


Kalkulace nákladů vybraných výrobků

Veronika Vašítková

Bakalářská práce
2012

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta logistiky a krizového řízení

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta logistiky a krizového řízení
Ústav logistiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika VAŠTÍKOVÁ**
Osobní číslo: **L09516**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Logistika a management**

Téma práce: **Kalkulace nákladů vybraných výrobků**

Zásady pro vypracování:

1. Teoretické pojednání k zadané problematice
2. Analýza nákladů vybrané skupiny výrobků konkrétního podniku, vymezení problematických oblastí
3. Návrh opatření pro zlepšení finanční situace analyzovaného podniku ve vztahu ke kalkulacím nákladů
4. Zhodnocení naplnění cíle a přínosu práce

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

[1] ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2831-2.

[2] STANĚK, V. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0456-0.

[3] SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 9788024719924.

Další odborná literatura dle doporučení vedoucího bakalářské práce.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. et Ing. Jiří Konečný, Ph.D.

Ústav ekonomie

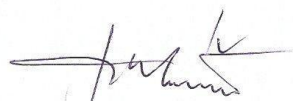
Datum zadání bakalářské práce:

15. prosince 2011

Termín odevzdání bakalářské práce:

11. května 2012

V Uherském Hradišti dne 20. února 2012



prof. Ing. Josef Polášek, Ph.D.
děkan



doc. Ing. Jaroslav Rašner, CSc.
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Předmětem bakalářské práce je kalkulace výrobních nákladů jednotlivých výrobků. Teoretická část je věnována především nákladům, jejich klasifikaci a kalkulacím. Následující praktická část představuje kalkulační systém v podniku a detailněji se zaměřuje na průběh kalkulace nákladů vybrané skupiny výrobků. Výsledky kalkulace jsou zhodnoceny a na základě nich jsou navržena opatření ke zlepšení, která se vztahují k nákladům výrobků.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, rozpočtnictví

ABSTRACT

The aim of this bachelor work is the production costs calculation of the individual products. The theoretical part is dedicated mainly to the costs, their classification and calculation. The following practical part introduces the costing system in a company and it is focused on the course of cost calculation of chosen group of products in more detail. The calculation results are evaluated and on the basis of them there are suggested improvement measures concerning the costs of products.

Keywords: costs, calculation, budgeting

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. et Ing. Jiřímu Konečnému, Ph.D. za velmi cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce. Dále děkuji panu Ing. Zdeňku Málkovi Ph.D. za informace a konzultace k praktické části.

Prohlašuji, že

- 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 předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v archivu Fakulty logistiky a krizového řízení Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že 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 předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užit 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);
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na bakalářské práci pracoval/a samostatně a použitou literaturu jsem citoval/a. V případě publikace výsledků budu uveden/a jako spoluautor/ka;
- že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

V Uherském Hradišti, dne ...2.5.2012.

.....*Kašpárková*.....
podpis studenta/ky

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ	12
1.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	13
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	13
1.2.2 Účelové členění nákladů	14
1.2.3 Kalkulační členění nákladů	16
1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	17
1.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	18
2 KALKULACE NÁKLADŮ	20
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE	20
2.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	21
2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec	21
2.2.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici	22
2.3 METODY KALKULACE.....	22
2.3.1 Kalkulace dělením.....	23
2.3.2 Kalkulace přírážková.....	23
2.3.3 Rozdílové metody	24
2.3.4 Metoda ABC	25
2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	25
2.4.1 Předběžná kalkulace	26
2.4.2 Výsledná kalkulace.....	27
3 CENA	28
3.1 STANOVENÍ CENY	28
3.2 OBECNÉ POSTUPY TVORBY CEN	28
3.2.1 Nákladově orientovaná tvorba cen	29
3.2.2 Poptávkově orientovaná tvorba cen	29
3.2.3 Stanovení cen podle konkurence.....	30
4 ROZPOČETNICTVÍ	31
4.1 FUNKCE ROZPOČTU	31
4.2 ROZPOČTOVÁNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	31
4.3 PLÁNOVÁNÍ NÁKLADŮ.....	32
4.4 TECHNICKOHOSPODÁŘSKÉ NORMY.....	32
4.4.1 Norma spotřeby materiálu	33
4.4.2 Norma spotřeby práce	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	35

5.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35
5.2	VÝROBA	35
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA A VÝVOJ ZAMĚSTNANOSTI	36
5.4	VÝVOJ FINANČNÍ SITUACE	37
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	39
7	KALKULACE V PODNIKU.....	42
7.1	CHARAKTERISTIKA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	42
7.2	KALKULAČNÍ VZOREC	43
7.3	KONCEPCE TVORBY REŽÍÍ	45
7.4	KALKULACE VÝROBKU	46
7.4.1	Předběžná kalkulace výrobku A.....	46
7.4.2	Technologický postup výroby zvolené skupiny výrobků	51
7.4.3	Operativní kalkulace výrobku A	51
8	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ	56
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65
	SEZNAM PŘÍLOH.....	66

ÚVOD

V dnešní době je podnikání poněkud nelehkou činností. Snahou každé firmy je získání konkurenceschopnosti a dosažení co nejvyššího zisku. Cenové prostředí a požadavky zákazníků se však rychle mění. A mnoho dalších faktorů ovlivňuje úspěch jakékoli společnosti na trhu. Náklady, které představují důležitou úlohu v každém podniku, provázejí všechny činnosti společnosti a promítají se do všech ekonomických oblastí. Je proto důležité stanovit si systém sledování nákladů, na základě kterého mohou podniky snadněji rozhodovat o své činnosti.

Bakalářská práce je zaměřena na kalkulace nákladů výrobků. Každý podnik chce přesně vědět, kolik ho ve skutečnosti stojí prováděné výkony. Správný způsob kalkulování nákladů jednotlivých výrobků umožňuje stanovit jejich cenu a vyhodnocovat jejich ziskovost. Slouží také pro různé rozhodovací úlohy, které mohou do značné míry ovlivnit prosperitu podniku v tržním prostředí. Kontrolou vynaložených prostředků lze přispět ke snížení celkových nákladů. Kalkulace nákladů má proto v podniku velmi důležitý význam. V současnosti kalkulaci neupravují žádné předpisy, podniky využívají metody a postupy kalkulace podle svých potřeb.

Cílem bakalářské práce je provést analýzu nákladů vybrané skupiny výrobků v podmínkách konkrétního podniku a následně vymezit problematické oblasti. Dalším stanoveným cílem práce je na základě provedené analýzy navrhnout opatření, která by mohla zlepšit finanční situaci podniku ve vztahu ke kalkulacím nákladů.

Teoretická část je zaměřena na literární poznatky, které jsou nezbytné pro pochopení sledované problematiky. První kapitola pojednává o nákladech a o možnostech jejich klasifikace. Existuje totiž několik způsobů rozčlenění nákladů. Zde jsou náklady členěny podle druhu, účelu, kalkulace, závislosti na změnách objemu výroby a z hlediska rozhodování. Následující kapitola se zabývá kalkulacemi nákladů, strukturou nákladů v kalkulaci, metodami kalkulace a kalkulačním systémem, který je tvořen sestavenými kalkulacemi a jejich vztahem v podniku. Ve třetí a čtvrté kapitole je věnována pozornost metodám tvorby cen a rozpočetnictví.

V praktické části je představena vybraná společnost. Je zde stručně zmíněna její historie, co tvoří hlavní výrobní program společnosti a jaká je její organizační struktura. Následně je provedena analýza druhového členění nákladů společnosti a zhodnocen vývoj nákladů

v posledních třech sledovaných letech. Sedmá kapitola je zaměřena na kalkulace v podniku. V kapitole je charakterizován kalkulační systém, kalkulační vzorec a je provedena kalkulace zvolené skupiny výrobků u konkrétního produktu. Jednotlivé náklady výrobku jsou podrobně popsány a jejich vývoj je analyzován na základě předběžné a operativní kalkulace.

Je nezbytné zmínit, že využité účetní materiály, které společnost poskytla pro vypracování praktické části bakalářské práce, mohou být použity pouze za podmínky, že nebude zveřejněn skutečný název firmy ani označení vybraného výrobku. Na základě těchto skutečností je název firmy Konzervia, a. s. použit pouze jako název fiktivní. Zvolený produkt je označen jako výrobek A.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Pro všechny podniky jsou informace o nákladech velmi důležité. Prolínají se do všech ekonomických oblastí. Nelze je proto opomíjet. Závisí na nich většina rozhodnutí firmy. Manažeri mohou na náklady dobře působit. K tomu je ale nezbytné, aby si stanovili systém jejich sledování a vyhodnocování. Získané informace pak mohou snadno zhodnotit. [1]

Náklady představují vynaložení vstupů (práce, prostředků) v hodnotovém vyjádření. Jedná se o určité vstupy podniku, které přetváří na výstupy. Náklady musí souviset s výnosy náležitého období a také musí být zaručena věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Výnosy podniku tvoří peněžní částky, které podnik získal z veškerých činností za určité období, bez ohledu na to, zda došlo k jejich inkasu. K úhradě nákladů slouží tržby. Tržby jsou peněžní prostředky získané prodejem výrobků a služeb. V praxi se mohou často zaměňovat náklady s výdaji. Výdaje vznikají v momentu úhrady, čímž dochází ke zmenšení objemu finančních prostředků. [15]

1.1 Pojetí nákladů

Znázornění podnikatelského procesu pomocí účetních informací a pojetí nákladů se odlišuje podle toho, pro koho jsou informace stanoveny, v jaké míře jsou přístupné a jaké rozhodovací úlohy řeší. **Finanční účetnictví** poskytuje informace potřebám externích uživatelů. Dále sleduje informace o podniku jako celku (rozvaha, výkaz zisku a ztrát). Informace tohoto účetnictví neumožňují ohodnotit přínos konkrétní oblasti činnosti. Externí uživatelé se hlavně zajímají o rozvíjení celkové finanční situace podniku. Z hlediska času jsou zde zobrazovány výsledky podniku dosažené v minulosti. Ve finančním účetnictví jsou náklady popsány jako celková spotřeba vynaložených prostředků a práce na získání výnosu z prodeje. [11]

Účetní informace pro interní uživatele poskytuje manažerské a nákladové účetnictví. Mezi manažerským a nákladovým účetnictvím neexistuje určitá hranice. **Manažerské účetnictví** je zdrojem většího množství informací, které jsou nezbytné při rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu. Obsahuje i vypracované analýzy a zhodnocení jednotlivých variant, což vede k přijetí konkrétní varianty. **Nákladové účetnictví** sděluje informace o skutečném a předpokládaném vývoji přijaté varianty. Náklady jsou hodnotové vyjádření účelně vynaložených zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu

činnosti podniku. Nákladové účetnictví poskytuje informace pro řízení nákladů jednotlivých výkonů a hodnocení jejich efektivnosti. Tyto informace pomáhají řídicím pracovníkům dávat odpovědi na důležité otázky: Jaké jsou skutečné náklady určitých výkonů? Jaké byly plánované náklady na jejich výrobu? Jak se náklady změní, pokud dojde ke změně objemu a sortimentu? Odpovědi na otázky slouží pro rozhodování o ceně výrobku, preferencí a je zde důležitá vazba na kalkulaci výkonu. Dále jsou poskytovány informace pro hodnocení efektivnosti v konkrétních útvarech. Využívají se ke zjištění podílu jednotlivých útvarů na celkových výsledcích podniku. Souhrnně lze říci, že všechny funkce nákladového účetnictví obsahuje manažerské účetnictví. [4]

1.2 Členění nákladů

Hlavním důvodem detailnějšího členění nákladů do stejnorodých skupin je, aby podniky mohly účinně řídit své náklady. Členění nákladů musí být vyvoláno účelovou potřebou a musí se vztahovat k řešení konkrétních otázek a rozhodnutí. Existuje několik způsobů, jak je můžeme rozčlenit. Každé hledisko pak preferuje určité vlastnosti. Z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu lze členění nákladů rozdělit do dvou fází:

- Členění nákladů na takové, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech už bylo rozhodnuto.
- Členění nákladů související s rozhodováním o budoucích variantách podnikání. [9]

1.2.1 Druhovému členění nákladů

Nákladové druhy vstupující do podniku z vnějšku jsou z hlediska účetního zobrazení **prvotní**, stávají se předmětem zobrazení hned při vstupu do podniku. Dále jsou **externí**, jež vznikají spotřebou od jiných subjektů. Díky možnému podrobnějšímu členění v podniku jsou **jednoduché**. [3]

Za základní členění nákladových druhů považujeme:

- spotřeba materiálu a energie;
- spotřeba a použití externích prací a služeb (např. přeprava, nájemné, služby spojené s opravami a udržováním majetku);

- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků;
- odpisy nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku;
- finanční náklady (např. placené úroky, pojistné, bankovní poplatky). [4]

