



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Tvorba cen ve vybrané účetní jednotce

Vypracovala: Bc. Gabriela Uhlířová
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2015

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Gabriela UHLÍŘOVÁ**
Osobní číslo: **E13680**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Tvorba cen ve vybrané účetní jednotce**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je provedení analýzy tvorby cen se zaměřením se na skutečnosti, které ji ovlivňují, zhodnotit cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit návrhy na možná zlepšení.

Osnova:

1. Úvod.
2. Metody tvorby cen a faktory ovlivňující cenu.
3. Analýza metod tvorby cen.
4. Zhodnocení tvorby cen ve vybraném podniku.
5. Analýza stanovení cen v podniku a návrhy možných zlepšení.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury.
8. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Bragg, S. M. (2010). *Cost reduction analysis: tools and strategies (4th Ed.)* Hoboken: John Wiley.

Fibířová, J., Šoljaková, L., & WAGNER, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví (1. vyd.)*. Praha, Czechia: ASPI.

Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví (3. vyd.)*. Praha, Czechia: Management Press.

Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha, Czechia: Grada Publishing.

Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika (5. aktualiz. a dopl. vyd.)*. Praha, Czechia: Grada Publishing.

Vedoucí diplomové práce:


Ing. Miroslava Vlčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2015**


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 139, 370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji diplomovou práci vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Třebíči 13. 4. 2015

.....
Bc. Gabriela Uhlířová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., za vstřícnost, podnětné rady, připomínky a trpělivost během tvorby této práce. Zvláštní díky patří mé rodině a přátelům, kteří šli tuto životní etapu se mnou.

OBSAH

1 ÚVOD.....	3
2 CENA.....	4
2.1 CENA Z RŮZNÝCH POHLEDŮ	4
2.2 CENOVÁ POLITIKA.....	5
2.3 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ STANOVENÍ CENY PRODUKTU	5
2.3.1 Externí faktory	5
2.3.2 Interní faktory	6
2.4 METODY TVORBY CENY	7
2.4.1 Nákladově orientovaná tvorba cen	7
2.4.2 Hodnotově orientovaná tvorba ceny.....	9
2.4.3 Diskriminační stanovení cen.....	10
2.4.4 Poptávkově orientovaná tvorba cen	10
2.4.5 Tvorba ceny na základě akceptované hodnoty zákazníkem	10
2.4.6 Konkurzní a smluvní cena.....	11
2.4.7 Stanovení ceny podle konkurence	11
2.5 ROZHODNUTÍ O VÝŠI KONEČNÉ CENY	12
2.5.1 Stanovení ceny	12
2.6 VNITROPODNIKOVÁ CENA	13
3 ANALÝZA METOD TVORBY CEN	15
3.1 KALKULACE NÁKLADŮ	15
3.1.1 Základní pojmy	16
3.1.2 Typový kalkulační vzorec.....	17
3.1.3 Cenová kalkulace.....	20
3.2 DRUHY KALKULAČNÍCH VZORCŮ	21
3.2.1 Retrográdní kalkulační vzorec (rozdílová kalkulace).....	21
3.2.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady.....	23
3.2.3 Dynamická kalkulace.....	24
3.2.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	24
3.2.5 Kalkulace relevantních nákladů	25
3.3 CENOVÉ SLEVY A SRÁŽKY	26
4 METODIKA	28
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	30
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	30
5.2 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	30
5.3 EKONOMICKÁ CHARAKTERISTIKA	31
5.4 ZPŮSOB OCENĚNÍ ZÁSOB	35
5.5 ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ A ZPŮSOB JEJICH PŘÍRAZENÍ	35
5.6 VNITROPODNIKOVÉ ÚTVARY	35
5.7 VÝROBNÍ DOKUMENTACE	36
6 ANALÝZA STANOVENÍ CEN V PODNIKU	37
6.1 KALKULACE V PODNIKU	38

6.1.1	Předběžné kalkulace na dané typy výrobků a stručný popis úkonů.....	38
6.1.2	Kalkulace sloužící k vypočtení ceny zakázky	40
6.1.3	Výsledná kalkulace	42
7	ODCHYLKY A VYTVOŘENÍ NOVÝCH CEN UVEDENÝCH VÝROBKŮ	44
7.1	ANALÝZA KVALITATIVNÍCH A KVANTITATIVNÍCH ODCHYLEK	44
7.2	ODCHYLKA VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	47
7.3	ZAŘAZENÍ FIXNÍCH NÁKLADŮ DO KALKULACE A JEJICH ROZDĚLENÍ	48
7.3.1	Rozdělení fixních nákladů prostým dělením	49
7.3.2	Rozdělení fixních nákladů pomocí rozvrhové základny.....	49
7.3.3	Rozdělení fixních nákladů podle využívaných m ² budovy.....	50
7.3.4	Rozdělení fixních nákladů podle podílu k variabilním nákladům.....	51
7.3.5	Rozdělení fixních nákladů podle podílu k celkovým nákladům	52
7.3.6	Rozdělení fixních nákladů dle přímých mezd.....	52
7.4	TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC	53
7.4.1	Typový kalkulační vzorec pro celou zakázku podle rozdělení fixních nákladů na správní a výrobní režie (podle rozlohy)	53
7.4.2	Typový kalkulační vzorec podle poměru variabilních nákladů k fixním nákladům.....	57
7.5	POROVNÁNÍ CELKOVÝCH NÁKLADŮ DLE RŮZNÝCH DRUHŮ ROZVRHOVÝCH ZÁKLADEN.....	58
7.6	STANOVENÍ CEN V PODNIKU.....	59
7.6.1	Stanovení nejnižších a nejvyšších cen v podniku.....	60
8	DOPORUČENÍ.....	62
9	ZÁVĚR.....	63
10	SUMMARY.....	66
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY.....	67
	SEZNAM SCHÉMAT, TABULEK A GRAFŮ	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Cílem diplomové práce je provedení analýzy tvorby cen se zaměřením na skutečnosti, které ji ovlivňují, poté zhodnotit cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit návrhy na možná zlepšení.

