jednice**, přičemž určitý počet těchto kalkulačních jednic je nazýván **kalkulované množství**. [2, 5, 6]

3.1 Struktura nákladů v kalkulaci

3.1.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec představuje systematické třídění nákladů jednotlivých výkonů kalkulace a jeho struktura je následující:

- 1) Přímý materiál
 - 2) Přímé mzdy
 - 3) Ostatní přímé náklady
 - A) NÁKLADY PŘÍMÉ
 - 4) Výrobní režie technologická
 - 5) Výrobní režie všeobecná
 - B) REŽIE VÝROBNÍ
- VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY (A+B)
- 6) Zásobovací režie
 - 7) Správní režie
- VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
- 8) Odbytová režie
- ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
- 9) Zisk
- CENA VÝKONU (základní)

Typový kalkulační vzorec je východiskem pro konkrétní kalkulační vzorce jednotlivých podniků. Ve vzorci jsou obsaženy dvě hlavní skupiny nákladů – přímé náklady a jednotlivé režie.

Přímé náklady jsou přiřazeny k jednotlivým druhům výrobků podniku přímo. **Přímý materiál** obsahuje položky, které jsou trvalou součástí daného výrobku - suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný a ostatní materiál, výrobní obaly. **Přímé mzdy** se skládají ze základních mezd, příplatků, doplatků, prémie a odměn pro výrobní dělníky, kteří se podílejí na tvorbě daného výrobku. Položka **ostatní přímé náklady** zahrnuje přímé technologické palivo, přímé energie, přepravné, odpisy či škody a manka.

Výrobní režie obsahuje technologickou a všeobecnou složku. **Technologická výrobní režie** zahrnuje nepřímé technologické náklady a náklady spojené s činností a obsluhou výrobního zařízení, např. spotřeba režijního materiálu a energie, opravy a udržování výrobního zařízení, režijní mzdy, režijní škody a manka. **Všeobecná výrobní režie** představuje fixní náklady na řízení výrobního procesu a správu výrobních středisek, např. výstupní kontroly, odpisy, opravy a udržování budov.

Zásobovací režie obsahuje položky týkající se zásobování výrobní jednotky, např. režijní přepravné, penále a pokuty. Do **správní režie** patří náklady týkající se řízení podniku jako celku, např. odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, cestovné, poštovné, telefonní poplatky či pojištění. **Odbytová režie** zahrnuje náklady spojené s odbytovou činností, např. náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobků. [1, 3, 7, 8, 9]

3.1.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulace vyjadřuje rozdíl mezi dosaženou cenou výrobku a náklady. Snaží se tak náklady daného produktu uspořádat podle ceny, kterou určuje spotřebitel [1]:

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

– Dočasná cenová zvýhodnění

– Slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)

CENA PO ÚPRAVÁCH

– Náklady

ZISK

3.1.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady se zaměřuje na strukturu nákladů. V některých případech je důležité odděleně vykázat náklady měnící se se změnou v objemu výroby (variabilní náklady) a náklady zůstávající pro daný objem výroby neměnné (náklady fixní) [1]:

CENA PO ÚPRAVÁCH

– Variabilní náklady výrobku

- přímý (jednicový) materiál
- přímé (jednicové) mzdy
- režie variabilní

MARŽE (příspěvek na úhradu)

– Fixní náklady průměrné

ZISK (průměrný na jednici)

= podnikový výsledek

Marže neboli **příspěvek na úhradu** je rozdíl mezi cenou výrobku a průměrnými variabilními náklady. [3]

3.2 Kalkulační techniky

Kalkulační techniky stanovují výši jednotlivých položek nákladů na kalkulační jednici. Volba kalkulační techniky závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přičítání nákladů výkonům a na ostatních požadavcích daného podniku (např. podrobnost či struktura členění nákladů). [8]

3.2.1 Kalkulace dělením

Nejjednodušší kalkulační technikou je kalkulace dělením, která se používá v případě výroby jediného druhu výrobku.

Kalkulace dělením je známá ve třech typech:

a) Prostá kalkulace dělení

Používá se při hromadné výrobě jednoho výrobku. Náklady na kalkulační jednici vypočteme podílem celkových nákladů a množsví:

$$n = \frac{N}{q} \quad (1)$$

b) Stupňovitá kalkulace dělením

Nejtypičtější případ použití stupňovité kalkulace je ve fázové výrobě. Nastává v případech oddělení výrobních, správních či odbytových nákladů, kdy se liší počet vyrobených a prodaných výrobků.

c) Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Kalkulace s použitím poměrových čísel se nejčastěji vyskytují v podnicích, které produkují stejnorodé výrobky lišící se pouze velikostí, hmotností, tvarem, pracností nebo jakostí. [4]

3.2.2 Přirážková kalkulace

Přirážková metoda kalkulace je využívána k přiřazení společných nepřímých nákladů k výkonům podle stanovené rozvrhové základny. **Rozvrhová základna** zprostředkovává vztah mezi nepřímými náklady a objektem alokace tak, aby informace o výši alokovaných nákladů byla co nepřesnější. Rozvrhová základna se vyskytuje v peněžní nebo naturální formě.

Peněžní rozvrhová základna počítá přirážku nepřímých nákladů v %, které jsou ve vztahu ke zvolené peněžní základně. Procento přirážky režijních nákladů se vypočte podílem nepřímých režijních nákladů a rozvrhovou základnou vyjádřenou v peněžních jednotkách:

$$PP = \frac{NRN}{RZ} * 100 \quad (2)$$

Naturální rozvrhová základna stanovuje sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny pomocí podílu nepřímých režijních nákladů a rozvrhové základny v naturálních jednotkách:

$$NN = \frac{NRN}{RZ} \quad (3)$$

Nejčastěji jsou jako rozvrhové základny voleny hodiny práce, strojové hodiny či množství zpracovaného materiálu. [4]

3.2.3 Kalkulace využívající podobnosti výrobků

Kalkulace využívající podobnosti výrobků je ve skutečnosti modifikovaná technika kalkulační dělení. Používá se však v případech technologicky podobných výrobků. Ze sortimentu výrobků je zvolen jeden představitel, na kterého jsou vypočteny náklady, a pomocí kterého dochází k následnému vyjádření nákladů pro ostatní výrobky. [5, 8]

3.2.4 Kalkulace pomocí režijních paušálů

Kalkulace pomocí režijních paušálů stanovuje standardní režijní sazby (paušály) na jednu provozní hodinu příslušného útvaru. Dochází k rozlišování přímých a režijních nákladů, přičemž režie se projevuje ve dvou položkách – stálá a proměnlivá režie. **Stálá režie** se člení na správní režii, náklady na výzkum a vývoj, kapitálové náklady a odpisy movitého a nemovitého majetku. **Proměnlivá režie** zahrnuje externí dodávky materiálu, vnitropodnikové dodávky polotovarů a služeb, náklady na opravu a údržbu a ostatní režijní náklady. [5, 8]

3.3 Absorpční kalkulační metody

V českých podnicích převažují absorpční kalkulační metody (kalkulace plných nákladů). Vycházejí z podnikové představy, která přiřazuje kalkulační jednotici nejen variabilní, ale i fixní náklady vznikající při vytváření výrobku. Přiřazení fixních nákladů na jednotku výkonu zapříčiňuje nepřesnost vypočtených kalkulací, protože některé fixní náklady příčinně nesouvisí s daným výrobkem. Výše průměrných nákladů na jednotku výkonu je

tak nepřímo úměrná změnám v objemu produkce a hospodářský výsledek není v přímém vztahu s odbytem. Absorpční kalkulace vyjadřuje skutečné a správné náklady a zisk výkonu pouze v případě, kdy se objem a sortiment prováděných výkonů v daném čase nemění.

Nedostatky kalkulace plných nákladů řeší metoda neabsorpčních kalkulací zvaná kalkulace variabilních nákladů, kterou rozebírám v kapitole 2.5.2.

Absorpční kalkulace je dělena na čtyři dílčí metody – prostá kalkulace, zakázková kalkulace, kalkulace sdružených výkonů, fázová kalkulace a postupná kalkulace. Prostá kalkulace je srovnatelná s kalkulací dělením, která je rozebrána v kapitole 3.3.1. [3, 10, 12, 13]

3.3.1 Zakázková kalkulace

Předmětem zakázkové kalkulace jsou jednotlivé výrobky nebo série stejných výrobků označovaných jako zakázka, které do výroby vstupují po daném výrobním příkazu. [5]

3.3.2 Kalkulace sdružených výkonů

Zvláštním případem výroby dvou a více různých výrobků ze stejného druhu materiálu se zabývá kalkulace sdružených výkonů. V průběhu výroby jednoho výrobku vznikají další produkty. Vzhledem k tomuto procesu lze sdružené výrobky rozdělit na hlavní, vedlejší a využitelný odpad. [5]

3.3.3 Fázová kalkulace

Fázová kalkulace je užitečná ve výrobě probíhající v různých fázích. Výkony jsou tak předávány od počáteční do konečné fáze jejich zpracování. [11]

3.3.4 Postupná kalkulace

Náklady produktů postupující jednotlivými oddělenými úseky (stupni), jejichž výroba vyžaduje samostatně realizovanou produkci, se kalkulují podle postupné kalkulace. Dokončený výrobek se ve všech stupních kromě posledního označuje jako polotovar. [11]

3.4 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů) se zaměřují na skutečnost, že ne všechny výrobky vyvolávají fixní náklady nebo přinášejí zisk při každém prodeji. Jsou tak vázány na určité časové období, nikoliv na jednotlivé výrobky, jak je tomu u kalkulací absorpčních. Kalkulace neúplných nákladů se využívají hlavně ve státech Evropské Unie. [3]

3.4.1 Analýza ABC

Kalkulační metoda ABC (Activity Based Costing) vznikla v druhé polovině 80. a počátkem 90. let. Kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit, jak bývá jinak označována, je často kontroverzně chápána jako revoluce oproti běžným postupům. [14]

Metoda ABC vděčí za svůj vznik především změnám v podnikatelském procesu. Zájem vyřizovat nákupy „pod jednou střešou“ vzrůstá natolik, že se zvyšuje struktura prováděných výkonů, ovšem nepřiměřeně k objemu výkonů. Některé výrobky se produkuje méně, jiné více, nicméně stále je důležité vyrábět všechny produkty. Dodávky širokého sortimentu výkonů je třeba uskutečňovat v krátkém časovém období. Nároky na kvalitu stále rostou, životnost výrobků se snižuje a navíc každý z nás touží kupovat zcela unikátní produkty. Podíl jednicových nákladů se snižuje vzhledem k režijním (zvyšují se náklady na zajištění pomocných, obslužných, informačních, plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit), zvláště rostou fixní náklady (náhrada manuální práce za automatické stroje). Je obtížné rozeznat vztah a závislost nákladů na změnách v objemu a struktuře finálních výkonů. [1, 2]

Základním smyslem metody ABC je co nejpřesnější vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku. Analýza ABC porovnává množství jednotek s jejich hodnotami. Jednotky se rozdělí do tří tříd – A, B, C. Produkty třídy A (hlavní výrobky nebo zakázky) představují

75 – 80 % výnosů celkové objemu aktivit, ale z celkového sortimentu tvoří jen 5 %. Objekty skupiny B (vedlejší výrobky) přináší podniku 15 – 20 % celkových výnosů a představují 20 % sortimentu. Třída C (doplňkové výrobky) se podílí na celkových výnosech pouze 5 % celkového objemu aktivit, ale tvoří podstatnou část sortimentu podniku – 75 %. [5]

Postup aplikace kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit probíhá ve třech krocích [10]:

- přiřazení nepřímého nákladu k jednotlivým aktivitám
- zjištění celkových nákladů na jednotlivé aktivity
- určení nákladů na jeden výkon

Omezení metody ABC spočívá ve statickém charakteru – vyjadřuje totiž průměrný podíl nákladů na jednotku produkce pouze při konkrétním objemu výroby. Může vznikat problém s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám.

Kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit upozorňuje na velkou nákladovou náročnost v malých objemech výroby. Lze podle ní zpracovat různé rozpočty nákladů prováděných aktivit, měřit výkonnost útvarů a starat se o celkovou hospodárnost podniku.

Metoda ABC se nejčastěji využívá ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou, bankovníctví, pojišťovnictví a dopravě. [3]

3.4.2 Metoda variabilních nákladů

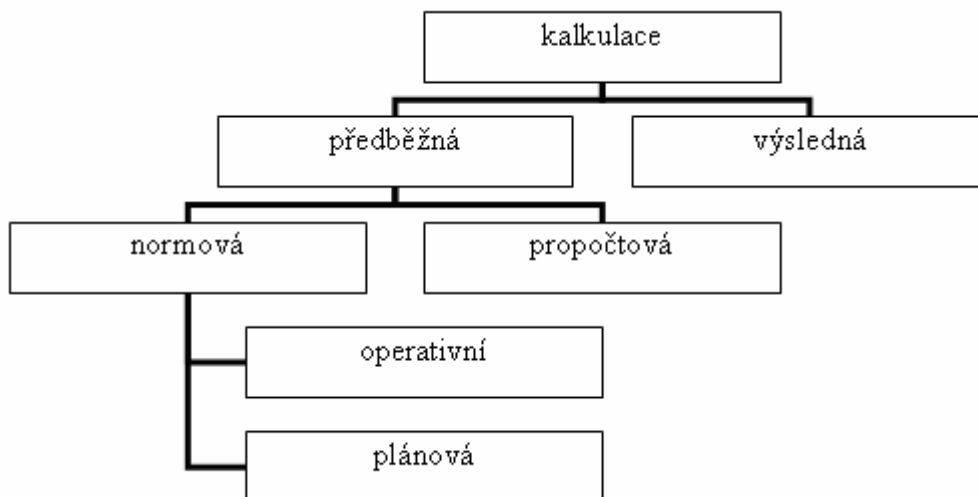
Kalkulace variabilních nákladů (Direct Costing, Variable Costing) reaguje na nedostatky kalkulací úplných nákladů. Pracuje pouze s dílčími, variabilními náklady, tj. jednicové náklady a variabilní složka režie. Fixní náklady jsou brány jako celek objevivší se za určité časové období, který je třeba uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje. Fixní náklady se tak do kalkulace nezahrnují.

Omezení metody variabilních nákladů spočívá ve vypuštění fixních nákladů, které jsou v absolutní výši odečítány od celkových výnosů prodeje, a nehledí tak na příčinný vztah k výkonům.

Metoda variabilních nákladů nespojuje pojem zisk (ztráta) s úspěšností prodeje, nýbrž s celkovou podnikatelskou aktivitou za určité období. Má význam pro řízení hospodárnosti díky rozdílnému přístupu k řízení fixních a variabilních nákladů. Umožňuje lepší a rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů a změnách cen. [1, 2]

3.5 Kalkulační systém

V podnicích se sestavují různé typy kalkulací v závislosti na účelu, ke kterému mají sloužit. Soubor podnikem vytvořených kalkulací a vztahů mezi nimi se nazývá kalkulační systém. Jednotlivé kalkulace systému se liší dobou sestavení a způsobem jejich využití:



Obr. 7. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití [3]

Předběžné kalkulace se tvoří před provedením výkonu, ovšem **výsledné kalkulace** slouží především jako následná kontrola hospodárnosti provedených výkonů. [8]

Propočtová kalkulace stanovuje podklady pro stanovení nákladů nově zaváděných produktů podle výrobků obdobných, které podnik již vyrábí nebo v minulosti produkoval. Pokud neexistuje žádný obdobný produkt, je kalkulace stanovena na základě technicko-ekonomických propočtů. [3, 7, 15]

Plánová kalkulace se sestavuje v případech výkonů, které má podnik v plánu opakovat v delším časovém horizontu. Před započítáním kalkulace je třeba stanovit výchozí spotřební a výkonové normy podle daných technologií. Plánová kalkulace následně bere v potaz předpokládané změny a inovace. Bývá sestavována na kratší nebo delší období. [2]

Operativní kalkulace udává výši předem stanovených nákladů v případě, že podnik dodrží konkrétní technologické, konstrukční a výrobní normy zpracované odpovídajícími útvary podniku. [2]

Výsledná kalkulace slouží jako kontrola skutečně vynaložených nákladů na výrobek, která se provádí po jednotlivých dílčích fázích či stupních výroby. Její význam vzrůstá přímo úměrně s délkou výrobního cyklu. [2]

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části své práce jsem se zabývala třemi kapitolami – náklady, alokace nákladů a kalkulace; rozbor všech částí jsem provedla za pomoci vybraných literárních pramenů.