Druhové členění nákladů je důležité pro zajištění proporcí, stability a rovnováhou mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je zabezpečit. Druhové členění nákladů by mělo dávat odpovědi na otázky: Od koho, kdy a jak musí obstarat potřebný materiál, ostatní externí výkony a služby a další ekonomické zdroje, v návaznosti na informace o plánu prodeje a výroby. Na základě těchto poskytnutých informací mohou smlouvy s dodavateli uzavírat včas, optimalizovat cenové, platební a dodací podmínky. Druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení k prováděným výkonům, a proto je jich používáno ve výkazu zisků a ztrát, neboť konkurence nezjistí efektivnost podniku. Aby podnik mohl řídit náklady a zisk, musí omezené a nedoplněné druhové členění nákladů kombinovat s dalším členěním nákladů. [3]

1.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje, za jakým účelem jsou náklady vynaloženy. Jinými slovy řečeno, co má být výsledkem procesu, v němž budou náklady spotřebovány. Pokud nebude již při vzniku nákladů vymezena jejich účelovost vázaná ke konkrétním činnostem, výkonům či útvarům, je naprosto zbytečné je vynakládat. [1]

V podstatě může podnik díky účelovému členění nákladů kontrolovat přiměřenost a hospodárnost spotřebovaných nákladů. Cílem je zjistit, zda se náklady spoří nebo naopak překračují. Účelové členění nákladů není natolik jednoznačné jako předcházející druhové členění. Nejprve se náklady zpravidla rozčlení do poměrně širokých okruhů různých výrobních, nevýrobních, pomocných a obslužných činností. Ty se pak podrobněji člení např. podle dílčích druhů činností, technologických stupňů, procesů nebo podle operací. [9]

Z hlediska účelovosti lze náklady sledovat:

- ve vztahu k výkonům,
- ve vztahu k útvarům. [8]

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Ve výrobě jsou náklady obvykle členěny na tyto náklady:

- *Technologické náklady* vznikají s uskutečňováním technologického procesu a souvisí s jednotlivými operacemi, které jsou vynaloženy na tvorbu daného výkonu. Nejběžnějším příkladem technologických nákladů je spotřeba základního materiálu, spotřeba energie technologického zařízení, mzdy pracovníků vykonávajících příslušnou aktivitu. Rozšíření výroby nebo zavedení nového výrobku povede k rozšíření technologických nákladů.
- *Náklady na obsluhu a řízení* zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů. Vytváření konkrétních výkonů je neovlivňuje a nesouvisí přímo se změnami jako náklady technologické. Jsou vynakládány současně s náklady technologickými. Mohou být spojeny s více technologickými procesy. Běžným příkladem jsou náklady na provoz budov (topení, osvětlení, úklid), mzdy řídicích pracovníků, údržba a opravy strojů, náklady na skladování materiálů pro všechny technologické výrobní celky. [3]

Na předcházející členění navazuje podrobnější členění nákladů:

- *Jednicové náklady* jsou částí technologických nákladů. Lze je jasně přiřadit k určitému výkonu. Vykazují se v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednotce výkonů. Náklady rostou úměrně s počtem kusů, s váhou a s časem. Často se kalkulují do norem spotřeby a pak se poměřují se skutečností. Kalkulace představuje základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů.
- *Režijní náklady* jsou náklady na obsluhu a patří sem i některé technologické náklady. Nelze je přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu a nerostou přímo úměrně s výkonem. Jsou společné pro více druhů výkonů. Na jednotky výkonu se rozdělují pomocí nepřímých metod a to při řešení některých rozhodovacích úloh. Kontrola těchto nákladů je obtížnější. [1]

Režijní náklady vznikají v různých fázích činnosti podniku, podle toho je rozdělujeme:

- zásobovací režie;
- výrobní režie;
- odbytová režie;

- správní režie. [8]

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Náklady můžeme dále sledovat v konkrétních útvarech podniku, kde vznikají. Jedná se o *členění podle místa vzniku*. Cílem je optimální využití zdrojů v daném útvaru a vzájemná spolupráce mezi útvary. Následně na to však musí navázat *členění nákladů podle odpovědnosti*. Vnitropodnikové útvary, k nimž se přiřazují náklady podle odpovědnosti, se nazývají odpovědnostní střediska. Úkolem je zde vymežit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti vedoucích pracovníků útvarů. Toto členění má několik charakteristických rysů. Například náklady, které vstupují do jistého odpovědnostního útvaru, nemohou být ovlivňovány náklady, jež vznikly mimo tento útvar. Proto jsou výkony odváděné daným útvarem oceňovány pevnými vnitropodnikovými cenami. Řízení nákladů podle odpovědnosti je působivým nástrojem řízení kvality činnosti celého podniku. [1]

1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Rozhodovací úlohy typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či utlumit výrobu konkrétního výrobku“, vychází z posouzení souvislosti nákladů k určitému finálnímu, nebo dílčímu výkonu. Kalkulační členění přiřazuje náklady k výkonu či jeho části. Umožňuje zjistit zisk jednotlivých výrobků (služeb) a pomáhá řídit výrobkovou strukturu. Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění. Kalkulace nákladů umožňuje hodnotit ekonomickou účelnost uskutečňování jednotlivých výkonů. Podrobněji kalkulační členění budou rozebrány v následující kapitole. [4]

Z hlediska vazeb nákladů k výkonu (tj. ke kalkulační jednotce) rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- *Přímé náklady* jasně a spolehlivě vyčíslíme s náležitým výkonem. Patří sem náklady jednicové a část režijních nákladů, které souvisí s konkrétním výkonem.
- *Nepřímé náklady* nelze přímo přiřadit konkrétnímu výkonu. Vynakládají se na více aktivit v podniku. Většina režijních nákladů (mimo těch, které souvisí s konkrétním výkonem) je společná pro více druhů výkonů. Při rozhodování je potřeba tyto náklady přiřadit ke kalkulační jednotce pomocí nepřímých postupů. [1]

1.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu finálních, ale i dílčích výkonů. Toto členění začalo poskytovat podnikům i informace o alternativách budoucího vývoje. Někdy bývá označováno jako kapacitní členění. Rostoucí vyžití kapacit podniku je způsobeno rostoucím objemem výroby (kapacity lidí, strojů). [9]

Celkové náklady tvoří celkovou výši nákladů na uskutečnění požadovaného objemu výkonů. Průměrné náklady představují podíl celkových nákladů na jednotku výkonu při určitém objemu. Při rostoucím rozsahu činnosti průměrné náklady klesají. Zároveň je nezbytné rozlišovat, zda jde o krátkodobé nebo dlouhodobé pozorování vztahu nákladů a objemu. Ve vztahu ke změně objemu činnosti rozpoznáváme **variabilní** a **fixní** náklady. V praxi je obtížné rozlišit náklady jen na čistě fixní nebo variabilní. Reálný proces lze uskutečnit spojením mnoha nákladových položek, které jsou smíšené. Jedná se o smíšené náklady. [11]

Variabilní náklady

Variabilní náklady představují ekonomické zdroje, které se spotřebují jednotkou výkonu. Musí být opakovaně vynaloženy na každou další jednotku. Jejich celková výše se mění při změně výkonu. Základními položkami variabilních nákladů jsou: spotřeba základního materiálu výrobku, mzdy výkonových pracovníků, náklady na dopravu atd. [8]

Rozlišujeme tři typy variabilních nákladů:

- *Proporcionální náklady* se v celkové výši mění přímo úměrně, se změnou objemu výkonů. Proto jejich podíl je na jednotku objemu výkonů konstantní. Proporcionální náklady jsou charakteristické pro opakované procesy v rámci platné technologie.
- *Nadproporcionální náklady* rostou rychleji než objem výroby. Každý další vklad nákladů na další jednotku objemu je vyšší. Patří sem např. mzdy za přesčasovou práci. Takový průběh je většinou projevem nehospodárnosti ve výrobě.
- *Podproporcionální náklady* s rostoucím objemem výkonů rostou pomaleji než objem výkonů. Se zvyšováním objemu jejich podíl na jednotku klesá. Jedná se např. o náklady na údržbu a opravy, množstevní slevy, zvyšování výtěžnosti surovin apod. [6]

Fixní náklady

Fixní náklady se v určitém rozsahu prováděných výkonů nemění. Jde většinou o tzv. kapacitní náklady k zajištění výrobního procesu. Zpravidla můžeme rozlišit dvě skupiny fixních nákladů. *Umrtné fixní náklady* se často vynakládají ještě před zahájením výroby (např. nákup strojního zařízení, budovy, dopravních prostředků). V průběhu výroby nemůžeme ovlivnit jejich výši. Tyto náklady lze snížit pouze opačným investičním rozhodnutím. Další skupinu tvoří *vyhnutelné fixní náklady*. Druhá skupina fixních nákladů vzniká pro zajištění podmínek podnikatelského procesu. Jsou spojeny s využitím vytvořené kapacity. Můžeme zde zařadit např. časové mzdy mistrů, náklady na vytápění hal. [9]

Pro obě skupiny fixních nákladů platí, že v určitém intervalu se nemění. Proto je nezbytné maximálně využít danou kapacitu. Kapacita budov, strojů a ostatních ekonomických zdrojů, které způsobují vznik fixních nákladů, není však neomezená. Je spojena s daným objemem výkonů. Jestli objem výkonů převýší tuto hranici, je nezbytné kapacitu rozšířit. Musíme provést investice do rozšíření kapacit a celkové fixní náklady se změní v relativně dlouhém časovém období skokově. [4]

1.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Uvedené ostatní členění nákladů se více orientuje na rozhodování o budoucnosti. Je pro něj charakteristické, že vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem rozhodování je vybrat takovou variantu, která nejlépe splňuje kritérium hospodárnosti a efektivnosti. Aby manažeři mohli provést výběr varianty, musí být údaje o nákladech a výnosech případných alternativ mezi sebou souměřitelné. Náklady z hlediska rozhodování dále dělíme následovně. [13]

Relevantní a irelevantní náklady

Jednotlivé návrhy rozhodování by měly přinést podniku nějakou změnu. *Relativní náklady* vykazují rozdíly dle alternativ, které přicházejí v úvahu. Pro rozhodování mají význam jen informace o nákladech, které představují změnu. Naproti tomu *irelevantní náklady* se při různých variantách řešených ve výrobě či organizaci podniku nemění, je zbytečné se jimi zabývat. [1]

Relevantní náklady můžeme dělit:

- *Náklady připisované danému rozhodnutí* jsou někdy označovány jako imputované náklady. Je nezbytné, aby byly uvažovány všechny důsledky příslušného rozhodnutí, působící na budoucí peněžní toky podniku. Jde tedy o odvozené vyvolané náklady, které se projeví na různých místech podnikové aktivity. Pro správné rozhodnutí je důležité odvozené náklady připisovat konkrétní rozhodovací variantě. Zahrnout všechny odvozené náklady je nemožné. Nutno je proto omezit na přímo identifikovatelné s příslušným rozhodnutí. [13]
- *Rozdílové náklady* nejsou měřítkem celého procesu, ale umožňují srovnávat hodnoty v rámci rozmezí vymezeného porovnávány veličinami. Vyjadřují rozdíl nákladů před spekulovanou změnou a po změně. Jejich praktické využití je značně široké, ale omezené na krátkodobé rozhodovací úlohy. [4]
- *Přírůstkové náklady* vyjadřují zvýšení celkových nákladů, které je ve vztahu ke zvýšení objemu výroby jen do určitého hraničního bodu. Při překročení bodu dochází pak ke změně fixních nákladů. Ke správnému posouzení musíme zjistit tzv. hraniční náklady. Přírůstkové náklady umožňují stanovit pravidla pro hospodárnost a maximální výnosnost. [1]
- *Oportunitní náklady (náklady obětované příležitosti)* jsou dodatečným kritériem hodnocení efektivity jistého rozhodnutí, neboť ekonomické zdroje jsou omezené. Alena Čechová definuje oportunitní náklady jako: „*Ušlý efekt z nejlepší varianty, který jsme obětovali pro variantu, kterou jsme vybrali.*“ Mají pouze fiktivní charakter, jsou pomůckou k rozhodování. [1]

2 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů spadá mezi nejdůležitější nástroje řízení nákladů. Zobrazuje naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku. Pojem kalkulace nákladů výkonů se užívá ve třech základních významech:

- jako činnost, která vede ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, jež je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na kalkulační jednici);
- jako výsledek této činnosti;
- jako viditelná část informačního systému podniku. [8]

Kalkulace nákladů (dále jen kalkulace) má v podniku mnohostranný význam a slouží pro rozhodovací úlohy typu:

- stanovení cen v určitém tržním prostředí za určitých podmínek;
- řízení výroby;
- posouzení rentability jednotlivých výrobků a změn sortimentní skladby;
- rozbory hospodárnosti výroby s cílem snížit náklady a zvýšit zisk;
- posouzení vývoje nákladů a cen jednotlivých výrobků ve vymezeném časovém období;
- odpovědnostní útvárové řízení apod. [5]

2.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace by v zásadě měly být veškeré výkony, a to jak finální nebo dílčí, které podnik vyrábí. To je však možné jen v podnicích s úzkým sortimentem výrobků nebo služeb. V podnicích se širokým sortimentem podobných výkonů, které jsou prováděny stejnou technologií, se víceméně kalkulují nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Předmět kalkulace je tedy vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. [9]

