



# Kalkulační systém podnikatelského subjektu a jeho využití při řízení nákladů

## Bakalářská práce

*Studijní program:* B6208 – Ekonomika a management  
*Studijní obor:* 6210R015 – Ekonomika a management mezinárodního obchodu  
*Autor práce:* **Eva Janková**  
*Vedoucí práce:* Ing. Radana Hojná, Ph.D.



Technická univerzita v Liberci  
Ekonomická fakulta  
Akademický rok: 2016/2017

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Janková**  
Osobní číslo: **E14000441**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a management mezinárodního obchodu**  
Název tématu: **Kalkulační systém podnikatelského subjektu a jeho využití při řízení nákladů**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Klasifikace nákladů a jejich členění, kurzové rozdíly
2. Teoretické aspekty problematiky kalkulací
3. Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit
4. Aplikace teoretických poznatků v praxi vybraného podniku
5. Vyhodnocení současného stavu a návrh vlastních doporučení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 normostran**

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

Seznam odborné literatury:

**FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví - nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2011.**

**ISBN 978-80-7357-712-4.**

**GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial Accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill Companies, 2011.**

**ISBN 978-0-07-811100-6.**

**HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: GRADA Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.**

**KRÁL, Bohumil, et al. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.**

**POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.**

**Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Radana Hojná, Ph.D.**

Katedra financí a účetnictví

Konzultant bakalářské práce: **Iva Laksarová**


Preciosa a.s., vedoucí odboru kontrolingu

Datum zadání bakalářské práce: **31. října 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. května 2018**

  
prof. Ing. Miroslav Žížka, Ph.D.  
děkan



  
doc. Dr. Ing. Olga Hasprová  
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2016

## Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum: *4.5. 2017*

Podpis: *Janková*

## **Anotace**

Obsahem bakalářské práce je analýza problematiky kalkulací v rámci kalkulačního systému v teoretické rovině a následně v praxi vybraného podnikatelského subjektu. Pro tento účel byla navázána spolupráce se společností Preciosa Lustry, a.s. Cílem práce je provedení charakteristiky stávajícího kalkulačního systému používaného v podniku, jeho zhodnocení a návrh vlastních doporučení, která by podle názoru autorky mohla vést ke zlepšení. Teoretická část vysvětluje rozdíly mezi jednotlivými účetními subsystemy, nastiňuje problematiku řízení nákladů a kalkulací využívaných v podniku z teoretického hlediska. Pro její zpracování byla využita odborná literatura jak česká, tak i zahraniční. Praktická část byla zpracována na základě konzultací s paní vedoucí oddělení controllingu. Zachycuje působení a pozici společnosti na světovém trhu, dále předkládá detailní pohled na kalkulace z časového hlediska, způsob kalkulace režijních nákladů a v poslední řadě podává charakteristiku kalkulování doplňkových služeb. V závěru práce je předložen doporučující návrh vedoucí ke zpřehlednění kalkulačního systému vybrané společnosti.

## **Klíčová slova**

účetnictví, náklady, kalkulace, kalkulační systém, svítidla

## **Annotation**

The content of the bachelor thesis is the analysis of the calculation issues in the calculation system in the theoretical level and subsequently on the practice of the selected business subject. For this purpose the thesis liaises with Preciosa Lustry, a.s. The aim of the thesis is to conduct the characterization of the current calculation system, that is being used in the company, to evaluate it and to propose its own recommendations which, in the author's opinion, could lead to improvement. The theoretical part explains the differences between the individual accounting subsystems, outlines the issues of cost management and the calculations used in the enterprise from a theoretical point of view. Both Czech and foreign literatur were used for the elaboration. The practical part was consulted with the head of the controlling department. It captures the company's activity and its position on the global market, furthermore it also provides a detailed view on the calculation in terms of time, the method of calculating overheads, and, lastly, it gives the characteristics of calculating additional services. At the end of the thesis, the recommendation, which leads to the clarification of the calculation system of the selected company, is presented.

## **Key words**

accounting, costs, calculation, calculation system, lighting

# Obsah

Seznam zkratek.....	10
Seznam obrázků.....	9
Úvod .....	11
1 Účetnictví a účetní subsystémy .....	12
1.1 Finanční účetnictví.....	12
1.2 Vnitropodnikové účetnictví .....	13
1.2.1 Nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování .....	13
1.2.2 Úkoly manažerského účetnictví .....	15
2 Náklady a jejich pojetí.....	16
2.1 Klasifikace nákladů.....	17
2.1.1 Druhové členění nákladů .....	17
2.1.2 Rozdělení nákladů podle účelu, ke kterému byly vynaloženy .....	19
2.1.3 Kalkulační členění nákladů .....	21
2.1.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů .....	22
3 Kalkulace a kalkulační systém .....	25
3.1 Nákladové kalkulace .....	25
3.1.1 Kalkulační metoda.....	25
3.1.2 Nákladová alokace - metody přiřazování nákladů výkonu .....	26
3.2 Kalkulační systém a využití jednotlivých kalkulací .....	27
3.2.1 Kalkulace ceny .....	29
3.2.2 Kalkulace nákladů .....	29
3.2.3 Struktura nákladů v rámci kalkulace .....	31
3.2.4 Typový kalkulační vzorec .....	32
3.2.5 Metody nákladových kalkulací.....	33

4	Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit.....	35
4.1	Charakteristika společnosti Preciosa, a.s. ....	35
4.2	Popis podnikatelské činnosti společnosti Preciosa, a.s. ....	35
4.2.1	Preciosa Group .....	36
4.2.2	Afilace Preciosy Lustry a.s. ve světě.....	37
4.2.3	Kurzové riziko - zajištění měny.....	38
5	Klasifikace nákladů ve vybraném podniku .....	39
6	Kalkulační systém vybraného podniku.....	41
6.1	Kalkulační systém společnosti Preciosa Lustry, a.s. ....	41
6.1.1	Kalkulace ceny svítidla.....	42
6.1.2	Kalkulace nákladů svítidel.....	43
6.2	Struktura nákladů v kalkulacích společnosti Preciosa Lustry, a.s. ....	46
6.2.1	Kalkulační vzorec společnosti .....	49
6.3	Kalkulace doplňkových služeb .....	51
7	Celkové zhodnocení společnosti a návrhy vlastních doporučení .....	52
	Závěr.....	53
	Seznam použité literatury .....	54



## Seznam zkratek

a.s.	Akciová společnost	PCE	Preciosa Centr
CZK	České koruny	PCL	Preciosa Lustry
IT	Oddělení PC podpory	PHK	Preciosa Hong Kong
Kč	Korun českých	PNY	Preciosa New York
LP	Lidská práce	PPP	Podniková prodejna Praha
max	Maximální, maximálně	PR	Předvýrobní režie
MIC	Minimální inkasní cena	PSG	Preciosa Singapore
min	Minimální, minimálně	PUK	Preciosa Londýn
NC	Nákladová cena	PUS	Preciosa USA
OJ	Obchodní jednotka	ŘAE	Ředitel afilace Evropa
OJ Indie	Obchodní jednotka Indie	SHV	Sklad hotových výrobků
OR	Obchodní režie	SP	Strojní práce
OŘ	Obchodní ředitel	SR	Správní režie
OTD	Oddělení technické dokumentace	tis	Tisíc
PAE	Preciosa Dubai	TU	Technický úsek
PC	Prodejní cena	USD	Americký dolar
PCD	Preciosa Dongguan	ÚVN	Úplné vlastní náklady

## Seznam obrázků

<i>Obr. 1 - Příklad druhového členění nákladů</i> .....	18
<i>Obr. 2 - Účelové členění nákladů po linii útvarů</i> .....	21
<i>Obr. 3 - Schéma kalkulačního systému</i> .....	28
<i>Obr. 4 - Vazby kalkulačního procesu</i> .....	30
<i>Obr. 5 - Struktura druhů nákladů v rámci kalkulací</i> .....	31
<i>Obr. 6 - Struktura typového kalkulačního vzorce</i> .....	32
<i>Obr. 7 - Rozmístění afilací společnosti Preciosa Lustry, a.s. po světě</i> .....	37
<i>Obr. 8 - Kalkulační systém společnosti Preciosa Lustry, a.s.</i> .....	41
<i>Obr. 9 - Detailní přehled přímých nákladů společnosti Preciosa Lustry a.s.</i> .....	46
<i>Obr. 10 - Soupis jednotlivých středisek v rámci režii společnosti Preciosa Lustry (PCL), část 1</i> .....	47
<i>Obr. 10 - Soupis jednotlivých středisek v rámci režii společnosti Preciosa Lustry (PCL), část 2</i> .....	476
<i>Obr. 11 - Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry a.s.</i> .....	49

## Seznam tabulek

<i>Tab. 1 - Porovnání nákladového a manažerského účetnictví .....</i>	14
<i>Tab. 2 - Klasifikace nákladů imaginárního podniku .....</i>	39
<i>Tab. 3 - Členění nákladů ve společnosti Preciosa Lustry, a.s. ....</i>	40
<i>Tab. 4 - Předběžná kalkulace, sestavení ceny projektového manažera.....</i>	43
<i>Tab. 5 - Kalkulace svítidla ze systému Oddělení technické dokumentace (v Kč) .....</i>	44
<i>Tab. 6 - Pásma degresivních režii .....</i>	50
<i>Tab. 7 - Modelový příklad režii v jednotlivých pásmech .....</i>	50

# Úvod

Bakalářská práce se věnuje analýze kalkulačního systému společnosti Preciosa Lustry a.s., se zaměřením na nákladové kalkulace. Toto téma bylo zvoleno z důvodu aktuálnosti v souvislosti s řízením nákladů, které je v každé organizaci stěžejním aspektem ovlivňujícím její správné fungování a generování zisku. Každý výrobní podnik by měl mít dobře propracovaný systém kalkulací nákladů, s nímž úzce souvisí tvorba ceny produktu, aby byl schopný konkurovat ostatním společnostem na trhu. Správné řízení nákladů, a s ním spojená tvorba ceny, přispívají k prosperitě podniku.

Společnost Preciosa Lustry a.s. je předním českým výrobcem skleněných svítidel, který je známý po celém světě. Tradice zpracování křišťálu v horách severních Čech sahá až do 16. století, kdy se v křišťálovém údolí rozhořely první sklářské pece. Ve 20. století se začaly vyvážet první české lustry do celé Evropy. V současné době zdobí svítidla Preciosy luxusní rezidence po celém světě (Interní dokumenty vybraného podniku).

Cílem této bakalářské práce je provedení analýzy kalkulačního systému zvoleného podniku, jeho zhodnocení a návrh vlastních doporučení, která by mohla vést k jeho zpřehlednění. V rámci zpracování praktické části probíhaly konzultace s paní vedoucí controllingu vybrané společnosti. V práci byla využita metoda deskripce a analýzy podnikových materiálů či odborné literatury. Jedná se zejména o *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody* od autorů Fibírové, Šoljakové, Wagnera a Petery, dále kniha *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení* zpracovaná autory Popesko a Papadaki. V poslední řadě byly využity knihy *Manažerské účetnictví* v pojetí autorů Langa, Krále a Hradeckého (a spol).

V prvních kapitolách bakalářské práce je rozebrána problematika účetnictví a jeho subsystémů, dále pojetí nákladů a jejich členění a v poslední řadě samotné kalkulace v rámci kalkulačního systému. V druhé části práce je charakterizována společnost Preciosa Lustry a.s., její podnikatelské aktivity se zaměřením na mezinárodní obchod, a především je zde analyzován kalkulační systém podniku z hlediska kalkulací v zakázkové výrobě.

# 1 Účetnictví a účetní subsystémy

Účetnictví poskytuje v peněžních jednotkách vyjádřený soubor informací, které zachycují činnost podnikatelského subjektu za určité účetní období. Jedná se o modelové zobrazení reality, které vychází z jasně stanovených principů, metod a pravidel. Základní funkcí účetnictví je poskytování spolehlivých informací o podnikatelské zdatnosti společnosti všem zainteresovaným osobám, a to při plnění její základní ekonomické funkce. Účetnictví poskytuje podkladové informace pro zpracování firemních ukazatelů, které vypovídají o určité výkonnosti podniku (Fibírová et al., 2015), (Popesko a Papadaki, 2016).

Myšlenka, která v současné době výrazně ovlivňuje vývoj účetnictví, zdůrazňuje fakt, že je třeba diferenciovat způsob zobrazení podnikatelského procesu podle toho, kdo je uživatelem účetních informací. Tyto uživatele lze rozdělit na externí, tedy například státní orgány, spolupracující podniky, orgány veřejné správy, zaměstnance podniku či širokou veřejnost, a interní, mezi které se řadí vlastníci a samotný management podniku na různých stupních vnitropodnikového řízení (Král et al., 2010), (Fibírová et al., 2015).