Kapitolu náklady jsem začala vymezením pojmu náklad. Dále jsem uvedla pojetí nákladů ve finančním, manažerském a nákladovém účetnictví s důrazem na klasifikaci nákladů v účetnictví manažerském. Zabývala jsem se druhovým, účelovým a kalkulačním členěním nákladů stejně jako členěním nákladů vzhledem k objemu provedených výkonů. Kapitolu jsem zakončila analýzou bodu zvratu a návratností nákladů.

Ve druhé části mé práce jsem stručně charakterizovala pojem alokace nákladů. Zabývala jsem se třemi principy přiřazování nákladů výkonům a popsáním jednotlivých alokačních fází.

Kalkulace jsou nejobsáhlejší kapitolou teoretické části, protože tvoří základní kámen k tématu mé práce. Úvod této kapitoly jsem věnovala struktuře nákladů v kalkulaci; konkrétně rozboru typového kalkulačního vzorce a dalších hojně používaných kalkulačních vzorců - retrográdního kalkulačního vzorce a vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady. Následující podkapitola patřila jednotlivým kalkulačním technikám, které stanovují výši nákladů na kalkulační jednici. Poté jsem uvedla typy absorpčních kalkulací, po nichž následovaly kalkulace neabsorpční – významnou část práce jsem vyčlenila analýze ABC a metodě variabilních nákladů. V poslední podkapitole se zabývám kalkulačním systémem, který tvoří souhrn všech kalkulací vytvořených daným podnikem.

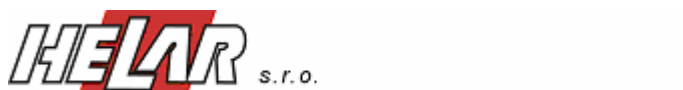
II. ANALYTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.

5.1 Představení společnosti

Společnost HELAR, s.r.o. se sídlem v Prostějově je dceřinou firmou belgické společnosti LAZER SA, která je součástí nadnárodního velíkána IMAG (International Motorcycle Accessories Group, výrobce motocyklových doplňků) se sídlem v Belgii.

Společnost HELAR, s.r.o. je špičkových výrobcem motocyklových přileb a helem vhodných pro zimní sporty. Všechny vyrobené přilby jsou pod světově známou a vyhlášenou značkou **Lazer** exportovány do podniku v Belgii, odkud jsou dále distribuovány k zákazníkům do celého světa. Vybraní dovozci zajišťují rozvoz přileb také do České Republiky. [19]



Obr. 8. Logo společnosti HELAR, s.r.o. [19]

5.2 Historie společnosti

V roce 1919 založil Belgičan Roger Lacroix rodinnou firmu s názvem CROSS HM SA vyrábějící motocyklové přilby značky Lazer. Společnost zaznamenávala obrovský rozmach již od počátků své existence a helmy značky Lazer se brzy staly známými a oblíbenými po celém světě.

V roce 1992 belgická výrobní firma nestačila produkovat sjednané množství přileb, a byla tak nucena poohlédnout se po prostorech pro výrobu interiérů helem. V roce 1993 vznikla dceřiná firma HELAR, s.r.o. se sídlem v Rohoznici u Pardubic v České Republice, která zahájila výrobu textilních interiérů přileb a vyvážela je k dalšímu zpracování do Belgie.

Kvalita výrobků dodávaných rohoznickou firmou HELAR, s.r.o. mateřské společnosti byla velmi vysoká. CROSS HM SA proto rozhodla o rozšíření výroby od textilních interiérů přileb k montáži několika jednoduchých typů celých helem. Jelikož však stávající prostory závodu v Rohoznici neumožňovaly zmíněné rozšíření výroby, rozhodl majoritní vlastník mateřské společnosti o pořízení nového výrobního areálu, který by byl zárukou dalšího

možného rozvoje firmy. V roce 1999 byl zakoupen několik let opuštěný výrobní areál v Prostějově s dobrým napojením na dálniční síť. Zkušební provoz byl zahájen v prvním týdnu měsíce května roku 2000 po rozsáhlých opravách. Celková investice na pořízení a rekonstrukci areálu v Prostějově dosáhla částky téměř 100.000.000 Kč.

V květnu 2000 nastoupilo do prostějovského závodu prvních 18 pracovníků. S rostoucím počtem zaměstnanců se zvyšovalo též množství vyrobených přileb.

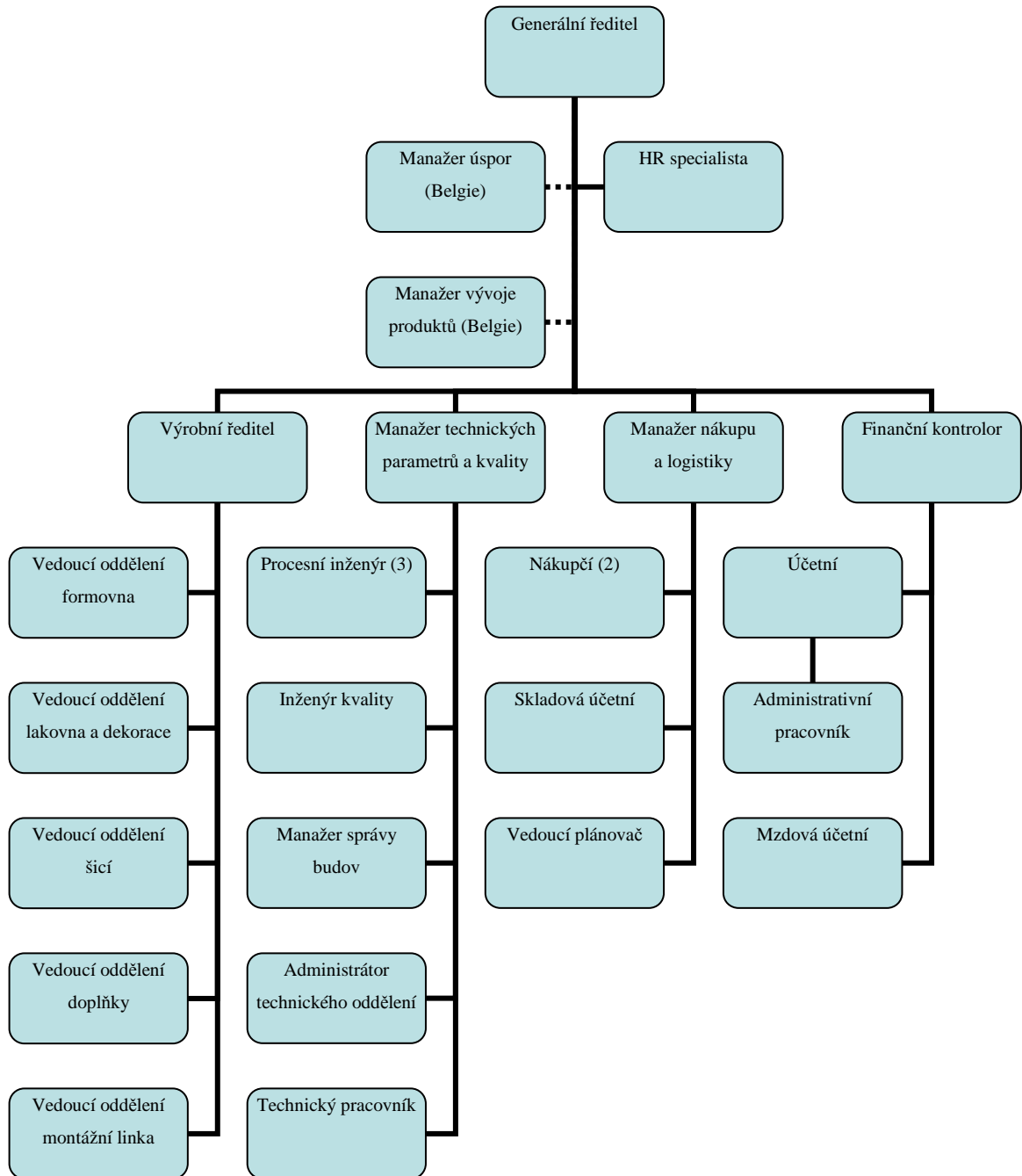
Reputace firmy HELAR, s.r.o. výrazně stoupala již od počátku provozu závodu v Prostějově. Průměrná roční výroba přileb v roce 2001 činila 100 000 kusů, v letech 2003–2004 pak dosáhla průměrného počtu téměř 300 000 kusů helem za rok.

Počátkem roku 2006 poklesly objednávky a celkově se snížila poptávka z důvodu velké konkurence v Číně, která nabízí levnější, ovšem méně kvalitnější přilby. K datu 1.7.2008 přistoupilo vedení společnosti ke zrušení provozovny v Rohoznici z důvodu výše zmiňovaného. Snížil se tak počet vyrobených přileb.

V roce 2008 došlo k přejmenování společnosti CROSS HM SA na LAZER SA. Tento krok byl výborným marketingovým tahem vedoucím k posílení povědomí mezi obchodní značkou Lazer a firemním názvem.

V současné době celková poptávka po přilbách stále klesá stejně jako počet vyrobených helem. HELAR, s.r.o. nyní nabízí 4 základní typy přileb, s celkovým počtem jednotlivých modelů 24. V prostějovském podniku pracuje v současnosti 153 zaměstnanců, kteří vyrobí přibližně 400 kusů helem denně. [19]

5.3 Organizační struktura společnosti

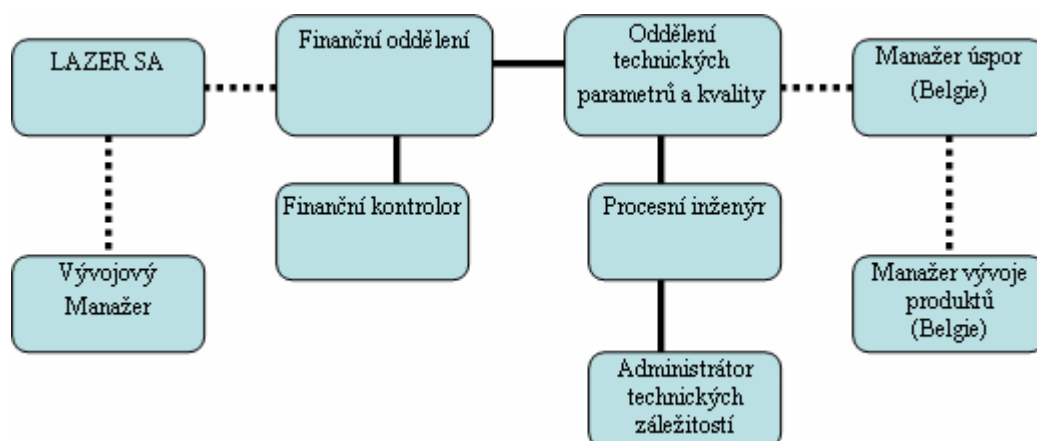


Obr. 9. Organizační struktura společnosti HELAR, s.r.o. [19]

Obrázek č. 10 znázorňuje organizační strukturu společnosti HELAR, s.r.o. v Prostějově. Generálnímu řediteli (Managing Director) jsou podřízeni manažeři jednotlivých oddělení – výroba, technické parametry a kvalita, nákupy a logistika a finanční oddělení. HR

specialista (Human Resources specialist) pracuje jako asistent generálního ředitele a současně má na starosti personální oddělení. Na celou společnost dohlíží manažer úspor (Product sourcing Manager) z Belgie společně s manažerem vývoje produktů zodpovědným za zásobování a řetězce dodavatelů (Supply-chain Manager). Výrobní ředitel (Production Manager) je zodpovědný za celkovou produkci a jsou mu podřízeni vedoucí jednotlivých oddělení výroby (Department Leaders) – formovna (Moulding), lakovna & dekorace (Painting & Decoration), šití (Sewing), doplňky (Accessories) a montážní linka (Assembly line). Technické parametry a kvalita jsou obsluhovány vlastním manažerem (Technical & Quality Manager), který organizuje činnost tří procesních inženýrů (Process Engineer), inženýra kvality (Quality Engineer), manažera správy budov (Facility Manager), administrátora technických záležitostí (Technical Administrator) a technického pracovníka (Technical Worker). Manažer nákupu a logistiky (Purchasing & Logistics Manager) je zodpovědný za dva nákupčí (Purchasing Agent), skladovou účetní (Warehouse Accountant) a vedoucího plánovače (Planner). Finanční oddělení má na starosti finanční kontrolor (Financial Manager), jemuž je podřízena mzdová účetní (Payroll Clerk) a účetní (Accountant) společně se svým administrativním pracovníkem (Administrator).

5.3.1 Organizační struktura týmu kalkulující transferové ceny



Obr. 10. Organizační struktura týmu vytvářejícího kalkulace transferových cen přileb [19]

Organizační diagram na obrázku č. 10 znázorňuje tým pracovníků zodpovědných za tvorbu transferových cen přileb, kterou se ve své práci zabývám. Finanční oddělení spolupracuje společně s oddělením technických parametrů a kvality v úzkém vztahu. Finanční kontrolor udává ceny materiálů, stanovuje směnné kurzy a provádí celkovou finanční kontrolu. Procesní inženýr se podílí spolu s administrátorem technických záležitostí na vytváření seznamů materiálů použitých na dané přilby, udává spotřeby potřebných materiálů, měří standardní časy jednotlivých kroků výroby a zkoumá procenta zmetkovitosti. Na celý proces dohlíží mateřská firma LAZER SA a zodpovědní pracovníci z Belgie. Manažer úspor a manažer vývoje produktů a zásobování se snaží uspořít jednicové náklady, zaměřují se na snížení cen vstupů a hledají nové výhodnější dodavatele. LAZER SA provádí celkovou kontrolu vytvořených transferových cen přileb. [19]

5.4 Předmět podnikání

Předmětem podnikání společnosti HELAR, s.r.o. je:

- výroba ochranných přileb z plastů a laminátů, výroba jejich částí a součástí (mimo činností uvedených v přílohách zák. č. 455/91 Sb.)
- koupě zboží za účelem jeho dalšího zpracování a prodeje

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 171.314.000,- Kč [16]

5.4.1 Produkty společnosti

Sortiment přileb vyráběných společností HELAR, s.r.o. se neustále mění podle přání zákazníků. Jak jsem již uvedla, prostějovská pobočka vyrábí nyní 4 základní typy přileb – FULL FACE (motocyklové modely), MODULAR (přilby na sněžné skútry), JET (motocyklové modely) a OFF ROAD (motocyklové modely). Každý typ se skládá z dalších sérií modelů, přičemž každý model obsahuje určitý počet pod-modelů. Současně vyrábí závod v Prostějově 24 modelů přileb. Helmy jsou dostupné ve velikostech XS, S,

MS, ML, L, XL, XXL; velikosti 3XS a 2XS jsou vyráběny jen pro určité dětské modely přileb. U některých typů je také možno vybrat si z několika barev. [17]

5.4.2 Představení přilby BREVA Trophy

Model BREVA Trophy patří k novým helmám vytvořeným pro sezónu 2010 (aktuální od září 2009 do srpna 2010). V České Republice patří podle firemních statistik k nejvíce prodávané přilbě ihned po uvedení na trh za posledních 5 let, proto jsem si ji vybrala jako předmět kalkulace. Jejím prostřednictvím vysvětlím způsob kalkulování transferových cen přileb ve společnosti HELAR, s.r.o., který je pro všechny typy helem stejný. Podrobnější informace o vybrané přilbě uvádím hlavně z důvodu přiblížení jejího vzhledu a technologických parametrů.