Kalkulační jednicí rozumíme konkrétní výkon, který je vymezený měřitelnou jednotkou, na kterou se zjišťují náklady. Příkladem kalkulační jednice je 1 ks, 1 kg, 1 m, 1 hodina apod.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je významné především z důvodu určení průměrného podí-

lu nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Tyto náklady sice příčinně nesouvisí s jednicí ani s prováděným objemem konkrétního výkonu, ale pro řešení některých rozhodovacích úloh je třeba je jednici přiřadit. [2]

2.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek v kalkulaci je stanovena v podniku individuálně, nelze stanovit přesnou strukturu, která by obecně platila pro všechny. Položky nákladů jsou seskupeny v tzv. kalkulačním vzorci, který respektuje obecné zásady pro klasifikaci nákladů. Aby kalkulační vzorec mohl být podnikem používán, vyžaduje důkladnou přípravu vstupních dat. Vstupní data jsou rozhodující pro správné používání kalkulací. [15]

2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Uvedený vzorec je spíše kalkulací ceny (náklady + zisk = cena) v případech, kdy cenu neurčí přímo trh a může podniku sloužit jako podklad pro jednání s odběrateli. V současnosti se často podobný typ vzorce stále používá. Naproti tomu ke kalkulaci nákladů je uvedený vzorec málo podrobný. Pro manažerské rozhodování se proto používají další kalkulace jako např. dynamická kalkulace, kalkulace variabilních nákladů aj. [14]

Struktura nákladů všeobecného kalkulačního vzorce je následující: [1]

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé (jednicové) náklady
4. Provozní neboli výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (případně ztráta)
8. **Prodejní cena výkonu**

Položky kalkulačního vzorce:

1. Přímý materiál – spotřeba surovin a základního materiálu;
2. Přímé mzdy – přímo souvisí s uskutečněním příslušného výkonu;
3. Ostatní přímé náklady – zbylé přímé náklady, jež můžeme stanovit na jednici;
4. Provozní režie – náklady na řízení a obsluhu provozu podniku;
5. Správní režie – náklady na správu podniku;
6. Odbytové náklady – náklady na obaly, přepravu, propagaci atd. [15]

2.2.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici

Část nákladů na kalkulační jednici se v kalkulaci stanoví přímo a část nepřímo. Je vhodné, aby se co největší objem nákladů stanovoval přímo. *Přímé náklady* se u předběžných kalkulací stanoví přímo na kalkulační jednici podle norem spotřeby a u výsledných kalkulací je zjistíme pomocí dělení. *Nepřímé náklady* se vynakládají na zajištění produkce širšího sortimentu výkonů. Princip příčinnosti, který se při alokaci nepřímých nákladů na jednici uplatňuje, vychází z myšlenky, že každý výrobek má být zatížen jen náklady, které skutečně vyvolal. Pro přiřazení nepřímých nákladů můžeme využít několik metod kalkulace, které budou rozebrány v následující podkapitole. [15]

Rozvrhová základna je veličina, pomocí níž jsou nepřímé náklady přiřazovány ke kalkulační jednici. Jinými slovy řečeno, jedná se o zvolený druh přímého nákladu, dle jehož podílu na jednotku jsou vypočítány také podíly nepřímých nákladů na jednotku výkonu. Zvolený typ vyjádření rozvrhové základny se stává důležitým nástrojem řízení hospodárnosti v podniku. Rozvrhová základna musí být v přímé souvislosti jak s jednotkou výkonu, tak i s rozvrhovanými náklady. [1]

2.3 Metody kalkulace

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení předpokládané výše nákladů, respektive skutečného zjištění nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na tom, co se kalkuluje, na způsobu přičítání nákladů, na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. [8]

2.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační technikou.

Prostá kalkulace dělením

Nejčastěji se používá v hromadné výrobě, kdy jsou náklady vyvolány jedním druhem výkonu. Náklady na jednotku produkce zjistíme, pokud celkové náklady vydělíme celkovou produkcí. [14]

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

N.....náklady celkem za období

Q.....výkony celkem za období

n.....průměrný jednotkový náklad

Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Používá při výrobě výrobků, které se liší pouze velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí. Nejprve si určíme typického představitele výrobků, ve většině případů je to nejběžnější výrobek, jeho ekvivalent nákladů se bude rovnat jedné. U ostatních nákladů stanovíme ekvivalentní čísla přepočtem podle sledovaného představitele. Vypočte se suma ekvivalentů a podle ní se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Nakonec se vypočte náklad na výrobek a to vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalenčním číslem. [14]

2.3.2 Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková je v praxi často používanou metodou kalkulace. Používá se zejména při produkci různorodých výrobků, většinou v sériové a hromadné výrobě (s různou technologií a množstvím nepřímých nákladů). Přímé náklady vypočítáme přímo na kalkulační jednici, režijní náklady zjistíme pomocí zvolené základny a zúčtovací přírážky (sazby) jako přírážka k přímým nákladům. Je nezbytné určit nejvhodnější rozvrhovou základnu. [1]

V sumační metodě se zjišťuje přírážka nebo sazba nepřímých nákladů ve vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou zvolenou rozvrhovou základnou. Předpokládáme, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjí úměrně veličině, která je zvolená jako rozvrhová základna. Ve složitějších podmínkách činnosti podniku je tento předpoklad nereálný. V praxi proto pod-

niky uplatňují **diferencovanou přírážku kalkulace**. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se používají různé rozvrhové základny. [9]

Obecně můžeme základny rozdělit na peněžní a naturální základny. U peněžní základny je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu k peněžně zvolené základně. [12]

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

PP.....procento přírážky režijních nákladů

NRN.....nepřímé režijní náklady

RZ.....rozvrhová základna v Kč

U naturálních základen je zjištěna sazba nepřímých nákladů v peněžním vyjádření na jednu naturální jednotku základny (např. na hodinu práce nebo kilogram pořízeného materiálu). [12]

$$\text{Sazba } NRN = \frac{NRN}{RZ_{\text{natural jednotky}}} \quad (3)$$

2.3.3 Rozdílové metody

Výše uvedené metody kalkulace dávají možnost kontroly nákladů až po skončení výkonu. Umožňují kontrolovat přiměřenost vynaložených nákladů až po sestavení výsledné kalkulace, hovoříme o úhrnných metodách kalkulace. Rozdílové metody umožňují korigovat vzniklé rozdíly očekávaných a skutečných nákladů. Zaměřují se především na řízení přímých nákladů v opakované (hromadné a sériové) výrobě s montážní technologií. [15]

Normovaná metoda

Metoda spočívá v tom, že pro jednotlivé výkony se předem stanoví normy přímých nákladů, zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem. Základem norem nákladů jsou normy přímých nákladů vyjádřeny ve fyzikálních jednotkách, které musíme ocenit pomocí ceny za jednotku množství (Kč/kg). Změny normy i odchylky od norem se evidují podle příčin vzniku a odpovědnosti. Režijní náklady jsou v této kalkulaci zachycovány na základě rozpočtů režii, použité rozvrhové základny a režijní přírážky nebo sazby. [15]

Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je obdobou výše zmíněné metody kalkulace. Na rozdíl od ní však zahrnuje i standardy režijních nákladů, standardy využití výrobních kapacit aj. Standardy jako u normované metody slouží ke kontrole a řízení nákladů. [10]

Zjišťování odchylek je pokaždé specifické. Liší se v závislosti na tom, o jakou kalkulační položku se jedná, jaký typ výroby je předmětem analýzy, a jak se jednotlivé odchylky zjišťují. Odchylky od norem se člení podle příčin, odpovědnosti, místa vzniku a podle výkonů. Dále odchylky mohou mít charakter buď pozitivní, nebo negativní. Z jiného hlediska lze odchylky rozčlenit na kvantitativní a kvalitativní. Kvantitativní odchylky vyjadřují změny v objemových parametrech hodnocených kritérií. Kvalitativní jsou výrazem změn kvalitativních parametrů hodnocených kritérií (např. změna ceny materiálu, mzdových tarifů). [12]

2.3.4 Metoda ABC

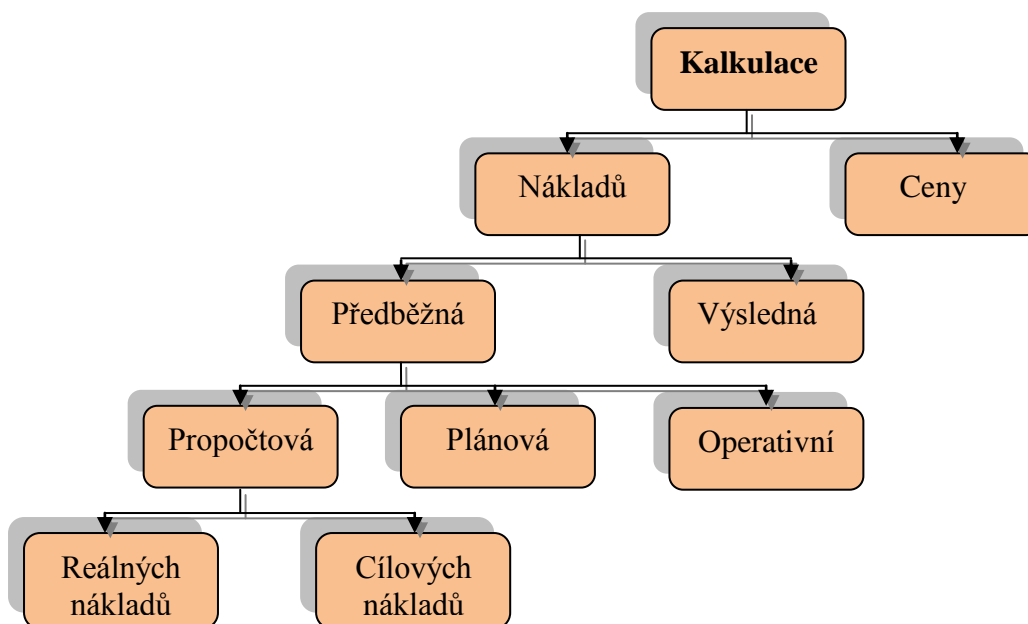
Metoda kalkulace nákladů podle aktivit se objevila v osmdesátých letech v USA. Stále je však metoda ABC využívána značně ojediněle. Základ spočívá v tom, že náklady a zvláště režijní náklady nelze připisovat podle objemu, ale je třeba je alokovat podle dílčích činností. Hlavní výhodou metody ABC jsou přesnější informace o nákladech na jednotlivé výkony. Dále napomáhá analyzovat příčinu vzniku nákladů a umožňuje podnikům najít možnosti jejich úspor. Na druhé straně s sebou přináší i nevýhody. Je náročná na evidenci dat v souvislosti s dílčími aktivitami a mohou být i problémy se stanovením rozvrhových základů. [12]

Existuje mnoho způsobů stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. V této podkapitole jsou proto vybrány jen některé kalkulační metody.

2.4 Kalkulační systém

Všechny sestavené kalkulace v podniku a vztahy mezi nimi tvoří velmi rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému se odlišují i podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. Základním kritériem jejich rozlišení je to, zda jsou podkladem strategického, taktického, operativního řízení nebo následujícího ově-

řování průběhu výkonů. Rozčlenění jednotlivých kalkulací tvořící kalkulační systém ukazuje následující obrázek (Obr. 1). [8]



Obr. 1. Kalkulační systém a jeho členění [8]

2.4.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace se sestavuje před počátkem tvorby výkonu, z toho vyplývá, že předem stanovuje potřebné výrobné náklady. K předběžným kalkulacím patří propočtová, plánová a operativní. [13]

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje většinou v úseku výzkumu a vývoje nového výkonu, kdy dochází k postupnému upřesňování konstrukčních a technologických parametrů. Probíhá i zpřesňování potřebných nákladů na vynaložení určitého výkonu. Zpravidla jsou tyto kalkulace základním informačním podkladem, zda výkon provádět či nikoliv. Při sestavování propočtové kalkulace se vychází z informací o nákladech a parametrech podobných výrobků, z obecnějších normativů a z odhadů. [3]

Plánová kalkulace

Zpracování plánových kalkulací má smysl, pokud plánované výkony by měly být prováděny v delším časovém období a nejedná se o jednorázovou zakázku. Vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, kterých by mělo být v daném období dosaženo. Při sestavování této kalkula-

ce se vychází z konstrukčních vlastností výkonu a technologických postupů. Plánovou kalkulaci lze vyjádřit jako kalkulaci dílčího období nebo celého hodnoceného období. Slouží jako významný podklad pro zpracování podnikového rozpočtu a nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. [3]

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavují a jsou platné v okamžiku změny procesu výroby (např. změna dodavatele materiálu, změna ceny nakupovaného materiálu). Jsou sestavovány v položkách jednicových nákladů. Využívají se hlavně při zadávání úkolů jednotlivým výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Při porovnání operativních kalkulací a plánové se zjišťuje, jak je zajištěn roční plán nákladů podniku. Působí jako nástroj řízení útvarů, které odpovídají za přípravu a racionalizaci výroby. [1]