## 1.1 Finanční účetnictví

Rozvoj podniku je sledován externími uživateli, jakými jsou například banky, majitelé podílů, stát, dodavatelé či veřejnost, a k tomuto účelu jim slouží **finanční a daňové účetnictví**. To je tvořeno účetním subsystémem, jenž je založen na jasně stanovených pravidlech z důvodu potřeby srovnání účetních informací s jinými podniky (Lang, 2005), (Popesko a Papadaki, 2016). Dodržení těchto pravidel garantuje externím uživatelům úplnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací v čase. Daňové účetnictví má stejný úkol jako finanční, ale je orientováno na stát. Primárně se zabývá správným vyjádřením základu daně z příjmu (Král et al., 2010), (Fibírová et al., 2015).

Finanční účetnictví je hlavním informačním nástrojem, prostřednictvím kterého firmy sdělují své hospodářské výsledky svým vlastníkům a věřitelům (Hradecký et al., 2008). Lze tedy říci, že finanční účetnictví podává základní informace o nákladech a výkonech podniku vyjádřených v peněžních jednotkách za minulá účetní období. Externí uživatelé účetních informací se zajímají o celkový výsledek hospodaření společnosti, zajímá je podnik jako celek.

Veškerá data a informace jsou ve finančním účetnictví obvykle obsažena ve dvou základních účetních výkazech – rozvaze a výkazu zisku a ztráty. K těmto dokumentům je zvykem sestavovat i výkaz o peněžních tocích tzv. cash flow. Vykazování účetních informací probíhá zpravidla jednou za rok na rozdíl od manažerského účetnictví, kde se výkazy sestavují dle potřeby i několikrát do roka. (Popesko a Papadaki, 2016).

## 1.2 Vnitropodnikové účetnictví

Interním uživatelům poskytuje potřebné informace **vnitropodnikové účetnictví**, které je směřováno interně a slouží individuálním potřebám podniku (Lang, 2005). Jedná se o oblast účetnictví, která poskytuje informace řídicím pracovníkům společnosti, a ty pomáhají plnit managementu podniku stanovené cíle. Hlavní rolí vnitropodnikového účetnictví je zjišťování a třídění těchto informací, jejich následná analýza a vykazování, které slouží řídicím pracovníkům k ovládání podnikatelské činnosti, podpoře výkonnosti podniku a ovlivňování faktorů jeho ekonomického vývoje. Vnitropodnikové účetnictví by mělo manažerům poskytovat podrobnější a kritičtější pohled na podnikovou činnost a umožňovat srovnání předpokládaného stavu se stavem aktuálním (Fibířová et al., 2015), (Hradecký et al., 2008).

Pro tento typ účetnictví nejsou legislativně stanovena žádná pravidla či zákonné předpisy, nemá přesně stanovenou formu, jeho struktura závisí pouze na společnosti samotné. Vnitropodnikové účetnictví lze považovat za účelné, neboť je přizpůsobeno konkrétním potřebám managementu. Účetnictví podniků z různých odvětví se zpravidla liší, k čemuž dochází kvůli působení odlišných aspektů a použití jiných účetních nástrojů (Lang, 2005), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 1.2.1 Nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování

V široce chápaném významu vnitropodnikového účetnictví se rozlišují *dva subsystémy účetních informací*. V prvním případě se jedná o **účetní informace pro řízení** podnikatelského procesu, kdy o jeho parametrech již bylo rozhodnuto.

Tento subsystém se také označuje pojmem **nákladové účetnictví**, je historicky starší a začalo se rozvíjet na konci 18. století po průmyslové revoluci. Tento typ účetnictví se vrací do minulosti, na rozdíl od účetnictví manažerského, které je orientováno na budoucnost.

Prvotním úkolem nákladového účetnictví bylo zjištění nákladů, které byly potřeba pro sestavení výsledných kalkulací, a to podle určité struktury a útvarů. Centrem pozornosti nákladového účetnictví je tedy zejména řízení nákladů, které je ovšem neoddelitelné od řízení výnosů a zisku, příjmů a výdajů či aktiv a závazků (Fibírová et al., 2015), (Popesko a Papadaki, 2016).

Druhý subsystém poskytuje **účetní informace potřebné pro rozhodování**, které jsou v užším významu označovány jako **manažerské účetnictví**. Tento účetní subsystém vnitropodnikového účetnictví není jednotně vymezen a dokonce se pro něj ve světě nepoužívá shodný název. V anglosaských státech je v současné době tento subsystém označován jako manažerské účetnictví, zatímco ve francouzsky hovořících zemích pojmem účetnictví pro řízení. V Německu je obvyklým pojmenováním výraz „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“ (Fibírová et al., 2015), (Král et al., 2010).

Jedná se o účetní informace pro taktické či strategické rozhodování o možných variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu. Pro správná manažerská rozhodnutí je nezbytné pracovat s informacemi o variantách, které by sloužily jako podpora rozhodování. Strategické a taktické rozhodování o budoucích alternativách činnosti umožňuje optimalizovat využití již existující kapacity (jež nevyžaduje další investiční vklady), ale zejména využití budoucí kapacity. Ta je spojena s dlouhodobým investičním rozhodováním. V tabulce níže je znázorněno srovnání obou účetních subsystémů (Popesko a Papadaki, 2016).

**Tab. 1 - Porovnání nákladového a manažerského účetnictví**

<b>Nákladové účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
<b>pro řízení</b> podnikatelského procesu, o jehož parametrech už bylo rozhodnuto	<b>pro rozhodování</b> o možných variantách budoucího vývoje
orientace na minulost	orientace na budoucnost
prostá evidence a klasifikace nákladů orientovaná na již vzniklé náklady	podpora manažerských rozhodnutí
	modelování variant budoucího vývoje

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s.

### **1.2.2 Úkoly manažerského účetnictví**

Data a informace získané z manažerského účetnictví jsou používány pouze pro vnitřní řízení společnosti, ke kterému manažeři potřebují informace pro plánování činností, rozhodování a pro jejich kontrolu. Management vyžaduje tyto informace například pro odhad prodejních cen, nákladů, poptávky, pozice na trhu či ziskovosti produktů či služeb, které daná společnost vytváří (Drury, 2015). Tato získávaná data jsou produktem tří součástí vnitropodnikového účetnictví, kterými jsou kalkulace, nákladové účetnictví a rozpočetnictví, a je nutné je v tomto účetním systému považovat za rovnocenné činnosti. Úkoly manažerského účetnictví lze vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami, které jsou vlastní všem třem jeho součástem.

Manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace o struktuře nákladů (zvláště kalkulační a účelové), výkonech podniku a jeho útvech. Dále by mělo zajistit funkčnost kalkulačního systému, útvarového odpovědnostního řízení, podnikových rozpočtů, běžné kontroly nákladů, rozpočtů režie, střediskových nákladů a výnosů a obstarat podklady potřebné pro rozhodování managementu (Hradecký et al., 2008).



## 2 Náklady a jejich pojetí

Náklady tvoří základní ekonomickou veličinu a je na ně nahlíženo ze *dvou pohledů*. **Finanční účetnictví** vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků, který v daném účetním období vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady se zde vyjadřují v účetních historických cenách (cenách, za které byla tato aktiva pořízena), či v evidované hodnotě přírůstku pasiv. Náklady dle finančního pojetí vyhovují potřebám externích uživatelů účetních informací a jsou evidovány ve výši, ve které byly zaúčtovány ve finančním účetnictví. V souvislosti s finančním účetnictvím lze hovořit o **explicitních nákladech** (Popesko a Papadaki, 2016).

**V manažerském pojetí** se vychází z charakteristiky nákladů jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností*“ (Král, 2010, s. 47). Manažerské účetnictví náklady dále klasifikuje v rámci hodnotového a ekonomického pojetí.

**Hodnotové pojetí nákladů** slouží jako zdroj informací pro běžné řízení podniku a kontrolu průběhu ukutečňovaných činností. Spotřebované vstupy se v tomto případě oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich reálné současné hodnotě. Náklady vyjádřené v manažerském účetnictví, a zachycované na účtech jednotlivých vnitropodnikových útvarů, v sobě zahrnují jak explicitní náklady (shodné s finančním účetnictvím), tak i tzv. kalkulační náklady (ty, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v odlišné výši než v účetnictví finančním). Tyto nákladové položky finanční účetnictví za náklady vůbec nepovažuje. Naproti tomu se **ekonomické pojetí nákladů** ještě více liší od finančního účetnictví a souvisí s oportunitními náklady. Odpovídá hodnotě, kterou je možné získat při nejefektivnějším použití těchto vstupů, anebo znázorňuje maximální ušlý efekt, který vznikl využitím pouze omezených zdrojů na danou alternativní variantu. Veškeré náklady, které nejsou evidovány v rámci finančního účetnictví, ale jsou zohledněny v rámci ekonomického a hodnotového pojetí, jsou považovány za **implicitní náklady** (Popesko a Papadaki, 2016).

Z odlišného chápání nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví vyplývá, že budou existovat položky nákladů, které budou v jednom z účetních systémů považovány za náklad, ale v druhém nikoliv. Typickým příkladem jsou kurzové ztráty/rozdíly, jež se ve finančním účetnictví klasicky účtují, ale manažerské je za náklad nepovažuje.

Kurzové rozdíly jsou brány za náklad, jenž se projevuje jako rozdíl mezi výnosem a peněžním příjmem, který vznikl v důsledku změny směnných kurzů měn při prodeji výrobku či služby do zahraničí. Z manažerského pohledu není možné řadit kurzové ztráty mezi náklady, jelikož se jedná o snížení výnosů, nikoliv o účelné vynaložení prostředků.

Opačným příkladem jsou oportunitní náklady, kde se jedná například o ušlý úrok z peněžních prostředků, které nebylo možné fyzicky použít, jelikož byly vázané v zásobách. V manažerském účetnictví se tento typ nákladu za náklad považuje, jelikož je důležitý pro rozhodování managementu (Popesko a Papadaki, 2016).

## 2.1 Klasifikace nákladů

Rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin je předpokladem jejich účinného řízení. Schopnost správně náklady řídit a dokázat ovlivnit příčiny jejich vzniku se opírá o znalost struktury a příčin vzniku těchto nákladů. Klasifikace nákladů dle různorodých kritérií je základním předpokladem pro použití dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016).

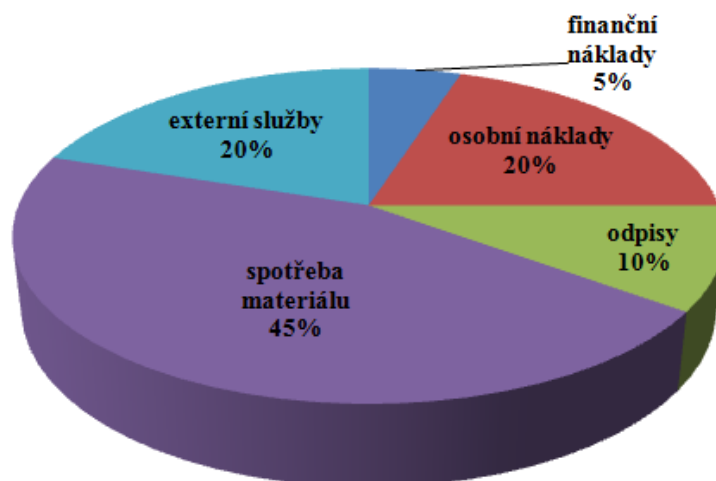
### 2.1.1 Druhové členění nákladů

Jedná se o nejčastěji používanou klasifikaci nákladů, ve které se náklady člení podle druhu spotřebovaného externího vstupu, jenž vstupuje do transformačního podnikového procesu. Toto rozdělení nákladů tedy odpovídá jejich finančnímu pojetí. Existuje několik základních nákladových druhů:

- *„spotřeba materiálu, energie a externích služeb,*
- *osobní náklady (mzdy, sociální náklady...),*
- *odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,*
- *spotřeba použití externích prací a služeb,*
- *finanční náklady“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32).

Finanční účetnictví pracuje s náklady jako se spotřebovanými externími zdroji, pro manažerské účetnictví je toto členění nákladů omezené, jelikož v něm není zahrnuta informace ohledně účelu a místa spotřeby těchto nákladů v podniku.

Druhové rozdělení nákladů umožňuje kvantifikaci objemu nákladů na materiál, ale není pomocí něho možné rozlišit, zda je tento materiál součástí výrobku (jednicový) nebo zda se jedná o režijní náklad. Dále je velmi obtížné rozlišit u osobních nákladů, která část z nich se skládá z nákladů osob, jež se přímo podílejí na tvorbě výkonu (například výrobních dělníků), a kterou část tvoří výkony režijních dělníků. Co se týče odpisů, tak i zde je problém v rozlišení, zdali se odepisuje kancelářské vybavení nebo se jedná o výrobní zařízení. Je tedy nutné konstatovat, že pro tvorbu podrobnějších manažerských analýz a podnikové kalkulace je zapotřebí využít spíše jiné členění nákladů. Nicméně česká legislativa orientuje výkazy finančního účetnictví právě na druhové i účelové rozdělení nákladů, a z tohoto důvodu není možné využít tyto výkazy pro manažerské účely. Příklad druhové klasifikace nákladů v podniku zobrazuje obrázek 1.



*Obr. 1- Příklad druhového členění nákladů*

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 32.