Model BREVA Trophy je řazen do typu přileb FULL FACE, helem vhodných pro motocyklisty. Přilba je dostupná ve velikostech XS - XL, navíc však ve třech kombinacích barev (černá–červená–bílá, černá–šedá–bílá, černá–modrá–bílá).

Skořepina je vstříkovaná z technopolymeru a má aerodynamický tvar.

Bezpečnost helmy je zajištěna vnitřní sluneční clonou, čočkou proti mlžení Lazer AllClear, novou mikrometrickou sponou, tvrzeným plexi-sklem, reflexní zónou v tylové části a vnitřním polystyrénem o více hustotách.

Interiér přilby je velmi pohodlný a lze jej 100% demontovat a dokonce i prát v pračce. Na bradě je umístěna dvojitá ventilace, v horní části helmy dokonce ventilace trojitá. Morpho Systém umožňuje výměnu lícnice a horní výplně přilby měnit podle velikosti hlavy. Je možno také sejmout kryt brady a nosu či vycpávku tváří a hlavy. Větrací mřížky s pěnou na vrchní straně helmy a v oblasti úst zabraňují vniknutí hmyzu. Plexi-sklo lze rychle upnout a je možné si vybrat z několika druhů.

Váha přilby je ± 1.550 gramů (včetně vnější protisluneční clony), její cena je 4.340,- Kč. [17, 18]

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Analýza nákladů a sledování jejich vývoje patří k hlavním kontrolním činnostem podniku. Nabízí zpětnou vazbu pro řídicí pracovníky, a umožňuje tak co nejvíce snížit náklady spojené s činností podniku.

Společnost HELAR, s.r.o. zachycuje všechny náklady na měsíční bázi, což jí umožňuje lepší sledování vývoje nákladů.

V analýze nákladů zařadím jednotlivé náklady podniku z hlediska druhového, které zajišťuje stabilitu a rovnováhu mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením. Dále rozeberu náklady z hlediska kalkulačního, které posuzuje příčinnou souvislost nákladů k určitým výkonům. Jako poslední uvedu členění nákladů vzhledem k objemu provedených výkonů, které poskytuje informace o alternativách budoucího vývoje zkoumající změnu nákladů, výnosů a zisku při změně objemu výroby.

6.1 Druhové členění nákladů

Společnost HELAR, s.r.o. vykazuje 7 druhů nákladových položek:

- spotřeba materiálu – výrobní materiál (kartony, palety, obaly, suroviny), subdodavatelé (firmy dodávající podniku polotovary), spotřeba vody, energie a plynu; spotřeba kancelářských potřeb, clo a přeprava materiálu přímo související s výrobou
- mzdové náklady a ostatní osobní náklady – mzdy, sociální a zdravotní pojištění, úrazové pojištění pracovníků
- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, rezervy, opravné položky, manka a škody
- finanční náklady – bankovní poplatky, kurzové ztráty, pokuty, penále, pojistné, opravné položky na audit
- daně a poplatky – daň silniční a daň z nemovitosti, ostatní daně a poplatky
- jiné provozní náklady – pojištění (havarijní, cestovní, úrazové, majetku, škod), povinné ručení, kancelářské potřeby, ostatní provozní a administrativní náklady

- externí náklady – opravy a údržba, nájemné, cestovné a dopravné, náklady na reklamu a reprezentaci, leasing, školení, služby.

6.2 Kalkulační členění nákladů

V rámci kalkulačního třídění nákladů se ve společnosti objevují náklady přímé a nepřímé.

Do přímých nákladů jsou řazeny:

- přímý materiál (spotřeba materiálu na daný výrobek)
- subdodavatelé polotovarů
- přímé mzdy (mzdy výrobních dělníků)

Nepřímé náklady tvoří položky:

- mzdy (nepřímých výrobních pracovníků, technicko-hospodářských pracovníků spojených s výrobou, mimovýrobních technicko-hospodářských pracovníků) + sociální a zdravotní pojištění
- spotřeba vody, energie, plynu
- opravy a údržba
- kancelářské potřeby
- služby
- daně a poplatky
- pojištění
- tvorba rezerv
- ostatní provozní, finanční a administrativní náklady; ostatní služby

6.3 Členění nákladů vzhledem k objemu provedených výkonů

Nákladové položky závisí na objemu provedených výkonů různě. Jak již rozebírám v teoretické části, jsou náklady vzhledem k objemu provedených výkonů rozděleny na náklady měnící se v závislosti na objemu produkce – variabilní, a náklady zůstávající v určitém intervalu produkce neměnné – fixní. Společnost HELAR, s.r.o. však toto členění uzpůsobila firemní strategii, a zaznamenává tak náklady variabilní, fixní a administrativní. Jednotlivé náklady jsou řazeny takto:

- variabilní – spotřeba materiálu neskladovaného, suroviny, subdodavatelé, nákup zboží, mzdy přímých výrobních pracovníků + jejich sociální a zdravotní pojištění
- fixní – mzdy nepřímých výrobních pracovníků + jejich sociální a zdravotní pojištění; mzdy technicko-hospodářských pracovníků spojených s výrobou + jejich sociální a zdravotní pojištění, opravy a údržba, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tvorba rezerv, ostatní služby, ostatní provozní a finanční náklady
- administrativní - mzdy technicko-hospodářských pracovníků mimovýrobních + jejich sociální a zdravotní pojištění, spotřeba vody, energie, plynu; údržba, služby, pojištění, cestovné, daně a poplatky, kancelářské potřeby a ostatní administrativní náklady

7 KALKULACE TRANSFEROVÝCH CEN SPOLEČNOSTI HELAR, S.R.O.

Kalkulace transferových cen přileb vyráběných společností HELAR, s.r.o. jsou počítány na zcela stejném principu pro všechny produkty. Obsahují stejné položky kalkulačního vzorce, liší se pouze materiálem, jeho spotřebou a polotovary, které společnost produkuje ve své výrobní hale nebo nakupuje od subdodavatelů. Vzhledem k této skutečnosti demonstrují způsob kalkulování transferových cen přileb na již zmíněném modelu BREVA Trophy.

7.1 Transferová cena

Transferové ceny jsou převodní ceny užívané mezi ekonomicky nebo personálně spjatými osobami či mezi sdruženými podniky. Týkají se převodu zboží a nehmotného majetku, příp. poskytování služeb.

Transferová cena firmy HELAR, s.r.o. je cena stanovená na úrovni výrobních nákladů, za kterou prodává vyrobené přilby mateřské společnosti. LAZER SA dále stanovuje cenu pro své dealery po celém světě, kteří následně určují maloobchodní cenu konečným spotřebitelům. Finální transferová cena je kontrolována mateřskou společností, která zkoumá podmínky na trhu a přání spotřebitelů. LAZER SA tak má právo transferovou cenu upravovat dle marketingových výzkumů a předpokladů stanovených pro trh. V případě společnosti HELAR, s.r.o. tvoří transferová cena zhruba 1/4 ceny maloobchodní. Tento obrovský rozdíl je dán složitým distribučním řetězcem, jehož články si stanovují přírázky, které se konečně projeví na spotřebitelské ceně.

Výhradním českým dovozcem přileb značky Lazer je od roku 1992 firma Japaco. Helmy jsou jejím prostřednictvím dodávány nejen po celé České Republice, ale i na Slovensko.

7.1.1 Transferová cena přilby BREVA Trophy

Podle vypočítané kalkulace byla transferová cena helmy BREVA Trophy na základě podkladů technického a finančního oddělení společnosti HELAR, s.r.o. stanovena na

částku £ 39,64/ks (1.048,87 Kč/ks)¹. Vzhledem ke skutečnosti, že přilba je novým modelem pro rok 2010, je tato cena velmi nízká. Příčina spočívá v obrovské aktivitě belgického manažera úspor (Product Sourcing Manager), který svým aktivním přístupem našel levnější dodavatele a materiál, a ušetřil tak ostatní náklady firmy spojené se zaváděním nového modelu přilby. Po pečlivé kontrole stanovené kalkulace byla finálně transferová cena upravena mateřskou společností na částku £ 44,50/ks (1.177,47 Kč/ks). Vezme-li v úvahu průměrnou roční výrobu přilby BREVA Trophy 3200 ks, činí následně celková úspora £ 17.600,- (465.696,- Kč).

7.2 Činnost jednotlivých středisek společnosti HELAR, s.r.o.

Každé výrobní oddělení v podniku je charakterizováno tím, že transformuje své vstupy na výstupy. Z organizační struktury společnosti HELAR, s.r.o. lze vyčíst 5 výrobních středisek: formovna, lakovna a dekorace, šicí, výroba doplňků, montážní linka.

Jednotlivá výrobní oddělení se rovnoměrně podílí na výrobním procesu společnosti HELAR, s.r.o. podle předem stanovených úkolů a norem. Činnost jednoho střediska navazuje na činnost střediska druhého na základě jejich vzájemné spolupráce. Celá výroba probíhá v několika krocích.

Obecně kroky celého výrobního procesu přilby včetně jejich posloupnosti, stejně jako podílení se jednotlivých oddělení na výrobě helmy vysvětlím pomocí následující tabulky:

¹ V celé své práci počítám s kurzem 1 € = 26,46 Kč, který byl finančním kontrolorem společnosti stanoven dne 1.11.2009.

Tab. 1. Kroky výroby přilby

Kroky výroby	Část přilby							
	Skořepina		Interiér přilby		Ostatní součásti		Kompletace přilby	
	Činnost	Odd.	Činnost	Odd.	Činnost	Odd.	Činnost	Odd.
1.	broušení skořepiny	Form.	vysekávání tvarů látek, jiných materiálů	Katr	příprava materiálů, polotovarů	Dopl.	-	
2.	lakování skořepiny (1. vrstva)	Lak.	šití jednotlivých částí	Šicí	lakování polotovarů	Lak.	-	
3.	lepení dekorace	Dek.	kontrola		kompletace polotovarů	Dopl.	-	
4.	defilmace	Dek.	-		tvorba návodů	Dopl.	-	
5.	lakování skořepiny (2. vrstva)	Lak.	-		kontrola		-	
6.	potahování skořepiny	Potah.	-		-		-	
7.	kontrola		-		-		-	
8.	-		-		-		předchystání hotových polotovarů	ML
9.	-		-		-		výsledná kompletace všech polotovarů	ML
10.	-		-		-		finální kontrola	

[Zdroj: vlastní]

Z tabulky č. 1 je zřejmé, že výrobní proces probíhá v desíti krocích výroby, ve kterých jsou postupně zkompletovány čtyři části přilby – skořepina, interiér přilby a ostatní součásti – vše je následně smontováno v hotovou helmu. Do výrobního procesu jsou zapojena všechna výrobní oddělení.

Kroky výroby 1 až 7 probíhají současně, tedy úprava skořepiny přilby, příprava interiéru helmy a nachystání ostatních součástí. Jejich úkolem je připravit jednotlivé polotovary pro krok 8 až 10.

Skořepina helmy nejdříve putuje do oddělení **formovny** (Form.), kde dochází k jejímu broušení (1. krok). Následně je v **lakovně** (Lak.) položena 1. vrstva barvy dle barevné kombinace vyráběné přilby (2. krok). V oddělení **dekorace** (dek.) dochází k lepení speciálních papírových ozdobných vzorků, opět dle modelu vyráběné helmy (3. krok).

Dekorace je lepena vodou a vyhlazována speciálními látkovými houbami. Po jejím zaschnutí dochází k defilmaci = odstranění dekorační folie z již nalepené dekorace na helmě (4. krok). Poté je na skořepinu položen nový lak, který kompletně vyhladí stopy dekoračního vzorku (5. krok). Nelze tak postřehnout, že dekorace byla papírová. Následně výroba přistupuje na 6. krok., kde se zapojuje šicí pododdělení zvané **potahování** (Potah.). Má za úkol dovnitř skořepiny vložit plastovou ochrannou výstelku a nalepit další materiály, kterou jsou s vnitřkem přilby napevno spojeny. Tímto vzniká polotovar skořepina. Jeho kontrolu zajišťují vedoucí jednotlivých oddělení zapojených do výroby (7. krok). Dochází ke zkoumání tvaru přilby (formovna), správnosti nanesení laku a barvy (lakovna), hladkosti dekoračních vzorků (dekorace) a pohodlnosti vložených materiálů v interiéru přilby (potahování).

Interiér přilby je látkový, tudíž jeho tvorba probíhá v oddělení **šití**. K vysekávání jednotlivých tvarů látek a ostatních materiálů (1. krok), které jsou výsledně sešívány dohromady (2. krok), dochází na speciálním šicím pododdělení s názvem **katr**. Naprogramovaný přístroj je schopen přesně vysekat potřebný tvar a množství látky či jiného materiálu s ohledem na co nejmenší odpadový materiál. Vzniká několik dalších interiérových polotovarů připravených k výsledné kompletaci přilby. Kontrola probíhá díky vedoucímu oddělení šití (3. krok).

Ostatní součásti přilby jsou produkovány hlavně v oddělení **doplňků** (Dopl.), případné úpravy ve středisku lakovna. Jedná se přípravu jednotlivých materiálů a polotovarů v oddělení doplňků (1. krok), lakování potřebných polotovarů v lakovně (2. krok), kompletaci vybraných polotovarů (3. krok) - vesměs ventilací, které se skládají z několika nesamostatných materiálů a polotovarů a vytváření návodů pro přilby (4. krok) - informace o přilbě, bezpečnosti užívání, grafické vysvětlivky, varování). Kontrolu vytvořených polotovarů provádí vedoucí oddělení doplňky a lakovna (5. krok).

Polotovary (skořepina, jednotlivé části interiéru přilby a ostatní součásti) připravené ke **kompletaci přilby** jsou přemístěny na oddělení **montážní linky** (ML), kde dochází k jejich předchystání, neboli 8. kroku výroby. Po výsledné kompletaci všech polotovarů (9. krok) vzniká nová přilba, jež je finálně kontrolována výrobním ředitelem a manažerem technických parametrů a kvality (10. krok).

7.3 Kalkulace přilby BREVA Trophy

7.3.1 Vstupní informace o surových materiálech modelu BREVA Trophy

Tabulka vstupních dat ke kalkulaci (uvedena v Příloze PI.) je vstupním zdrojem dat ke kalkulaci přilby BREVA Trophy v barevné kombinaci černá-modrá-bílá. Tvoří souhrn veškerého materiálu (surovin) potřebných k výrobě helmy BREVA Trophy.

Sloupec „ItemName“ obsahuje názvy všech surových materiálů, které HELAR, s.r.o. nakupuje u subdodavatelů či polotovary vlastní výroby vytvořené společností samotnou. Polotovary, které vyprodukuje výrobní hala společnosti z materiálů od subdodavatelů, jsou v tabulce vstupních dat ke kalkulaci zvýrazněny žlutě. Naopak suroviny, které nevznikly ve výrobě společnosti, v tabulce barevně odlišeny nejsou.