2.4.2 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace jsou hlavně nástrojem kontroly hospodárnosti, která vyjadřuje, jaké náklady byly vynaloženy v průměru na jednotku výkonu v daném období. Výsledná kalkulace má daleko větší význam u delšího výrobního cyklu především zakázkového typu finálního produktu. U takové výroby je totiž náročné přesně vymežit budoucí náklady. Nejistota zakázek klade zvýšené nároky na následné ověřování reálného průběhu. Naopak v podmínkách hromadné a sériové výroby výrobků má výsledná kalkulace nižší vypovídací schopnost. Výroba je charakteristická krátkým výrobním cyklem a konečný spotřebitel je v podstatě neznámý. Výsledná kalkulace zjišťuje, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá provedenému odhadu. [8]

3 CENA

V současné době firmy čelí tvrdému a rychle se měnícímu cenovému prostředí. Ceny ovlivňují celkovou úspěšnost podnikání a není možné je jakkoli zvyšovat. Cena výrobků velmi úzce souvisí s náklady, které jsou podrobněji rozebrány v prvních dvou kapitolách. Pomocí kalkulace se zjišťuje, jaká by měla být cena a tudíž i zisková přírážka. Většinou se tvorbou cen a cenovým rozhodováním zabývá vrcholové vedení. [1]

3.1 Stanovení ceny

Cena výrobku má v podniku důležitou funkci od začátku vývoje výrobku až po skončení výroby. Postup při rozhodování o výši ceny výrobku je sestaven z šesti následujících kroků:

1. stanovení cílů podniku;
2. zjištění poptávky;
3. určení nákladů;
4. analýza nákladů, cen a nabídek konkurence;
5. výběr metody tvorby ceny;
6. volba konečné ceny. [15]

Cenová diferenciac

Cenová diferenciac se zakládá ve stanovení rozdílné ceny konkrétního výkonu podle měnících se podmínek prodeje. Prodej za více odlišných cen umožňuje dosáhnout požadovaného využití kapacity, ale i zvýšit celkové výnosy z prodeje daných výkonů. Rabaty, platební podmínky a sezónní slevy jsou součástí každého cenového jednání. Pro rozhodování o diferenciaci cen je nezbytné poskytnout informace obchodním partnerům, neboť každý kupující by měl být informován o ceně a podmínkách její změny. Řídící pracovníci požadují informace, aby mohli posoudit vliv diferenciac cen na vývoj hospodářského výsledku daného období. [8]

3.2 Obecné postupy tvorby cen

Cena, kterou bude firma po svých zákaznících požadovat, bude určena mezi úrovní, která je hodně nízká na to, aby umožnila vytvořit zisk, a úrovní, která je natolik vysoká, že o

zboží nebudou mít zákazníci na trhu zájem. Minimální cenu produktu určují náklady a zákazníkem vnímaná hodnota zase horní hranici ceny produktu. Je také nutné, aby firma zohledňovala konkurenční ceny i vnitřní a vnější faktory prostředí. Pokud se metody stanovení ceny zaměřují z velké části na náklady, poptávku nebo konkurenci, můžeme je rozdělit do následujících postupů. [7]

3.2.1 Nákladově orientovaná tvorba cen

Podnik musí přesně zjistit, s jakými náklady je schopen konkrétní výrobek vytvořit. Pak může posoudit, zda má příležitost uspět na trhu s výrobky ostatních podniků a jestli budou z tržeb pokryty vynaložené náklady. Proto náklady výroby tvoří minimální hranici ceny. Snahou firem je stát výrobci s nízkými náklady.[15]

Pro tuto kalkulaci ceny je charakteristické, že vychází z ceny jako elementární tvorba výnosů. Od ceny odečítáme spotřebované náklady, zbytek tvoří podniku zisk. Jsou zde používány dva přístupy:

- Cena je tvořena na základě všech nákladů vycházející z tzv. kalkulačního vzorce.
- Cena je tvořena na základě kalkulace neúplných nákladů. [15]

3.2.2 Poptávkově orientovaná tvorba cen

Odbyt výrobků či služeb je závislý na jejich poptávce. Pokud by poptávka neexistovala, nemá smysl vyrábět. Při změně ceny výrobku musíme předpokládat, jak na tuto změnu bude reagovat trh a jak se změní tržby. Z toho vyplývá, že musíme znát pružnost poptávky. Poptávka je cenově pružná, pokud zvýšení prodaného množství je vyšší než snížení ceny (v procentním vyjádření). To znamená, že při snížení ceny rostou tržby. Zda je tedy poptávka cenově pružná, prodávající bude uvažovat o snížení ceny. Poptávka je cenově nepružná, jestliže procentní zvýšení prodaného množství je menší než procentní snížení ceny. Zde změna ceny vede ke zhoršení hospodářského výsledku. Ve skutečnosti se cenová pružnost odhaduje velmi těžko. Při jejím zjišťování vnímáme chování zákazníků. K tomuto zjištění pomáhá dotazování spotřebitelů a pozorování spotřebitelského chování. [1]

3.2.3 Stanovení cen podle konkurence

Podnik se zaměřuje na ceny konkurence. Zákazníci posuzují hodnotu produktu podle požadovaných cen konkurence. Stanovení cen pomocí běžné ceny může být docela oblíbené. Firma stanoví své ceny především podle konkurence bez ohledu na náklady a poptávku. Může žádat od zákazníků ceny stejné, vyšší nebo nižší než konkurence. Firmy se domnívají, že běžná cena tvoří kolektivní rozhodnutí odvětví o ceně, která přinese přiměřený výnos, a zabrání vzniku cenových válek. [7]

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z cílů podniku. Slouží ke kontrole plnění podnikových cílů. Rozpočty jsou zejména důležité v řízení režijních nákladů. Umožňují přesně plánovat režijní náklady, sledovat jejich vynakládání a kontrolovat zda jsou rozpočty plněny. Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení. Zejména se jedná o organizaci podniku a vnitropodnikových útvarů, hospodářské a operativní plánování, normy, kalkulace apod. [15]

4.1 Funkce rozpočtu

Mezi hlavní funkce rozpočtu patří:

- stanovení úkolů v nákladech jednotlivých vnitropodnikových útvarů;
- kontrola hospodárnosti v jednotlivých útvarech a pojit výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků;
- poskytnutí podkladů pro stanovení sazeb režii v předběžných kalkulacích nákladů nebo pro zúčtování nákladů v účetnictví. [12]

4.2 Rozpočtování režijních nákladů

Rozpočtem režijních nákladů se rozumí propočet, stanovení a někdy jen předpoklad nebo odborný odhad budoucí výše režijních nákladů, které se vztahují pro vymezené období a na předpokládaný rozsah aktivity. Struktura položek režijních nákladů v rozpočtech závisí na konkrétních podmínkách daného podniku, na jeho vnitřním uspořádání a na rozmanitosti výkonů. Při rozpočítávání režijních nákladů se používají různé metody. Mezi nejpoužívanější metody patří např.:

- stanovení výše režijních nákladů na základě jejich skutečné úrovně v minulém období;
- rozpočtování při aplikaci matematicko-statistických metod;
- uplatnění normativů režijních nákladů;
- odborný odhad;

- rozpočtování s nulovým základem atd. [8]

4.3 Plánování nákladů

K tomu aby byla dodržena dosavadní úroveň hospodářské činnosti, resp. na její zvýšení nejlepším sladěním zdrojů a jejich využívání, slouží organizaci plánování nákladů. Důležitou podmínkou efektivnosti je plánování a evidence nákladů. Čím jsou náklady nižší při současném plnění plánovaného objemu a kvality výkonů, tím vyšší je úroveň hospodářské činnosti v podniku. Pro sestavení kvalitního plánu nákladů je nezbytné provést pečlivý rozbor dosažených nákladů ve výchozím období, vymezit a analyzovat podnikatelské záměry na plánované období. Plán nákladů můžeme sestavit v druhovém členění (rozpočet nákladů) a v kalkulačním členění (rozpočet výkonů). Při sestavování plánu nákladů v druhovém členění se používají souhrnné metody (přímo za podnik) a rozpočtové (podle hospodářských středisek). Rozpočet nákladů na výkony podniku je souhrnnou plánovou kalkulací. Základem pro vypracování jsou plánové kalkulace nákladů. Vychází se ze stanoveného plánu odbytu a plánu v objemu a sortimentu výkonů. [15]

4.4 Technickohospodářské normy

Technickohospodářské normy (THN) určují nutné množství výrobních činitelů vynakládaných na jednotku výrobku. THN se používají při plánování výroby, sestavování plánových kalkulací, při plánování nákupu potřebných surovin a materiálu pro výrobu, jsou významné při výpočtu mezd, cen apod. Umožňují kontrolovat výrobu v podniku. Stanoví se ve hmotných jednotkách nebo časových. THN vycházejí z konkrétních výrobních podmínek. Vytvářejí celou soustavu norem, které lze třídit podle řady hledisek. Podle předmětu normování jde o normy jako např.:

- normy spotřeby materiálu, paliv a energie;
- normy spotřeby práce;
- kapacitní normy výrobních strojů a zařízení;
- normy odpisů;
- normy zásob. [16]

4.4.1 Norma spotřeby materiálu

Udává maximální množství spotřeby materiálu, které může být spotřebováno na jednotku výkonu. Velikost normy je závislé na druhu výrobku, způsobu výroby výrobku, kvalitě materiálu, kvalifikaci pracovníků a technickém stavu dlouhodobého majetku. Norma spotřeby materiálu se skládá z užitečné spotřeby (součást výrobku), technologického odpadu (nestane se součástí výrobku) a ztrát. Ztráty se týkají úbytku materiálu, který je u některých druhů materiálu přirozený. [17]

4.4.2 Norma spotřeby práce

Norma spotřeby práce vyjadřuje optimální spotřebu práce na konkrétní pracovní výkon, na určitém pracovišti za určitých podmínek. Druhy norem spotřeby práce jsou:

- *Normy výkonové* se vztahují k provedení operace. Norma množství vyjadřuje, jaké množství výkonů má být provedeno za časovou jednotku. Norma času udává potřebný čas na jednotku výkonu.
- *Normy obsluhy* vyjadřují, kolik pracovníků má obsluhovat příslušné zařízení nebo kolik zařízení připadá na jednoho pracovníka. [17]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

V českých zemích sahají počátky konzervářské výroby do konce 19. století. Konzervářská výroba procházela rozvojem především v první třetině 20. století před druhou světovou válkou. V tomto období vzniká i společnost Konzervia, a. s. [18]

5.1 Představení společnosti

Společnost Konzervia, a. s., jejíž sídlo se nachází na jižní Moravě, se zabývá výrobou konzervovaných výrobků na bázi zeleniny a masa. Základní kapitál společnosti činí 54 329 000,- Kč. Veškeré akcie jsou na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000,- Kč. Historie akciové společnosti sahá do začátku 20. století, kdy zahájila svoji činnost výrobou octa a sodové vody. Později zavedla výrobu nakládané a sterilované zeleniny. V roce 1948 byla firma zahrnuta do národního podniku. Před rokem 1990 došlo k privatizaci a o několik let později jedna konkrétní společnost ovládla celou skupinu výrobních podniků, do které Konzervia, a. s. patřila. Současná právní forma společnosti vznikla v roce 1993. Neustále se snaží průběžně rozšiřovat svůj výrobní program na základě požadavků zákazníků a jejich způsobu stravování. Je jednou z předních konzervářských společností na českém trhu a její výrobky jsou známy i v zahraničí. V zájmu společnosti zaměstnanci využívají své odborné znalosti.

5.2 Výroba

Při výrobě všech výrobků a během jednotlivých operací, které souvisí s celým procesem výroby, je nezbytně nutné zabezpečit jejich kvalitu a zdravotní nezávadnost (HACCP – systém kritických bodů). Požadavky na systém bezpečnosti potravin jsou kladeny pro všechny potravinářské organizace. Výrobní kapacity musí odpovídat přísným technickým a hygienickým normám.

Hlavní výrobky společnosti tvoří především:

- masové paštiky;
- zelenina sterilovaná (zelí kysané, zelí bílé);
- chlazené výrobky (hotová jídla, chlazené paštiky);
- různé druhy polotovarů;

- kojenecká výživa (masová, zeleninová, ovocná, tvarohová apod.).

Následující tabulka (Tab. 1) ukazuje celkové vyrobené množství společnosti v tunách v posledních třech sledovaných letech. Průměrně se roční výroba pohybuje okolo 6 500 tun. Údaje jsou získány z výroční zprávy.

Tab. 1. Výroba v tunách

	2008	2009	2010
Výroba v tunách	6 707	6 236	6 646

5.3 Organizační struktura a vývoj zaměstnanosti

Společnost je součástí konsolidačního celku mateřské společnosti a nemá s ní uzavřenou ovládací smlouvu. Celý výrobní podnik vlastní mateřská společnost a současně je jí prodávána veškerá produkce, která je touto dceřinou společností vyrobena.