Tvorbu cen v České republice upravuje zákon č. 526/2009 Sb., o cenách. Zákon rozděluje ceny na smluvní a regulované. Smluvní ceny jsou výsledkem střetu nabídky a poptávky při prodeji a koupi zboží. Regulované ceny převážně stanovuje stát a představují určitý limit, tedy dolní či horní hranici ceny.

Cena je peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží. Pro spotřebitele je cena jedním z hlavních kritérií při nákupu (při rozhodování, zda dané zboží koupit, či nikoliv). Z pohledu zákazníka je cena vnímaná jen jako hodnota a vnímá ji subjektivně. Podniky však na cenu nahlíží jinak než spotřebitelé. Je pro ně důležité cenu stanovit tak, aby byly uhrazeny náklady a vytvořen zisk. Tomu předchází řada úkonů.

Společnosti se zabývají tvorbou cen a stanovují jejich výši tak, aby dosáhly zisku a byly konkurenceschopné. Při cenové tvorbě se podnik řídí svými náklady, konkurencí, poptávkou a v neposlední řadě přáním zákazníků.

Jestliže podnik stanoví příliš nízkou cenu, může sice nalákat zákazníky, ale vystavuje se nebezpečí, že nebudou pokryty náklady na výrobu daného výkonu. Taková situace znamená pro podnik ztrátu. V horším případě, po určitém období ztrát, ukončení výroby.

O cenách lze uvažovat z ekonomického, finančního a psychologického hlediska. Cena není jen pokrytí nákladů a dosažení zisku. V dnešní době, při velké konkurenci může vyjadřovat kvalitu, značku, módnost. Jedná se tedy o subjektivní význam, který zákazník výrobku přisuzuje.

2 Cena

Cenou se rozumí peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji výrobků nebo při poskytování služeb jako protihodnota za poskytované plnění (Jakubíková, 2013).

Zákon o cenách definuje cenu jako peněžní částku, která je sjednaná při nákupu a prodeji zboží podle § 2 – § 13 nebo je určena podle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji. Součástí ceny mohou být daně nebo clo (Zákon č. 526/1990 Sb.).

2.1 Cena z různých pohledů

V ceně se odrážejí zájmy dvou subjektů trhu, prodávajících a kupujících. Ceny jsou kontrolovány trhem, firmou i státem (Synek, 2011).

Cena je posuzována z tržního a nákladového hlediska. Zákazníky je považována za peněžní vyjádření hodnoty jako míry kvality, vlastností či užitek daného výrobku nebo služby. Tyto vlastnosti jsou srovnávány s jinými výrobky nebo službami. Tento vztah vyjadřuje následující poměr (Hanna & Dodge, 1997).

$$cena = \frac{kvalita}{hodnota} \quad (1)$$

Objektivně je cena dána situací na trhu. Důležitou roli hrají i symbolické vlastnosti, prestiž, status a bezpečnost (Kotler & Keller, 2013).

Na cenu z hlediska trhu působí tři nezávislé faktory, jedná se o poptávku, nabídku a konkurenci (Král, 2013, Hesková & kolektiv, 2003).

Management přistupuje k ceně z hlediska nákladů. Soustřeďuje se pouze na pokrytí takových nákladů, které jsou vynaložené na výrobu, distribuci výrobků a zajištění návratnosti investic (Král, 2013).

Pro většinu firem je riskantní zakládat ceny pouze na nákladech a očekávané míře návratnosti (Jakubíková, 2013).

2.2 Cenová politika

V cenové politice podniku jsou zahrnuta všechna rozhodnutí, která se promítají do stanovení ceny produktu. Účtovaná cena by měla přinášet zisk podniku a zároveň spokojenost zákazníka (Machková, 2009).

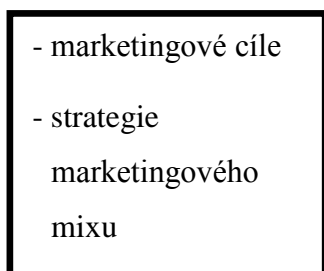
Změny v oblasti cenové politiky je možné realizovat rychle, podle aktuální situace trhu. Je méně závislá na vnějším prostředí a podnik ji může snadno zkontrolovat (Machková, 2009).

2.3 Faktory ovlivňující stanovení ceny produktu

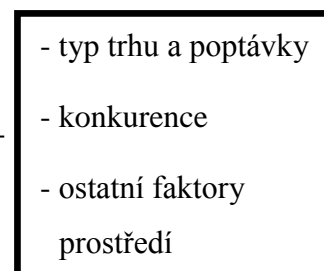
Výše ceny je ovlivněna mnoha faktory, které se musí při stanovení ceny brát v úvahu. Tyto faktory mohou být rozděleny na interní a externí. Faktory vyjadřují propojenost podniku s okolím (Kotler & Keller, 2013).

Schéma 1: Faktory ovlivňující cenu

Vnitřní faktory



Vnější faktory



Zdroj: Kotler & Keller (2013)

2.3.1 Externí faktory

Cílem firmy je analyzovat působení vnějších faktorů a ovlivnit tyto faktory tak, aby byla jejich činnost pro firmu příznivější (Grosová, 2002).

Charakter trhu a poptávky

Horní hranice ceny je vyjadřována poptávkou po daném produktu. Druhy trhů se vyznačují odlišným postavením ceny v životě firmy ve vztahu ke konkurenci. Dříve, než podnik stanoví cenu, musí pochopit vztah mezi cenou a poptávkou po produktu.

Každá cena povede k jiné úrovni poptávaného množství. Čím vyšší je cena, tím nižší je poptávané množství (Jakubíková, 2013, Grosová, 2002).