U různých podniků může procentuální podíl jednotlivých nákladových druhů napovědět, jakou roli má každý nákladový druh a jaký je jeho význam. Struktura nákladových druhů společnosti může vypovídat o charakteru transformačního procesu daného podniku.

Rozdílná nákladová struktura pak může poukazovat na organizace s následujícím charakterem:

- *manufaktura* - vyšší podíl přímých osobních nákladů, nízká úroveň automatizace,
- *automatizovaná montáž* - vysoký podíl spotřeby materiálu, nízká úroveň osobních nákladů, relativně vysoký podíl odpisů,
- *zakázková firma* - relativně průměrný podíl materiálových a osobních nákladů, vysoké zastoupení expertních služeb,
- *služby* - velmi malý podíl materiálových nákladů, značný podíl osobních nákladů (Popesko a Papadaki 2016).

### 2.1.2 Rozdělení nákladů podle účelu, ke kterému byly vynaloženy

Pro efektivní nákladové řízení je nutná klasifikace nákladů podle účelu jejich vynaložení. Tradiční druhové rozdělení nákladů, které je používáno ve finančním účetnictví, je pro manažerské rozhodování nevyhovující a nedostačující, jelikož není orientováno na účel použití nákladů. Ovšem v manažerském účetnictví je tento způsob klasifikace vhodný a žádoucí, přičemž člení náklady na technologické a náklady na obsluhu a řízení.

**Technologické náklady** jsou takové, které jsou bezprostředně vyvolány danou technologií, která je použita v transformačním procesu nebo s ním je účelově spjatá. Názorným příkladem je spotřeba dřeva při výrobě nábytku, či náklady na elektřinu nebo samotná mzda pracovníků. Za technologické náklady je možné považovat:

- *„náklady na jednicový materiál,*
- *mzdové náklady výrobních dělníků,*
- *odpisy strojů,*
- *pronájem výrobní haly,*
- *mzdy údržbářů.“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34).

Naopak při zajištění doprovodných činností technologického procesu vznikají **náklady na obsluhu a řízení**. Tyto náklady se vynakládají pro obstarání podmínek a infrastruktury samotného výrobního procesu jako například mzda účetní, IT náklady nebo náklady na provoz jídelny závodu. Vesměs lze hovořit o nákladech obslužných činností, jimiž jsou řízení, ekonomika, personalistika či IT apod.

Mezi náklady na obsluhu a řízení se řadí:

- „*mzdy manažerů, účetních, personalistů,*
- *náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky,*
- *náklady na informační systém podniku“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35).

Nicméně takovéto členění nákladů podle účelu se v praxi téměř nevyužívá z důvodu omezené využitelnosti v kalkulaci jednotky výkonu a také kvůli nejednoznačnosti, zda se jedná o náklady technologické nebo náklady na obsluhu a řízení. Daleko častěji se v praxi uplatňuje klasifikace z pohledu nákladů na jednici prováděného výkonu, kde tyto náklady členíme na jednicové a režijní. **Náklady jednicové** tvoří tu část technologických nákladů, které mimo jiné souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, kterou je kupříkladu jeden kus výrobku.

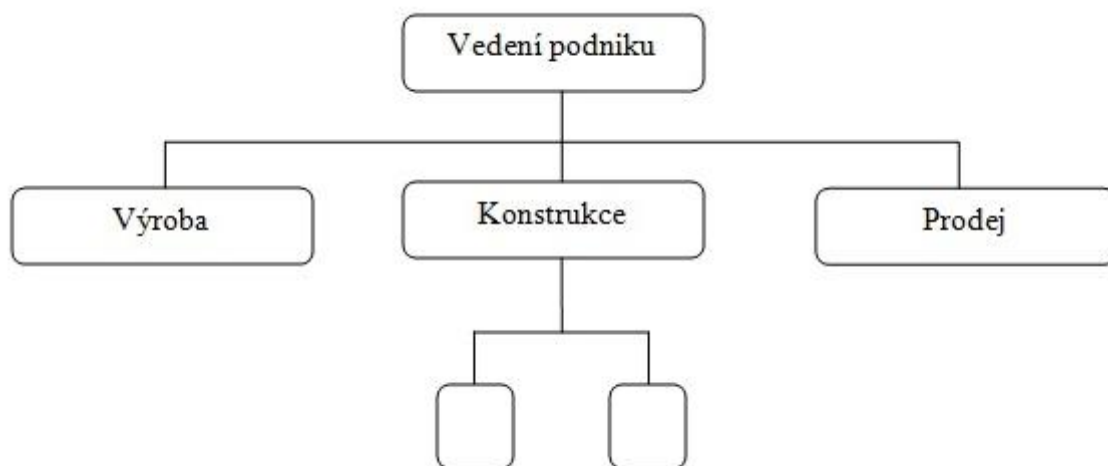
Konkrétním příkladem jednicových nákladů jsou:

- „*náklady na jednicový materiál,*
- *mzdové náklady výrobních dělníků“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35).

Oproti tomu **náklady režijní** obsahují jak náklady na obsluhu a řízení, tak i část technologických nákladů, která nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s celkovým technologickým procesem. Tyto náklady tedy představují takové, které nelze jednoduchým způsobem vztáhnout k jednici. Právě kvůli svému charakteru jsou režijní náklady brány jako překážka správné alokace a kalkulace nákladů. Tento druh nákladů zahrnuje například:

- „*odpisy strojů,*
- *pronájem výrobní haly,*
- *mzdy údržbářů,*
- *mzdy manažerů, účetních a personalistů,*
- *náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky*
- *náklady na informační systém podniku“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36).

V některých případech se v účelovém členění nákladů využívá i tzv. **členění nákladů po linii útvarů**, jehož cílem je klasifikovat náklady podle útvarů, ve kterých tyto náklady vznikly. Členění je nutné provádět v takové struktuře, jaká odpovídá jednotlivým útvarům společnosti, viz obrázek 2 níže.



Obr. 2 - Účelové členění nákladů po linii útvarů

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 36.

### 2.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační klasifikace nákladů je v podnicích široce využívána a je velmi podobná účelovému členění v ohledu dělení nákladů na jednicové a režijní. Náklady, které jsou přiřazeny nákladovému objektu, se člení na přímé a nepřímé náklady.

**Přímé náklady** se bezprostředně vážou ke konkrétnímu druhu výkonu, jinak řečeno, lze je exkluzivně a specificky vztáhnout na nákladový objekt (jako je například výrobek). Mezi přímé náklady patří:

- „náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků,
- odpisy jednoúčelového stroje“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37).

**Nepřímé náklady** se na rozdíl od přímých nevztahují pouze k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují průběh dané podnikatelské činnosti v širších souvislostech. Tyto náklady tedy nemohou být exkluzivně ani specificky vztaženy pouze k jedné určité aktivitě z toho důvodu, že:

1. neexistuje exkluzivní vazba mezi nákladem a jeho objektem, ale jedná se zde o režijní náklad;
2. je velmi obtížné v rámci účetní evidence tuto exkluzivní vazbu identifikovat, nebo nemá daná identifikace stěžejní význam.

Za nepřímé náklady se považují:

- „odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- mzdy údržbářů,
- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky,
- náklady na informační systém podniku“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37).

V praxi je uchopení přímých a nepřímých nákladů, které probíhá zejména při alokaci nákladů, často ovlivněno schopností manažerů správně přiřadit daný náklad ke konkrétnímu výkonu.

#### **2.1.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů**

Toto členění, které zohledňuje objem budoucích výkonů, patří mezi nejvýznamnější nástroje řízení nákladů. Tento instrument je hojně využíván zejména v manažerském účetnictví, jelikož jeho cílem je zkoumat chování nákladů při změně objemu budoucích výkonů. Poznání reakce chování na tuto změnu je důležitým nástrojem pro rozhodování managementu. Objem výkonů se v praxi měří různými ukazateli v závislosti na činnosti organizace. Příkladem mohou být počty vyrobených nebo prodaných kusů výrobku, ujetých kilometrů, odpracovaných hodin apod.

Manažerská rozhodnutí vyžadují informace o reakci nákladů na objem produkce, příkladem mohou být tyto otázky:

- Jaký by měl být objem produkce příští rok?
- Jak se změní výnosy a náklady hotelu, pokud jeho služby na týden využijí dva hosté?
- Měla by být snížena cena produktu za záměrem zvýšení objemu výroby?
- Bude pro podnik výhodnější ohodnocení práce zaměstnanců časovou nebo úkolovou mzdou, či kombinace obou dvou?

Pro získání odpovědí na tyto otázky, které si kladou manažeři společností, je nezbytné odhadnout výnosy a náklady na různé objemy výkonů. V tomto členění se rozlišují variabilní, fixní a smíšené náklady (Popesko a Papadaki, 2016).

**Variabilní náklady** (variable costs) jsou takové náklady, které se při změně objemu výkonů také změní, tudíž kolísá jejich hodnota v závislosti na velikosti produkce. Hlavní složku těchto nákladů tvoří **proporciální variabilní náklady**, jejichž výše se přímou úměrou mění s úrovní aktivity. Celkové proporcionální variabilní náklady jsou lineární, kdežto jednotkové variabilní náklady jsou konstantní. V praxi lze za proporcionální variabilní náklady považovat například spotřebu přímého materiálu či energie na provoz strojů, nebo úkolovou mzdu dělníků. Ovšem ne všechny variabilní náklady se chovají proporcionálně, může nastat situace, kdy tyto náklady rostou pomaleji nebo rychleji oproti objemu produkce. Náklady, které narůstají rychleji, se označují termínem *nadproporcionální variabilní náklady*. Příkladem tohoto typu nákladů mohou být mzdy dělníků ve výrobě. Tato mzda (tedy jednotkové variabilní náklady) se při zvětšování objemu produkce navyšuje, a to z důvodu nutnosti vyššího pracovního ohodnocení nočních a víkendových směn dělníků. V opačném případě, kdy náklady rostou pomaleji než objem produkce, se jedná o *podproporcionální náklady*. V praxi se jedná například o množstevní slevy při nákupu většího množství materiálu při snaze o růst objemu produkce firmy (Popesko a Papadaki, 2016).

**Fixní náklady** (fixed costs) zůstávají během určitého časového období stejné i při různém množství produkce. Příkladem jsou mzdy manažerů, leasing firemních vozů či časové odpisy hmotného majetku. Pro fixní náklady je charakteristické, že jednotkové fixní náklady s přibývajícím množstvím produkce klesají na rozdíl od fixních nákladů celkových, které setrvávají po celou dobu v konstantní výši.



Nicméně při samotném řízení nákladů v podniku je velmi obtížné jasně stanovit, které náklady jsou čistě variabilní a které čistě fixní. Častokrát se podnik ocitne v situaci, kdy dané nákladové položky vykazují smíšený charakter, tudíž obsahují fixní a zároveň i variabilní složku nákladů. Jedná se o tzv. *semi-variabilní náklady*. Oproti tomu náklady, které se do určité míry jeví jako fixní, ovšem po dosažení daného množství produkce začnou skokově vzrůstat, se označují jako *semi-fixní náklady*, popřípadě skokově fixní. V praxi se může jednat o náklady na najmutí automobilů, pronájem skladů či odpisy strojů.

Členění nákladů – ve vztahu k objemu výkonů, se využívá pouze po určité časové období. Po uplynutí dostatečně dlouhé doby bude většina nákladů variabilních. Tato klasifikace je velice důležitá při kalkulaci nákladů výkonů a také je jedním z hlavních problémů v rámci celého kalkulačního systému (Popesko a Papadaki, 2016).

## 3 Kalkulace a kalkulační systém

**Kalkulaci** lze definovat jako propoččet hodnotové veličiny - nákladů, ceny, zisku, marže, na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu - výrobek, práci, službu, nebo činnost či operaci, kterou je nutné provést v souvislosti s výrobou daného výkonu. Nejčastěji se v praxi jedná o výpočet nákladů na daný výkon podniku. Kalkulace předkládaná manažerům by měla být relativně stručná, dostatečně přehledná a podána srozumitelně.

### 3.1 Nákladové kalkulace

Kalkulace nákladů tvoří základní nástroj využívaný v kalkulacích, pomocí kterého je možné vyčíslit cenu, marži či zisk, jelikož každá z těchto veličin je principiálně založena na kvantifikaci nákladů. Nákladová kalkulace je nejstarší a nejčastěji využívaný nástroj při hodnotovém řízení podniku. Management společnosti potřebuje identifikovat náklady, které souvisí s výkonem aktivit podniku. Zejména pokud jde o výkony prodávané externě, tvoří nákladová kvantifikace důležitý předpoklad pro úspěch firmy, protože kalkulace nákladů je podkladem pro tvorbu ceny výrobku.