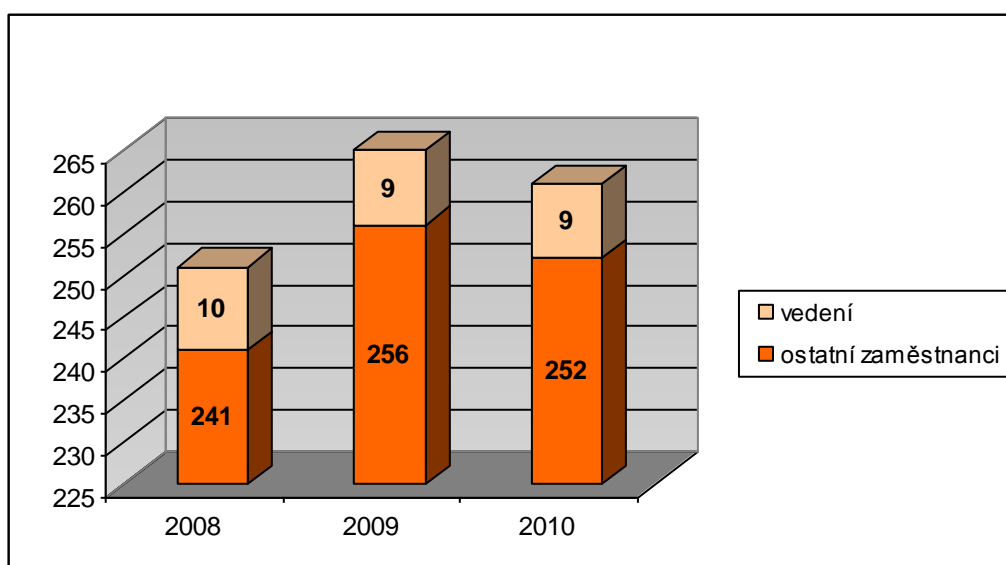
Představenstvu je odpovědný ředitel akciové společnosti, kterým je firma řízena. Kompletní organizační struktura je v příloze PI. Pod ředitele spadají útvary:

- *Výrobní útvar* zajišťuje vstupní materiál pro výrobu. Organizaci práce na výrobních směnách a na jednotlivých linkách zajišťují směnoví mistři. Po výrobě a zabalení jsou všechny vyrobené výrobky zpracovány tzv. výrobním deníkem do PC, což zajišťují výrobní účetní. Zpracovávají i následné inventurní rozdíly jednotlivých surovin.
- *Ekonomický útvar* zabezpečuje chod celého závodu po ekonomické stránce. Ekonomický útvar je tvořen hlavní účetní, finanční účetní, personální účetní a mzdovou účetní, která zpracovává mzdy podle podkladů z jednotlivých úseků.
- *Technický útvar* zahrnuje zabezpečení běžné údržby na výrobních a balících linkách. Útvar zajišťuje i údržbu provozoven a budov.
- *Útvar vývoje a jakosti výrobků* tvoří závodní laboratoř. V laboratoři jsou denně kontrolovány výrobky z předcházejícího dne na tzv. degustáži, kde je kontrolována jejich standardnost. Po ukončení veškerých rozborů laboratoř povoluje výrobky

k expedici. Jsou odkládány i kontravzorky a skladovány po dobu trvanlivosti výrobků. Laboratoř také provádí vývoj nových výrobků dle požadavku obchodu.

- *Útvar expedice*, kde jednotlivé výrobky jsou vychystávány v souladu expedičních příkazů, následně jsou expedovány.

V současnosti podnik zaměstnává cca 250 zaměstnanců na plný pracovní úvazek. Ve své výrobě využívá dvousměnného provozu. Níže uvedený graf (Obr. 2) znázorňuje vývoj počtu zaměstnanců v letech 2008 – 2010. Informace jsou převzaty z výročních zpráv firmy.



Obr. 2. Vývoj počtu zaměstnanců Konzervia, a. s. v letech 2008 – 2010

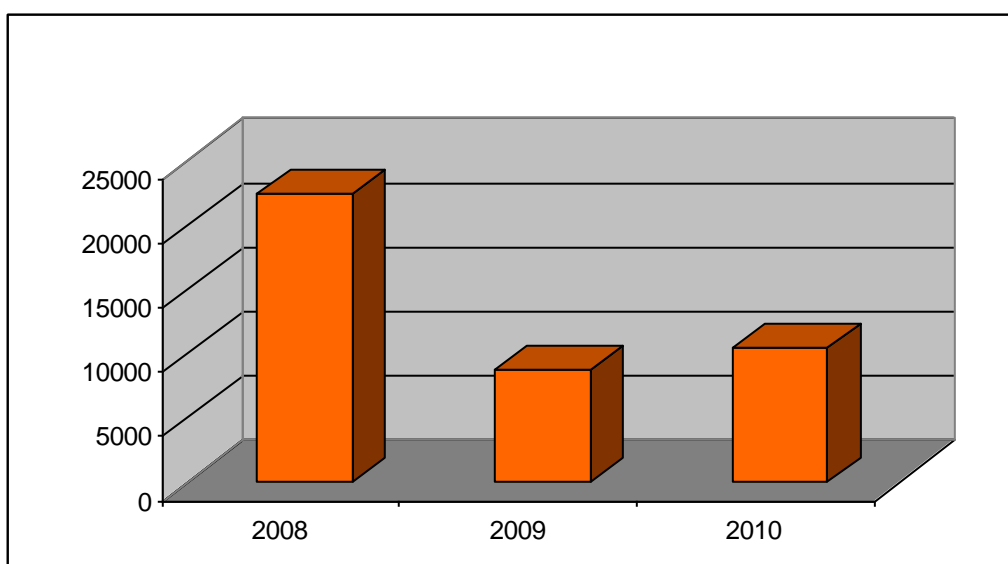
5.4 Vývoj finanční situace

Společnost dosahovala ve sledovaném období kladného hospodářského výsledku. Nejúspěšnější byl pro firmu rok 2008, kdy vykazovala zisk 22 451 000 Kč, naopak nejnižšího v roce 2009. Uvedená tabulka (Tab. 2) zobrazuje přesné údaje výnosů, nákladů a výsledku hospodaření před zdaněním. Navazující graf (Obr. 3) uvádí pro dokreslení situace vývoj výsledku hospodaření v monitorovaných letech.

Tab. 2. Výnosy a náklady v jednotlivých letech (v tis. Kč)

	2008	2009	2010
Výnosy	387 890	313 160	346 569
Náklady	365 439	304 395	336 052
VH	22 451	8 765	10 517

Hospodářský výsledek společnosti Konzervia, a. s. byl nejvyšší v roce 2008, hlavně díky svým vysokým tržbám za prodej vlastních výrobků, které představují největší podíl podnikových výnosů, a to více než 90 %. Firma se v následujících dvou letech soustředila na modernizaci strojů a zařízení. Největší rekonstrukce byla provedena v roce 2009, neboť se investovalo do zařízení na výrobu chlazených produktů. V roce 2010 došlo k modernizaci strojů, které jsou nezbytné pro sterilizaci výrobků. V budoucnu jsou očekávány další investice do modernizace strojního zařízení, ale ne již v takovém rozsahu, jako tomu bylo v těchto sledovaných a minulých letech. I přes veškeré skutečnosti, nepříznivé vnější vlivy a poklesu výrobní činnosti se podniku podařilo dosáhnout kladného výsledku hospodaření. Na základě těchto skutečností se dá posoudit, že si podnik vede dobře. Akciová společnost nevládní akcie jiných společností, veškerý svůj zisk vytváří vlastní činností.



Obr. 3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2008 - 2010 (v tis. Kč)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Pro podnik je velmi důležité sledovat své náklady, jak uvádí teoretická část bakalářské práce. Aby zvolená společnost mohla posoudit svou výkonnost, musí náklady neustále průběžně analyzovat a následně zjištěné informace o nákladech vyhodnocovat. Tyto informace v podniku slouží jako podklad při různých rozhodování. Díky kontrolování nákladů, může Konzervia, a. s. dosahovat lepších hospodářských výsledků, může se vyhnout zbytečným únikům peněžních prostředků. Konzervia, a. s. je výrobním podnikem, ve kterém vzniká velké množství různých nákladů, a proto se snaží průběžné sledování vývoje nákladů neopodceňovat.

Tato část bakalářské práce bude věnována analýze nákladů společnosti v letech 2008 – 2010. Bude zde poukázáno na vzniklé rozdíly jednotlivých nákladových položek. Pro analýzu nákladů jako podklad slouží údaje, které jsou obsaženy ve výkazu zisků a ztrát společnosti za sledované roky.

Analýza druhového členění nákladů

Z následující tabulky (Tab. 3) lze vyčíst, jak se vyvíjely jednotlivé nákladové položky za dané časové období. Je zde také možné sledovat procentní změnu podílu položek na celkových nákladech společnosti. I toto jednoduché členění celkových nákladů může podniku napovědět, jakým směrem by se měly jejich snahy o nákladovou optimalizaci ubírat.

Náklady na prodané zboží tvoří v průměru pouze 0,4 % celkových nákladů ve sledovaných letech. Z důvodu zvýšení prodeje došlo k mírnému růstu těchto nákladů. Na základě charakteru činnosti podniku je jasné, že největší část budou tvořit náklady na materiál a energii, které tudíž ve sledovaných letech vykazují nejvyšší hodnotu, a tvoří přes 60 % celkových podnikových nákladů. Podíl nákladů na materiál a energii se na celkových nákladech výrazně neměnil. Dále celkové náklady společnosti tvoří i náklady na služby. Mzdové a ostatní osobní náklady se oproti roku 2008 mírně zvýšily z důvodu, že v podniku přibylo i několik nových zaměstnanců. Nejvyšší podíl těchto nákladů na nákladech celkových je v roce 2009. V posledních dvou sledovaných letech se poměrně zvýšily odpisy v porovnání s rokem 2008. Zvýšení odpisů je způsobeno pořízením nových strojů a zařízení, jak bylo uvedeno výše. Procentuální podíl ostatních položek na celkových nákladech se zásadně nezměnil.

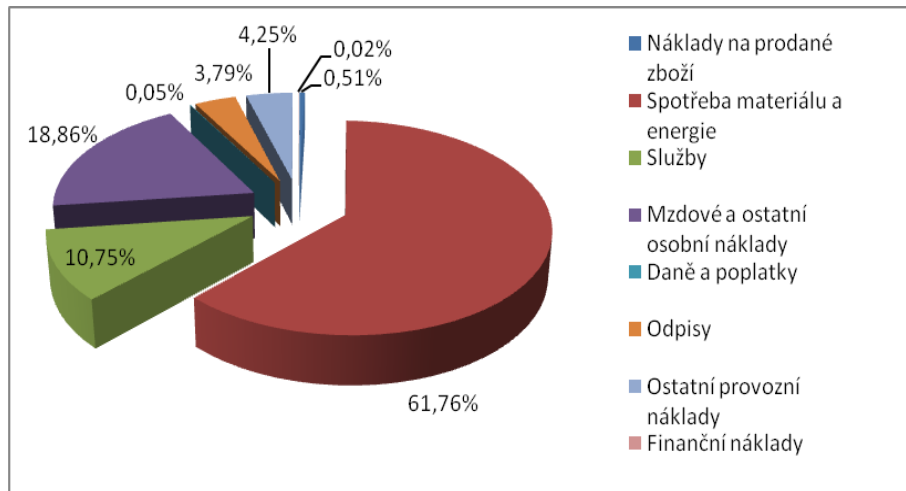
Celkové náklady podniku v posledních sledovaných letech oproti roku 2008 poklesly. Tento vývoj je způsoben poklesem objemu prodaných výrobků.

Uvedené členění ukazuje jednoznačné a průkazné spotřebování zdrojů v podniku a může sloužit pro kontrolu. Kontrola je ve společnosti prováděna ekonomickým útvarem.

Tab. 3. Vývoj nákladových položek v letech 2008 – 2010 (v tis. Kč)

Nákladové položky	2008		2009		2010	
Náklady na prodané zboží	904	0,25 %	1 086	0,36 %	1 713	0,51 %
Spotřeba materiálu a energie	221 579	60,63 %	183 724	60,36 %	207 552	61,76 %
Služby	50 335	13,77 %	29 019	9,53 %	36 136	10,75 %
Mzdové a ostatní osobní náklady	60 595	16,58 %	63 169	20,75 %	63 371	18,86 %
Daně a poplatky	111	0,03 %	92	0,03 %	167	0,05 %
Odpisy	8 177	2,24 %	11 039	3,63 %	12 747	3,79 %
Ostatní provozní náklady	21 048	5,76 %	15 467	5,08 %	14 289	4,25 %
Finanční náklady	2 690	0,74 %	799	0,26 %	77	0,02 %
Náklady celkem	365 439	100 %	304 395	100 %	336 052	100 %

Následující výšečový graf (Obr. 4) znázorňuje procentuální strukturu celkových nákladů společnosti za rok 2010. Z výšečového grafu je tudíž jasné, že největší podíl na nákladech podle druhů jsou náklady na spotřebu materiálu a energie. Další významný podíl tvoří osobní náklady a náklady na služby. U osobních nákladů hrají významnou roli mzdové náklady a následně náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Zbylé náklady, na základě rozčlenění dle druhů, nejsou natolik významné.



Obr. 4. Podíl nákladových druhů za rok 2010

7 KALKULACE V PODNIKU

Jak již bylo uvedeno výše, jedná se o potravinářský výrobní podnik, jehož plánování vychází z marketingového plánu odbytu. Výroba jednotlivých výrobků je pak plánovaná podle požadavků obchodu, z historie prodeje jednotlivých artiklů a plánovaných akcí obchodních zástupců.