Všechny suroviny jsou držitelem svého vlastního kódu („ItemID“), který je jedinečný, a vyskytuje se tak pouze u jediného materiálu či suroviny.

V tabulce je dále možné vidět měrné jednotky jednotlivých surovin („Unit“) a množství měrných jednotek potřebných k výrobě dané přilby („M“). Cena jedné měrné jednotky je uvedena ve sloupci „Price“ v eurech dle norem mateřské společnosti LAZER SA. Firma HELAR, s.r.o. je tak nucena oceňovat vyrobené přilby v evropské měně. Hodnota měrné jednotky určitého materiálu potřebného pro zhotovení dané přilby je uvedena v eurech ve sloupci s názvem „Value“ a je dána vztahem:

$$value = price * M \quad (4)$$

Jednotlivé přilby stejného určitého typu mohou být barevně odlišeny. Materiály potřebné pro výrobu jednotlivých modelů se liší v závislosti na barvách, ve kterých je daný model přilby vytvořen. Barevné kombinace helem v tabulce vstupních dat ke kalkulaci řeší sloupec „Color“. Jak jsem již zmiňovala, přilba BREVA Trophy je dostupná ve třech kombinacích barev - černá-červená-bílá, černá-šedá-bílá a černá-modrá-bílá. Materiály společné pro všechny typy barevných kombinací jsou označeny zkratkou „All configs“ (all configurations) a vyskytují se v horní části sloupce „Color“. Dolní část kolonky se liší podle kombinace barev. V případě přilby BREVA Trophy barevné kombinace černá-modrá-bílá, která je předmětem této kalkulace, se proto v dolní části sloupce vyskytuje

zkratka B-B-W (black-blue-white). Omezuje tak daný materiál potřebný právě pro výrobu vybraného modelu.

Sloupec tabulky dat zvaný „Lvl“ (level) ukazuje závislost (úroveň) jednotlivých surovin na ostatních materiálech, přičemž suroviny lze rozdělit na materiál samostatný a materiál nesamostatný. Již jsem vysvětlila, materiál společnosti tvoří suroviny nakoupené u subdodavatelů nebo polotovary vyprodukované ve výrobní hale společnosti. Celkově lze materiál firmy HELAR, s.r.o. pojmout také z hlediska samostatnosti a nesamostatnosti. Rozdíly těchto skupin materiálů vysvětlím na následujících příkladech:

a) Materiál samostatný

Materiál samostatný zahrnuje suroviny, které HELAR, s.r.o. nemusí již dále ve své výrobě upravovat a je možné je ihned použít k finální montáži přilby. Tvoří ho jak suroviny nakoupené od subdodavatelů (=ostatní samostatný materiál), tak konečné polotovary vlastní výroby společnosti.

V tabulce vstupních dat ke kalkulaci je samostatný materiál označen číslem 1 v kolonce úrovň:

Tab. 2. Příklad samostatného materiálu z tabulky vstupních dat ke kalkulaci

Line	Lvl	Color	ItemId	ItemName	Unit	M	EUR	
							Price	Value
1	1	All configs	702001	:KB:Nose protector Vertigo	U	1	0,0624	0,0624
2	1	All configs	706006	Colle Low Melt	kg	0,0018	20,2746	0,0365
3	1	All configs	709001	:KB:Kit Cremailleres Visor Vertigo	U	1	0,1662	0,1662

[19]

b) Materiál nesamostatný

Materiál nesamostatný tvoří suroviny, které není možné bez dalšího zpracování ve výrobní hale společnosti použít k finální montáži přilby. Postupným seskupením více nesamostatných materiálů nebo polotovarů vzniká materiál samostatný (polotovar). V tabulce vstupních dat ke kalkulaci je tento materiál značen čísly 2, 3, 4 ve sloupci „Lvl“.

Materiál nesamostatný zahrnuje (stejně jako materiál samostatný):

- suroviny nakoupené od subdodavatelů, označované též jako ostatní nesamostatný materiál
- polotovary vyprodukované ve výrobní hale společnosti, které je ještě třeba dále upravovat

Posloupnost nesamostatných materiálů vysvětlím pomocí následujícího výtažku z tabulky vstupních dat ke kalkulaci:

Tab. 3. Příklad nesamostatných materiálů ve vstupní tabulce dat ke kalkulaci

Line	Lvl	Color	ItemId	ItemName	Unit	M	EUR	
							Price	Value
162	1	B-B-W	CPDBRE-18	CPD Brevia Trophy Black-Blue-White	U	1		
163	2	B-B-W	927004	Solution conductrice Inc.(25L)	l	0,01	1,9000	0,0190
164	2	B-B-W	927005	Durcisseur peinture	kg	0,01373	10,1900	0,1399
165	2	B-B-W	927006	Vernis Brillant	kg	0,04677	10,4200	0,4769
166	2	B-B-W	927018	Diluant Universel n° 6/15/21	l	0,01144	2,4500	0,0280
167	2	B-B-W	CPBRE-18	CP Brevia Trophy Black-Blue-White	U	1		
168	3	B-B-W	735437	Deco Brevia Trophy Blue-White	U	1	3,1450	3,1450
169	3	B-B-W	927004	Solution conductrice Inc.(25L)	l	0,01	1,9000	0,0190
170	3	B-B-W	927005	Durcisseur peinture	kg	0,01615	10,1900	0,1646
171	3	B-B-W	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,01346	2,4500	0,0330
172	3	B-B-W	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,05385	8,0000	0,4308
173	3	B-B-W	CVEED	Calotte Vertigo drilled	U	1		
174	4	B-B-W	703004	Calotte Vertigo Injecté (TR#60)	U	1	2,7271	2,7271

[19]

V tabulce č. 3. je jako samostatný materiál (číslo 1 v kolonce „Lvl“) uveden polotovar lakovaná a dekorovaná skořepina přilby BREVA Trophy v barevné kombinaci černá-modrá-bílá (řádek 162, ItemId CPDBRE-18). Jedná se o polotovar, který je vyráběn ve výrobní hale společnosti (zvýrazněn žlutě) z jednotlivých nesamostatných materiálů či polotovarů, aby mohl být použit k finální montáži přilby.

Polotovar lakovaná a dekorovaná skořepina je dle tabulky vyroben z nesamostatných materiálů nebo polotovarů úrovně hodnoty číslo 2. V následujícím příkladě se jedná o:

- elektrovodivá kapalina (řádek 163, ItemId 927004)
- tvrdící nátěr (řádek 164, ItemId 927005)
- třpytivý lak (řádek 165, ItemId 927006)

- univerzální ředidlo, typ 6/15/21(řádek 166, ItemId 927018)
- polotovar lakování skořepiny helmy v barevné kombinaci černá-modrá-bílá (řádek 167, ItemId CPBRE-18); prováděno ve výrobní hale společnosti

Polotovar lakování skořepiny helmy v barvách černá-modrá-bílá je složen s dalších podřazených materiálů s hodnotou úrovně 3:

- dekorační vzorek přilby BREVA Trophy v barevné kombinaci černá-modrá-bílá (řádek 168, ItemId 735437)
- elektrovodivá kapalina (řádek 169, ItemId 927004)
- tvrdící nátěr (řádek 170, ItemId 927005)
- univerzální ředidlo, typ 4/6/15 (řádek 171, ItemId 927015)
- barva černá saténová (řádek 172, ItemId 927057)
- broušení skořepiny VERTIGO² (řádek 173, ItemId CVEED), prováděno ve výrobní hale společnosti (zvýrazněno žlutě)

Holá naimpregnovaná skořepina VERTIGO (řádek 174, ItemId 703004) tvoří podřazený materiál číslo 4 k polotovaru broušení skořepiny.

Poměr samostatného a nesamostatného materiálu není ve společnosti vyrovnaný, jak lze vidět v následující tabulce:

² Skořepina VERTIGO pro helmy typu VERTIGO je levnější a její parametry jsou vhodné i pro typ přilby BREVA. Několik dalších surovin pro typ VERTIGO, které se objevují v tabulce vstupních dat ke kalkulaci, mají stejné vlastnosti jako materiály pro typ BREVA – proto jsou společností běžně používány právě z důvodu úspory nákladů. [19]

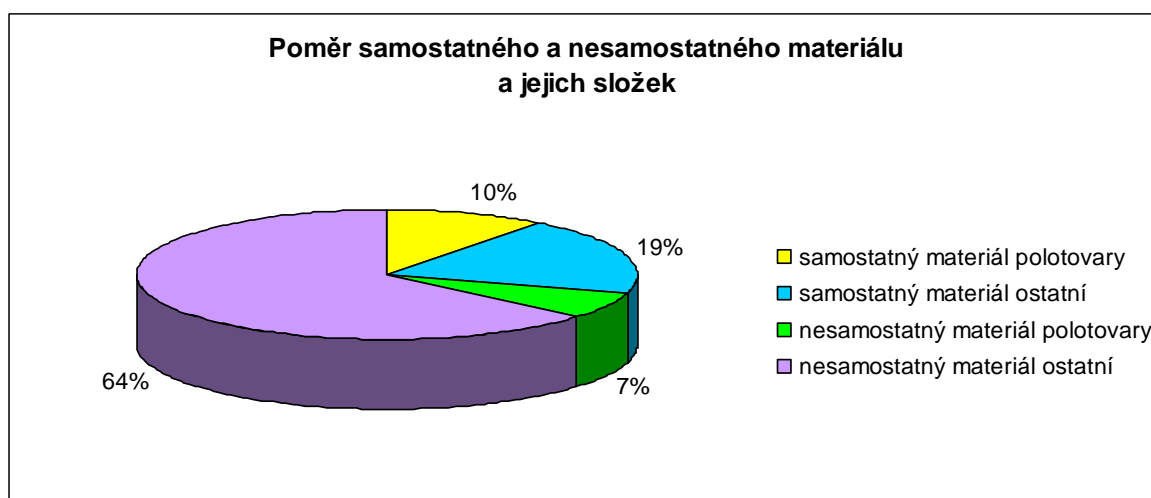
Tab. 4. Počty polotovarů a ostatních surovin samostatného a nesamostatného materiálu

materiál	polotovary (ks)	ostatní (ks)
samostatný	18	33
nesamostatný	12	110
CELKEM KUSŮ	30	143

[Zdroj: vlastní]

Prostřednictvím tabulky č. 4 je možné srovnat počty polotovarů obou typů materiálů (18 kusů samostatných polotovarů, 12 kusů nesamostatných polotovarů), ovšem ostatní samostatný a nesamostatný materiál se výrazně liší – počet samostatného materiálu je více než třikrát menší vzhledem k materiálu nesamostatnému.

Procentuální vyjádření podílu samostatného a nesamostatného materiálu, stejně jako polotovarů a ostatních materiálů je znázorněn v následujícím grafu:



Graf 1. Poměr samostatného a nesamostatného materiálu modelu BREVA Trophy včetně jednotlivých složek materiálů [Zdroj: vlastní]

Samostatný materiál vyprodukovaný ve výrobní hale společnosti by nemohl existovat bez materiálu nesamostatného. Utváření polotovarů vlastní výroby začíná vždy transformací nesamostatného materiálu s největší hodnotou ve sloupci „Lvl“, což je v případě přílby BREVA Trophy číslo 4. Po přípravě nesamostatných materiálů 4 dochází k jejich

seskupování do materiálů úrovně číslo 3. Tyto jsou dále upravovány do nesamostatných materiálů skupinové úrovně 2, které následně mohou tvořit samostatný materiál hodnoty 1 (polotovar) připravený pro výslednou montáž přilby.

7.3.2 Hodnota surového materiálu pro výrobu modelu BREVA Trophy

Vysvětlením položek a vztahů v tabulce vstupních dat ke kalkulaci mohou následně určit hodnotu surového materiálu pro výrobu modelu BREVA Trophy.

Z tabulky vstupních dat ke kalkulaci je zřejmé, že přilba BREVA Trophy vyžaduje pro svou výrobu celkem **143 surových materiálů** (raw materials). HELAR, s.r.o. produkuje pro kompletaci přilby BREVA Trophy 34³ polotovarů vlastní výroby.

Jak jsem již zmiňovala, hodnota jednotlivých materiálů použitých k výrobě je vyjádřena v eurech ve sloupci „Value“. Suma jednotlivých hodnot tvoří celkovou hodnotu surových materiálů potřebných pro výrobu modelu BREVA Trophy, která je zvýrazněna na posledním řádku tabulky vstupních dat („Raw materials“). Cena surových materiálů je tak stanovena **ve výši € 24,20**.

7.3.3 Kalkulace transferové ceny přilby BREVA Trophy

V minulé kapitole jsem vysvětlila dělení materiálu na samostatný a nesamostatný, stejně jako skutečnost, že společnost HELAR, s.r.o. musí všechny nesamostatné materiály upravovat, zpracovat či kompletovat ve vlastní výrobě. Předmětem kalkulace transferové ceny přilby BREVA Trophy bude tedy nejen cena surových materiálů, ale i náklady výrobního procesu související s tvorbou polotovarů k přilbě.

Následující tabulka demonstruje výpočet výsledné transferové ceny vybraného modelu, jehož základní položky vysvětlují v legendě pod tabulkou.

³ V předchozí kapitole zmiňuji pouze 30 polotovarů k výrobě modelu BREVA Trophy. Ve skutečnosti existují 4 další polotovary – doplňující práce se skořepinou helmy, které nejsou uvedeny v tabulce vstupních dat ke kalkulaci, nýbrž jsou zohledněny v tabulce č. 5.

Tab. 5. Výpočet transferové ceny modelu BREVA Trophy

MLE028050		Breva Trophy			
Raw Materials (1)					€ 24,20
Scrap Rate Plastic (2)					3,0% 0,73
TOTAL RAW MATERIALS COSTS (incl. scraps) (3)					€ 24,93
SUBCONTRACTING (4)					
					0,00
TOTAL SUBCONTRACTING (5)					€ 0,00
DIRECT LABOUR (6)					
Labour cost/minute Helar (EUR) (7)	0,0638				
Semi-finished products (8)	Workshop (9)	Time (min.) (10)	Productivity (11)	Total (12)	Cost (13)
CPDBRE-18	PAINTING CABINE 1	2,56	85%	3,01	0,19
CPBRE-18	PAINTING CABINE 1	2,56	85%	3,01	0,19
VPBRE-07	PAINTING CABINE 2	0,57	90%	0,64	0,04
VPBRE-15	PAINTING CABINE 2	1,14	90%	1,27	0,08
VPBRE-08	PAINTING CABINE 2	0,68	90%	0,75	0,05
VPBRE-06	PAINTING CABINE 2	0,86	90%	0,95	0,06
SPVER-1	PAINTING CABINE 2	0,50	90%	0,56	0,04
Calotte	DECORATION	10,00	80%	12,50	0,80
Calotte	DEFILMAGE	2,80	90%	3,11	0,20
ECVER-B	PREPARATION	0,30	90%	0,33	0,02
ECVER	PREPARATION	0,48	90%	0,53	0,03
SMVER-1	PREPARATION	0,77	90%	0,86	0,05
CVVED	PREPARATION	5,60	90%	6,22	0,40
GFRSMK-P	PREPARATION	1,50	90%	1,67	0,11
SIBRE-07	PREPARATION	1,17	90%	1,30	0,08
TFBRE-15	PREPARATION	2,50	90%	2,78	0,18
TRBRE-06	PREPARATION	1,74	90%	1,93	0,12
KMBRE	PREPARATION	0,50	90%	0,56	0,04
BABRE	SEWING	2,29	95%	2,41	0,15
CF10BRE-M	SEWING	9,68	95%	10,19	0,65
CFBRE-M	SEWING	2,10	95%	2,21	0,14
NQBRE	SEWING	7,06	95%	7,43	0,47
PLBRE-M	SEWING	6,02	95%	6,34	0,40
SA10BRE-S-XXL	SEWING	5,50	95%	5,79	0,37
SCBRE	SEWING	2,43	95%	2,56	0,16
SWBRE-XS-M	SEWING	3,26	95%	3,43	0,22
CBCBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
CLCBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
CHVFBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
TvFBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
SC10BRE-M	SOUS - CALOTTES	3,00	95%	3,16	0,20
Calotte	PREASSEMBLY	5,00	80%	6,25	0,40
Calotte	ASSEMBLY LINE	14,00	95%	14,74	0,94
TOTAL LABOUR COSTS (incl. productivity) (14)					€ 6,85
Miscellaneous (15)					
Consumables rate & Transportation and customs costs on raw materials (16)					5,0% € 1,25
DIRECT COST PRICE (17)					€ 33,03
MARKUP (18)					20,0% € 6,61
MATERIAL WO MARKUP (19)					0,00
TOTAL MATERIAL WO MARKUP (20)					€ 0,00
TRANSFER PRICE (21)					€ 39,64

[19]

Legenda tabulky č. 5

1. Surové materiály
2. Zmetkovitost plastových přileb
3. Celkové náklady surového materiálu včetně zmetkovitosti
4. Náklady na dodávky polotovarů od subdodavatelů
5. Celkové náklady na dodávky polotovarů od subdodavatelů
6. Přímé mzdy
7. Minutová sazba přímých pracovníků
8. Seznam polotovarů
9. Výrobní středisko
10. Čas výroby daných polotovarů
11. Produktivita daných polotovarů
12. Výsledný čas výroby daných polotovarů zohledněný o produktivitu
13. Mzdové náklady jednotlivých polotovarů
14. Celkové přímé mzdy
15. Různorodé položky
16. Transportní náklady, clo, ostatní spotřební náklady
17. Přímé náklady výkonu
18. Marže
19. Materiál bez marže
20. Celkový materiál bez marže
21. Výsledná transferová cena

Konečná transferová cena přilby BREVA Trophy uvedená v tabulce č. 5 je € 39,64. Tato cena byla stanovena na základě propočtů technického a finančního oddělení, která dále spolupracovala s vedoucími jednotlivých výrobních středisek.