#### 3.1.1 Kalkulační metoda

Problematika kalkulace nákladů má souvislost s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Existence nepřímých (neboli režijních) nákladů, u kterých je častokrát problematické přiřadit je danému výkonu, vedla ke vzniku různých kalkulačních propočtů tzv. kalkulačních technik a metod, či alokačních principů (Fibírová et al., 2015), (Popesko a Papadaki, 2016). Metoda kalkulace nákladů je způsob, jakým jsou zjišťovány náklady na určitý výkon. Kalkulační metoda je využívána při kvantifikaci nákladů na výkon, kdy existuje několik těchto metod a jejich variant. Jednotlivé druhy kalkulací se odlišují způsobem alokace režijních nákladů. Mezi faktory působící na volbu konkrétní metody kalkulace patří například hromadnost výroby, složitost výrobního procesu, použitá technologie, sdruženost výrobního procesu, opakovanost výroby apod.

Kalkulační metoda závisí na vymezení předmětu kalkulace, dále na tom, jaká bude struktura nákladů a způsob přiřazování nákladů danému předmětu kalkulace. **Předmět kalkulace** (nákladový objekt) je termín, kterým se obecně označuje konkrétní výkon. Může se jednat jak o výkon, tak i o aktivitu, či službu, kterou podnik produkuje. Předmět kalkulace je určen v závislosti na rozsahu sortimentu.

S definováním předmětu kalkulace souvisí vymezení pojmu kalkulační jednice a kalkulované množství. O *kalkulační jednici* se hovoří ve smyslu určitého výkonu, který je vymezen druhem, měrnou jednotkou nebo jakostí. Náklady se vyjadřují ve vztahu ke kalkulační jednici. Naproti tomu *kalkulované množství* představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které byl zjištěn celkový objem nákladů. Jedná se o náklady, které firma vynaložila na vytvoření daného množství kalkulačních jednic ve sledované době. Kalkulované množství je jednou z důležitých informací pro řádné přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu.

**Struktura nákladů v kalkulaci** je v každé společnosti znázorněna specificky v tzv. kalkulačním vzorci. Nejčastěji se vychází z nejstarší struktury a to z tzv. *kalkulace plných nákladů*, pro kterou je charakteristické, že přiřazuje kalkulační jednici náklady přímé i nepřímé. Kalkulační vzorec této kalkulace obsahuje přímé jednicové, přímé režijní a nepřímé režijní náklady (Fibírová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 3.1.2 Nákladová alokace - metody přiřazování nákladů výkonu

Přiřazování nákladů výkonu lze v užším slova smyslu vyjádřit termínem **nákladová alokace**. Ta tvoří část obecného přiřazování nákladů předmětu kalkulace (nákladovému objektu). Cílem tohoto přiřazování je určení konkrétního objemu nákladů potřebného na daný výkon. Tyto náklady, které se v účetnictví zaznamenávají jako individuální účetní položky, jsou přiřazovány určitým výrobkům nebo zákazníkům, či jinému nákladovému objektu.

Náklady přiřazované konkrétnímu objektu se člení podle kalkulační klasifikace nákladů na přímé a nepřímé. **Přímé náklady** je možné k nákladovému objektu **přiřadit přímo**, jelikož k němu mají exkluzivní vazbu. V praxi se jedná zejména o přímý materiál, který je v účetnictví považován za takovou položku majetku, která se po spotřebě stává součástí produktu. Přímé náklady obvykle představují *náklady jednicové* a jsou jimi například jednicové mzdy či jednicový materiál. Oproti tomu **nepřímé náklady nelze** k výrobku **přiřadit přímo**, protože se jedná o společné náklady režijního charakteru, o kterých je možné říci, že jsou vynaloženy společně pro několik nákladových objektů. V praxi se může jednat například o náklady na pořízení náradí, které je potřebné pro výrobu nábytku, ale není možné ho jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu kusu výrobku. Za nepřímé náklady se tedy považují režijní náklady.

Pro přiřazení nepřímých nákladů výkonu musí být použit určitý přepočít, mechanismus, ve kterém je využita zprostředkující veličina - rozvrhová základna.

Pokud neexistuje exklusivní vazba mezi výkonem a nákladem, je nutné využít speciální matematickou metodu přepočtu. Pro přiřazení nepřímých nákladů danému výkonu lze použít různé kalkulační techniky. Jedná se buď o **kalkulaci dělením** (prostá, či s poměrovými čísly), která se využívá v hromadné výrobě, nebo o **kalkulaci přiřázkovou** (sumační anebo diferencovaná), která je používána v případě zakázkové výroby. Ta kalkuluje výši nepřímých nákladů, které odpovídají konkrétnímu výkonu pomocí rozvrhové základny (peněžní nebo naturální). Výsledkem je v procentech vyjádřená **režijní přiřázka či sazba** (Fibírová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

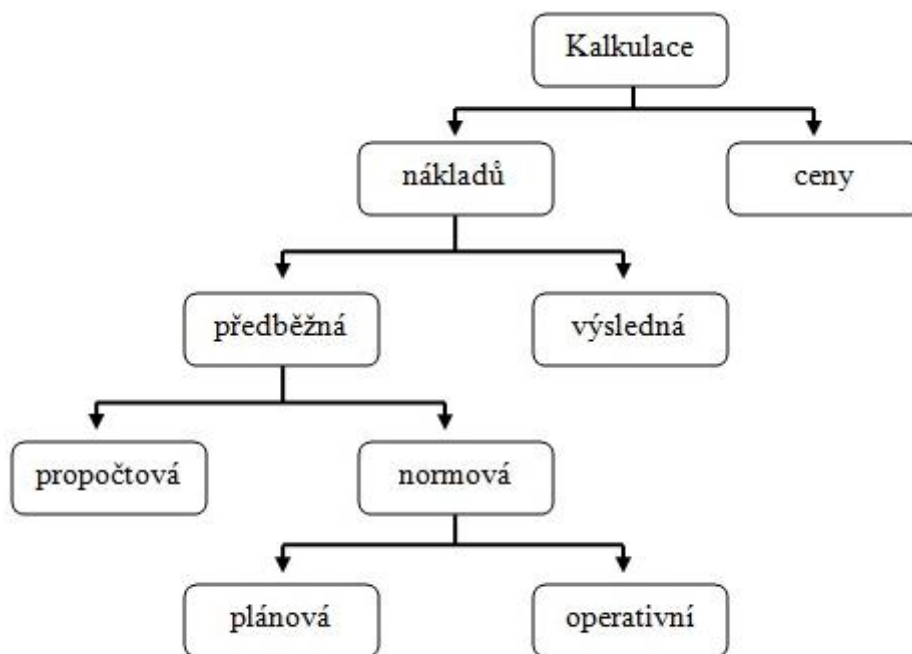
### 3.2 Kalkulační systém a využití jednotlivých kalkulací

V praxi se využívá celá řada typů kalkulací, které se liší jak způsobem vyčíslení nákladů na danou jednotku výkonu, tak tím, za jakým účelem jsou vyhotovovány. Budou se lišit nároky na kalkulaci obchodníka, který vyžaduje sestavení rámcové cenové nabídky, a požadavky plánovače výroby, který potřebuje danou kalkulaci k vyhotovení výrobních plánů. Význam a využití kalkulací se projevuje v mnoha úlohách manažerského a nákladového účetnictví, kde se kalkulace nákladů využívají zvláště při:

- **řízení hospodárnosti** – porovnání skutečných a předem stanovených jednicových nákladů za účelem úspornosti,
- **návrhu cen externím odběratelům** – kalkulace nákladů jako podklad pro porovnávání tržní ceny, samotné tvorbě cen či jejich změnách,
- **tvorbě vnitropodnikových cen** – vycházejících z kalkulací nákladů, pomocí nichž probíhá ocenění interních výkonů,
- **rozhodování o objemu a struktuře výkonů** – výše nákladů na výkony ovlivňuje strukturu a objem výkonů,
- **sestavování plánů a rozpočtů** – kalkulace jako vstupní data pro sestavení rozpočtů,
- **ocenění aktiv vytvořených vlastní činností** – zejména hotových výrobků, polotovárů a nedokončené výroby,
- **rozhodování o způsobu provádění výkonů** – zda zajištění výkonu externě (nákupem), nebo vlastní činností (produkce výkonu).

Není možné, aby všechny uvedené úlohy splňovala pouze jedna nákladová kalkulace, tudíž se sestavuje celá řada různých druhů kalkulací, které se vzájemně ovlivňují. Tento soubor všech kalkulací dohromady vytváří tzv. **kalkulační systém společnosti**. Nejobsáhlejší prvek tohoto systému, nákladové kalkulace, se od sebe odlišuje ze dvou hledisek. Prvním hlediskem je časový horizont, ke kterému se samotné kalkulace vztahují, a druhé hledisko nahlíží na strukturu a obsah těchto kalkulací (Fibírová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

V souvislosti se strukturou a obsahem kalkulací nákladů je třeba zabývat se otázkou, které nákladové položky je nutné do kalkulace zahrnout, o jaký druh použité kalkulace se jedná a jakou bude mít strukturu. Zda je řeč o kalkulaci součtové (nákladů výkonu) nebo o kalkulaci retrogradní (tedy kalkulaci přínosů k celkovým výsledkům). Z časového hlediska je možné kalkulace rozdělit podle toho, ve které fázi řídicího cyklu jsou sestavovány a za jakým účelem. V tomto případě se kalkulace dělí na předběžné a výsledné. Kalkulační systém lze znázornit schématem viz níže.



Obr. 3 - Schéma kalkulačního systému

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 69

### 3.2.1 Kalkulace ceny

Mezi hlavní kalkulačky patří zejména kalkulačky nákladů, však neméně důležitá je i kalkulačka ceny. Ta nesměřuje k výpočtu objemu nákladů na jednici, ale k výpočtu ceny pro zákazníka, tedy prodejní ceny výrobku bez sestavení kalkulačky úplných nákladů.

**Kalkulačka prodejní ceny** je hojně využívána především v maloobchodě, kde je výpočet celkových nákladů příliš komplikovaný, či vůbec není nutný. Obchodní organizace nakoupí u velkoobchodníků již hotový výrobek a poté ho s určitou přírůzkou prodá konečnému spotřebiteli.

Cena, za kterou zboží firma nakoupila, je považována za jednicový či přímý náklad. Tato nákupní cena (respektive náklady) je následně povýšena o obchodní marži, a dohromady tyto dvě položky tvoří prodejní cenu, za kterou je produkt nabízen zákazníkovi. Kalkulaci ceny mohou využívat i výrobní společnosti, nicméně za předpokladu použití tzv. retrogradního kalkulačního vzorce.

### 3.2.2 Kalkulace nákladů

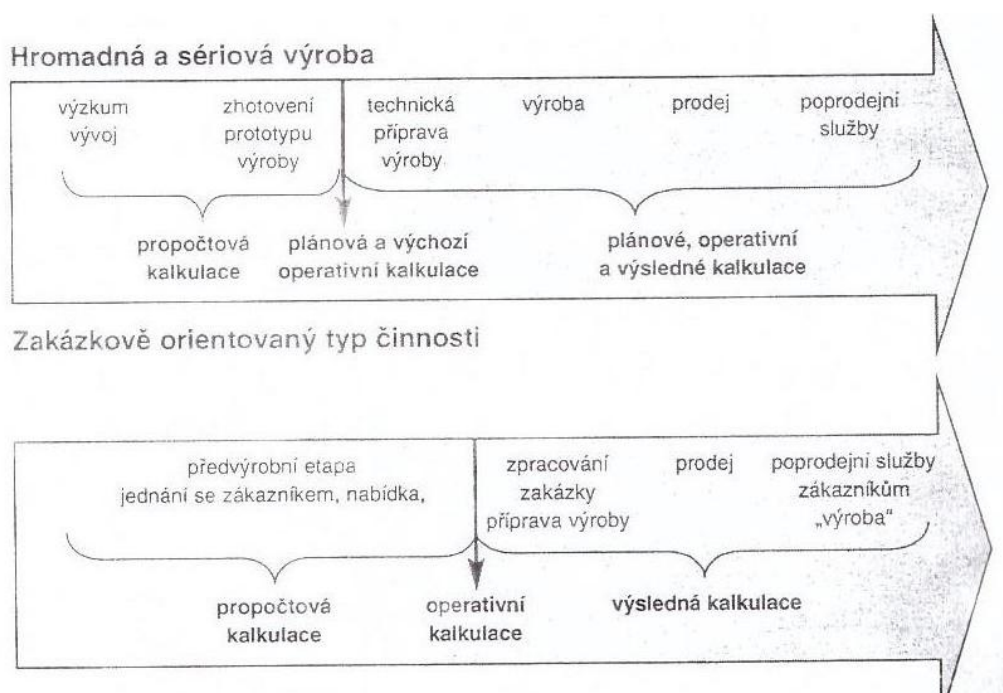
Však podniky většinou sestavují plnohodnotné **kalkulačky nákladů**, které následně slouží jako základ pro výpočet prodejní ceny. V této kalkulačce se vyčísľuje objem celkových nákladů na daný výkon, a záleží na zvolené metodě, zda jde o kalkulačku úplných (absorpční kalkulačka) či neúplných nákladů (neabsorpční kalkulačka). Obě tyto metody mají návaznost na kalkulačku ceny.