Náklady, cena a nabídka konkurence

Společnost musí poměřovat své náklady s náklady konkurence. Tato činnost vede ke zjištění, zda mají v této oblasti výhodu či nevýhodu. Zároveň musí znát ceny a kvalitu všech konkurenčních produktů a odhadnout vstup nových konkurentů na trh (Kotler & Keller, 2013).

Strategie nízkých cen a nízkých marží může konkurenci zastavit nebo z trhu vyhnat. Naopak vysoké ceny a vysoké marže přilákají konkurenci (Jakubíková, 2013).

2.3.2 Interní faktory

Jedná se o firemní cíle, které musí odpovídat možnostem firmy. Tyto možnosti jsou dány výrobními kapacitami a dosahovanými náklady (Hesková & kolektiv, 2003).

Marketingové cíle firmy

Ze strategických a marketingových cílů firmy vychází stanovení ceny. Dříve než podnik stanoví cenu, musí zvolit vhodnou strategii pro daný produkt. Při jasném stanovení cílů je cena snadněji určena (Kotler & Keller 2013, Hesková & kolektiv, 2003).

Mezi obvyklé cíle patří přežití, maximalizace současného zisku, maximalizace podílu na trhu nebo i prvenství v kvalitě produktů (Kotler & Keller 2013, Hesková & kolektiv, 2003).

Strategie marketingového mixu

Cena patří do nástrojů marketingového mixu, které firma používá pro dosažení svých cílů. Potencionální cena určuje, jaké vlastnosti výrobku či služby budou nabízeny a jaké budou jeho výrobní faktory (Tomek & Vávrová, 2001).

Diferenciace produktů (náklady)

Výše nákladů ovlivňuje stanovení ceny. Cílem je, aby firma stanovila cenu, která pokryje náklady na vývoj, výrobu, distribuci, prodej produktu, marketing a také odměny

za úsilí a riziko. V závislosti na nákladech a ceně se podnik rozhoduje, jaké množství výrobků je vhodné vyrábět (Tomek & Vávrová, 2001).

Spodní hranice ceny je dána náklady, při kterých může podnik dlouhodobě fungovat. V této situaci není realizován zisk. Pokud cena klesne pod úroveň variabilních nákladů, dochází k minimální hranici ceny, která není dlouho udržitelná. Při dlouhodobé situaci hrozí podniku bankrot (Čechová, 2011).

Firmy s nižšími náklady mohou prodávat za nižší ceny, které vedou k vyššímu prodeji a tedy i zisku (Kotler & Wong & Saunders & Armstrong, 2007).

Organizace cenové politiky

Kdo bude ve firmě rozhodovat o cenách, určí management. Cenotvorba je řešena mnoha způsoby (Kotler & Keller 2013).

2.4 Metody tvorby ceny

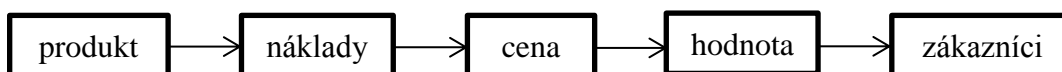
Náklady, konkurence a poptávka ovlivňují výběr metody pro tvorbu cen. Podle toho, který faktor podnik upřednostňuje, je možné rozlišit tyto základní metody tvorby cen:

- metody orientované na náklady
- metody orientované na poptávku
- metody orientované na konkurenci (Machková, 2009).

2.4.1 Nákladově orientovaná tvorba cen

Nákladová metoda firmám umožňuje monitorovat a řídit náklady. Představuje důležité východisko pro rozhodování o prodejních cenách, slevách atd. Existuje mnoho metod pro stanovení této nákladové ceny (Jakubíková, 2013).

Schéma 2: Nákladově orientovaná tvorba cen



Zdroj: Kotler & Wong & Saunders & Armstrong (2007)

Vysoké procento podniků se při stanovení ceny orientuje na náklady, a to i v podmínkách tržního hospodářství (Hanna & Dodge, 1997).

Výše zisku zahrnutá do ceny by měla odpovídat očekávanému nebo předpokládanému zhodnocení vynaložených nákladů a záměrů dalšího rozvoje podniku (Král, 2010, Synek, 2011).

Tato metoda je velmi oblíbená u podniků z důvodu své jednoduchosti, vychází totiž z nákladů, které jsou hodnotovým vyjádřením všech vstupů vkládaných do výroby (Král, 2013).

Výchozími podklady pro nákladově orientovanou tvorbu ceny jsou informace o podmínkách a předpokladech pro dosažení očekávaných nebo požadovaných výsledků. Vychází se z faktu, že náklady podniku se skládají z různých typů. Tyto náklady se podílejí na konečném výnosu podniku. Není však jednoznačně dáno, které složky nákladů brát za základ pro kalkulaci zisku obsaženého v ceně výrobku. Jsou používány různě vysoké ziskové přírážky, nejvyšší jsou zpravidla u propočtů vycházejících ze zpracovávaných nákladů a nejnižší u propočtu, který vychází z úplných nákladů (Synek, 2011).

Náklady určují dolní hranici ceny. Pro správné stanovení ceny je nutné brát v úvahu tyto možnosti:

- vlastní náklady firmy (fixní i variabilní)
- konkurenční ceny
- kupní síla zákaznických segmentů
- ceny v zákaznických segmentech
- konkurenční ceny
- postoje a očekávání zákazníků

Stanovení cen přírážkou patří mezi nejjednodušší metody tvorby cen. K výrobním nákladům na jednotku výkonu se přidá zisková přírážka. Její výše se liší podle druhu zboží (Vochozka & Mulač, 2012).

Manažeři musí být schopni odhadnout, zda je možné při dané ceně vyrobit a prodat odpovídající množství výrobků. S tímto odhadem jsou spojeny propočty směrné ceny jako vnitřní kalkulované ceny. Tyto propočty jsou spojeny se zpracováním hlavního podnikového rozpočtu (Král, 2010).

Analýza bodu zvratu a stanovení ceny pomocí cílové rentability

Tato metoda patří do nákladových metod tvorby cen. Firma se snaží určit cenu, při které příjmy převyšují náklady, nebo při které dosáhne stanovené cílové rentability. Stanovení ceny pomocí cílové rentability používá koncepci grafu bodu zvratu (Kotler & Keller 2013).