Jednotlivé položky kalkulace transferové ceny modelu BREVA Trophy následně vysvětlím odkázáním se do tabulky kalkulace pomocí číselného odkazu červené barvy.

Kalkulace je složena ze tří základních položek:

- náklady přímé - přímý materiál, přímé mzdy a transportní náklady, clo, ostatní spotřební náklady
- marže
- položky bez marže

Přímý materiál tvoří z hlediska teoretického podstatu výrobku a je složen z těchto položek:

- materiálová spotřeba – přímý materiál je oceněn v nákupní ceně v měně euro a hodnota jeho spotřeby tvoří součin jednotkové nákupní ceny a množství materiálu potřebného na model
- % zmetkovitosti materiálu – počítá se z materiálové spotřeby, přičemž se udávají 3 % pro plastové přilby nebo 8 % pro sklolaminátové helmy; hodnoty dodává oddělení technických parametrů a kvality na základě průměrného ročního měření zmetkovitosti dané přilby
- dodávky subdodavatelů – zahrnují hodnotu všech polotovarů, které dodávají subdodavatelé; neřadí se zde nesamostatný materiál

Součtem materiálové spotřeby a hodnoty zmetkovitosti materiálu vznikají náklady surového materiálu včetně zmetkovitosti. Dodávky polotovarů od subdodavatelů tvoří samostatný celek, jehož suma je vyjádřena v nákladech dodávek subdodavatelů.

Materiálová spotřeba **(1)** přilby BREVA Trophy je € 24,20, jejíž složení jsem již rozebrala v kapitole 7.3.1. Vzhledem ke skutečnosti, že helma BREVA Trophy je plastová, zmetkovitost **(2)** tvoří 3 % ze surového materiálu, hodnotově € 0,73. Celkové náklady

surového materiálu včetně zmetkovitosti (3) tedy dosahují výše € 24,93. Daná přílba neobsahuje žádné dodávky polotovarů od subdodavatelů (4, 5), proto jsou náklady na ně nulové.

Přímé mzdy zahrnují obecně mzdy pracovníků spojených se zhotovením daného výrobku. HELAR, s.r.o. zakládá své přímé mzdy (6) na minutové sazbě všech přímých pracovníků. Minutová sazba je každým rokem propočítávána mzdovou účetní na základě průměru mezd přímých pracovníků jednotlivých oddělení a činností, za které jsou odpovědní. Pro rok 2009 činí minutová sazba (7) € 0,0638. Mzdové náklady na jednoho pracovníka včetně odvodů tak v přepočtu činí 101,29 Kč/hod.

Ve sloupci přímých mezd jsou uvedeny všechny polotovary vlastní výroby společnosti (8), které jsou dostupné z tabulky vstupních dat ke kalkulaci. Každému polotovaru přísluší výrobní středisko (9), kde je daný polotovar produkován. Firma vyrábí celkem 34 polotovarů pro přílbu BREVA Trophy. Z důvodu přehlednosti produkce jednotlivých polotovarů dle kroků výroby a výrobních oddělení za ně zodpovědných uvádím překlad polotovarů a ostatní detaily v Příloze P II.

Sloupec „Time (min.)“ (10) uvádí čas v minutách, který je třeba pro výrobu daného polotovaru; čas je zjišťován vedoucími jednotlivých oddělení pomocí přesného měření prováděného jednou ročně. Jednotlivá oddělení bohužel nepracují na 100 %, proto se v kalkulaci musí zhodnotit také produktivita práce (11), která je opět propočítávána jednou ročně vedoucími jednotlivých oddělení. Změna časového zatížení k výrobě daného polotovaru je tak včetně vlivu produktivity znázorněna ve sloupci „Total“ (12). Mzdové náklady určitého polotovaru (13) jsou následně propočítány pomocí minutové sazby podle vztahu:

$$náklady_{mzdy} = total * 0,0638 \quad (5)$$

Celkové náklady přímých mezd (14) tvoří sumu mzdových nákladů pro výrobu jednotlivých polotovarů a jejich výše je € 6,85.

Transportní náklady, clo, ostatní spotřební náklady (16) jsou třetí složkou kalkulace transferové ceny dané přílby a tvoří skupinu různorodých položek (15). Jejich výše je pevně stanovena týmem kalkulujícím transferové ceny na 5 % z nákladů surového materiálu včetně zmetkovitosti, tedy € 1,25 pro model BREVA Trophy. Transportními

náklady se rozumí náklady na nákup materiálu a tvoří podstatnou část této skupiny nákladů – 3,5 %. Clo vzniká při nákupu materiálu ze zahraničí, ale je stejně jako položka ostatních spotřebních nákladů téměř zanedbatelná. Transportní náklady, clo a ostatní spotřební náklady, dále jen transportní náklady, jsou ročně propočítávány finančním oddělením a v účetnictví společnosti pro ně existuje speciální účet.

Součtem položek přímý materiál, přímé mzdy a transportní náklady vznikají přímé náklady **(17)**; v případě modelu BREVA Trophy dosahují výše € 33,03. **Marže (18)** na jednu přílbu tvoří 20 % z přímých nákladů, tedy € 6,61.

Materiálem bez marže **(19, 20)** se rozumí speciální drahé suroviny (např. přílby se zabudovaným bluetooth), které nejsou uvedeny v materiálu surovém. Jak už název napovídá, není z nich počítána marže, stejně jako nezvyšují zmetkovitost materiálu a transportní náklady. V kalkulaci modelu BREVA Trophy se nevyskytují.

Výsledná transferová cena modelu **(21)** je € 39,64. Obecně ji tvoří součet přímých nákladů, marže a materiálu bez marže, ovšem v případě modelu BREVA Trophy poslední položka odpadá.

Kalkulace nebere v potaz zásobovací ani odbytovou režii. HELAR, s.r.o. totiž vyrábí pouze pro mateřskou společnost, tudíž jsou obě zmiňované režie hrazeny právě mateřskou firmou.

7.3.4 Vytvoření kalkulačního vzorce společnosti HELAR, s.r.o.

V 90. letech 20. stol. nařídilo ministerstvo hospodářství všem tehdejšími podnikům kalkulovat ceny podle typového kalkulačního vzorce, který byl považován za standardní a správný. Byl tak umožněn centrální dohled nad tvorbou kalkulací cen. V dnešní době už tomu tak dávno není. Každý podnik má jinou strukturu nákladů, jiné požadavky týkající se jejich evidence, klasifikace či alokace, a tedy i jiné varianty kalkulačních vzorců a výpočtů cen.

Použitím tabulky kalkulace transferové ceny přílby BREVA Trophy lze vytvořit obecný kalkulační vzorec společnosti HELAR, s.r.o., který je neměnný pro kalkulace všech typů příleb. Skládá se z těchto položek:

- 1) Přímá materiálová spotřeba
 % zmetkovitosti materiálu
 A) NÁKLADY SUROVÉHO MATERIÁLU (včetně zmetkovitosti)
 dodávky subdodavatelů
 B) NÁKLADY DODÁVEK SUBDODAVATELŮ
 Přímé mzdy
 C) NÁKLADY PŘÍMÝCH MEZD (včetně produktivity)
 Transportní náklady, clo, ostatní spotřební náklady

I. NÁKLADY PŘÍMÉ

- 2) Marže
 3) Materiál bez marže

D) MATERIÁL BEZ MARŽE CELKEM

II. TRANSFEROVÁ CENA

Ze zjištěných výsledků z tabulky č. 5 lze následně doplnit příslušné hodnoty do vytvořeného kalkulačního vzorce:

Tab. 6. Konkrétní kalkulační vzorec modelu BREVA Trophy

MLE028050 BREVA Trophy		Cena (EUR)	
1)	Přímá materiálová spotřeba	24,20	
	% zmetkovitosti materiálu	0,73	
	A) NÁKLADY SUROVÉHO MATERIÁLU (včetně zmetkovitosti)		24,93
	Dodávky subdodavatelů	0,00	
	B) NÁKLADY DODÁVEK SUBDODAVATELŮ		0,00
	Přímé mzdy	6,85	
	C) NÁKLADY PŘÍMÝCH MEZD		6,85
	Transportní náklady, clo, ostatní spotřební náklady		1,25
I. NÁKLADY PŘÍMÉ			33,03
2)	Marže		6,61
3)	Materiál bez marže	0,00	
	D) MATERIÁL BEZ MARŽE CELKEM		0,00
II. TRANSFEROVÁ CENA			€ 39,64

[Zdroj: vlastní]

8 NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE

V následující kapitole se pokusím navrhnout nový způsob výpočtu transferových cen hotových výrobků společnosti HELAR, s.r.o.

V minulé kapitole jsem rozebrala položky kalkulačního vzorce, ze kterých je zřejmé, že společnost počítá pouze s náklady přímými. Kalkulace však neobsahuje náklady nepřímé, čili jednotlivé režie. Již jsem se zmínila o skutečnosti, že zásobovací a odbytovou režii hradí mateřská společnost, pro kterou HELAR, s.r.o. vyrábí přílby. Kalkulace tedy plně postrádá režii výrobní a správní. Transferové ceny přileb jsou následně nízké a nemohou stačit na uhrazení všech nákladů firmy. Je proto třeba, aby společnost vzala v úvahu možnost tvorby nového kalkulačního vzorce, ve kterém bude výrobní i správní režie zohledněna.

Způsob tvorby nového kalkulačního vzorce založím na přírážkové metodě kalkulace, která se využívá právě k přiřazení nepřímých nákladů k výkonům. Dochází ke stanovení rozvrhové základny, jejíž výběr je ovlivněn technologiemi a povahou dané výroby. Nejčastěji se vybírá rozvrhová základna přímý materiál nebo přímé mzdy, pomocí kterých dochází k výpočtu procentuálního podílu jednotlivých režii na kalkulační jednice.

Při tvorbě nové kalkulace nejdříve rozčlením jednotlivé nepřímé náklady za rok 2008 na výrobní a správní režii. Dále se zaměřím na jednotlivé modely přileb roku 2008. Je třeba vzít v potaz počet vyrobených kusů, přímé materiály a přímé mzdy jednotlivých přileb. Následný výpočet procentuálního podílu výrobní a správní režie odvodím pomocí přírážkové kalkulace a rozvrhové základny. V závěru stanovím novou transferovou cenu, která zohledňuje nejen přímé, ale i nepřímé náklady související s produkcí hotových výrobků ve společnosti HELAR, s.r.o.

8.1 Nepřímé náklady roku 2008, výrobní a správní režie

Kalkulační členění nákladů rozlišuje náklady přímé a nepřímé, kterými jsem se zabývala v teoretické části své práce. Ráda bych však připomněla definici nákladů nepřímých. Jedná se o náklady, které nelze přímo přiřadit k danému výkonu, výrobku či službě. Uvádí se v souhrnné výši za určité období a posléze je tedy třeba je určitým způsobem rozpočítat na kalkulační jednice či je možné použít expertního odhadu, který je však méně přesný.

Společnost HELAR, s.r.o. vykázala v roce 2008 nepřímé náklady v celkové výši 79.056.373 Kč, jejichž složení je uvedeno v následující tabulce:

Tab. 7. Nepřímé náklady společnosti HELAR, s.r.o. v roce 2008

Nepřímé náklady	Kč
Mzdy nepřímých výrobních pracovníků + SP, ZP	13 253 634,00
Mzdy THP spojených s výrobou + SP, ZP	841 238,00
Opravy a údržba	1 478 219,00
Ostatní provozní náklady	15 717 146,00
Odpisy DHM, DNM	3 843 877,00
Tvorba rezerv	595 833,00
Ostatní služby spojené s výrobním procesem	6 357 202,00
Ostatní finanční náklady	18 256 529,00
Mzdy THP mimovýrobních + SP, ZP	6 998 524,00
Spotřeba vody, energie, plynu	5 622 042,00
Kancelářské potřeby	457 479,00
Služby poskytované podniku jako celku	4 130 093,00
Ostatní administrativní náklady	880 879,00
Pojištění	573 811,00
Daně a poplatky	49 867,00
NEPŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM	79 056 373,00 Kč

[Zdroj: vlastní]

Pro účely tvorby přírážkové kalkulace se nepřímé náklady označují jako režijní, čili obsahují všechny režie – výrobní, správní, zásobovací a odbytovou. V případě společnosti HELAR, s.r.o. nezahrnu do nepřímých nákladů režie zásobovací a odbytovou z důvodů výše zmiňovaných.

Rozčlenění nepřímých nákladů na výrobní a správní režii znázorňuji v tabulce č. 8:

Tab. 8. Rozdělení nepřímých nákladů na výrobní a správní režii

Nepřímé náklady	Režie	EUR	KČ
Spotřeba vody, energie, plynu	výrobní režie	212 473,24	5 622 042,00
Mzdy nepřímých výrobních pracovníků + SP, ZP	výrobní režie	500 893,20	13 253 634,00
Mzdy THP spojených s výrobou + SP, ZP	výrobní režie	31 792,82	841 238,00
Opravy a údržba	výrobní režie	55 866,18	1 478 219,00
Ostatní provozní náklady	výrobní režie	593 996,45	15 717 146,00
Odpisy DHM, DNM	výrobní režie	145 271,24	3 843 877,00
Tvorba rezerv	výrobní režie	22 518,25	595 833,00
Ostatní služby spojené s výrobním procesem	výrobní režie	240 257,07	6 357 202,00
VÝROBNÍ REŽIE CELKEM		€ 1 803 068,44	47 709 191,00 Kč
Ostatní finanční náklady	správní režie	689 967,08	18 256 529,00
Mzdy THP mimovýrobních + SP, ZP	správní režie	264 494,48	6 998 524,00
Kancelářské potřeby	správní režie	17 289,46	457 479,00
Služby poskytované podniku jako celku	správní režie	156 088,17	4 130 093,00
Ostatní administrativní náklady	správní režie	33 290,97	880 879,00
Pojištění	správní režie	21 685,98	573 811,00
Daně a poplatky	správní režie	1 884,62	49 867,00
SPRÁVNÍ REŽIE CELKEM		€ 1 184 700,76	31 347 182,00 Kč
NEPŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM		€ 2 987 769,20	79 056 373,00 Kč

[Zdroj: vlastní]

Podle tabulky č. 8 obsahuje výrobní režie všechny položky související s režijními náklady ve výrobě, kdežto správní režie se spíše zabývá náklady podniku jako celku. V tabulce jsou uvedeny částky nejen v korunách, ale i v eurech. Důvodem je, že veškeré kalkulace, které HELAR, s.r.o. stanovuje, jsou počítány v eurech na přání mateřské společnosti. Proto nyní již budu brát v potaz pouze částky v evropské měně.