Podniky sestavují buď předběžné, nebo výsledné kalkulačky v závislosti na skutečnosti, zda je kalkulačka prováděna před výrobou (popřípadě v jejím průběhu) nebo až po zhotovení výrobku. Sestavení **předběžné kalkulačky** probíhá v době před zahájením samotné výroby produktu a je spojená s odhady a plánováním. V souvislosti se zakázkovou výrobou je pro ni charakteristické, že v momentě tvorby kalkulačky dosud nejsou k dispozici informace o spotřebovaném množství vstupů na daný výkon. Naproti tomu **výsledná kalkulačka** se sestavuje až po skončení výroby produktu, kdy firma již zná reálné množství spotřebovaných vstupů a může tato data spolehlivě využít při výpočtu kalkulačky. Kalkulačka výsledná má význam především pro následné zhodnocení hospodárnosti. Zda původní odhad, který byl proveden před zahájením produkce formou předběžné kalkulačky, odpovídá skutečně vynaloženým nákladům na výkon (Fibířová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

V praxi se u předběžných kalkulací rozlišuje několik druhů. Jsou to jednak kalkulace **propočtové**, jež jsou sestavovány jako rámcový odhad nákladů v budoucnu, a **normové kalkulace**, které se dále rozčleňují podle úkolu a způsobu, jakým je kalkulace sestavena, na **plánové** a **operativní**.

*Plánové kalkulace* jdou na rozdíl od propočtových více do hloubky, vycházejí z relativně spolehlivého propočtu množství spotřebovaných vstupů a využívají se zejména pro přesné plánování podnikových aktivit. Plánová kalkulace je vhodná zejména v hromadné výrobě, v zakázkové je její využití omezené, plnou funkci zde naplňuje *kalkulace operativní*. Ta je typická pro vysoce automatizovaný průmysl, přičemž je obvykle sestavována během výroby konkrétní výrobkové série a dokáže zohlednit změny v objemu přímých nákladů, které byly zapříčiněny změnami například v postupu výroby nebo nastavení strojů. Ve srovnání s plánovou kalkulací vyjadřuje operativní kalkulace náklady ještě přesněji (Fibírová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

Mezi různými druhy kalkulací v rámci kalkulačního systému, jehož smyslem je postupné zpřesňování nákladů vynakládaných na daný produkt, existují jednotlivé vazby. Tento vztah různorodých kalkulací během procesu výroby zobrazuje schéma na obrázku 4. Je zde patrný rozdíl mezi kalkulacemi sestavovanými v hromadné a zakázkové výrobě.



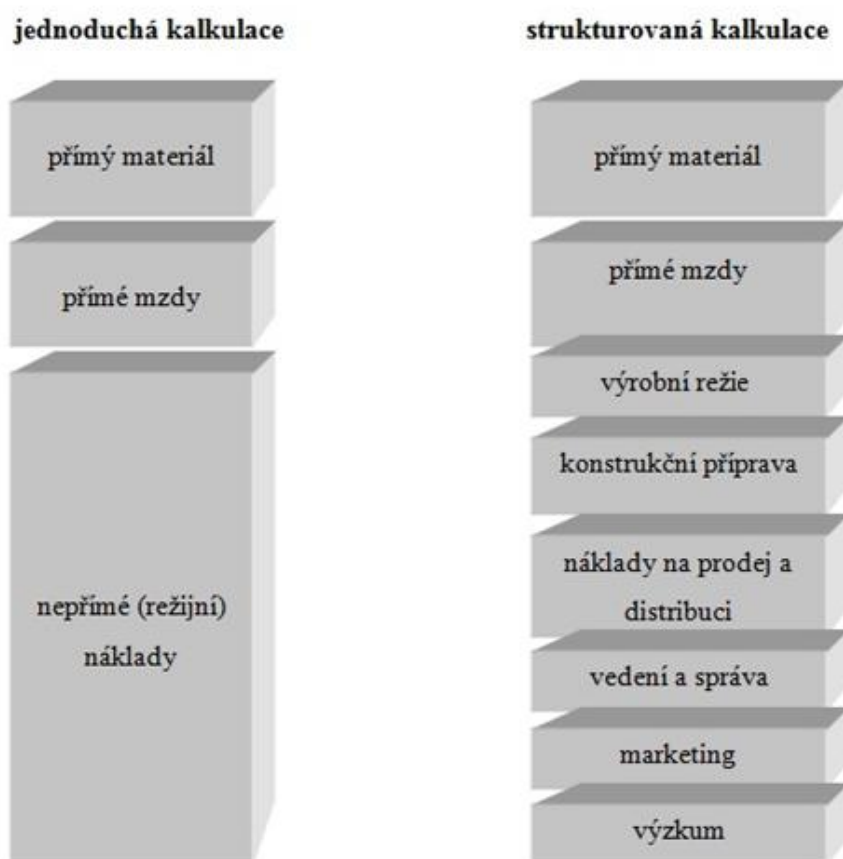
Obr. 4 - Vazby kalkulačního procesu

Zdroj: FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, Nákladové a manažerské účetnictví, s. 230

Jak je ze schématu zřejmé, společnost zabývající se zakázkovou výrobou může jako první sestavovat předběžnou propočtovou kalkulaci za účelem stanovení cenové nabídky pro zákazníka. Dále provádí operativní kalkulaci ke zjištění předběžných nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace výrobku, a jako poslední výslednou kalkulaci, za účelem vyjádření skutečných nákladů a reálného zisku. Výsledná kalkulace slouží jako kontrola hospodárnosti, tedy porovnání prvního odhadu nákladů a jejich skutečné výše během nebo po dokončení výroby (Fibířová, 2007), (Popesko a Papadaki, 2016).

### 3.2.3 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Podle tradičního pojetí poskytují kalkulace nákladů informace o souhrnném objemu nákladů na konkrétní nákladový objekt. Měly by informovat nejen o celkových nákladech, jež jsou přiřazené dané kalkulační jednotici, ale také o jejich skladbě a struktuře, a do jakých druhů nákladů, zda přímých nebo nepřímých patří. Obrázek číslo 5 znázorňuje strukturu nákladů určitého výkonu.



Obr. 5 - Struktura druhů nákladů v rámci kalkulací

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 70.



Na obrázku 5 je možné vidět dva typy kalkulací podle struktury nákladů. Kalkulace strukturovaná podává pohled na detailní rozložení nákladů, informuje o výši jednotlivých nákladových položek, díky čemuž má podnik možnost stanovit úroveň ceny. Každá firma má svůj individuální systém strukturalizace nákladů, odlišné nároky na jejich členění a evidenci, či způsob alokace. Kalkulační struktura nákladů je v každé firmě vyjádřena v tzv. **kalkulačním vzorci**. Ten znázorňuje výčet jednotlivých typů nákladů v kalkulaci a způsob, jak by měly být jednotlivé skupiny režijních nákladů kvantifikovány ve vztahu k danému výkonu. Ačkoliv se kalkulační vzorec v každém podniku liší, existuje několik modelů jeho konstrukce. Je jím například retrográdní kalkulační vzorec, dynamická kalkulace, či kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, nicméně za stěžejní pro tuto práci lze považovat typový kalkulační vzorec (Popesko a Papadaki, 2016).

### 3.2.4 Typový kalkulační vzorec

Tento kalkulační vzorec je možné za českých podnikatelských podmínek definovat jako vzorec, který zahrnuje strukturu nákladů v takové podobě, v jaké byla centrálně vyžadována před rokem 1989. Představoval jakousi standardizovanou formu kalkulace, která byla firmám nařízena tehdejším federálním cenovým úřadem. Z tohoto důvodu se typový kalkulační vzorec stal výchozím pro kalkulační vzorce používané v tuzemsku. Je založen na součtovém principu postupného přičítání jednotlivých položek, jak je patrné z následujícího obrázku.

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
4.	Výrobní (provozní) režie
	Vlastní náklady výroby (položky 1 - 4)
5.	Správní režie a zásobovací režie
	Vlastní náklady výkonu (položky 1 - 5)
6.	Odbytová režie
	Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1 - 6)
7.	Zisk (ztráta)
	Cena výkonu

Obr. 6 - Struktura typového kalkulačního vzorce

Zdroj: BusinessInfo.cz: Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení [online]

Mezi nejdůležitější prvky tohoto vzorce patří členění režijních nákladů, které lze rozdělit do tří skupin. Přímé náklady jsou navýšeny o **výrobní režii** a dohromady tvoří první skupinu označovanou jako **vlastní náklady výroby**. V dalším kroku se k těmto nákladům připočítává **správní režie** a ta spolu s předešlými položkami představuje **vlastní náklady výkonu**. Poslední přičítanou **režii** jsou **odbytové** náklady, kdy po sečtení všech těchto položek se jedná o **úplné vlastní náklady výkonu (ÚVN)** a po přičtení určitého procenta zisku tvoří konečnou cenu výkonu.

**Výrobní režii** představují náklady vznikající během výrobního procesu a doprovodných činností. **Správní režie** sdružuje náklady vynakládané na činnosti spojené s chodem podniku a jeho správními útvary. **Odbytová režie** obsahuje náklady spojené s prodejem, expedicí či marketingem daného produktu. V některých podnicích mimo jiné kalkulují i **materiálovou** neboli **zásobovací režii**, která v sobě zahrnuje náklady spojené se zabezpečením nákupu a příjmu materiálu na sklad a jeho uskladnění.

Ačkoliv společnosti dnes již nemusí povinně využívat unifikovaný kalkulační vzorec, představuje tento typový vzorec model, který je možno přizpůsobovat individuálním podmínkám a potřebám managementu konkrétního podniku (Popesko a Papadaki, 2016).

### 3.2.5 Metody nákladových kalkulací

Metody kalkulací nákladů se člení v závislosti na úplnosti kalkulovaných nákladů na absorpční a neabsorpční kalkulace. Podle charakteru výrobního procesu se rozlišují kalkulace v zakázkové a v hromadné (sériové) výrobě.

**Absorpční kalkulaci** lze jinak nazvat **kalkulací úplných nákladů**, z čehož je zřejmé, že obsahuje všechny náklady organizace. Výstupem této kalkulace jsou *úplné vlastní náklady (ÚVN)*. Absorpční kalkulace je sestavována za účelem rozhodování z dlouhodobého hlediska (strategické rozhodování), a to o výši ceny a při analýzách nákladů výkonu. Jestliže má být výkon podniku v dlouhodobém horizontu rentabilní, musí být při svém prodeji schopný tržbami hradit i náklady na vývoj či marketing. Z dlouhodobého hlediska musí být i správně nastavena cena, aby podnik i po uhrazení všech svých závazků generoval zisk. Při využití kalkulace úplných nákladů je nezbytné počítat s učitými nedostatky. Těmi je především náročná a někdy i problematická alokace nepřímých fixních nákladů, jelikož tyto náklady nemají přímou vazbu na konkrétní výkon a je problematické vyjádřit jejich podíl na jednotku výkonu.

Naopak u **neabsorpční kalkulace** neboli **kalkulace neúplných nákladů** je vždy nezahrnuta určitá složka nákladů, povětšinou se jedná o fixní nezávislé náklady. To je výhodou vzhledem k tomu, že tyto fixní náklady obvykle s danou jednotkou výkonu nesouvisí. Z tohoto důvodu je kalkulace neúplných nákladů využívána pro rozhodování krátkodobá.

**Kalkulace v zakázkové výrobě** se sestavují v případě, kdy společnost vyrábí různorodé výrobky, které se od sebe odlišují a jsou vyráběny na základě objednávky dle požadavků a přání zákazníka. Jelikož se nejedná o souvislý proces produkce totožných výrobů, je nezbytné sestavovat individuální kalkulaci pro každý kus konkrétního výrobku pro každou zakázku. **Kalkulace v hromadné výrobě** jsou použity v případě, kdy je po celou dobu produkce vyráběn stejný produkt ve větším množství, tudíž je možné využít jeden typ kalkulace pro všechny výrobky (Popesko a Papadaki, 2016).

## **4 Charakteristika vybraného podniku a jeho podnikatelských aktivit**

Spolupráce na bakalářské práci probíhala se společností Preciosa, a.s. konkrétně Preciosa Lustry, a.s. Konzultantka bakalářské práce zde působí jako vedoucí oddělení controllingu v Kamenickém Šenově. Má o nákladech a nákladových kalkulacích společnosti velmi dobrý přehled, a díky tomu mohla být autorce při zpracování tohoto odborného tématu plně nápomocna.

### **4.1 Charakteristika společnosti Preciosa, a.s.**

Společnost Preciosa se řadí mezi největší světové výrobce křišťálu, šperkařských komponentů, klasických křišťálových lustrů a moderních designových svítidel, a jedná se o společnost s dlouholetou tradicí. Její historie sahá až do roku 1948 a v současné době ji lze považovat za nejvýznamnějšího představitele českého sklářství a bižuterního průmyslu ve světě. Mimo jiné zaměstnává velké množství obyvatel daného regionu. Preciosa sídlí v Jablonci nad Nisou, v České republice spravuje celkem dvanáct závodů, nicméně působí i v dalších sedmi afilacích po celém světě a zaměstnává téměř pět tisíc lidí. Spojení staletých zkušeností a moderních špičkových technologií se odráží v nejvýznamější části její produkce, a to především v dokonalých strojně broušených kamenech vyráběných pro bižuterní a módní průmysl. (Chance for Czech crystal, 2014), (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

### **4.2 Popis podnikatelské činnosti společnosti Preciosa, a.s.**

Preciosa je výjimečná tím, že si sama vyrábí vlastní křišťál a sklo, a tím svým zákazníkům může nabídnout široké spektrum produktů. Šíře sortimentu Preciosy nemá konkurenci. Zahrnuje produkty od surovin používaných k výrobě křišťálových komponentů, až po hotovou křišťálovou bižuterii a třpytící se lustry, od ručně tvarovaných skleněných kamenů až po perfektně vybroušenou kubickou zirkonii. Zákazníci společnosti si nejvíce cení elegantní design, přesnost a dokonalost strojního broušení komponent a oslnivé brilance všech uměleckých kreací.