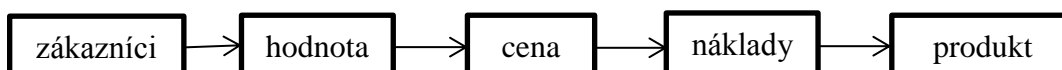
Výhoda této metody spočívá v předpokladu, že všechny vyrobené výrobky budou prodány. Vliv trhu není v této metodě brán v úvahu, nevyžaduje tedy žádné úsilí nad rámec práce s účetními nebo finančními údaji firmy. Podnik nemusí sledovat faktory jako např. tržní poptávku, vliv konkurence a další faktory, které mohou mít vliv na cenu. Kvůli nesledování těchto faktorů má omezené použití. Doporučené stanovení ceny touto metodou je v průmyslových podnicích nebo obchodu, kde všichni používají stejný způsob stanovení ceny (Hanna & Dodge, 1997).

Základním nedostatkem všech nákladových metod tvorby cen spočívá v chybných rozhodnutích, které vyplývají z nerespektování podmínek realizace tržního prostředí. Hlavním důvodem je, aby byly pokryty všechny náklady na výrobu a byl vykázán určitý zisk (Kotler & Keller 2013, Hanna & Dodge, 1997).

2.4.2 Hodnotově orientovaná tvorba ceny

Tato metoda používá pro stanovení ceny jako základ hodnotu vnímanou zákazníkem, nikoliv náklady prodávajícího. Tvorba ceny začíná u analýzy potřeb zákazníka a jeho vnímání hodnot. Cena poté vyhovuje hodnotě z pohledu zákazníka. Postup je zobrazen v následujícím schématu (Kotler & Keller 2013).

Schéma 3: Hodnotově orientovaná tvorba ceny



Zdroj: Kotler & Wong & Saunders & Armstrong (2007)

Při této metodě se však musí sledovat náklady, protože jsou součástí zvolené strategie. Množství výroby má dopad na výši nákladů (Fibířová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Výhodou hodnotově orientované tvorby cen je její reálnost. Odpovídá způsobu rozhodování kupujícího o nákupu a nejlépe vyjadřuje jeho potřeby a přání. Potřeby

a přání zákazníků se liší, proto je nutné, aby se marketingoví odborníci orientovali na různé segmenty na trhu (Král, 2010).

2.4.3 Diskriminační stanovení cen

Firmy přizpůsobují ceny svých výrobků různým segmentům, i když často nepokrývají ani vzniklé náklady. Tento způsob cenové politiky je nazýván diskriminačním stanovením ceny (Jakubíková, 2013).

2.4.4 Poptávkově orientovaná tvorba cen

Při této metodě je kladen důraz na poptávku po daném produktu, nikoliv jenom na náklady, režii a práci. Stanovená cena ovlivňuje množství nakupovaného zboží (Král, 2013).

Tato metoda vychází z využívání cenové elasticity poptávky, která vychází z ekonomické teorie nabídky a poptávky (Jakubíková, 2013).

Při této metodě je brána v úvahu zákazníkem vnímaná (očekávaná nebo akceptovatelná) hodnota výrobku nebo intenzita poptávky. Ekonom musí mít představu o množství výrobků, které je možné prodat při různých cenách (Jakubíková, 2013).

2.4.5 Tvorba ceny na základě akceptované hodnoty zákazníkem

Tato metoda není ovlivněna náklady, ale užitek, který přinesl konečnému spotřebiteli. Užitek je možné zjišťovat přímým dotazem na přiměřenost ceny, nebo prostřednictvím bodového hodnocení (Tomek & Vávrová, 2001).

Cena se odvozuje v porovnání s jiným výrobkem na základě bodové hodnoty jednotlivých výkonových znaků. Hodnotí se soubor užitečných vlastností výrobku. U výrobku, který dostal vyšší počet bodů, můžeme stanovit vyšší cenu (Tomek & Vávrová, 2001).

Užitek určuje maximální cenu, kterou je spotřebitel ochoten zaplatit za výrobek. Zjištění užitku je nákladově náročné (Tomek & Vávrová, 2001).

2.4.6 Konkurzní a smluvní cena

Konkurzní cena vzniká při vyhlašování výběrového řízení na určité zakázky. Zájemci jsou povinni předložit svůj projekt s cenou, za kterou jsou schopni a ochotni zakázku realizovat. Smluvní cena je založena na dohodě dvou stran (Jakubíková, 2013).

2.4.7. Stanovení ceny podle konkurence

Konkurenčně orientovaná tvorba ceny je odvozována od úrovně cen účtovaných konkurencí bez ohledu na vývoj nákladů u svého výrobku. Nemusí přitom vždy jít o kopírování konkurenčních cen, ale o stanovení vlastních cen, které se liší o určité procento nad či pod konkurenční úrovní (Kotler & Keller, 2013).

Nejčastěji se setkáme s orientací na průměr konkurenčních cen. Literatura uvádí, že je tato metoda nejoblíbenější a je používána při splnění těchto předpokladů:

- zjišťování nákladů je obtížné,
- jedná se převážně o homogenní výrobky,
- nelze jednoznačně odhadnout reakci konkurence na cenovou diferenciaci (Hesková & kolektiv, 2003).

Tato metoda se nejčastěji využívá při veřejné soutěži. Zakázku získá podnik, který nabídne nejnižší cenu. Důležitá je pečlivá kalkulace nejnižší hranice ceny, jež vychází z odhadu nákladů výroby (Kotler & Keller, 2013).

Firma v prvním kroku určí firmu, kterou považuje za konkurenci. Ve druhém kroku vyhodnotí konkurenceschopnost svého vlastního produktu. Cena pro daný výrobek může být stanovena vyšší nebo nižší, než je převládající tržní cena (Synek, 2011, Král, 2010).