7.1 Charakteristika kalkulačního systému

Kalkulace sestavuje oddělení Controlling mateřské společnosti a veškeré požadavky v průběhu období předkládá dceřině společnosti. Oddělení Controlling informuje především o vzniku kvantitativních odchylek, které bývají především negativní. Středisko MTZ a nákup zajišťuje vstupní suroviny, obalový materiál a ostatní materiál nezbytný pro výrobu. Toto středisko společně s Controllingem odpovídá za stanovení konečné prodejní ceny. V podniku je kalkulační systém vytvořen tak, aby vyhovoval ekonomickému řízení a rozhodování. Kalkulační jednicí je jeden kus výrobku. Výrobky se kalkulují pomocí technickohospodářských norem. Technickohospodářské normy (THN) jsou platné po celé období. Pokud dojde k jejich změně (v základních surovinách), musí společnost upravit i etiketu s recepturou na obalu výrobku.

Kalkulace v podniku slouží pro kontrolu nákladů a řízení hospodárnosti. Kalkulace jsou svázány s využíváním informačního systému, který pomáhá komplexně řídit celý konsolidační celek. Implementace současného používaného informačního systému trvala poměrně delší dobu. V informačním systému jsou jednotlivým výrobkům přidělena specifická čísla a vlastní THN podle jednotlivých zákazníků. Všechny výrobky se ve společnosti kalkulují stejným způsobem. Kalkulace jsou sestavovány v českém jazyce a veškeré náklady všech výrobků jsou kalkulovány v českých korunách. Kalkulační systém tvoří předběžné, propočtové a operativní kalkulace.

Předběžné kalkulace kalkulují náklady výrobkům na základě platných THN, předběžných cen jednotlivých vstupních položek výrobků a režijních sazeb (podle rozpočtu režijních nákladů). Některé ceny jsou s dodavatelem smlouveny na určité období (obaly, etikety). Hlavním úkolem této kalkulace je, aby Controlling určil předběžné náklady jednotlivých výrobků pro dílčí časové období.

Propočtové kalkulace jsou tvořeny u nových výrobků. Výrobním, technickým útvarem a laboratoří je vytvořena nová THN výrobku. Propočtová kalkulace tedy zjišťuje, jaká bude skutečná nákladovost výrobku a jeho rentabilita. Posuzuje se výnosnost produktu na základě předpokládaného objemu prodeje. Je podkladem pro předběžné posouzení efektivnosti u nově zaváděného výrobku.

Operativní kalkulace jsou v podniku využívány při každoměsíčním hodnocení uskutečněných prodejů. Hodnocení je pak předloženo vedení společnosti. Pozorně je zkoumána rentabilita jednotlivých výrobků. V současných tržních podmínkách dochází neustále ke změnám cen. V operativní kalkulaci se promítnou skutečné nákupní ceny všech dílčích položek výrobku. Při operativní kalkulaci se zjišťují i odchylky skutečných veličin nákladů (spotřebovaného množství přímého materiálu) od stanovených norem a vyhodnocují se jejich příčiny. Výrobní útvar popisuje a zdůvodňuje Controllingu příčiny vzniklých odchylek u jednotlivých výrobků. Operativní kalkulace se sestavuje v položkách přímých nákladů. Kalkulace tedy zjišťuje skutečné náklady na jednotlivé prodané výrobky. Využívá se dat z výrobního deníku. Controlling porovnáním předběžných a operativních kalkulací zjišťuje úsporu či překročení přímých nákladových položek jednotlivých výrobků.

Výsledné kalkulace nejsou používaným informačním systémem prováděny. Na konci ročního období společnost pouze vyhodnocuje skutečný objem odbytu jednotlivých skupin výrobků v tunách a kusech. Skutečnost je porovnávána s ročním, předpokládaným objemem výroby.

7.2 Kalkulační vzorec

Společnost používá kalkulační vzorec, který má upravený podle svých potřeb. Položky kalkulačního vzorce jsou uspořádány podle THN výrobků. Pokud dosadíme jednotlivé položky do vzorce, dostaneme nákladovou cenu jednoho výrobku. K nákladové ceně je pak přičítána optimální zisková přírážka, která je určena mateřskou společností. Cenu, za kterou se pak následně budou konkrétní výrobky obchodním řetězcům na trhu prodávat, si určuje mateřská společnost sama. Struktura používaného kalkulačního vzorce je následující.

Tab. 4. Používaný kalkulační vzorec

I.	Přímý materiál
II.	Komponenty
III.	Obalový materiál
IV.	Přímé mzdy
Σ	Úplné přímé náklady
V.	Výrobní režie
VI.	Zásobovací režie
VII.	Správní režie
VIII.	Odbytová režie
Σ	Úplné vlastní náklady

Popis používaného kalkulačního vzorce

Používaný kalkulační vzorec přesně identifikuje nákladové položky. Další velkou výhodou je rozčlenění nepřímých nákladů, což zvyšuje jeho informační hodnotu. Všechny přímé náklady na výrobek se stanovují podle technickohospodářských norem a jsou tudíž poměrně snadno přiřaditelné. Přímý materiál zahrnuje základní vstupní suroviny výrobku (živočišného a rostlinného původu). Komponenty představují různé přísady a ochucovadla, které se do výrobku přidávají. Do obalového materiálu se zahrnují různé etikety, víčka, střívka, misky, kartony, podložky, lepicí pásy apod. Velikost přímého materiálu zjistíme součinem spotřeby a cenou. Přímými mzdami se rozumí mzdy výrobních dělníků.

V podniku je velký objem produkce. Výrobní, zásobovací, správní a odbytové režijní náklady se přiřazují výrobkům přiřázkovou metodou. Do výrobní režie je zahrnuta spotřeba elektrické energie a vody, údržba a opravy strojů, ochranné pracovní pomůcky, odpisy, mzdy mistrů apod. Zásobovací režie jsou náklady spojené se zajištěním potřebného materiálu pro výrobu. Správní režie tvoří náklady na správu a údržbu podniku, ostrahu, na vzdělání, rekvalifikaci, poradenství, mzdy managementu apod. Odbytová režie zahrnuje náklady spojené s odbytem a skladováním výrobků. Spadají sem náklady jako např. opravy dřevě-

ných palet, opravy vysokozdvížných vozíků, režijní obalový materiál atd. Úplné vlastní náklady jednoho výrobku získáme součtem všech přímých a režijních nákladů.

7.3 Koncepce tvorby režii

Na základě předloženého, předpokládaného marketingového plánu odbytu (na 1 rok) společnost Konzervia, a. s. tvoří rozpočet režijních nákladů. Plán je mateřskou společností uveden v tunách a podle skupin výrobků. Výrobní, zásobovací, odbytové a správní režie podnik Konzervia, a. s. rozpočtuje nejrozličnějšími postupy, např.:

- podle skutečných nákladů minulého období;
- dle odborných odhadů;
- na základě plánu oprav a udržování;
- podle využití kapacit.

Následně pak budou společností v průběhu celého období přiřazovány režijní náklady jednotlivým výrobkům přírážkovou kalkulací. Pro přiřazení všech režijních nákladů používá jednu univerzální naturální rozvrhovou základnu. Podle sestaveného rozpočtu režijních nákladů, Controlling sumu režijních (výrobních, zásobovacích, správních a odbytových) nákladů v Kč podělí odhadovaným objemem výroby v tunách. Zjistí tak výši režijní sazby v Kč připadající na jednu naturální jednotku. Výpočet sazeb režijních nákladů v peněžních jednotkách (v Kč) na jednu naturální základnu provádí Controlling jednoduše v Excelu. Přírážková kalkulace je v podniku, s tak heterogenními výkony, velmi jednoduchá. Režijní náklady nejsou informačním systémem samostatně výrobkům přiřazovány. Následující tabulka (Tab. 5) zobrazuje výši režijních sazeb v Kč na 1 tunu.

Tab. 5. Režijní náklady daného období

Režijní náklady	Režie celkem v Kč/t
Výrobní režie	11 262
Zásobovací režie	284
Správní režie	3 216
Odbytová režie	839
CELKEM	15 602

7.4 Kalkulace výrobku

Tato část bude zaměřena na kalkulaci konkrétního výrobku. Vychází se z platné THN výrobku, která se neměnila. Jak již bylo zmíněno, THN přesně určují nezbytné množství přímého materiálu, obalů, komponent a práce jednoho výrobku. Normy výrobků se mohou měnit například důsledkem změny dodavatele surovin, při rekonstrukcích, kdy by došlo ke změně přímých mezd apod. Změny THN nejsou v podniku příliš časté. THN slouží výrobnímu útvaru také při objednávání nezbytného množství materiálu pro naplánovanou výrobu apod. Následující provedené kalkulace vychází z dat, které byly podnikem poskytnuty. Ceny jednotlivých položek jsou bez DPH.

7.4.1 Předběžná kalkulace výrobku A

Produkt A patří do skupiny výrobků masových paštik a je vyráběný do hliníkových obalů. Hmotnost jednoho výrobku je 105 gramů. Používaný systém v podniku kalkuluje náklady vždy 1 kusu konkrétního výrobku, kde je množství materiálu uvedeno na šest desetinných míst. V rámci jistého zjednodušení všechny náklady byly přepočteny na 1 000 ks výrobků a zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

I. Přímý materiál

V každé THN výrobku jsou započítány nezbytné odchylky. V přímém materiálu jsou zahrnuty tedy i části surovin, které se nestanou součástí finálního výrobku.

Tab. 6. Přímý materiál na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství (v kg)	Cena/MJ (v Kč)	Cena celkem (v Kč)
Tepelně opracované maso	22,58	25,17	568,34
Játra	26,36	14,98	394,87
Sádlo	27,41	32,10	879,86
Přímý materiál celkem	76,35		1843,07

II. Komponenty

V položce ostatní koření jsou zahrnuty: sušená cibule, cukr mletý, dusitanová směs a také zahušřovadlo. V THN je samozřejmě uvedeno jejich přesné množství, pro účel práce jsou shrnuty do jedné položky.

Tab. 7. Komponenty na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství (v kg)	Cena/MJ (v Kč)	Cena celkem (v Kč)
Stabilizátor	2,36	41,73	98,48
Sůl	1,50	3,42	5,13
Ostatní koření	0,43		120,69
Komponenty celkem	4,29		224,30

III. Obalový materiál

U obalového materiálu jsou stanoveny odchylky, které jsou nezbytné pro přípravu a rozjezd výrobních linek. U výrobku A se stanovené odchylky týkají misek, víček a etiket. Ostatní obalový materiál je určen v přesném množství na zabalení zvoleného výrobku konkrétnímu zákazníkovi.

Tab. 8. Obalový materiál na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství	Cena/MJ (v Kč)	Cena celkem (v Kč)
Miska - hliník	1 003 ks	0,87	872,61
Víčko	1 003 ks	0,27	270,81
Karton - dno	83,86 ks	1,80	150,95
Karton - kryt	83,86 ks	0,57	47,80
Proložka	2,10 ks	3,85	8,09
Folie - strečová	0,05 kg	40,14	2,01
Etiketa	1003 ks	0,13	130,39
Páska lepicí	0,01 ks	163,28	1,63
Obalový materiál celkem			1 484,29

IV. Přímé mzdy

Do přímých mezd se zahrnují mzdy pracovníků, kteří se podílí přímo na výrobě. Přímá mzda výrobku tvoří i sociální a zdravotní pojištění. V podniku se pracovníci hodnotí úkolovou mzdou. Snahou firmy je pomocí úkolové mzdy co nejvíce motivovat pracovníky k plnění výkonových norem, které stanovuje výrobní útvar u jednotlivých skupin výrobků. Podle náročnosti jednotlivých úkonů a odpovědnosti se liší výše mzdových sazeb na základě stanovených výrobních tříd. Normy obsluhy a počty pracovníků, kteří se podílí na ostatních výrobních úkonech, určuje výrobní útvar společně s technickým. Sazba přímých mezd jednoho výrobku se stanoví souhrnem všech normovaných prací. Na výrobě produktu A se přímo podílí 19 výrobních dělníků, kteří provádí úkony: příprava surovin a vychystávání koření, obsluha výrobního zařízení (mělení, plnění, sterilování), manipulační pracovníci a balení.

Přímé mzdy celkem 1 000 ks výrobku A činí **950 Kč**.

V. Výrobní režie

Univerzální naturální základnou je tuna výrobků. Následně je výše režijních sazeb v Kč na tunu přepočtena na gram. Režijní náklady, které budou řazeny konkrétním výrobkům, bu-

dou pak vypočteny podle hmotnosti jednotlivých výrobků a přepočtených režijních sazeb v Kč/g.

1 tuna = 1000 000 gramů

Výrobek A = 105 gramů

$$\text{Koeficient VR} = \frac{11262}{1000000} = 0,011262 \text{ Kč/g}$$

VR 1 ks výrobku = $105 \cdot 0,011262 = 1,18251 \text{ Kč}$

Výrobní režie 1 000 ks výrobku A tedy je **1 182,51 Kč**.

VI. Zásobovací režie

$$\text{Koeficient ZR} = \frac{284}{1000000} = 0,000284 \text{ Kč/g}$$

ZR 1 ks výrobku = $105 \cdot 0,000284 = 0,02982 \text{ Kč}$

Zásobovací režie 1 000 ks výrobku A je **29,82 Kč**.