Sortiment Preciosy zahrnuje zejména tyto skupiny výrobků:

- strojně broušené křišťálové bižuterní komponenty,
- kubickou zirkonii a šperkové kameny,
- skleněné perle a perličky,
- bytová svítidla a světelné projekty,
- křišťálovou bižuterii, dárkové předměty a trofeje,
- dekorativní skleněné výrobky a technické sklo,
- skleněné zátky.

Tato společnost spravuje svou vlastní výzkumnou a vývojovou základnu. Vlastní sklářské hutě a strojírenské a brusírenské závody s moderními technologiemi a denně v těchto závodech zpracuje 40 tun skla. Preciosa vyváží své křišťálové a bižuterní komponenty do 140 zemí a celkem obchoduje až se 148 zeměmi světa (Preciosa, 2016), (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

#### **4.2.1 Preciosa Group**

Skupina Preciosa zastřešuje pět samostatně fungujících společností, kde každá z nich se zaměřuje na jiné výrobní portfolio. PRECIOSA, a.s. a PRECIOSA ORNELA, a.s. jsou předními světovými výrobci v oblasti bižuterních komponentů, jako jsou již zmiňované strojně broušené a leštěné kameny, kubická zirkonie využívaná v bižuterii, textilním a galanterním průmyslu, či rokajly a skleněné perly. Výrobou bižuterie a dárkových předmětů se zabývá PRECIOSA BEAUTY s.r.o. Je výrobcem křišťálových figurek a dekorací, exkluzivní bižuterie, dárkových předmětů a trofejí. Dále do Preciosa Group patří výrobce skleněných zátek na víno zvaných Vino-lok, kterým je PRECIOSA GS, s.r.o. (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

Osvětlením a světelnými projekty se zabývá PRECIOSA LUSTRY, a.s., která je významným světovým výrobcem světelných objektů a dekorativních bytových svítidel. Většinový podíl na produkci Preciosy Lustry mají zejména individuální projekty, vyhotovované podle speciálních představ a požadavků zákazníka. Na zakázku zhotovené osvětlení a lustry poté zdobí soukromé paláce, vily a rezidence, luxusní hotely a restaurace, či reprezentační veřejné budovy, jako jsou například divadla a budovy parlamentu po celém světě. Preciosa Lustry sídlí v Kamenickém Šenově, kde má i svůj hlavní výrobní závod a kamennou prodejnu bytových svítidel.

Druhá podniková prodejna se nachází v Praze, nicméně více obchodů s možností koupě dekorativních svítidel do bytu Preciosa neprovozuje, jelikož hromadná výroba se na celkové produkci podílí pouze cca dvěma procenty (Preciosa, 2016).

Součástí Preciosa Group je i Nadace PRECIOSA, která v souladu s firemní filosofií zdůrazňuje odpovědnost podniku vůči společnosti. Nadace aktivně působí v oblasti vzdělávání, výzkumu a vývoje, zdraví a preventivní medicíny, humanitární pomoci, ochrany životního prostředí, sportovních aktivit mládeže, či umění a kultury v regionu (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

#### 4.2.2 Afilace Preciosy Lustry a.s. ve světě

Jak již bylo řečeno, podnik vyváží své produkty do celého světa a v hlavních světových centrech si společnost Preciosa Lustry zřídila afilace (pobočky), které vystupují pod svým jménem jako její dceřiné společnosti. Název afilace se skládá z názvu společnosti a místa, kde se daná pobočka nachází, tedy například **Preciosa Dubai**. Celkem má společnost Preciosa Lustry po světě šest afilací, které jsou znázorněny v mapě na obrázku 7.



Obr. 7 - Rozmístění afilací společnosti Preciosa Lustry, a.s. po světě

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

Tato zastoupení firmy obhospodařují region, ve kterém se nachází, popřípadě pod ně spadají další lokality. Afilace zprostředkovává obchod mezi zákazníkem a Preciosou Lustry, kdy od klienta obdrží zakázku, specialista (konkrétně projektový manažer) tuto objednávku na svítidla nacení a připraví podklady do České republiky. Vyhotovený lustr je následně dopraven do cílové destinace, pro kterou byl objednan, a pokud byla zakoupena doplňková služba, montéři společnosti svítidlo v místě určení i namontují.

#### 4.2.3 Kurzové riziko - zajištění měny

Vzhledem k tomu, že firma obchoduje se státy z celého světa, platební transakce probíhají v cizích měnách a záleží na dané lokalitě, o kterou měnu se konkrétně jedná. Společnost veškeré plány a kalkulace sestavuje v českých korunách, ale při exportu do jiných zemí, či nákupu komponentů ze zahraničí využívá dvě hlavní měny - americký dolar a euro. V těchto měnách má u banky vedené účty, a aby **snížila kurzové riziko** vznikající v důsledku kolísání kurzů jednotlivých měn, **využívá bankovní zajištění kurzu**. Preciosa Lustry si u banky zafixuje měnový kurz v určité výši, za kterou následně měnu nakupuje či bance prodává. Takovéto zajištění kurzu má svá pozitiva, ale i negativa. Bohužel vývoj kurzu dané měny není možné stoprocentně předvídat a určitá prognóza se může během roku zcela změnit - česká koruna může proti cizí měně posílit či naopak.

Pokud se společnost s bankou dohodne na zajištění kurzu dolaru ve výši 23 Kč/dolar a v průběhu roku se kurz dostane až na 24 Kč za dolar, bude podnik evidovat ztrátu o hodnotě 1 Kč na každý jeden dolar, jelikož bude následně cizí měnu bance prodávat za nižší kurz, než je jeho aktuální výše na trhu. Nicméně jestliže česká koruna oproti dolaru posílí a kurz se ustálí na hodnotě 21 Kč/dolar a zajištění bylo ve výši 23 Kč za dolar, Preciosa Lustry bude generovat zisk 2 Kč na každý jeden dolar. Avšak společnost má bankou stanovené objemy peněz, které musí za předem stanovenou dobu na svém účtě protočit, a pokud se jí to nepodaří, plynou z toho podniku náklady navíc.

Vývoj kurzu v Preciose Lustry sleduje konkrétní specialista, který doporučuje zajištění kurzu v příznivou dobu, ale o konečném provedení zajištění rozhoduje akcionář. Může tedy nastat situace, kdy podnik na finančních operacích utřil ztrátu, nicméně cílem zajištění kurzu je na měně vydělat (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

## 5 Klasifikace nákladů ve vybraném podniku

V následujícím textu jsou porovnány náklady ve společnosti Preciosa Lustry se vzorovým příkladem z odborné literatury. Díky této ukázce je nastíněno členění nákladů určitého výkonu ve vybraném podniku.

Středně velký imaginární podnik provádí z důvodu zastaralého kalkulačního systému analýzu nákladů, a to pomocí jejich členění podle druhu, účelu, kalkulačního členění a objemu výroby. Tato firma se zabývá zakázkovou výrobou pro automobilový a letecký průmysl. Klasifikaci nákladových položek společnosti ilustruje následující tabulka.

*Tab. 2 - Klasifikace nákladů imaginárního podniku*

nákladová položka	podle druhu	podle účelu	kalkulační členění	podle objemu výroby
spotřeba přímého materiálu	materiál	jednicový	přímý	variabilní
spotřeba režijního materiálu	materiál	režijní	nepřímý	variabilní
spotřeba provozní energie	energie	režijní	nepřímý	fixní
spotřeba technologické energie	energie	jednicový	přímý	semivariabilní
opravy a udržování	ostatní	režijní	nepřímý	semivariabilní
cestovné	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
ostatní služby - kooperace	ostatní	jednicový	přímý	variabilní
mzdové náklady - jednicoví dělníci	osobní	jednicový	přímý	variabilní
mzdové náklady - THP pracovníci	osobní	režijní	nepřímý	fixní
sociální a zdravotní pojištění - jednicoví dělníci	osobní	jednicový	přímý	variabilní
sociální a zdravotní pojištění - THP pracovníci	osobní	režijní	nepřímý	fixní
ostatní daně a poplatky	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
ostatní provozní náklady	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
odpisy DHM a DNM	odpisy	režijní	nepřímý	fixní
ostatní finanční náklady	ostatní	režijní	nepřímý	fixní

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 41



Analýza nákladů daného výkonu podle druhu, účelu, kalkulačního členění a objemu výroby byla provedena i v podniku PRECIOSA LUSTRY a.s., který pro své zákazníky vyrábí svítidla na zakázku. Klasifikace jednotlivých nákladů společnosti je zobrazena v následující tabulce.

**Tab. 3 - Členění nákladů ve společnosti Preciosa Lustry, a.s.**

<b>nákladová položka</b>	<b>podle druhu</b>	<b>podle účelu</b>	<b>kalkulační členění</b>	<b>podle objemu výroby</b>
spotřeba přímého materiálu	materiál	jednicový	přímý	variabilní
spotřeba režijního materiálu	materiál	režijní	nepřímý	fixní
spotřeba provozní energie	není samostatně, zahrnuto v nájmu			
spotřeba technologické energie	energie	jednicový	přímý	variabilní
opravy a udržování	ostatní	režijní	nepřímý	fixní
cestovné	ostatní	režijní	nepřímý	variabilní
ostatní služby - kooperace	ostatní	jednicový	přímý	variabilní
mzdové náklady - jednicoví dělníci	osobní	jednicový	přímý	variabilní
mzdové náklady - THP pracovníci	osobní	režijní	nepřímý	fixní
sociální a zdravotní pojištění - jednicoví dělníci	osobní	jednicový	přímý	variabilní
sociální a zdravotní pojištění - THP pracovníci	osobní	režijní	nepřímý	fixní
ostatní daně a poplatky	nezahrnuto v nákladové ceně, ale v obchodní režii			
ostatní provozní náklady	nezahrnuto v nákladové ceně			
odpisy DHM a DNM	odpisy	jednicový	přímý	fixní
ostatní finanční náklady	nezahrnuto v nákladové ceně			

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s Interními dokumenty vybraného podniku

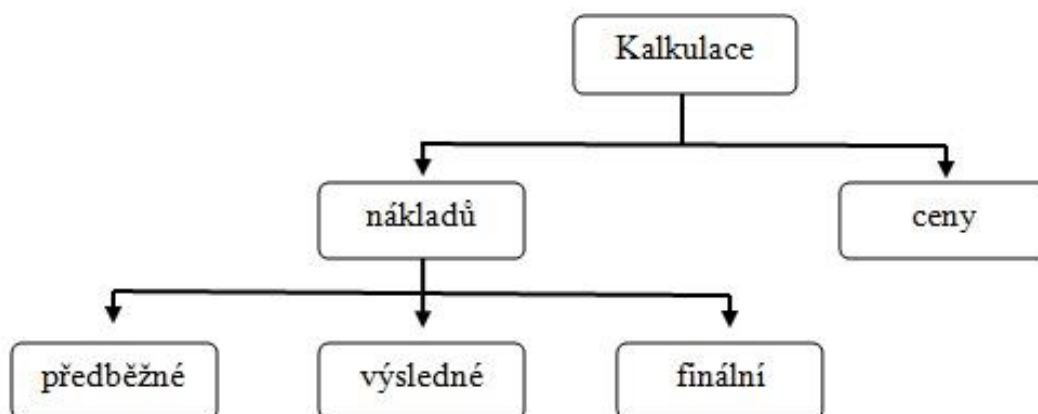
Rozdělení nákladů se u obou podniků v některých (žlutě označených) případech liší. Stěžejní je fakt, že společnost v nákladové kalkulaci svítidla nepovažuje za samostatnou nákladovou položku spotřebu provozní energie, ostatní daně a poplatky a ostatní finanční náklady. Jelikož tyto druhy nákladů zahrnuje do jiných nákladových položek jako jejich součást. Co se týká rozdílu členění nákladů podle objemu výroby, jednotlivé položky jsou brány odlišně z důvodu výroby jiné komodity.

## 6 Kalkulační systém vybraného podniku

Jak již bylo řečeno, společnost se cca z 98 % zabývá zakázkovou výrobou, proto je v následujícím textu charakterizován její kalkulační proces z hlediska kalkulací v zakázkové výrobě. V rámci nákladových kalkulací jsou detailně analyzovány kalkulace z časového hlediska. Mimo to jsou rozebrány i kalkulace doplňových služeb, které Preciosa Lustry svým zákazníkům za příplatek nabízí.