Rozlišujeme dva typy stanovení cen běžnou cenu a obálkovou metodu (Kotler & Keller, 2013).

U běžné ceny firma stanoví ceny hlavně podle konkurence, a nikoli podle nákladů firmy nebo poptávky (Kotler & Wong & Sauders & Armstrong, 2007).

Při obálkové metodě firma své ceny stanoví podle toho, jak si myslí, že je stanoví konkurence (Kotler & Keller, 2013).

Výhodou takového způsobu stanovení ceny je jeho jednoduchost a poskytnutí pohled zákazníka na výrobek ve vztahu k podobným výrobkům. Hlavní nevýhodou je přehlížení skutečných nákladů na výrobu. (Hanna & Dodge, 1997, Kotler & Keller, 2013).

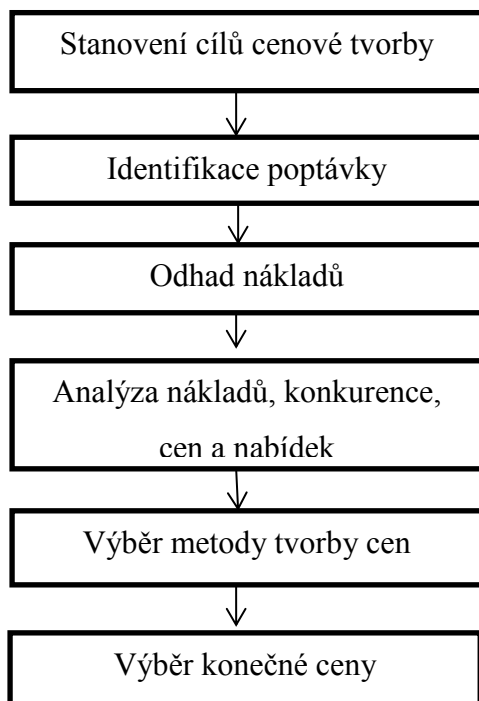
2.5 Rozhodnutí o výši konečné ceny

Před konečným stanovením ceny je nutné ještě zvážit, jakým způsobem bude započteno pojistné a dopravné do ceny, velikosti a formy poskytování rabatů. V úvahu se musí brát i psychologické faktory (prestižní ceny u luxusních výrobků). Poslední částí tvorby ceny je vyhodnocování konečné ceny, která odpovídá zásadám cenové politiky podniku (Synek, 2011).

2.5.1 Stanovení ceny

Stanovení ceny je zpravidla odvozeno od cílů podniku, na které navazuje odhad poptávky, kalkulace nákladů a rozbor cen kalkulace. Podnik vybere z dostupných metod nevhodnější a stanoví cenu. Průběh stanovení ceny zobrazuje schéma 4 (Synek, 2011).

Schéma 4: Stanovení ceny



Zdroj: Hesková & kolektiv (2003)

Při tvorbě konečné ceny je nutné vzít v úvahu aspekty, které zvýhodňují (upravují) cenovou hladinu. Jedná se o:

- cenové slevy a srážky
- propagační tvorbu cen, tvorba cen pro zvláštní příležitosti
- diskriminační tvorba cen

Tabulka 1: Hlavní faktory ovlivňující stanovení ceny

Nízká cena				Vysoká cena
Při této ceně firma nedosahuje zisk	Výrobní náklady	Ceny konkurence a další vnitřní a vnější faktory	Hodnota vnímaná spotřebiteli	Při této ceně neexistuje poptávka

Zdroj: Kotler & Keller (2013)

Stanovení spodní hranice ceny

Pomocí kalkulace příspěvku na úhradu je možné stanovit spodní hranici ceny pro daný výrobek. Rozdíl ceny za kus a variabilních nákladů na kus se udává příspěvek na úhradu, který slouží k pokrytí fixních nákladů a dosažení zisku. Podnik při této ceně může setrvat pouze krátkodobě. V případě, že by variabilní náklady nebyly pokryty, musí dojít k ukončení výroby (Kotler & Keller, 2013, Lang, 2005).

2.6 Vnitropodniková cena

Vnitropodnikové ceny jsou takové, které se používají pro ocenění výkonů. Je obvyklé, že jde o výkony prováděny vnitropodnikovými útvary mezi sebou nebo jsou odváděny do skladů, meziskladů a jsou určeny k finalizaci produkce firmy (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Slouží jako hlavní nástroj vnitropodnikového odpovědnostního řízení. Jejím cílem je koordinace vztahů mezi středisky. Tato koordinace povede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů (Král, 2010).

Volba vnitropodnikové ceny ovlivňuje významným způsobem rozhodování odebírajícího a předávajícího střediska o struktuře a o objemu odebraných výkonů. Toto

je hlavním důvodem, proč se využití vnitropodnikových ceny v různých situacích liší. Vnitropodnikové ceny se liší v závislosti na úrovni pravomocí a odpovědností středisek, na charakteru, významu a četnosti předávání interních výkonů. Rozlišujeme tyto druhy vnitropodnikových cen:

- vnitropodnikové ceny založené na nákladech
 - na úrovni variabilních nákladů,
 - na úrovni střediskových nákladů,
 - na úrovni plných střediskových nákladů a připočtením ziskové přírážky,
- vnitropodnikové ceny založené na tržní ceně,
- vnitropodnikové ceny založené na dohodě mezi středisky (Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Jejich základem jsou individuální podmínky výroby a oběhu v jednotlivých organizacích v závodech, divizích, podnicích (Křikač, 2002).

Zveřejnění těchto cen probíhá formou podnikové normy (směrnice, příkaz), například jako vnitropodnikový ceník. Stanovení ceny může být poměrně obtížné, protože výkonů je mnoho, bývají drobné a málo se opakují (Lazar, 2012).