VII. Správní režie

$$\text{Koeficient SR} = \frac{3216}{1000000} = 0,003216 \text{ Kč/g}$$

SR 1 ks výrobku = $105 \cdot 0,003216 = 0,33768 \text{ Kč}$

Celková položka správní režie 1 000 ks výrobku A je **337,68 Kč**.

VIII. Odbytová režie

$$\text{Koeficient OR} = \frac{839}{1000000} = 0,000839 \text{ Kč/g}$$

OR 1 ks výrobku = $105 \cdot 0,000839 = 0,088095 \text{ Kč}$

Položka odbytová režie 1 000 ks výrobku A je **88,09 Kč**.

Režijní náklady v průběhu období, budou celé zvolené skupině jednotlivým výrobkům přiřazovány ve stejné výši, podle uvedených výpočtů.

Tab. 9. Předběžná kalkulace 1 000 ks výrobku A (v Kč)

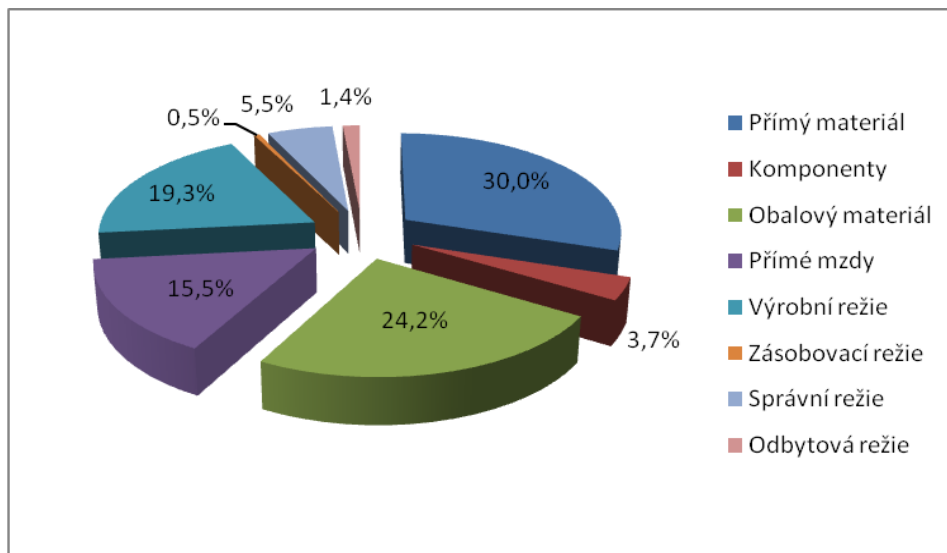
I.	Přímý materiál	1 843,07
II.	Komponenty	224,30
III.	Obalový materiál	1 484,29
IV.	Přímé mzdy	950,00
Σ	Úplné přímé náklady	4 501,66
V.	Výrobní režie	1 182,51
VI.	Zásobovací režie	29,82
VII.	Správní režie	337,68
VIII.	Odbytová režie	88,09
Σ	Úplné vlastní náklady	6 139,76

Následující výšečový graf (Obr. 5) znázorňuje, jakou měrou se podílí jednotlivé nákladové položky, které vstupují do výrobku, jež patří do skupiny masových paštik (o hmotnosti 105 g). Náklady celé zvolené skupiny výrobků, vyráběných do hliníkových obalů, budou velmi podobné. Budou se víceméně odlišovat v ochucovadlech a některých vstupních vložkách (např. salám). Dále se náklady celé skupiny výrobků budou mírně lišit ve spotřebovaném množství obalů podle cílových zákazníků. Hotové výrobky jsou baleny podle požadavků jednotlivých obchodních řetězců.

Základním surovinám a obalům musí podnik věnovat především zvýšenou pozornost. Tyto položky výrobku totiž představují více než polovinu z jeho celkových nákladů. Položka přímé mzdy se na kalkulaci výrobku podílí okolo 15 %. Přísady a ochucovadla tvoří pouze necelé 4 % ze všech nákladů, ale jejich ceny za množstevní jednotku bývají nejvyšší.

Výrobní režie zahrnuje mnoho nejrůznějších nákladů související s výrobou. Na celkových režijních nákladech se podílí více než 70 %, a proto jí musí podnik věnovat patřičnou pozornost. Položka výrobní režie se na celkové kalkulaci výrobku A podílí téměř 20 %. V týdenních někdy i v kratších intervalech dochází k objednání nezbytného množství materiálu pro další naplánovanou výrobu. Náklady (zásobovací režie), které souvisí se sklado-

váním, udržování zásob a vyřizování dodávek, jsou tedy velmi nízké. Odbytové náklady jsou společné náklady odbytu a skladování. Některé výrobky mají krátkou dobu trvanlivosti, a proto jsou téměř ihned po výrobě expedovány. Velikost správního režie kalkulována jednotlivým výrobkům není natolik zanedbatelná jako zásobovací či odbytová režie.



Obr. 5. Podíl jednotlivých položek výrobku A

7.4.2 Technologický postup výroby zvolené skupiny výrobků

Po vychystání surovin v syrovém stavu dochází k tepelné úpravě ve várně. Následně se tepelně upravené suroviny navažují. Navážené suroviny se nejprve pomelou a v další fázi dochází k jejich mletí. Podle požadované kvality výrobku se mletí několikrát opakuje. Z mēliče se přečerpá připravená hmota do plničky. Obslužný dělník plnicího stroje zodpovídá za nastavení požadované hmotnosti výrobku a správné nastavení funkčnosti stroje. V THN výrobku jsou tedy odchylky misek a víček pro rozjezd plnicího stroje. Výrobky jsou z pásu skládány do košů. V další fázi dochází ke sterilizaci výrobků dle požadované teploty v autoklávu (nad 100 °C). Důsledkem sterilizace na nezbytnou teplotu mají výrobky delší dobu trvanlivosti. Autokláv je určen pro sterilizaci masových paštik v hliníkových obalech, ve formách a masových paštik vyráběných do skla. Po sterilizaci jsou výrobky tříděny a následně baleny podle jednotlivých odběratelů.

7.4.3 Operativní kalkulace výrobku A

V průběhu celého měsíce se samozřejmě neustále měnily ceny jednotlivých nakupovaných položek vstupující do výrobku. Operativní kalkulace ukazuje, jaké byly skutečné, úplné,

přímé náklady výrobku. V této kalkulaci se promítnou i skutečné odchylky od THN. Zde byl opět proveden přepočít na 1 000 ks výrobku A. Všechny údaje operativní kalkulace vychází z výrobního deníku, do kterého výrobní účetní zaznamenávají všechny údaje z předchozího dne výroby. Díky informačnímu systému Controlling získá přesné údaje jednotlivých výrobků.

I. Přímý materiál

V THN je určeno množství přímého materiálu (masa) v syrovém stavu. Po tepelné úpravě a opracování laboratoř určí výtěžnost, aby konečný výrobek obsahoval přesné množství podle receptur. Výtěžnost je měřena po každé tepelné úpravě v průběhu výroby. Pokud je výtěžnost nižší, pracovníci musí přidat zbylé množství, tak aby odpovídalo stanovené receptuře. Skutečně spotřebované množství přímého materiálu je ovlivněno samozřejmě kvalitou. V operativní kalkulaci výrobku A je spotřebováno větší množství, než udává THN výrobku, a také cena masa se v průběhu měsíce neustále měnila. Položka, tepelně opracované maso, se při výrobě tohoto výrobku dále neupravuje, proto odchylka skutečné spotřeby od normy není nijak výrazná. Tato odchylka bývá způsobena především manipulačními ztrátami.

Tab. 10. Přímý materiál na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství (v kg)	Cena celkem (v Kč)
Tepelně opracované maso	22,81	594,56
Játra	27,68	425,16
Sádlo	28,23	902,68
Přímý materiál celkem	78,72	1 922,40

II. Komponenty

Koření a různá ochucovadla se přidávají až ve fázi mletí tepelně upraveného masa v přesně normovaném množství. Proto skutečně spotřebované množství všech komponentů se od THN nijak neliší. Jejich cena se v průběhu měsíce nijak výrazně neměnila. Ochucovadla bývají většinou dodávány stejnými dodavateli. Ve fázi mletí se dále přidává ještě

voda, která se však v THN neudává. Potřebný objem vody k výrobě má dělník uveden přímo u linky.

Tab. 11. Komponenty na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství (v kg)	Cena celkem (v Kč)
Stabilizátor	2,36	109,10
Sůl	1,50	6,63
Ostatní koření	0,43	132,94
Komponenty celkem	4,29	248,67

III. Obalový materiál

U obalového materiálu se v průběhu měsíce poměrně změnila cena hliníkových misek a víček. Neboť bývala poněkud velká zmetkovitost těchto výrobků, která byla způsobena obaly. Proto společnost byla nucena změnit dosavadního dodavatele. Hliníkové misky a víčka jsou kvalitnější, cena je sice o něco vyšší, ale zmetkovitost se snížila. Zmetky se v podniku sledují zvlášť. Podle toho, v které fázi výroby zmetky vznikají, je útvar rozděluje na opravitelné a neopravitelné. Odchytky skutečného spotřebovaného množství obalů výrobků (u misek, víček a etiket) bývají způsobeny především obslužným dělníkem, kvalitou obalů nebo poruchovostí stroje. I nepatrné zakřivení misky zapříčiní, že se jich spotřebuje daleko větší množství, protože linka byt' mírnému zakřivení není přizpůsobena. Nákupní ceny ostatního obalového materiálu se v průběhu měsíce neměnily, jsou smlouveny s dodavateli na vymezené období. Odchytky spotřebovaného množství ostatních obalů (kartonů, proložek, folie a pásy) jsou zanedbatelné a při zaokrouhlování na dvě desetinná místa nejsou rozpoznány.

Tab. 12. Obalový materiál na 1 000 ks výrobku A

Kalkulační položka	Množství	Cena celkem (v Kč)
Miska - hliník	1 012 ks	961,92
Víčko	1 009 ks	332,70
Karton - dno	83,86 ks	150,95
Karton - kryt	83,86 ks	47,80
Proložka	2,10 ks	8,09
Folie - strečová	0,05 kg	2,01
Etiketa	1010 ks	131,30
Páska lepící	0,01 ks	1,63
Obalový materiál celkem		1 636,40

IV. Přímé mzdy

Při operativní kalkulaci Controlling u přímých mezd vychází ze stanovené spotřeby práce na jednotku produkce (1 výrobek). Informační systém není přizpůsoben, aby zjišťoval výši skutečných mezd u jednotlivých výrobců. Přímé mzdy systém kalkuluje jednotlivým výrobkům dle stanovených sazeb. Zjišťování skutečných mezd na jednu kalkulační jednici by bylo příliš složité.

Úplné přímé náklady 1 000 ks výrobku A se oproti předběžné kalkulaci zvýšily o 255,81 Kč. Zvýšení je způsobeno vývojem cen a důsledkem většího, skutečného, spotřebovaného množství než udává THN v předběžné kalkulaci. Zvýšení přímých nákladů se samozřejmě promítne i v celé zvolené skupině těchto výrobců. Skutečné odchylky spotřebovaného množství budou ovšem u jednotlivých výrobců jiné, důsledkem celé řady faktorů.

Tab. 13. Operativní kalkulace 1 000 ks výrobku A (v Kč)

I.	Přímý materiál	1 922,40
II.	Komponenty	248,67
III.	Obalový materiál	1 636,40
IV.	Přímé mzdy	950,00
Σ	Úplné přímé náklady	4 757,47

Velkou výhodou používaných norem v podniku je, že umožňují kalkulovat i rozpracované, nedokončené výrobky. Podnik je tak schopen kalkulovat náklady výrobků v jeho jednotlivých výrobních fázích.

8 NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

Ve společnosti Konzervia, a. s. existují různé možnosti, jak mohou snižovat své náklady. Velkou výhodou výrobního podniku je, že některé vložky vstupující do masových paštik a přílohy hotových jídel, si vyrábí sám. Vlastní výrobou vložek a polotovarů ušetří náklady výrobců. Náklady uspoří díky výrobnímu zařízení a nezbytným surovinám, které má společnost pro jejich výrobu k dispozici. Těmito vložkami jsou např. salám junior a šunka. Vyrobené vložky a polotovary následně dodávají i ostatním samostatným výrobním závodům, které patří do konsolidačního celku. V budoucnu by jistě pro podnik bylo přínosné, kdyby vlastní výroba vstupních vložek a polotovarů byla rozšířena o další možné položky (např. kynuté knedlíky pro výrobu hotových jídel). Dále by se společnost mohla výrobou těchto položek zaměřit i na ostatní sektor odběratelů. O těchto záležitostech samozřejmě rozhoduje mateřská společnost.