### 6.1 Kalkulační systém společnosti Preciosa Lustry, a.s.

Následující schéma znázorňuje, jakým způsobem vybraný podnik člení jednotlivé kalkulace v rámci používaného kalkulačního systému. Z obrázku číslo 8 je zřejmé, že kalkulační systém společnosti Preciosa Lustry se od odborné literatury odlišuje názvoslovím používaným při sestavování kalkulací.



Obr. 8 - Kalkulační systém společnosti Preciosa Lustry, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s Interními dokumenty vybraného podniku

Na rozdíl od obvyklého kalkulačního systému, podle kterého se sestavují kalkulace předběžné a výsledné, vybraný podnik rozlišuje z časového hlediska kalkulace nákladů **předběžné**, **výsledné** a **finální**. Autorka zde shledává nelogiku v používaném firemním názvosloví, zejména u „výsledných“ kalkulací by spíše navrhovala termín kalkulace „průběžné“, jelikož se provádějí před a během výrobního procesu (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

### 6.1.1 Kalkulace ceny svítidla

Prodejní cenu svítidla podnik sestavuje sečtením několika položek, kterými jsou nákladová cena, režijní přírážka (výše se odvíjí od nákladové ceny) a určité přírážkové procento zisku. Sečtením těchto tří položek vzniká **výsledná cena produktu**.

Pokud se jedná o zakázku ze státu, kde legislativa nařizuje odvádění daně z přidané hodnoty, přičítá se k výsledné ceně ještě procento DPH, které je vypočteno právě z této výsledné ceny. Kalkulace prodejní ceny svítidla vypadá následovně:

$$\text{nákladová cena} + \text{režie} + \text{zisk} + \text{DPH} = \text{prodejní cena svítidla}$$

Vzhledem k tomu, že Preciosa Lustry dané svítidlo sama vyrábí (nikoliv nakupuje a dále prodává) kalkuluje jednotlivé náklady, které v souhrnu tvoří nákladovou cenu. Většinu komponentů potřebných k výrobě svítidla si společnost vyrábí sama, nicméně může nastat situace, kdy není možné součástku zákazníkem objednaného svítidla sehnat v České republice a musí ji dokoupit. V tomto případě se nákupní cena komponentu kalkuluje do nákladů v plné výši.

Do **nákladové ceny** spadá spotřeba přímého materiálu, mzdové náklady jednicových pracovníků, odpisy strojů, spotřeba elektrické energie na provoz strojů (přímá energie) a **provozní** (neboli **výrobní**) **režie**. Ta zahrnuje mzdové náklady pracovníků, kteří se podílejí na výrobě produktu, ale neprodukují hmatatelný výstup. Do **režijní přírážky** se započítávají tři druhy režii (mimo provozní režii), jedná se o režii předvýrobní, správní, obchodní. **Předvýrobní režie** v sobě zahrnuje například mzdy designérů či konstruktérů. **Správní režie** obsahuje kupříkladu mzdy personalistů, pracovníků ekonomického úseku apod. **Obchodní režie** je rozdělená do dvou částí, kde první obchodní režie čítá náklady spojené s obchodníky (mzdy, cestovné atd.) a světovými afilacemi společnosti. Oproti tomu druhá část zvaná „společná“ pokrývá náklady zejména na marketing apod. Součet nákladové ceny a režijní přírážky tvoří **úplné vlastní náklady produktu**. Detailněji je problematika režijních nákladů rozebrána v podkapitole zvané Struktura nákladů kalkulací společnosti Preciosa Lustry, a.s. (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

Po přičtení procenta zisku, které se pohybuje okolo 15 % a je vypočteno z úplných vlastních nákladů, tvoří všechny tyto položky **výslednou částku**, z které je popřípadě vypočítána DPH. Dohromady vytvářejí **minimální cenu svítidla**, která pokrývá všechny náklady spojené s výrobou lustru a měla by zajistit i určitou výši zisku z daného projektu.

## 6.1.2 Kalkulace nákladů svítidel

Jako první společnost sestavuje **předběžnou kalkulaci**, pro kterou firma používá označení „**cena projektového manažera**“, jelikož je jím sestavována jako odhad na základě jeho zkušeností. Tato kalkulace je prováděna před výrobou, po obdržení objednávky od zákazníka, který poptává od Preciosy Lustry vyhotovení cenové nabídky svítidla.

Cena projektového manažera je navýšena o procento režii a zisku, čímž vzniká **minimální inkasní cena** svítidla (=MIC). Ta je předána obchodníkovi, jenž tuto cenu buď pro konkrétního zákazníka ještě zvýší, nebo ji ponechá. Každopádně cena, za kterou je nabídnuto svítidlo klientovi, nemůže být nižší než minimální inkasní cena, jinak by nebyly pokryty náklady na výrobu lustru a režie s výrobou související. Pod MIC může jít obchodník pouze v případě, že se jedná o zakázku velice drahou, a v tomto případě má možnost snížit zákazníkovi minimální inkasní cenu o maximálně 3 %. Tabulka číslo 4 zobrazuje náhled tvorby předběžné kalkulace, kterou sestavuje již zmiňovaný projektový manažer. On samotný na základě své zkušenosti stanovuje nákladovou cenu, zadává ji do systému, a právě z této nákladové ceny počítačový program následně vypočítává procentuální přírůžky režii (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

**Tab. 4 - Předběžná kalkulace, sestavení ceny projektového manažera**

Označení	Sazba (%)	Celkem (CZK)	Celkem (USD)
NC-Nákladová cena			
PCD-Režie PCD			
SR-Správní režie			
OR1-Náklady obch.jednotek			
OR2-Nákl.MKT+skladování			
PR1-Nákl.design+konstrukce			
PR2-Režie předvýroba			
ÚVN-Úplné vlast.náklady			
Ziskovost			
MIC-Minimální cena			

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

Z tabulky je zřejmá rovnice, kdy: **nákladová cena + režie + zisk = MIC**. Nákladová cena je navýšena o procento správní, obchodní a předvýrobní režie, kdy tyto položky dohromady tvoří **úplné vlastní náklady (ÚVN)**, a po přičtení zisku vzniká **minimální inkasní cena svítidla (MIC)**, kterou obdrží obchodník, dále s ní pracuje a předkládá ji zákazníkovi.

Po potvrzení objednávky zákazníkem, který souhlasil s nabídnutou cenou, je sestavována **výsledná kalkulace**, kdy přicházejí na řadu designéři, kteří dané svítidlo graficky znázorní. To je následně předáno konstruktérům, jež svítidlo rozeberou do posledního šroubku, sepiší veškerý použitý materiál, který bude pro výrobu lustru potřeba, a předají takto zpracovanou technickou dokumentaci Oddělení technické dokumentace (=OTD). Tento department má za úkol dané svítidlo podle připravených podkladů nacenit. Během výroby se tato kalkulace dále zpřesňuje, popřípadě optimalizuje. V tabulce číslo 5 je zobrazen detailní rozpis jednotlivých nákladových položek kalkulace svítidla, které bylo OTD naceněno (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

**Tab. 5 - Kalkulace svítidla ze systému Oddělení technické dokumentace (v Kč)**

Označ.náklad.prvku	Σ	Celkem	Σ	Fixní	Σ	Variabilní	Měna
Materiál přímý		82.486,97				82.486,97	CZK
Polotovary přímé		4.916,56				4.916,56	CZK
Vedlejší produkty							CZK
Energie přímá							CZK
Kooperace externí		12.914,00				12.914,00	CZK
Výkony lidí přímé		667,09				667,09	CZK
PSZ výkonů přímých		226,80				226,80	CZK
Materiál závislý		396,00				396,00	CZK
Polotovary závislé							CZK
Výkony lidí ostatní		100,30		100,30			CZK
PSZ výkonů ostatních		34,09		34,09			CZK
Výkon strojů		302,22				302,22	CZK
Režie výr. k LP		3.756,08		481,13		3.274,95	CZK
Režie výr. k SP		2.513,48				2.513,48	CZK
Režie spr.záv. k LP							CZK
Režie spr.záv. k SP							CZK
		<b>108.313,59</b>		<b>615,52</b>		<b>107.698,07</b>	<b>CZK</b>

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

Pro přehlednost daná kalkulace rozděluje náklady na fixní a variabilní, kdy součet fixních a variabilních nákladů dohromady tvoří celkové výrobní náklady svítidla. V tomto případě činí celkové náklady na výrobu lustru 108 313,59 Kč, z čehož 615,52 Kč tvoří fixní náklady a 107 698,07 Kč náklady variabilní.

Po skončení výroby se sestavuje **finální kalkulace**, kdy podnik již zná skutečné náklady, které byly vynaloženy při výrobě daného lustru. Vzhledem k tomu, že se výsledná kalkulace během výroby neustále aktualizuje, může být výše finální kalkulace, sestavované až po vyhotovení svítidla, totožná s hodnotou kalkulace výsledné sestavované během výroby. Finální kalkulace slouží k porovnání s kalkulací předběžnou – odhadem projektového manažera, a je vyhodnocováno, zda byla nabídka projektovým manažerem podceněna či nadceněna. Podnik také hodnotí ziskovost zakázek (projektů) dle kritérií zmíněných níže.

#### **Hodnocení zakázek podle ziskovosti:**

- NADZISKOVÉ PROJEKTY- skutečný zisk na plánovaných režiiích > zisk plánovaný,
- ZISKOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích > 0, ve vyhodnocení neuváděno,
- PODZISKOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích </= zisk plánovaný,
- ZTRÁTOVÉ - skutečný zisk na plánovaných režiiích < 0.

V průměru má Preicosa Lustry vyhodnoceno 350-500 projektů ročně, z toho je 5 % ztrátových, 10 % nadziskových, 12 % podziskových a cca 70-75 % ziskových (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

## 6.2 Struktura nákladů v kalkulacích společnosti Preciosa

### Lustry, a.s.

Firma sestavuje strukturované kalkulace, jelikož potřebuje znát veškeré složky vynaložených nákladů. Při využití této struktury kalkulace má detailní přehled o rozložení nákladových položek a jejich hodnotě v rámci daného svítidla. Díky tomu může podnik přesněji odhadnout minimální prodejní cenu jakéhokoliv lustru a eliminovat riziko podcenění projektu.

Rozlišuje jak jednotlivé přímé náklady, tak i čtyři druhy nepřímých režii. V rámci **přímých nákladů** v kalkulaci vyčísluje následující nákladové položky:

Označ.náklad.prvku
Materiál přímý
Polotovary přímé
Vedlejší produkty
Energie přímá
Kooperace externí
Výkony lidí přímé
PSZ výkonů přímých
Materiál závislý
Polotovary závislé
Výkony lidí ostatní
PSZ výkonů ostatních
Výkon strojů

Obr. 9 - Detailní přehled přímých nákladů společnosti Preciosa Lustry a.s.

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

V rámci nepřímých nákladů firma rozlišuje **výrobní (provozní) režii**, která je součástí kalkulace nákladové ceny a poté další tři režie, které kalkuluje samostatně. Jedná se o **správní, předvýrobní a obchodní režii**. Každá z těchto režii zastřešuje náklady na správu jednotlivých středisek, které jsou nezbytné pro fungování společnosti, ale není možné tyto náklady přímo přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Z velké části se jedná o mzdové náklady osob pracujících v daném středisku, popřípadě tyto režie zahrnují i dodatečné náklady spojené s výkonem práce těchto zaměstnanců (cestovné apod), (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

Jednotlivá oddělení, která spadají pod zmiňované tři režie, ukazuje následující 10. obrázek. Klíč neboli typ režie slouží ve firmě jako pomůcka pro výpočet procentuální přírážky režie.

<b>Struktura režii PCL plán 1-12/FR 2017</b>		
<b>Středisko</b>	<b>Název</b>	<b>Klíč/typ režie FR2017</b>
9910	IT	tržby
9911	Ředitel a.s.	tržby
9912	Řízení jakosti	tržby
9913, 9825, 9924	Personální úsek	tržby
9916	Ekonomický úsek	tržby
9920	Nákup	tržby
9903	Odbor správy afilací	tržby
9915	TÚ	tržby
x	<b>Správní režie</b>	
x	<b>NC(jen výroba ČR) a %SR</b>	
9901	Design	PR1+PR2
9902	Konstrukce	PR1+PR2
9905	Creative Director	PR2
9909	Ředitel předvýroby	PR2
9970, 9972	Technický rozvoj	PR2
65027	Náklady B.Bell	PR2
x	<b>Předvýrobní režie</b>	
x	% získaných projektů:	27%
9940	Marketing a propagace	OR2
7302	Tiskárna	tržby
9930	SHV	tržby
9929	Certifikace	tržby
x	<b>Obchodní režie 2 (společná)</b>	
x	<b>% režie OR2</b>	

Obr. 10 - Soupis jednotlivých středisek v rámci režii společnosti Preciosa Lustry (PCL), část 1.