3 Analýza metod tvorby cen

3.1 Kalkulace nákladů

Kalkulace slouží k přiřazení nákladů, marže, zisku ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práce, služba), tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu (Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Nákladová kalkulace je řazena mezi základní kalkulační nástroj pro výpočet marže, zisku nebo velmi často i ceny. Každá uvedená veličina je založena na kvantifikaci nákladů (Popesko, 2009).

Hlavním problémem při sestavování nákladové kalkulace je již zmíněná klasifikace nákladů na přímé a nepřímé. Kvůli složitému přiřazení nepřímých (režijních) nákladů došlo k rozvoji jednotlivých kalkulačních metod a rozdělovacích principů. Jednotlivé typy kalkulačních metod se liší způsobem alokace režijních nákladů (Čechová, 2011).

Při volbě nákladové kalkulace je potřeba brát v úvahu například strukturu prováděných výkonů a to, jak se od sebe navzájem liší (Krutina & Novotná, 2009).

Značná část firem potřebuje vyčíslit náklady před zahájením výroby daných výrobků. Kalkulace, které se pro tento účel využívají, se nazývají předběžné kalkulace. V okamžiku jejich sestavení není k dispozici informace o objemu vstupů na daný výrobek. Pokud se podnik chystá vyrábět nový výrobek, odhadne náklady pomocí propočtové kalkulace. Plánované kalkulace slouží pro přesné odhady spotřeby vstupů a jejich hlavním úkolem je přesné plánování operací při výrobě. Kalkulace, které se sestavují po ukončení výroby, jsou nazývány výsledné (Popesko, 2009).

Nákladové kalkulace v tradičním pojetí podávaly informace o výši celkových nákladů na určitý nákladový objekt. Cílem kalkulanta je vyjádřit celkové náklady daného výkonu, protože tato informace je nejvíce využitelná pro manažerské rozhodování (Synek, 2011).

Kalkulace je jedním z nástrojů, které souvisejí s účetnictvím a hodnotí vztah mezi náklady a výkony na velice podrobné úrovni (Drory, 2012).

Hlavními úkoly je zjistit náklady, které byly vynaloženy na daný výrobek - výsledná kalkulace. Dále stanovit náklady na konkrétní výkon pro následující období - předběžná kalkulace (Doyle, 2006).

Stanovení kalkulace nákladů vyžaduje spolupráci s technickými i ekonomickými odborníky. Konečná podoba kalkulace nákladů je závislá na účelu, k jakému je sestavována (Krutina & Novotná, 2009).

K určení stanovené výše nákladů a následnému zjištění skutečných nákladů na určitý výkon podniku se používají různé metody kalkulace. Obecně jsou závislé na:

- a) vymezení předmětu kalkulace,
- b) způsobu přičítání nákladů předmětu kalkulace,
- c) strukturu nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici (Macík, 2000).

3.1.1 Základní pojmy

Předmět kalkulace

Všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí, mohou být předmětem kalkulace. V praxi se kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Předmět je vymezen kalkulovaným množstvím a kalkulační jednicí (Drury, 2011).

Kalkulační jednice

Rozumí se jí konkrétní výkon (služba, výrobek, zboží) vymezený množstvím, časem nebo jiným způsobem. Jedná se o fyzické jednotky, které vyjadřují kalkulované výkony, např. ks, kg, t (Krutina & Novotná, 2009).

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady (Král, 2010).

Přičítání nákladů úzce souvisí s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Přímé náklady mají bezprostřední vztah k danému výkonu. Tyto náklady lze stanovit pomocí dělení nebo na základě technicko-hospodářských norem. Nepřímé náklady zajišťují produkci většího sortimentu výkonů nebo konkrétního vnitropodnikového útvaru. Tento útvar

se podílí na výrobě kalkulovaného výkonu zprostředkovaným způsobem (Krutina & Novotná 2009, Drury, 2011).

Struktura nákladů v kalkulaci je určena kalkulačním vzorcem. Níže uvedený typový kalkulační vzorec je upravován a specifikován s ohledem na konkrétní podmínky podniku a bere se ohled i na rozhodovací úlohy, k jejichž řešení má kalkulace přispět (Král, 2010)

Důležité je si uvědomit, jaký je rozdíl mezi kalkulací nákladu a kalkulací ceny. Kalkulace nákladů slouží pro různá rozhodnutí spojená s řízením hospodárnosti. Kalkulace ceny tvoří základ nabídkového řízení nebo výchozí předpoklad pro jednání s odběratelem. Hlavní rozdíl je v kvalitativním přístupu k tvorbě obou kalkulací. Tento rozdíl se projeví i v různých částkách uvedených na jednotlivých řádcích (Macík, 2000).

Výkon

Jednotlivé druhy výrobků, prací nebo služeb se nazývají výkony. Pro potřeby sestavení kalkulace nákladů je nutné zjišťovat

- a) náklady,
- b) produkci výrobků, prací nebo služeb.

Z účelového hlediska podle úseků činnosti (Fibířová & Šoljaková & Wagner, 2007).