8.2 Aplikace přírážkové kalkulace

Přírážková kalkulace patří mezi nejpoužívanější metody kalkulací nákladů výkonů. Pro HELAR, s.r.o. je více než vhodná, protože ji lze využít v heterogenní výrobě, přičemž výpočet je velmi jednoduchý. Tato kalkulace kalkuluje režijní náklady odpovídajícímu výkonu za použití rozvrhové základny, která stanovuje přepočítací koeficient zvaný režijní přírážka.

8.2.1 Volba rozvrhové základny

Jako rozvrhovou základnu zvolím některou položku přímého materiálu z důvodu zcela prostého – přímé náklady a jednotlivé položky přímých nákladů jsou ve společnosti HELAR, s.r.o. pečlivě evidovány, čili nevzniká problém s nedostatkem informací. Pokud má být kalkulace a náklady přiřazené výkonu skutečně přesné, musí rozvrhová základna vyjadřovat příčinný vztah mezi náklady a výkony. Rozdělení nepřímých nákladů napovídá, že bude třeba brát v potaz pouze výrobní a správní režii.

U výrobní režie je nejpochopitelnější zvolit jako rozvrhovou základnu přímé mzdy, protože činnosti ve výrobě jsou vždy ve vztahu k objemu výkonů.

Určení rozvrhové základny pro správní režii je obtížnější, protože obsahuje větší spektrum nákladů, které jsou navíc většinou fixní. Je složité zjistit, který výkon vyvolal který náklad. Pro přesnost výpočtu zvolím tedy jako rozvrhovou základnu pro správní režii celkové přímé náklady – sumu přímého materiálu a přímých mezd. [18]

8.2.2 Vstupní data k zavedení přírážkové kalkulace

Společnost HELAR, s.r.o. obměňuje sortiment svých přileb každý rok, vždy pro novou sezónu. V roce 2008 firma uvedla na trh 29 nových modelů, které byly různě úspěšné. Výrobní hala společnosti vyprodukovala dohromady 180.385 kusů přileb, což znamená pokles oproti roku 2007, kdy společnost vyrobila 223.820 kusů přileb 19cti různých modelů.

Pro stanovení režijních přírážek výrobní a správní režie používám historická data o přilbách z roku 2008, která následně použiji ke stanovení kalkulace pro aktuální model BREVA Trophy.

Přilby vyrobené v roce 2008, jejich přímý jednicový materiál a přímé jednicové mzdy jsou vidět v následující tabulce:

Tab. 9. Detaily modelů přileb společnosti HELAR, s.r.o. za rok 2008

Název přilby	Modelová řada	Počet vyrobených kusů	Přímý materiál (EUR)	Přímé mzdy (EUR)	Přímý materiál + přímé mzdy na 1 ks (EUR)
X6 Thunder	OFF ROAD	731	17,09	5,22	22,31
MX6 Drake	OFF ROAD	7189	16,79	5,07	21,86
MX7 EVO Carbon Hurricane	OFF ROAD	7153	23,85	10,12	33,97
MX7 Space Runner	OFF ROAD	6096	36,83	13,62	50,45
SMX Air	OFF ROAD	3404	22,43	6,33	28,76
SMX Bionic	OFF ROAD	5831	23,94	6,38	30,32
SMX Leaves	OFF ROAD	3547	23,52	6,70	30,22
SMX Destroy	OFF ROAD	1767	21,08	6,60	27,68
SIROCCO LX	FULL FACE	495	22,30	6,84	29,14
SIROCCO Celtic	FULL FACE	1337	25,54	7,93	33,47
VERTIGO Aikido	FULL FACE	533	22,85	8,08	30,93
VERTIGO LX	FULL FACE	24906	23,21	9,36	32,57
VERTIGO Zebra	FULL FACE	11225	22,50	10,42	32,92
DAYTON Intense	FULL FACE	15152	24,95	7,57	32,52
DAYTON GL	FULL FACE	1377	24,26	6,98	31,24
REVOLUTION Lazer	MODULAR	21706	31,74	7,55	39,29
REVOLUTION	MODULAR	2042	30,54	8,20	38,74
TEMPO Classic	JET	1998	33,60	12,43	46,03
TEMPO GL Z-Com	JET	5307	34,21	12,98	47,19
TEMPO Arabesque	JET	11068	36,82	13,62	50,44
TEMPO GL	JET	1512	34,18	13,18	47,36
TEMPO MK	JET	2541	35,47	13,76	49,23
RIDER Dragon Air Graphic	JET	1550	29,87	6,78	36,65
RIDER Dragon	JET	1769	28,92	7,16	36,08
RIDER SuperSkin	JET	13505	32,05	6,94	38,99
BE-BOB Solid Plus	JET	4686	30,16	9,93	40,09
BE-BOB Stripes	JET	1932	30,06	8,90	38,96
BE-BOB Love	JET	12746	32,51	9,45	41,96
RUMBA Junior	JET	7280	19,56	7,12	26,68
CELKEM		180385	€ 790,83	€ 255,22	€ 1 046,05

[Zdroj: vlastní]

Následující tabulka doplňuje součty přímých materiálů a mezd modelů roku 2008:

Tab. 10. Součty přímých materiálů a přímých mezd

Název přílby	Přímý materiál celkem (EUR)	Přímé mzdy celkem (EUR)	Přímý materiál + přímé mzdy celkem (EUR)
X6 Thunder	12 492,79	3 815,82	16 308,61
MX6 Drake	120 703,31	36 448,23	157 151,54
MX7 EVO Carbon Hurricane	170 599,05	72 388,36	242 987,41
MX7 Space Runner	224 515,68	83 027,52	307 543,20
SMX Air	76 351,72	21 547,32	97 899,04
SMX Bionic	139 594,14	37 201,78	176 795,92
SMX Leaves	83 425,44	23 764,90	107 190,34
SMX Destroy	37 248,36	11 662,20	48 910,56
SIROCCO LX	11 038,50	3 385,80	14 424,30
SIROCCO Celtic	34 146,98	10 602,41	44 749,39
VERTIGO Aikido	12 179,05	4 306,64	16 485,69
VERTIGO LX	578 068,26	233 120,16	811 188,42
VERTIGO Zebra	252 562,50	116 964,50	369 527,00
DAYTON Intense	378 042,40	114 700,64	492 743,04
DAYTON GL	33 406,02	9 611,46	43 017,48
REVOLUTION Lazer	688 948,44	163 880,30	852 828,74
REVOLUTION	62 362,68	16 744,40	79 107,08
TEMPO Classic	67 132,80	24 835,14	91 967,94
TEMPO GL Z-Com	181 552,47	68 884,86	250 437,33
TEMPO Arabesque	407 523,76	150 746,16	558 269,92
TEMPO GL	51 680,16	19 928,16	71 608,32
TEMPO MK	90 129,27	34 964,16	125 093,43
RIDER Dragon Air Graphic	46 298,50	10 509,00	56 807,50
RIDER Dragon	51 159,48	12 666,04	63 825,52
RIDER SuperSkin	432 835,25	93 724,70	526 559,95
BE-BOB Solid Plus	141 329,76	46 531,98	187 861,74
BE-BOB Stripes	58 075,92	17 194,80	75 270,72
BE-BOB Love	414 372,46	120 449,70	534 822,16
RUMBA Junior	142 396,80	51 833,60	194 230,40
CELKEM	€ 5 000 171,95	€ 1 615 440,74	€ 6 615 612,69

[Zdroj: vlastní]

8.2.3 Určení režijních přírážek výrobní a správní režie

Pro tvorbu přírážkové kalkulace jsem již uvedla všechny potřebné informace, je tedy následně možné vypočítat režijní přírážky výrobní a správní režie.

Procentuální režijní přírážka výrobní režie je tvořena podílem výrobní režie a celkovými přímými mzdami:

$$\text{sazba VR} = \frac{VR}{\sum \text{př.mzdy}} * 100 \quad (6)$$

Následně do vzorce dosadím konkrétní hodnoty a vypočítám výslednou sazbu výrobní režie:

$$\text{sazba VR} = \frac{1.803.068,44}{1.615.440,74} * 100$$

$$\text{sazba VR} = 111,62 \%$$

Procentuální režijní přírážka správní režie je tvořena podílem správní režie a sumou celkového přímého materiálu a celkových přímých mezd:

$$\text{sazba SR} = \frac{SR}{\sum (\text{př.materiál} + \text{př.mzdy})} * 100 \quad (7)$$

Po dosazení konkrétních hodnot vypadá vzorec následovně:

$$\text{sazba SR} = \frac{1.184.700,76}{6.615.612,69} * 100$$

$$\text{sazba SR} = 17,91 \%$$

Výsledná režijní přírážka výrobní režie je 111,62 % z položky přímého materiálu, režijní sazba správní režie tvoří 17,91 % ze součtu položek přímých materiálů a přímých mezd. Přírážky zjištěné z historických dat z modelů přileb roku 2008 poslouží pro tvorbu kalkulací nových modelů přileb pro rok 2009.

8.2.4 Stanovení nového kalkulačního vzorce a transferové ceny modelu BREVA

Trophy

Nově vytvořený kalkulační vzorec odvozený z typového kalkulačního vzorce již obsahuje výrobní a správní režii, které ve stávajícím kalkulačním vzorci chybí. Struktura kalkulačních nákladů je nyní úplná a správná.

Struktura kalkulačního vzorce má následující podobu:

- 1a Přímá materiálová spotřeba
 - 1b % zmetkovitosti materiálu
 - 1 NÁKLADY SUROVÉHO MATERIÁLU (včetně zmetkovitosti)
 - 2a Dodávky subdodavatelů
 - 2 NÁKLADY DODÁVEK SUBDODAVATELŮ
 - 3a Přímé mzdy
 - 3 NÁKLADY PŘÍMÝCH MEZD (včetně produktivity)
 - 4 Ostatní přímé náklady – transportní náklady, clo, ostatní náklady
 - A NÁKLADY PŘÍMÉ
 - B Výrobní režie
 - I. VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
 - 5 Správní režie
 - II. ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
 - 6 Zisk
- III. CENA VÝROBKU TRANSFEROVÁ

Dosažením do kalkulačního vzorce vzniká nová transferová cena zkoumaného modelu BREVA Trophy:

Tab. 11. Nová transferová cena přilby BREVA Trophy

1a	Přímá materiálová spotřeba	24,20
1b	% zmetkovitosti materiálu	0,73
1	Náklady surového materiálu	24,93
2a	Dodávky subdodavatelů	0,00
2	Náklady dodávek subdodavatelů	0,00
3a	Přímé mzdy	6,85
3	Náklady přímých mezd (včetně produktivity)	6,85
4	Ostatní přímé náklady - transportní náklady, clo, ostatní náklady	1,25
A (1+2+3+4)	NÁKLADY PŘÍMÉ	33,03
B	Výrobní režie	7,65
I. (A+B)	VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	40,68
5	Správní režie	5,56
II. (I.+5)	ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	46,24
6	Zisk	6,61
III. (II.+6)	CENA VÝROBKU TRANSFEROVÁ	€ 52,85

[Zdroj: vlastní]

Tabulka č. 11 obsahuje konkrétní hodnoty jednotlivých položek kalkulačního vzorce modelového produktu přilby BREVA Trophy. Výsledná transferová cena € 52,85 je navýšena o výrobní a správní režii, a je tak o € 1321 vyšší než stávající transferová cena dané přilby (€ 39,64). Výsledný kalkulační vzorec přesně reflektuje charakter výkonů organizace. Transferová cena je stanovena na úrovni všech výrobních nákladů.

ZÁVĚR

V teoretické části práce jsem na základě souvisejících literárních pramenů rozpracovala východiska pro část praktickou. Stručně jsem nastínila problematiku nákladů, jejich klasifikaci a alokace. Poté jsem se pečlivě zabývala kapitolou kalkulací, kalkulačními vzorci, jednotlivými metodami stanovujícími výši nákladů na kalkulační jednice a kalkulačním systémem.

Analytická část zaměřila svou pozornost na společnost HELAR, s.r.o., výrobce motocyklových přileb a helem vhodných pro zimní sporty. Nejdříve jsem vybranou společnost představila, uvedla její organizační strukturu a předmět podnikání. Následně jsem krátce nastínila členění nákladů společnosti z hlediska druhového, kalkulačního a dle objemu provedených výkonů. Nejrozsáhlejší kapitolu praktické části jsem věnovala metodě kalkulace transferových cen výrobků společnosti, kterou jsem podrobně vysvětlila na vybraném produktu. Zabývala jsem se nejen rozbořem stávajícího kalkulačního vzorce, ale i technickými parametry vybrané přilby, přičemž jsem kladla důraz na jasné vysvětlení pomocí názorných příkladů.

Současný postup výpočtu kalkulací stanovující ve společnosti transferové ceny hotových výrobků je nedostačující. Nezohledňuje výrobní a správní režii, a proto společnost vyrobené přilby prodává mateřské společnosti za cenu, která nepokrývá celkové výrobní náklady. Vzhledem k této skutečnosti doporučuji společnosti HELAR, s.r.o. zvážit možnost změny stávajících výpočtů stanovujících transferové ceny hotových výrobků.

V poslední kapitole praktické části jsem z výše zmiňovaného důvodu navrhla nový kalkulační výpočet s ohledem na vhodnost jeho použití pro podnik heterogenní výroby jako je HELAR, s.r.o. Zvolila jsem postup dle přírážkové kalkulace a stanovila rozvrhové základny pro výrobní i správní režii na základě nepřímých nákladů. Ve výsledné transferové ceně se následně odrazí veškeré výrobní náklady. Postup přírážkové kalkulace je vhodný pro všechny typy přileb, kterou společnost vyrábí. U některých modelů helem je společnost podle marketingového výzkumu schopna zjistit cenu, jakou by spotřebitel byl ochoten zaplatit. V tomto případě bych výslednou kalkulaci založila na retrográdním kalkulačním vzorci, který náklady daného produktu stanovuje podle ceny určené spotřebitelem.

Bakalářská práce s tématem Analýza tvorby stávajících kalkulací hotových výrobků splnila primární cíl usilujícího o analýzu současně používaných kalkulačních postupů ke stanovení transferových cen produktů společnosti HELAR, s.r.o. Provedeným rozborem jsem zjistila nedostatky kalkulačního vzorce a navrhla nový postup kalkulace cen hotových výrobků zkoumané firmy, čímž byl splněn i sekundární cíl mé práce.

Zpracování této bakalářské práce rozšířilo můj obzor o teoretické poznatky, které jsem následně mohla použít v praxi. Pevně doufám, že práce bude přínosná i pro společnost HELAR, s.r.o.