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku



x	OJ1 - Broučková	odb. odhad
x	OJ2 - Brzobohatý	odb. odhad
x	OJ7 - servis - celkem	odb. odhad
x	PPP	odb. odhad
65075	ŘAE - Kadleček	tržby PEU
65070	OR	tržby
65071	Retail Development	odb. odhad
65072	Maritime Programme	odb. odhad
65082	OJ2 - Brzobohatý	tržby OJ2
65077	OJ1 - Broučková	tržby OJ1+OJ2
65079	OJ3 - Feix	tržby OJ3
65078	Collections	odb. odhad
9863,5	Podnikové prodejny	tržby PP
x	<b>Obchodní režie 1 (PCL)</b>	
x	<b>NC a % režie referátů</b>	
x	PHK	OR1
x	PSG	OR1
x	PAE	OR1
x	PNY	OR1
x	PUS	OR1
x	PUK	OR1
x	PCE	OR1
x	Waterford	OR1
x	Podnikové prodejny	OR1
65083	OJ7 - servis - celkem	OR1
65025	PCE	tržby PCE
65023	PAE	tržby PAE
65024	PNY	tržby PNY
65021	PHK	tržby PHK
65081	PUK	tržby PUK
65028	OJ Indie	tržby Indie
65022	PSG	tržby PSG
x	<b>Obchodní režie 1 (Afilace)</b>	
x	<b>NC a % režie afilací</b>	
x	<b>Obchodní režie 1 (celkem)</b>	
x	<b>Režie celkem</b>	

Obr. 10 - Soupis jednotlivých středisek v rámci režii společnosti Preciosa Lustry (PCL), část 2.

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

### 6.2.1 Kalkulační vzorec společnosti

Struktura nákladů podniku zmiňovaných výše je shrnuta v kalkulačním vzorci společnosti, který znázorňuje obrázek číslo 11. Firma Preciosa Lustry také jako ostatní podniky vychází z typového kalkulačního vzorce při kalkulaci nákladů svítidel.

1. přímý materiál	
2. přímé mzdy	
3. ostatní přímý materiál	
4. výrobní (provozní režie)	
<hr/>	
vlastní náklady výroby	
<hr/>	
5. správní režie	
6. předvýrobní režie	
7. obchodní režie 2 (společná)	
8. obchodní režie 1	
<hr/>	
úplné vlastní náklady výkonu (ÚVN)	
<hr/>	
9. zisk	
<hr/>	
cena výkonu (MIC)	

Obr. 11 - Kalkulační vzorec společnosti Preciosa Lustry a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s Interními dokumenty vybraného podniku

Oproti běžnému kalkulačnímu vzorci je zde místo odbytové režie obchodní režie 2, ve které jsou obsaženy náklady na marketing, propagaci apod. Zásobovací režie je nahrazena režii předvýrobní, která pokrývá mzdové náklady pracovníků, kteří připravují podklady pro výrobu objednaného svítidla.

K určení procenta režii zahrnutých do ceny svítidla se ve firmě využívá **přirážková kalkulace**, u které je pro výpočet nezbytná volba a použití správné rozvrhové základny. Tu zde tvoří *nákladová cena svítidla*. V rámci této kalkulace se určuje výše nepřímých nákladů pomocí **režijní přirážky**, která se odvíjí od již zmiňované nákladové ceny lustru (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

Každý rok se stanovují náklady na jednotlivá pracoviště, která tvoří celkové režijní náklady, jež se musí následně rozpustit mezi vyrobenou produkci v plánované výši, aby společnost dosáhla požadovaného zisku. Výše režie je ve společnosti Preciosa Lustry určována dle pásem degresivních režii.

Do systému jsou vložena data s předpokládanými objemy prodeje, celkovými náklady všech středisek a podle složitého vzorce je firemním programem vypočteno procento režie, jehož hodnota se odvíjí od ceny lustru. Pásma degresivních režii a jejich cenové rozpětí znázorňuje tabulka 6.

**Tab. 6 - Pásma degresivních režii**

číslo pásma	Prodejní cena (PC) v tis. Kč	Nákladová cena (NC) v tis. Kč	Procentuální přírážka
1.	< 200 (max)	< 100 (max)	XX
2.	> 200 < 750	> 100 < 300	XX
3.	> 750 < 1 500	> 300 < 750	XX
4.	> 1500 < 10 000	> 750 < 5 000	XX
5.	> 10 000 < 30 000	> 5 000 < 15 000	XX
6.	> 30 000 (min)	> 15 000 (min)	XX

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s Interními dokumenty vybraného podniku

Společnost rozděluje projekty do několika skupin dle jejich hodnoty, kdy je rozlišena prodejní (PC) a nákladová cena (NC), podle nichž je každému pásmu následně přiřazena procentuální přírážka režii v závislosti na výši ceny v daném pásmu. Tato režijní pásma mají degresivní charakter, což znamená, že **čím vyšší je hodnota daného projektu, tím nižší bude přiřazené procento režie**. Stanovení režijní přírážky je názorně vyčísleno na příkladech cen projektů v následující tabulce.

**Tab. 7 - Modelový příklad režii v jednotlivých pásmech**

Kalkulační vzorec pro MIC:	< 100 (MAX)	> 100 < 300	> 300 < 750	> 750 < 5 000	> 5 000 < 15 000	> 15 000 (MIN)
NC (tis. Kč)	75	200	500	2 000	10 000	30 000
ÚVN (bez PR1) (tis. Kč)	170	432	1 029	3 803	17 196	47 866
Celková režie (%)	127%	116%	106%	90%	72%	60%

Zdroj: Interní dokumenty vybraného podniku

Z tabulky je zřejmé, že při nákladové ceně projektu o 75 tis. korun bude celková režijní přírážka ve velikosti 127 %, zatímco u zakázky za 10 milionů korun režijní sazba klesne na 72 %. Projevuje se zde zmiňovaný degressivní charakter režii.

### 6.3 Kalkulace doplňkových služeb

Preciosa Lustry nabízí svým klientům dodatečné služby v podobě možnosti zakoupení montáže svítidla. Cenu této montáže tvoří pouze náklady, firma si zde nekalkuluje žádné procento zisku. Kalkulace tvoří součet nákladových položek, jakými jsou mzdové náklady montérů, cestovné, ubytování a jejich diety.

Pokud si klient objedná tuto doplňkovou službu v podobě montáže svítidla, společnost Preciosa Lustry zhodnotí, kolik času a montérů je třeba pro instalaci daného svítidla a podle toho vyčíslí mzdové náklady za celou dobu práce montérů. V České republice činí hodinová sazba pracovníka 390 Kč, v zahraničí 490 Kč za každou odpracovanou hodinu. Dále se ke mzdovým nákladům připočítávají cestovní náklady tam i zpět, diety (stravné) a ubytování pro všechny pracovníky po celou dobu pobytu v cizí zemi. Buď zákazník sám sežene a uhradí ubytování, nebo ho zajišťuje montérům sama společnost Preciosa Lustry a zákazník platí tyto výlohy. Celkovou cenu montáže svítidla vyjádřuje následující rovnice:

$$\text{mzdové náklady} + \text{cestovní náklady} + \text{diety} + \text{ubytování} = \text{cena montáže svítidla}$$

Zákazník má možnost tuto službu využít či nikoliv, stejně jako dopravu svítidla do cílové destinace. Nejběžněji Preciosa Lustry využívá dodací podmínku podle INCOTERMS v podobě EXW (Ex Works), kdy si dopravu klient zajišťuje sám na svoje náklady a zodpovědnost hned od přebrání zboží z výroby. Ovšem firma zákazníkovi nabízí možnost zakoupení dopravy a nejčastěji v tomto případě využívá dodací podmínku CIP či DAP. Pokud se jedná o CIP, zajišťuje prodávající dopravu až do místa určení kupujícím, ale nenese odpovědnost za ztrátu či poškození svítidla během přepravy. Pokud je dohodnuta dodací podmínka DAP, prodávající se zavazuje dopravit zboží na vlastní odpovědnost, včetně všech rizik, až do cílové destinace (BusinessInfo.cz, 1997). Cena dopravy se poté stanovuje jako odhad podle množství balného materiálu a způsobu dopravy (letecky nebo námořně). Podnik následně zjišťuje náklady na dopravu zboží u přepravce zvoleného způsobu dopravy. Součet balného (speciálního pro daný způsob přepravy) a přepravného tvoří výslednou cenu dopravy, která je řečena zákazníkovi. Ten ji v případě zájmu hradí v plné výši (Interní dokumenty vybraného podniku, 2016).

## **7 Celkové zhodnocení společnosti a návrhy vlastních doporučení**

Z důkladné analýzy kalkulačního systému společnosti Preciosa Lustry je zřejmé, že stěžejní jsou pro firmu kalkulace z časového hlediska a kalkulace režijních nákladů. Organizace rozlišuje tři druhy kalkulací, na rozdíl od klasického kalkulačního systému, který vytyčuje pouze dva typy kalkulace z časového hlediska. Společnost Preciosa Lustry ve svém systému kalkulací sestavuje nejdříve předběžnou kalkulaci, která je vyhotovována jako odhad nákladové ceny před samotnou výrobou. Následně je sestavována výsledná kalkulace, která je zpřesněním odhadu předběžné kalkulace, provádí se krátce před výrobou a během ní. Po skončení výroby podnik sestavuje finální kalkulaci, která je obrazem skutečně vynaložených nákladů na dané svítidlo. Tento druh kalkulace firmě slouží pro zhodnocení nacenění projektu a je následně porovnáván s předběžnou kalkulací. Na tomto místě je možno doporučit zpřesnění názvosloví jednotlivých druhů kalkulací, zejména v případě „výsledné“ kalkulace by bylo vhodné zvolit označení „průběžná“ kalkulace, za účelem zpřehlednění kalkulačního systému.

Společnost obchoduje s exkluzivním zbožím a má své zastoupení téměř ve všech bohatých kontinentech světa. Je brána jako velký hráč na světovém trhu, a to zejména díky preciznosti výroby, kvality českého křišťálu, využívání moderních technologií a originalitě ve svém oboru. Vzhledem k postavení Preciosy Lustry na trhu, by společnost mohla zkusit v budoucnu expandovat do Kanady či Austrálie. Autorka tyto trhy sledává jako potencionální, z důvodu vyspělosti ekonomik a možnosti orientace společnosti na luxusní sféru.

## Závěr

Cílem bakalářské práce bylo provedení analýzy kalkulačního systému společnosti Preciosa Lustry a.s., zhodnocení současné ekonomické situace podniku a návrh vlastních doporučení.

V prvních třech kapitolách práce byla vystižena problematika účetních subsystémů, pojetí nákladů a jejich řízení v podniku, dále byly popsány jednotlivé druhy kalkulací v rámci kalkulačního systému, a toto vše zprvu teoreticky. Následně byly tyto teoretické poznatky aplikovány v praxi vybraného podniku, v rámci konzultací s paní vedoucí controllingu. Během těchto schůzek byla probírána problematika jednotlivých kalkulací sestavovaných ve společnosti, specifického členění nákladů v Preciose Lustry a obecně byl prodiskutován celkový průběhu výrobního procesu od zajištění objednávky svítidla až po doručení lustru zákazníkovi. Všechny poznatky a podklady získané během konzultací byly promítnuty v praktické části práce.

Během analýzy kalkulačního systému vybraného podniku nebyly shledány žádné závažnější nedostatky. Nejasnosti byly zjištěny pouze ve firemním názvosloví, které podnik v oblasti kalkulací používá. Proto je možné navrhnout zpřesnění názvů jednotlivých druhů kalkulací z časového hlediska. Konkrétně by mohl být zaměněn výraz „výsledné“ kalkulace za vyjádření „průběžné“ kalkulace. Mimo zhodnocení kalkulačního systému byl zhodnocen současný stav společnosti na světovém trhu a navržena možnost expandovat na dosud neobsazené zahraniční trhy. Konkrétně byly navrhnutы státy Kanada a Austrálie.

## Seznam použité literatury

BusinessInfo.cz: *Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení* [online], 1997. Praha:

CzechTrade [cit. 2017-04-12]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kalkulace-nastroj-hodnotoveho-rizeni-2878.html>

BusinessInfo.cz: *Pravidla INCOTERMS 2010* [online], 1997. Praha: Czech Trade [cit.

2017-05-01]. Dostupné z: [http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prezentace-incoterms-](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prezentace-incoterms-2010-27735.html#!&chapter=5)

[2010-27735.html#!&chapter=5](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prezentace-incoterms-2010-27735.html#!&chapter=5)

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. 2015. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil a kolektiv. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: Teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9419-8.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Preciosa: *Preciosa* [online], 2016. Jablonec nad Nisou: PRECIOSA [cit. 2017-04-10]. Dostupné z: <http://www.preciosa.com/cs/preciosa>

Preciosa: *PRECIOSA – LUSTRY, a.s.* [online], 2016. Jablonec nad Nisou: PRECIOSA [cit. 2017-04-10]. Dostupné z: <http://preciosa.jobs.cz/preciosa-lustry/>

ProQuest: Chance for Czech crystal - Preciosa training of employees, as (šance pro český křišťál - vzdělávání zaměstnanců PRECIOSA, a. s.). MENA Report [online]. 2014