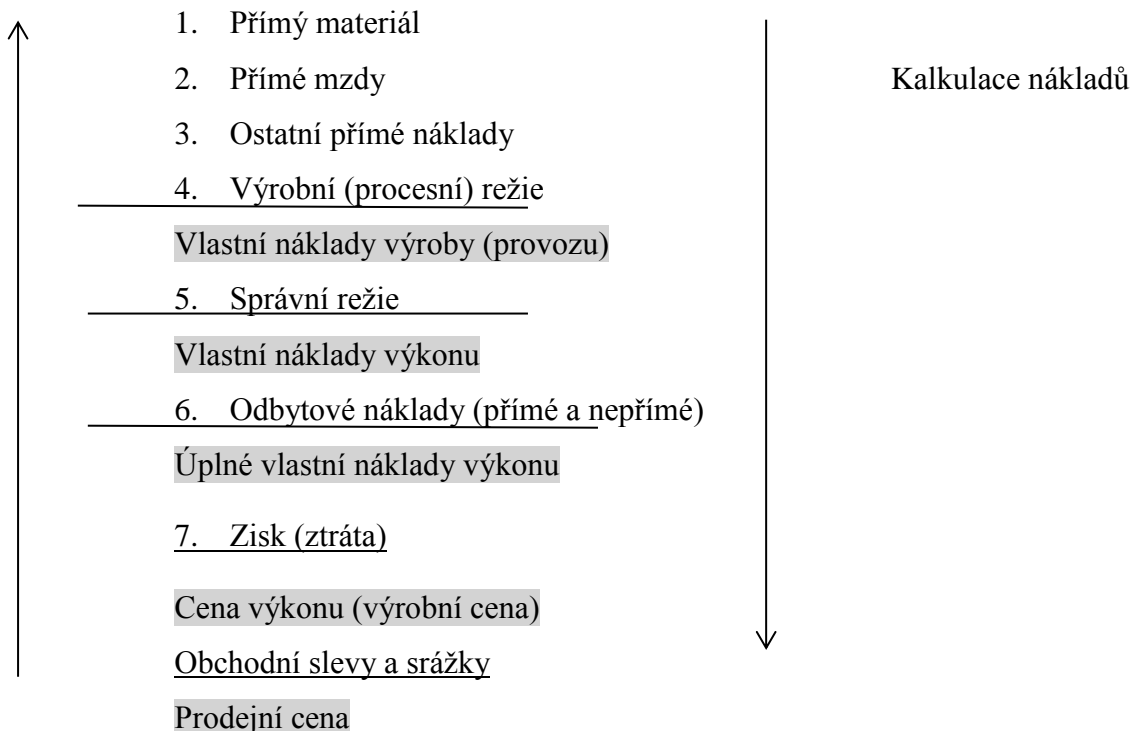
3.1.2 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec jako pojem je v tuzemských podnicích spojován s typovým kalkulačním vzorcem. Typový kalkulační vzorec slouží k postupnému vývoji pro kalkulační vzorce používané v praxi (Popesko, 2009).

Členění nákladů v kalkulačním vzorci vytváří předpoklady pro plánování i pro analýzu nákladů z hlediska rozhodujících nákladových druhů i z hlediska vnitropodnikových vazeb. Členění kalkulačního vzorce je zpravidla založeno na kombinaci klasifikace nákladů z těchto hledisek:

- kalkulačního (přímé a nepřímé náklady),
- druhového (umožňuje sledování rozhodujících nákladových druhů),
- podle obratu výroby (rozlišení prvotních a druhotných nákladů).

Schéma 5: Typový kalkulační vzorec



Zdroj: Macík (2010)

Přímé náklady

Jednoznačně se přiřazují ke konkrétnímu druhu výkonu. Skutečné jednicové náklady jsou zjišťovány na samostatných účtech v účetnictví. Náklad na jednici výkonu zjistíme tak, že vydělíme náklady skutečně vyrobeným počtem výkonů.

Přímé náklady zahrnují:

- Výrobní (přímý) materiál – veškeré suroviny, pomocné a provozní látky, které přímo nebo nepřímo vstupují do vyráběného výrobku.
- Mzdové výrobní náklady – vznikají při výrobě výrobku a existuje u nich příčinný vztah mezi výrobou produktu a časem k tomu využitým (nezapočítávají se platy vedení společnosti, mistrů atd.).
- Ostatní přímé náklady – mimořádné náklady, které lze připočítat jednotlivému výrobku nebo druhu, existuje spojitost s výrobou (Lang, 2005).

Nepřímé náklady

Vynakládají se vytvořením širšího sortimentu výkonů. Jedná se o společné náklady, které souvisejí se zajištěním určité skupiny výkonů. Mezi nepřímé náklady patří odpisy, spotřeba režijního materiálu, mzdy řídicích a administrativních pracovníků (Lazar, 2012).

Jejich rozvržení je složitější a používají se méně přesné metody:

- kalkulace dělením
 - prostá
 - s poměrovými čísly
 - stupňovitá
- kalkulace přiřázková
 - sumační
 - diferencovaná

Režijní náklady

Společně vynakládané náklady na celé kalkulované množství výrobků, více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku (Král, 2013).

Jsou-li režijní náklady přiřazeny místu, kde vznikly (sklad, výroba, správa), potom jsou dány podpůrné body pro jejich přiřazení daným výrobkům (Lang, 2005).

Přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici roste kvalita a využitelnost kalkulací (Krutina & Novotná, 2009).

V praxi je nutné členit režijní náklady do podrobnějších položek. Hloubka členění závisí na typu výroby, použité technologii, organizaci vnitropodnikových útvarů. Lze je členit z hlediska druhového, účelového nebo kombinovat obě členění. Také je lze členit na náklady střediskem ovlivnitelné a neovlivnitelné, nebo náklady fixní a variabilní. Základním nástrojem řízení režijních nákladů jsou rozpočty, základem pro rozpočtování jsou normy a limity nákladů (Lang, 2005).

Výrobní režie

Zahrnuje nákladové položky, které souvisejí s řízením a obsluhou výroby. Náklady nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Zahrnují režijní mzdy, opotřebení nástrojů, odpisy hmotného investičního majetku, spotřeba energie, náklady na opravy (Lang, 2005).

Odbytové náklady jsou spojené s odbytovou činností, jako jsou náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobku.

Správní režie zahrnuje položky, které souvisejí s řízením podniku, např. odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, poštovné, telefonní poplatky, pojištění, náklady na informatiku, náklady na personalistiku (Drury, 2011).

V podniku existuje dvojí pojetí nákladů. Finanční účetnictví sleduje náklady, které jsou určeny pro externí uživatele, zatímco v manažerském účetnictví jsou náklady sledovány z hlediska jejich využití pro manažery v řízení (Lazar, 2012).

3.1.3 Cenová kalkulace

Zajišťuje relativně samostatnou oblast rozhodovacích úloh. Od kalkulace nákladů se liší především výchozím přístupem. Kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů. Zatímco cenová kalkulace zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, které jsou uskutečněné ve formě výnosů (Křikáč, 2002).