RESUMÉ

The bachelor thesis called Analysis of creation of finished goods current calculations enabled its reader to enrich himself in a field of costs and calculations.

The thesis was concentrated on the finished goods transfer price calculations of company HELAR, Ltd. which produces motorcycle helmets and helmets suitable for snow sports.

The theoretical part of the thesis prepared background for the practical section. The theoretical part consisted of three main chapters – costs, cost allocation and calculations whose pieces of knowledge were practically applied in the analytic part. The survey started by both characteristic of the company profile and costs followed by an extensive analysis of the current calculating system used in order to identify the transfer prices of the finished goods. As the calculation method is same for all company products, I chose one helmet as a model example.

As I found out, the costing model was insufficient. There were production charges and administrative charges missing. I therefore submitted new surcharge calculation which corrected the false current costing model by including both production charges and administrative charges.

The bachelor thesis fulfilled the aims I stated myself at the beginning of the survey. The principal target was to analyze calculating system of finished goods currently used by HELAR, Ltd. The alternate aim was to determinate appropriateness and accuracy of current calculations, pertinently to signalize the defects discovered and to suggest calculation optimization.

The processing of my bachelor thesis enriched myself in the field of theoretical knowledge of costs and calculations which I could subsequently use in the practical part.

I truly believe this thesis will be contribution for HELAR, Ltd. as well.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] SCHROLL, R., KRÁL, B., JANOUT, J., FIBÍROVÁ, J. *Manažerské účetnictví*. Praha : Bilance, 1997. 461 s.
- [2] KRÁL, B. A KOL. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2003. 408 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [3] KRÁL, B. A KOL. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 547 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové účetnictví*. 1. dotisk třetího přepracovaného vyd. Praha : Oeconomica, 2005. 360 s. ISBN 80-245 0746-3.
- [5] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* Ostrava : Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85 780-16-X.
- [6] VYSUŠIL, J. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. Praha : Profess, 1994. 108 s. ISBN 80-85235-17-X.
- [7] SCHROLL, R., BÁČA, J., JANOUT, T., *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha : Nakladatelství technické literatury, 1990. 445 s. ISBN 80-03-00382-2.
- [8] SYNEK, M. A KOL. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. Praha : Profess, 1994. 108 s. ISBN 80-85235-17-X.
- [9] VYSUŠIL, J. *Vnitropodnikové hospodaření*. Ostrava : Montanex, 1998. 224. s. ISBN 80-7225-003-5.
- [10] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [11] VYSUŠIL, J., MACÍK, K. *Kalkulace a strukturální analýza*. 1. vyd. Praha : Institut řízení, 1985. 264 s.
- [12] GARŽÍK, M. *Absorpční a variabilní kalkulace*. Bakalářská práce. Brno, 2007. Kapitola 1, Kalkulace – metoda zpracování informací v manažerském účetnictví, s. 19-20.
- [13] *Účetní a manažerské pojetí nákladů* [online]. [cit. 2009-10-27]. Dostupný z WWW:

<http://www.agrokrom.cz/texty/ekonomika/vuze_novak/NOVAK_UCETNI_A_MANAZERSKE_POJETI_NAKLADU.pdf>.

- [14] *Specifika kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit – metoda ABC a její místo v manažerském účetnictví* [online]. [cit. 2009-10-28]. Dostupný z WWW:

<<http://webtoday.fek.zcu.cz/images/Katedry/KEU/Sylaby/MUC/7muc.doc>>.

- [15] *Kalkulace* [online] [cit. 2009-11-04]. Dostupný z WWW:

<<http://www.vysokeskoly.cz/maturitniotazky/otazky/ucetnictvi/Kalkulace.doc>>.

- [16] *Obchodní rejstřík a sbírka listin: HELAR, s.r.o.* [online]. [cit. 2009-11-10].

Dostupný z WWW:

<<http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/report?sysinf.vypis.CEK=137535&sysinf.vypis.rozsah=aktualni&sysinf.@typ=transformace&sysinf.@strana=report&sysinf.vypis.typ=XHTML&sysinf.vypis.klic=1361031a02e59915b54cc3351d578d86&sysinf.spis.@oddil=C&sysinf.spis.@vlozka=42824&sysinf.spis.@soud=Krajsek%FDm%20soudem%20v%20Brn%EC&sysinf.platnost=10.11.2009>>.

- [17] *Lazer Helmets: Model BREVA Trophy* [online]. [cit. 2009-11-13]. Dostupný

z WWW: <<http://www.lazerhelmets.com/en/catalog/motorcycling-1/full-face-2/product/trophy-3--742>>.

- [18] POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů* [online]. [cit. 2009-12-06].

Dostupný z WWW:

<http://books.google.cz/books?id=LY29G3s6yrUC&pg=PT72&lpg=PT72&dq=p%C5%99ir%C3%A1%C5%BEkov%C3%A1+kalkulace&source=bl&ots=DxgXe-anwOZ&sig=HaedsumMCFlv8SQ-URIXoVKkEq0&hl=cs&ei=CrMaS6DNNKKymwPD1MDOAw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&ved=0CA8Q6AEwAjgU#v=onepage&q=p%C5%99ir%C3%A1%C5%BEkov%C3%A1%20kalkulace&f=false>.

- [19] Interní materiály společnosti HELAR, s.r.o.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Celkové variabilní náklady.....</i>	<i>15</i>
<i>Obr. 2. Průměrné variabilní náklady</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 3. Celkové fixní náklady</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 4. Průměrné fixní náklady</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 5. Nelineární model nákladů</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 6. Bod zvratu</i>	<i>18</i>
<i>Obr. 7. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití</i>	<i>28</i>
<i>Obr. 8. Logo společnosti HELAR, s.r.o.</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 9. Organizační struktura společnosti HELAR, s.r.o.....</i>	<i>34</i>
<i>Obr. 10. Organizační struktura týmu vytvářejícího kalkulace transferových cen přileb</i>	<i>35</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Kroky výroby přilby.....</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 2. Příklad samostatného materiálu z tabulky vstupních dat ke kalkulaci</i>	<i>46</i>
<i>Tab. 3. Příklad nesamostatných materiálů ve vstupní tabulce dat ke kalkulaci.....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 4. Počty polotovarů a ostatních surovin samostatného a nesamostatného materiálu</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 5. Výpočet transferové ceny modelu BREVA Trophy.....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 6. Konkrétní kalkulační vzorec modelu BREVA Trophy</i>	<i>56</i>
<i>Tab. 7. Nepřímé náklady společnosti HELAR, s.r.o. v roce 2008.....</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 8. Rozdělení nepřímých nákladů na výrobní a správní režii.....</i>	<i>59</i>
<i>Tab. 9. Detaily modelů přileb společnosti HELAR, s.r.o. za rok 2008</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 10. Součty přímých materiálů a přímých mezd</i>	<i>62</i>
<i>Tab. 11. Nová transferová cena přilby BREVA Trophy.....</i>	<i>65</i>

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1. Poměr samostatného a nesamostatného materiálu modelu BREVA Trophy včetně jednotlivých složek materiálů.....</i>	<i>49</i>
--	-----------

SEZNAM PŘÍLOH

- PI Tabulka vstupních dat ke kalkulaci
- P II České názvy polotovarů a oddělení jejich zpracování
- P III Návrh nové kalkulační tabulky pro výpočet transferových cen přileb, příklad helmy BREVA Trophy
- P IV Model přilby BREVA Trophy v barevné kombinaci černá-modrá-bílá

PŘÍLOHA P I: TABULKA VSTUPNÍCH DAT KE KALKULACI

MLE028050		BREVA Trophy							
Line	Lvl	Color	ItemId	ItemName	Unit	M	EUR		
							Price	Value	
1	1	All configs	702001	:KB:Nose protector Vertigo	U	1	0,0624	0,0624	
2	1	All configs	706006	Colle Low Melt	kg	0,0018	20,2745	0,0365	
3	1	All configs	709001	:KB:Kit Cremailleres Visor Vertigo	U	1	0,1662	0,1662	
4	1	All configs	710065	Internal Sun Visor Brevia (ISV)	U	1	1,1719	1,1719	
5	1	All configs	712014	Emb.Individuel Impress Lazer '02(376x276x289mm)	U	1	0,6200	0,6200	
6	1	All configs	712017	Emb.Groupage sans.imp.6c (840x385x595mm)	U	0,17	0,5650	0,0961	
7	1	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	3	0,0059	0,0176	
8	1	All configs	713054	Etiq.taile M Noir/Blanc (57-58*7 1/8-7 1/4)	U	1	0,0200	0,0200	
9	1	All configs	713064	Etiquette poids 1580gr Noir/Blanc	U	1	0,0173	0,0173	
10	1	All configs	713069	:KB:Etiquette adhesive (99,1x93,1mm)	U	1	0,0148	0,0148	
11	1	All configs	713070	:KB:Etiquette adhesive (38,1x21,2mm)	U	1	0,0014	0,0014	
12	1	All configs	713100	:KB:Etiquette adhesive (210x148mm)	U	0,17	0,0444	0,0076	
13	1	All configs	718001	:KB:Joint Neo ADH Vertigo (4,5X4,25)	m	0,8	0,6550	0,5240	
14	1	All configs	719008	Protege Label LAZER R22	U	1	0,0114	0,0114	
15	1	All configs	720016	Casing Brevia (ISV)	U	1	1,4729	1,4729	
16	1	All configs	723135	Spacer Brevia (100x15mm) adhesive	U	2	0,0631	0,1262	
17	1	All configs	734018	:KB:Cache Sous-plaquette Visor Vertigo (G+D)	U	1	0,1255	0,1255	
18	1	All configs	734076	:KB:Pastille auto.transparent + lis.(Noir)	U	1	0,0137	0,0137	
19	1	All configs	734156	Visor protection Brevia	U	1	0,2620	0,2620	
20	1	All configs	734157	Sticker Internal Sun Visor	U	1	0,0280	0,0280	
21	1	All configs	736001	Profilé injecté Calotte Vertigo	U	1	0,4174	0,4174	
22	1	All configs	737007	Sachet Mousse PE transport	U	1	0,1071	0,1071	
23	1	All configs	741019	Tape paper s.50mm (IT)	m	1,35	0,0428	0,0578	
24	1	All configs	741028	:KB:Tape PVC Havana 48x66	m	1	0,0103	0,0103	
25	1	All configs	744056	:KB:Chin vent button Vertigo	U	1	0,0804	0,0804	
26	1	All configs	746030	Black screw O2,2 x 6,6mm	U	1	0,0047	0,0047	
27	1	All configs	750030	Cable Brevia (ISV)	U	1	0,9000	0,9000	
28	1	All configs	750031	Metallic washer Brevia (cable) O3mm	U	2	0,0175	0,0349	
29	1	All configs	753064	Button Brevia (ISV)	U	1	0,0600	0,0600	
30	1	All configs	753065	Base Frame Brevia (ISV)	U	1	0,0900	0,0900	
31	1	All configs	919031	Homologation Label E22.05 Vertigo (050046 P)	U	1	0,2140	0,2140	
32	1	All configs	941004	Tape Venture (25mmx50m)	m	0,37	0,1820	0,0673	
33	1	All configs	950005	:KB:Rivet nickel-coated 9,3x4,8	U	4	0,0119	0,0476	
34	1	All configs	BABRE	Bavette BREVA	U	1			
35	2	All configs	711006	Elastique Noir 510109 w. 6mm	m	0,143	0,0361	0,0052	
36	2	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	1	0,0059	0,0059	
37	2	All configs	742158	Tissu Tebox 2mm Hel 2 col. 898	m/in	0,0062	3,6471	0,0226	
38	2	All configs	930001	Plaquette PP Black mat 1100x650x0,8mm	plq	0,0057	1,1431	0,0065	
39	2	All configs	742080	Tissu vel. Japan Antracit 2mm	m/in	0,0072	0,6300	0,0045	
40	3	All configs	742242	Tissu vel. Japan Antracit	m/in	0,0072	2,7000	0,0194	
41	1	All configs	CBCBRE	Base-cable Cover BREVA	U	1			
42	2	All configs	742224	Tissu Saska 900 adhesive	m/in	0,0007	2,5294	0,0018	
43	3	All configs	742021	Tissu Saska 900	m/in	0,0007	2,9647	0,0021	
44	1	All configs	CF10BRE-M	Crown pad Brevia M	U	1			
45	2	All configs	713013	Etiq.textile 3,5x2cm M with symbol	U	1	0,0118	0,0118	
46	2	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	1	0,0059	0,0059	
47	2	All configs	713198	Label woven Lazer 3x4,5cm	U	1	0,0549	0,0549	
48	2	All configs	742078	Biais en Sametka 32mm	m	0,6	0,0655	0,0393	
49	2	All configs	742089	Red string width 10mm	m	0,08	0,0627	0,0050	
50	2	All configs	742158	Tissu Tebox 2mm Hel 2 col. 898	m/in	0,0524	3,6471	0,1911	
51	2	All configs	753063	Colorette Brevia (ISV)	U	1	0,0986	0,0986	
52	2	All configs	930001	Plaquette PP Black mat 1100x650x0,8mm	plq	0,027	1,1431	0,0309	
53	2	All configs	742084	Tissu vel. Japan Antracit 12mm	m/in	0,0792	2,2700	0,1798	
54	3	All configs	742242	Tissu vel. Japan Antracit	m/in	0,0792	2,7000	0,2138	
55	1	All configs	CLCBRE	Lateral Cover BREVA	U	1			
56	2	All configs	742224	Tissu Saska 900 adhesive	m/in	0,0058	2,5294	0,0147	
57	3	All configs	742021	Tissu Saska 900	m/in	0,0058	2,9647	0,0172	
58	1	All configs	ECVER-B	Ecran Vertigo percé Pinlock (B)	U	1			
59	2	All configs	948013	:KB:Pin Pinlock	U	2	0,0100	0,0200	
60	2	All configs	ECVER	Ecran Vertigo Clair AR percé	U	1			
61	3	All configs	710001	Visor Vertigo LSP02 Clair AR	U	1	1,5000	1,5000	
62	1	All configs	CHVFBRE	Chin vent foam BREVA	U	1			
63	2	All configs	723134	Foam Bulpren S 28089 (1500x2000x6)	U	0,0005	33,8824	0,0169	
64	1	All configs	KMBRE	:KB:Kit Mise en Garde Brevia ISV	U	1			
65	2	All configs	722106	Owner manual Brevia	U	1	0,1978	0,1978	
66	2	All configs	737012	:KB:Sachet Polybag Minigrip (150x220)	U	1	0,0188	0,0188	