Náklady na provoz jednotlivých výrobních linek jsou odlišné. Na zhotovení jednotlivých skupin výrobků se podílí odlišné stroje a výrobní linky. Výrobní náklady se tedy od sebe poněkud liší. Proto lze považovat přiřazování výrobních nákladů, ale i ostatních režijních nákladů pomocí přírážkové metody, za nepřesné. Zvolenou metodou nejsou poukázány příčiny vzniku režijních nákladů. V minulosti ve společnosti proběhl pokus o implementaci složitějšího a podrobnějšího kalkulačního vzorce. Vzorec měl kalkulovat přesněji režijní náklady jednotlivým výrobkům. Důsledkem jeho náročnosti bylo jeho používání pro kalkulování nákladů společností odmítnuto. Užívání tohoto detailního vzorce by Controllingu přinášelo spíše komplikace. Pomocí některých jiných metod, než je přírážková metoda, by podnik mohl mít lepší znalosti o nákladech výrobních procesů či o tom, jaké operace jsou pro ně drahé. Jiné zvolené metody by mohly přinést výstižné informace pro zlepšení výkonnosti výrobního podniku. Ale při tak velkém objemu produkce různorodých výrobků je téměř nemožné v přesnější výši kalkulovat režijní náklady jednotlivým výrobkům.

Na jakost základních vstupních surovin (rostlinného a živočišného původu) působí celá řada vnitřních a vnějších vlivů. Snahou podniku by mělo být nakupovat suroviny dobré kvality, aby odpady z těchto surovin a odchylky od norem byly co nejnižší. Dále také hrozí razantní zvýšení cen vepřového masa. Podle odhadů ekonomů by se cena masa mohla zvednout v roce 2012 až o 10 %. Toto zvýšení cen se pak samozřejmě promítne do kalkulace velké většiny výrobků v podniku (celé skupiny masových paštik a hotových jídel). Kvůli neustálému vývoji cen by se společnost měla snažit hledat levnější dodavatele, kteří

však nabízejí dobrou kvalitu surovin. Ve snaze společnosti hledat levnější dodavatele základních vstupních surovin nesmí však docházet ke zhoršení kvality výrobků.

Výrobní útvar společnosti může ovlivnit hospodárnost výroby a tím snižovat velikost kvantitativních odchylek (především u spotřeby přímého materiálu). Výrobní dělníci mohou tedy samozřejmě výrazně ovlivnit náklady podniku. Zbytečné ztráty v průběhu výroby vznikají především při manipulaci a nedůslednou kontrolou správné funkčnosti výrobního zařízení. Výrobní dělníci zapříčiňují, že se spotřebovává velké množství obalového materiálu (misek a víček). Tato skutečnost vzniká špatným seřizením plnicího stroje. Dále při velkých ztrátách (při vzniku zmetků) a na základě toho, kdo za ně odpovídá, se krátí dělníkovi mzda (většinou 20 % z hodnoty vzniklé škody). Na základě uvedených faktů je proto nezbytné, aby se podnik snažil průběžně zvyšovat kvalifikaci svých zaměstnanců a více je motivovat k důslednějšímu plnění všech pracovních činností. Lepší kvalifikaci dělníků umožňují průběžná školení, která zahrnují: bezpečnost práce, správnost obsluhy výrobního zařízení, dodržování pracovních postupů a hygienické minimum. Nezbytné znalosti dělníků jsou v podniku ověřovány písemnými testy.

Je také nutné věnovat zvýšenou pozornost kvalitě obalového materiálu. Nedostatečná kvalita především misek pro jakékoliv výrobky způsobuje vznik jednak opravitelných a jednak neopravitelných zmetků (bombáží). Při změně dodavatele těchto obalů je proto nutné nejprve odzkoušet výrobu produktu s daným obalem na vzorcích. Ve společnosti se neustále řeší a budou řešit problémy s obaly u jednotlivých výrobků. Veškerá snaha o jejich levnější nákup způsobuje celou řadu překážek ve výrobě.

Jinou možnou cestou, jak společnost může optimalizovat náklady výrobků, je snižování režijních nákladů. Podnik jim musí věnovat patřičnou pozornost a snažit se v rámci svých možností co nejvíce jejich podíl na celkových nákladech výrobku snižovat. Náklady na řízení, provoz a údržbu výrobního zařízení (elektrická energie, opravy strojů a zařízení, materiálová údržba a spotřeba náhradních dílů) jsou vysoké. Především u některých strojů a linek ve výrobě jsou tyto náklady poměrně vyšší. Příliš časté prostoje strojů mohou způsobovat neplnění výkonných norem. Výrobní procesy jsou v podniku předmětně uspořádány. Výhodou tohoto uspořádání je efektivní fungování provozu. Nevýhodou je však větší citlivost na poruchy. Další modernizace některých stávajících zařízení by jistě snížila režijní náklady i poruchovost v průběhu výroby. Modernizace by určitě společnosti umožnila

zvyšovat současné výkonové normy. Dále by podniku přinesla i lepší bezpečnostní opatření a novější, rychlejší a výhodnější způsoby jednotlivých výrobních operací.

Samozřejmě také automatizace některých výrobních činností by pro podnik byla velkým přínosem. V průběhu výrobního procesu je podíl manipulačních dělníků značný. Konkrétně u zvolené skupiny výrobků (masových paštik v hliníkových obalech) je největší nutnost těchto dělníků při činnostech: skládání výrobků z pásu do košů před sterilizací a vyskládání výrobků z košů po sterilizaci. Automatizace zmíněných činností by mohla snížit současný počet těchto dělníků a následně by se i snížila kalkulační položka přímých mezd celé skupiny výrobků.

Podnik v některých oblastech využívá outsourcingu (služby v technice, úklid, ostraha atd.), což pro něho znamená úsporu nákladů. V současné době využívání externích služeb poskytované specializovanými podniky narůstá. V budoucnu by podnik mohl zvážit využití outsourcingu i v dalších oblastech.

V poslední době bylo odhaleno několik velkých skandálů v potravinářském průmyslu v zahraničí. To lze vnímat jako velkou příležitost a „výhodu“ v budoucnu pro společnost na českém trhu. Jistě se na základě těchto skutečností sníží důvěra konečných spotřebitelů ke kvalitě dovážených výrobků. Češi tedy mohou začít upřednostňovat české výrobky oproti levnějším dováženým ze zahraničí a podpořit tak odbyt sice dražších, ale kvalitnějších výrobků českých. Uvedená situace by v podniku vedla k větší produkci a zisku. Snaha společnosti o neustálý vývoj nových výrobků podle odhadu přání zákazníků a podle požadavků obchodu samozřejmě také ovlivní jejich výsledky.

Snahy ve společnosti, které se týkají snižování výrobních nákladů produktů, nesmí klesnout pod určitou mez, kde by docházelo ke zhoršení kvality výrobků, k horším pracovním podmínkám apod.

Instalace současného používaného informačního systému proběhla před několika lety. Vlastní implementace systému byla uskutečněna s vysokou intenzitou s využitím připravených nástrojů a s řadou nových prvků. Jako nástroj pro podporu řízení a rozhodování byl zaveden modul s několika samostatnými aplikacemi (např. knihovny nákladů, výdajů, příjmů, výnosností výroby, controllingu apod.). Používaný informační systém je tudíž i velkým přínosem v oblasti kalkulace nákladů výrobků. Pro účely kalkulace je systém ve

společnosti detailně propracován. Controlling díky němu získává přesnější informace o nákladech jednotlivých výrobků.

V závěru je nutno podotknout, že uvedené návrhy, které by mohly zlepšit finanční situaci společnosti ve vztahu ke kalkulacím nákladů výrobků, byly jen stručně popsány, neboť jednotlivé propočty efektivnějších možných řešení by byly nad rámec této bakalářské práce.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů vybrané skupiny výrobků ve zvoleném podniku, na základě analýzy vymezit problematické oblasti a následně navrhnout opatření pro zlepšení finanční situace podniku ve vztahu ke kalkulacím nákladů. Předběžná a operativní kalkulace konkrétního výrobku zvolené skupiny sledovala jednotlivé nákladové položky. Bylo poukázáno na negativní nárůst výrobních nákladů a hlavní příčiny vzniku těchto odchylek následně zdůvodněny. Podle zjištěných skutečností byla navržena opatření, která by mohla zlepšit finanční situaci analyzovaného podniku ve vztahu ke kalkulacím nákladů. Tím se podařilo dosáhnout cílů, které byly v úvodu bakalářské práce stanoveny.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část byla věnována nákladům, kalkulacím, tvorbě cen a okrajově významu rozpočtnictví. Získané teoretické poznatky byly uplatněny při zpracování praktické části, ve které je provedena analýza druhového členění nákladů ve sledovaných letech a zhodnocen výsledek hospodaření. Dále je zde podrobněji popsáno, jak probíhají kalkulace ve společnosti. Průběh kalkulace byl následně proveden u konkrétního výrobku zvolené skupiny.

Kalkulace ve společnosti mají velmi významnou úlohu. Je jim věnována patřičná pozornost a rozhodně tvorba kalkulací není podceňována. I přesto, že společnost vyrábí velké množství nejrůznějších produktů, díky používanému informačnímu systému zná přesné náklady jednoho kusu výrobku. Takto podrobný systém kalkulací přispívá ke správným rozhodnutím a úspoře nákladů. Jedná se například o správná rozhodnutí při stanovení prodejních cen. Při tvorbě cen svých výrobků společnost vychází i z poznatků cen konkurentů na trhu. Cena je jednotlivým výrobkům přisuzována také podle jejich kvality.

V závěru bych chtěla poděkovat společnosti Konzervia, a. s. za poskytnuté poklady a informace, které byly nezbytné k vypracování bakalářské práce. Velkým přínosem jistě bylo srovnat získané poznatky o nákladech a kalkulacích z odborné literatury a praxe v podmínkách konkrétního podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2001. ISBN 80-247-0066-2.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. *Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I)*. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0746-3.
- [4] HRADECKÝ, Mojmir a KRÁL, Bohumil. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.
- [5] HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví: základy*. Ostrava: Mirago, 1999. ISBN 80-85922-68-1.
- [6] KONEČNÝ, Jiří. *Podniková ekonomika*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2010. ISBN 978-80-7318-771-2.
- [7] KOTLER, Philip. *Moderní marketing*. 4. evropské vydání. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1545-2.
- [8] KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. ISBN 80-7175-060-3.
- [9] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2008. ISBN 978-80-726-141-6.
- [10] MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady?* Ostrava: Montanex, 1994. ISBN 80-85-780-16-X.
- [11] OGEROVÁ, Brigitte a FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6.
- [12] POPESKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008. ISBN 978-80-7318-702-6.

- [13] SCHROLL, Rudolf. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993. ISBN 80-85573-23-7.
- [14] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003. ISBN 80-247-0515-X.
- [15] ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a HROMKOVÁ, Ludmila. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2007. ISBN 987-80-7318-624-1.

Elektronické zdroje:

- [16] *Domp.4fan.cz*. Ekonomika podniku. [online]. 2009 [Cit. 5.3.2012]. Dostupné z: <http://domp.4fan.cz/wp-content/uploads/4K.pdf>
- [17] *Spoluzaci.cz*. Tvorba technicko hospodářských norem. [online]. [cit. 25.3.2012]. Dostupné z: www.spoluzaci.cz/dokumenty/detail/1059808
- [18] *Vscht.cz*. Technologie zpracování ovoce a zeleniny. [online]. [cit. 20.3.2012]. Dostupné z: www.vscht.cz/ktk/www_324/studium/OZ/zelenina_1.pdf

Ostatní zdroje:

- [19] Interní materiály společnosti Konzervia, a. s
- [20] Výroční zprávy Konzervia, a. s. za roky 2008 - 2010

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DPH	Daň z přidané hodnoty.
MTZ	Materiálně technické zásobování.
n	Průměrný jednotkový náklad.
N	Náklady celkem za období.
NRN	Nepřímé režijní náklady.
OR	Odbytová režie.
PP	Procento přiřázky režijních nákladů.
Q	Výkony celkem za období.
RZ	Rozvrhová základna.
SR	Správní režie.
THN	Technickohospodářské normy.
VR	Výrobní režie.
ZR	Zásobovací režie.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Kalkulační systém a jeho členění [8].....	26
Obr. 2. Vývoj počtu zaměstnanců Konzervia, a. s. v letech 2008 – 2010	37
Obr. 3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2008 - 2010 (v tis. Kč).....	38
Obr. 4. Podíl nákladových druhů za rok 2010	41
Obr. 5. Podíl jednotlivých položek výrobku A	51

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Výroba v tunách.....	36
Tab. 2. Výnosy a náklady v jednotlivých letech (v tis. Kč)	38
Tab. 3. Vývoj nákladových položek v letech 2008 – 2010 (v tis. Kč).....	40
Tab. 4. Používaný kalkulační vzorec	44
Tab. 5. Režijní náklady daného období	46
Tab. 6. Přímý materiál na 1 000 ks výrobku A	47
Tab. 7. Komponenty na 1 000 ks výrobku A	47
Tab. 8. Obalový materiál na 1 000 ks výrobku A	48
Tab. 9. Předběžná kalkulace 1 000 ks výrobku A (v Kč)	50
Tab. 10. Přímý materiál na 1 000 ks výrobku A	52
Tab. 11. Komponenty na 1 000 ks výrobku A	53
Tab. 12. Obalový materiál na 1 000 ks výrobku A	54
Tab. 13. Operativní kalkulace 1 000 ks výrobku A (v Kč).....	55

SEZNAM PŘÍLOH

P I Organizační struktura

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