67	2	All configs	SPVER-1	Butterfly Screw Brevia Silver	U	1		
68	3	All configs		Screw Brevia	U	1	0,1770	0,1770
69	3	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,0003	10,1900	0,0031
70	3	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,00025	2,4500	0,0006
71	3	All configs	927021	Peinture Alu grosse Paillette	kg	0,001	16,3700	0,0164
72	1	All configs	NQBRE	Neck roll Brevia	U	1		
73	2	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	1	0,0059	0,0059
74	2	All configs	723019	Mousse N2538 (1000x2000x12mm)	U	0,0148	4,0941	0,0606
75	2	All configs	742205	Tissu reflex 400-500 elastic 60° (w 100)	mlin	0,0131	12,7500	0,1670
76	2	All configs	930001	Plaquette PP Black mat 1100x650x0,8mm	plq	0,036	1,1431	0,0412
77	2	All configs	942003	Simili Cuir Noir Starter	mlin	0,0104	4,7500	0,0494
78	2	All configs	723108	Mousse 3mm adhesive	mlin	0,0067	2,5294	0,0169
79	3	All configs	723040	Mousse 3mm (Plots TORNADO)	mlin	7,4E-05	0,8235	0,0001
80	2	All configs	742080	Tissu vel. Japan Antracit 2mm	mlin	0,0467	0,6300	0,0294
81	3	All configs	742242	Tissu vel. Japan Antracit	mlin	0,0467	2,7000	0,1261
82	1	All configs	PLBRE-M	Cheek pads Brevia M	U	1		
83	2	All configs	706031	Helmicar 17027 baleni 21kg	kg	0,0035	3,1765	0,0111
84	2	All configs	713025	Etiq.taile M White/Black	U	2	0,0059	0,0118
85	2	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	2	0,0059	0,0118
86	2	All configs	720017	Kit Cheek EPS Brevia (55gr/l)	U	1	0,4000	0,4000
87	2	All configs	CFBRE-M	Cutting foam cheek pads Brevia M	U	1		
88	3	All configs	723031	Mousse W 2526 (1000x2000x40mm)	plq	0,0444	11,3412	0,5035
89	3	All configs	723037	Mousse W 2526 (1000x670x10mm)	U	0,0257	3,0706	0,0789
90	3	All configs	742118	Sulenka Adhesive Black	mlin	0,0284	2,5294	0,0718
91	4	All configs	742117	Sulenka 900 Black	mlin	0,00165	1,1412	0,0019
92	2	All configs	SWBRE-XS-M	Sewing cheek pads Brevia XS-M	U	1		
93	3	All configs	713030	:SP:Etiquette Identification	U	2	0,0059	0,0118
94	3	All configs	742021	Tissu Saska 900	mlin	0,0247	2,9647	0,0732
95	3	All configs	742158	Tissu Tebox 2mm Hel 2 col. 898	mlin	0,0143	3,6471	0,0522
96	3	All configs	742080	Tissu vel. Japan Antracit 2mm	mlin	0,0891	0,6300	0,0561
97	4	All configs	742242	Tissu vel. Japan Antracit	mlin	0,0891	2,7000	0,2406
98	1	All configs	SA10BRE-S-XXL	Sangles ass.BREVA/ECE S->XXL	U	1		
99	2	All configs	701013	Micrometric Buckle 3G 13 RT Lazer	U	1	0,3800	0,3800
100	2	All configs	723064	Mousse Noir pour Pattes 2mm/PE	m	0,44	0,1294	0,0569
101	2	All configs	747002	:KB:Etrier Fixation Tornado	U	2	0,0400	0,0800
102	2	All configs	753039	Button Falzoni Press 14 Red (A)	U	1	0,0400	0,0400
103	2	All configs	753040	Button Falzoni Press 14 Red (B)(0)	U	1	0,0000	0,0000
104	2	All configs	925003	Passant metallic	U	1	0,0400	0,0400
105	2	All configs	938001	Sangle polyester Noir 22mm	m	0,71	0,1700	0,1207
106	2	All configs	942003	Simili Cuir Noir Starter	mlin	0,0141	4,7500	0,0670
107	2	All configs	742080	Tissu vel. Japan Antracit 2mm	mlin	0,0221	0,6300	0,0139
108	3	All configs	742242	Tissu vel. Japan Antracit	mlin	0,0221	2,7000	0,0597
109	1	All configs	SC10BRE-M	Sous-cal.Brevia M	U	1		
110	2	All configs	706017	Helmitherm 42117 (ob.č.421 175)	kg	0,00015	6,4314	0,0010
111	2	All configs	739046	Main EPS Brevia M (50 gr/l)	U	1	1,2500	1,2500
112	2	All configs	941004	Tape Venture (25mmx50mm)	m	0,05	0,1820	0,0091
113	2	All configs	GFRSMX-P	Net front Silver SMX plast.	U	1		
114	3	All configs	916001	Grillage Naomi moustiquaire Argent plastique	m	0,0031	13,0200	0,0404
115	2	All configs	SCBRE	Set cover for EPS (Brevia)	U	1		
116	3	All configs	742158	Tissu Tebox 2mm Hel 2 col. 898	mlin	0,0054	3,6471	0,0197
117	3	All configs	742224	Tissu Saska 900 adhesive	mlin	0,0226	2,5294	0,0572
118	4	All configs	742021	Tissu Saska 900	mlin	0,0226	2,9647	0,0670
119	1	All configs	SIBRE-07	Side vents BREVA Black mat (ASSY)	U	1		
120	2	All configs	741033	Kit double tape side vent Brevia (R+L)	U	1	0,4000	0,4000
121	2	All configs	VPBRE-07	Vents painted side BREVA Black mat (R+L)	U	1		
122	3	All configs	744051	Kit side vent Brevia (R+L)	U	1	0,0992	0,0992
123	3	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,00102	10,1900	0,0104
124	3	All configs	927011	Vernis Soft Touch	kg	0,0017	13,6400	0,0232
125	3	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,00085	2,4500	0,0021
126	3	All configs	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,0017	8,0000	0,0136
127	1	All configs	SMVER-1	Sous-Mentonniere Coiffe Vertigo	U	1		
128	2	All configs	723079	Plaque PE LD 45kg 4mm encollée	plq	0,02	9,9500	0,1990
129	2	All configs	751001	Mentonniere PS Vertigo	U	1	0,2219	0,2219
130	1	All configs	SPVER-1	Butterfly Screw Brevia Silver	U	1		
131	2	All configs		Screw Brevia	U	2	0,1770	0,3540
132	2	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,0006	10,1900	0,0061
133	2	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,0005	2,4500	0,0012
134	2	All configs	927021	Peinture Alu grosse Paillette	kg	0,002	16,3700	0,0327
135	1	All configs	TFBRE-15	Top-front vent BREVA(O/C) Black mat (ASSY)	U	1		
136	2	All configs	716011	Top-front net Brevia (4x2 stainless)	U	1	0,1800	0,1800
137	2	All configs	741032	Double tape top-front vent Brevia	U	1	0,2450	0,2450
138	2	All configs	744059	Top-front base Brevia (transparent)	U	1	0,1730	0,1730
139	2	All configs	746021	Tiny screw 2,2x4,5 -BN995 -DIN7982C	U	1	0,0057	0,0057

140	2	All configs	VPBRE-15	Vent painted top-front BREVA (O/C) Black mat	U	1		
141	3	All configs	744058	Top-front vent Brevia (movable)	U	1	0,1000	0,1000
142	3	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,0009	10,1900	0,0092
143	3	All configs	927011	Vernis Soft Touch	kg	0,003	13,6400	0,0409
144	3	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,0015	2,4500	0,0037
145	3	All configs	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,003	8,0000	0,0240
146	1	All configs	TRBRE-06	Top-rear vents BREVA Black mat (ASSY)	U	1		
147	2	All configs	741027	Kit double tape top-rear vent Brevia (R+L)	U	1	0,3950	0,3950
148	2	All configs	TVFBRE	Top vent foam BREVA (R+L)	U	1		
149	3	All configs	723134	Foam Bulpren S 28089 (1500x2000x6)	U	0,002	33,8824	0,0678
150	2	All configs	VPBRE-06	Vents painted top-rear BREVA Black mat (R+L)	U	1		
151	3	All configs	744052	Kit top-rear vent Brevia (R+L)	U	1	0,0992	0,0992
152	3	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,00165	10,1900	0,0168
153	3	All configs	927011	Vernis Soft Touch	kg	0,0005	13,6400	0,0068
154	3	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,00138	2,4500	0,0034
155	3	All configs	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,005	8,0000	0,0400
156	1	All configs	VPBRE-08	Vent painted chin cover BREVA Black mat	U	1		
157	2	All configs	744055	:KB:Chin vent cover Vertigo	U	1	0,0942	0,0942
158	2	All configs	927005	Durcisseur peinture	kg	0,0012	10,1900	0,0122
159	2	All configs	927011	Vernis Soft Touch	kg	0,002	13,6400	0,0273
160	2	All configs	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,001	2,4500	0,0025
161	2	All configs	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,002	8,0000	0,0160
162	1	B-B-W	CPDBRE-18	CPD Brevia Trophy Black-Blue-White	U	1		
163	2	B-B-W	927004	Solution conductrice Inc.(25L)	l	0,01	1,9000	0,0190
164	2	B-B-W	927005	Durcisseur peinture	kg	0,01373	10,1900	0,1399
165	2	B-B-W	927006	Vernis Brillant	kg	0,04577	10,4200	0,4769
166	2	B-B-W	927018	Diluant Universel n°6/15/21	l	0,01144	2,4500	0,0280
167	2	B-B-W	CPBRE-18	CP Brevia Trophy Black-Blue-White	U	1		
168	3	B-B-W	735437	Deco Brevia Trophy Blue White	U	1	3,1450	3,1450
169	3	B-B-W	927004	Solution conductrice Inc.(25L)	l	0,01	1,9000	0,0190
170	3	B-B-W	927005	Durcisseur peinture	kg	0,01615	10,1900	0,1646
171	3	B-B-W	927015	Diluant Universel 4/6/15	l	0,01346	2,4500	0,0330
172	3	B-B-W	927057	Peinture Noir Satiné	kg	0,05385	8,0000	0,4308
173	3	B-B-W	CVEED	Calotte Vertigo drilled	U	1		
174	4	B-B-W	703004	Calotte Vertigo Injecté (TRA60)	U	1	2,7271	2,7271
Raw Materials								€ 24,20

PŘÍLOHA P II: ČESKÉ NÁZVY POLOTOVARŮ MODELU BREVA TROPHY A ODDĚLENÍ JEJICH ZPRACOVÁNÍ

Zkratka polotovaru	Název	Oddělení
CPDBRE-18	Lakování dekorované skořepiny	Lak. 1
CPBRE-18	Lakování skořepiny	Lak. 1
VPBRE-07	Lakování postranních ventilací	Lak. 2
VPBRE-15	Lakování horní přední ventilace	Lak. 2
VPBRE-08	Lakování spodní přední ventilace	Lak. 2
VPBRE-06	Lakování horních tylních ventilací	Lak. 2
SPVER-1	Lakování závitů	Lak. 2
Calotte	Dekorování skořepiny	Dek.
Calotte	Defilmování skořepiny	Dek. (defilmace)
ECVER-B	Přichycení závitů na štít	Dopl.
ECVER	Lepení protisluneční clony na štít	Dopl.
SMVER-1	Šití vnitřní sítě	Šicí
CVEED	Broušení skořepiny	Form.
GFRSMX-P	Potažení skořepiny plastovým předním chráničem	Šicí (Potah.)
SIBRE-07	Kompletace postranních ventilací	Dopl.
TFBRE-15	Kompletace horních předních ventilací	Dopl.
TRBRE-06	Kompletace horní tylní ventilace	Dopl.
KMBRE	Tvorba sady návodů pro model BREVA Trophy	Dopl.
BABRE	Šití ochranné vnitřní vycpávky brady a úst	Šicí
CF10BRE-M	Šití ochranné temenní vnitřní vycpávky	Šicí
CFBRE-M	Vysekání pěnových vnitřních lícních vycpávek	Šicí (katr)
NQBRE	Šití vnitřního ochranného límce	Šicí
PLBRE-M	Výsledné šicí práce na ochranných lícních vycpávkách	Šicí
SA10BRE-S-XXL	Šití tkanice k upevnění přílby	Šicí
SCBRE	Lepení výseků látek na potaženou skořepinu	Šicí (Potah.)
SWBRE-XS-M	Šití ochranných lícních vycpávek	Šicí
CBCBRE	Šití ochranné látky kolem protisluneční clony	Šicí
CLCBRE	Šití ochranné boční vnitřní vycpávky	Šicí
CHVFBRE	Vysekání pěnových vycpávek do horní spodní ventilace	Šicí (katr)
TVFBRE	Vysekání pěnových vycpávek do horní tylní ventilace	Šicí (katr)
SC10BRE-M	Potažení skořepiny	Šicí (Potah.)
Calotte	Připravení skořepiny a polotovarů pro montážní linku	ML (příprava)
Calotte	Konečné smontování přílby	ML (příprava)

**PŘÍLOHA P III: NÁVRH NOVÉ KALKULAČNÍ TABULKY PRO
VÝPOČET TRANSFEROVÝCH CEN PŘILEB, PŘÍKLAD HELMY
BREVA TROPHY**

MLE028050		Breva Trophy			
Raw Materials		€ 24,20			
Scrap Rate Plastic		3,0%	0,73		
TOTAL RAW MATERIALS COSTS (incl. scraps)		€ 24,93			
SUBCONTRACTING					
					0,00
TOTAL SUBCONTRACTING					€ 0,00
DIRECT LABOUR					
Labour cost/minute Helar (EUR)	0,0638				
Semi-finished products	Workshop	Time (min.)	Productivity	Total	Cost
CPDBRE-18	PAINTING CABINE 1	2,56	85%	3,01	0,19
CPBRE-18	PAINTING CABINE 1	2,56	85%	3,01	0,19
VPBRE-07	PAINTING CABINE 2	0,57	90%	0,64	0,04
VPBRE-15	PAINTING CABINE 2	1,14	90%	1,27	0,08
VPBRE-08	PAINTING CABINE 2	0,68	90%	0,75	0,05
VPBRE-06	PAINTING CABINE 2	0,86	90%	0,95	0,06
SPVER-1	PAINTING CABINE 2	0,50	90%	0,56	0,04
Calotte	DECORATION	10,00	80%	12,50	0,80
Calotte	DEFILMAGE	2,80	90%	3,11	0,20
ECVER-8	PREPARATION	0,30	90%	0,33	0,02
ECVER	PREPARATION	0,48	90%	0,53	0,03
SMVER-1	PREPARATION	0,77	90%	0,86	0,05
CVVED	PREPARATION	5,60	90%	6,22	0,40
GFRSM&P	PREPARATION	1,50	90%	1,67	0,11
SIBRE-07	PREPARATION	1,17	90%	1,30	0,08
TFBRE-15	PREPARATION	2,50	90%	2,78	0,18
TRBRE-06	PREPARATION	1,74	90%	1,93	0,12
KMBRE	PREPARATION	0,50	90%	0,56	0,04
BABRE	SEWING	2,29	95%	2,41	0,15
CF10BRE-M	SEWING	9,68	95%	10,19	0,65
CFBRE-M	SEWING	2,10	95%	2,21	0,14
NQBRE	SEWING	7,06	95%	7,43	0,47
PLBRE-M	SEWING	6,02	95%	6,34	0,40
SA10BRE-S-XXL	SEWING	5,50	95%	5,79	0,37
SCBRE	SEWING	2,43	95%	2,56	0,16
SWBRE-XS-M	SEWING	3,26	95%	3,43	0,22
CBCBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
CLCBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
CHVFBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
TvFBRE	SEWING	0,21	95%	0,22	0,01
SC10BRE-M	SOUS - CALOTTES	3,00	95%	3,16	0,20
Calotte	PREASSEMBLY	5,00	80%	6,25	0,40
Calotte	ASSEMBLY LINE	14,00	95%	14,74	0,94
TOTAL LABOUR COSTS (incl. productivity)					€ 6,85

Miscellaneous		
Consumables rate & Transportation and customs costs on raw materials	5,0%	€ 1,25
DIRECT COST PRICE		€ 33,03
MARKUP	20,0%	€ 6,61
Production charges	111,62%	€ 7,65
PRODUCTION SELF-COSTS		€ 40,68
Administrative charges	17,91%	€ 5,56
FULL PRODUCTION SELF-COSTS		€ 46,24
MATERIAL WO MARKUP		0,00
TOTAL MATERIAL WO MARKUP		€ 0,00
TRANSFER PRICE		€ 52,85

**PŘÍLOHA P IV: MODEL PŘILBY BREVA TROPHY V BAREVNÉ
KOMBINACI ČERNÁ-MODRÁ-BÍLÁ**