Náklady jsou v cenové kalkulaci vyjadřovány v ekonomickém pojetí, obsahují i kalkulovaný zisk nebo jinou veličinu, která vyjadřuje požadovanou úroveň zhodnocení ekonomických zdrojů vložených do podnikání (Kráal, 2010).

Cenová kalkulace jako součet nákladů může být v tržní situaci příliš vysoká nebo příliš nízká. Při příliš vysoké ceně dojde k nižšímu objemu prodeje, než by mohl být při ceně nižší. Spotřebitelé zpravidla vyhledávají levnější substituty a dochází k trvalému poklesu objemu prodeje. Nepřiměřeně nízká cena vede k opaku, firma tedy nedosahuje takových příjmů, které by mohla získat. Při tvorbě cen bereme v úvahu kontext volného trhu a vzájemného působení nákladů a tržních reakcí (Hunčová, 2007).

Úloha cenových kalkulací se do značné míry mění. Tato změna je způsobena rozvojem tržního hospodářství, podstatným rysem je silný vliv podmínek trhu na cenu,

kteřá již nevzniká na základě spekulativního propočtu monopolního výrobce, ale objektivně. Ve správné kalkulaci a stanovení ceny je založen předpoklad k dosažení ekonomických strategických cílů podniku, které jsou krátkodobě vyjadřovány ve finančním plánu jako taktickém nástroji řízení (Křál, 2010).

Cenová kalkulace vychází z úrovně zisku, zezdola. Zisk musí být generován k zajištění veškerých potřeb, které budou nutné pro rozvoj podniku. Tyto potřeby jsou analyzovány ve vztahu k ceně, kterou je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výrobků a konkurenci na trhu. Nákladové položky jsou v cenové kalkulaci ovlivněny úvahou o ekonomické únosnosti daného nákladu v konkrétních společenských podmínkách. Díky nim dochází k obhajobě ceny (Fibířová & Šoljaková & Wagner, 2007).

V porovnání s minulostí se cenové kalkulace sestavují méně a jako zásadní podklad pro konečnou cenu se dnes využívají jen při některých způsobech tvorby ceny (například při uplatnění kalkulačního porovnání a kalkulací individuálních výkonů). Příkladem jejich aplikace je návrh ceny individuálně nabízených výkonů, například stavební zakázka, audit nebo nabídka informačního systému (Hunčová, 2007).

Při stanovení ceny podnik musí:

- vycházet z maximální hranice, kterou stanoví odběratel, aby zaplatil svou výnosnost,
- vytvořit kalkulaci ceny,
- zajistit požadavky na udržení a rozvoj svého podnikání (Čechová, 2011).

3.2 Druhy kalkulačních vzorců

V kapitole 3.1.2 byl popsán typový kalkulační vzorec, který představuje základní členění jednotlivých položek, z nichž by se dala sestavit cena výrobku (Čechová, 2011).

3.2.1 Retrográdní kalkulační vzorec (rozdílová kalkulace)

Tato forma kalkulačního vzorce vyjadřuje zpravidla zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Cena výkonu není tvořena pouze jako přírůžka k celkovým nákladům, ale je ovlivněna konkurenčním prostředím. Podnik tržní cenu akceptuje a

tato cena se stává východiskem pro stanovení nákladů výkonu. Náklady výkonu jsou charakterizovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem (Popesko, 2009).

Kalkulace ceny tvoří základ nabídkového řízení nebo výchozí předpoklad pro jednání s odběrateli. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi spočívá v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací (Čechová, 2011).

Rozklad nákladových položek v cenové kalkulaci je ovlivněn úvahou o ekonomické únosnosti daného nákladu v konkrétních podmínkách. Vychází například z obdobných kalkulací konkurenčních podniků, zvyklostních norem a směřuje k účelové obhajobě ceny (Macík, 2000).

Cílem této metody je stanovit přínos (marži, zisk) daného výkonu. Význam vytvořeného výkonu lze posoudit podle jeho přínosu, který podniku přinese. Smyslem tvorby výkonů (vynaložení nákladů) je prodej zákazníkům, úhrada nákladů a tvorba zisku (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Úroveň marže výkonu se analyzuje ve vztahu k ceně, kterou je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výkonů, na svou konkurenční pozici na trhu a další externí podmínky. Tato kalkulace vychází z ceny výkonu. Od této ceny se odečítají náklady výkonu, které jsou postupně z ceny uhrazovány, výsledkem je kalkulovaný zisk či jinak vyjádřený přínos výkonu k zisku firmy (Fibířová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Od úrovně zisku (marže) a ceny se odvíjí interní rozhodnutí o tom, zda s výrobkem vstoupit na trh. Pokud odběratel požaduje alternativní nabídku, tyto skutečnosti předávají informace o předpokládaných nákladech výkonu (Popesko, 2009).

Kalkulace nákladů zobrazují reálnou úroveň dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů. Umožňuje zohlednění slev a kvantifikaci zisku (Křikáč, 2002).

Jak je uvedeno v retrográdním kalkulačním vzorci, vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny je rozdílový. Tyto rozdíly vychází z ceny nebo z jejích variant a úrovně zisku, vyjadřují tedy rozdíl mezi cenou a náklady.

Schéma 6: Retrogradní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění

- Slevy zákazníkům

- sezónní
 - množstevní
-

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Hradecký & Lanča & Šiška (2009)

3.2.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Schéma 7 zobrazuje modifikaci kalkulačního vzorce, podrobněji popisuje struktury vykazování nákladů. Zejména pro řešení rozhodovacích úloh o existující kapacitě je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (Král, 2010).

Velmi využívanou myšlenkou odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů dále rozvíjejí dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Král, 2010, Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Schéma 7: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku

- přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie...
-

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král (2010)

3.2.3 Dynamická kalkulace

Tento druh kalkulace je využíván jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů. Tyto výkony jsou předávány na různé úrovně podnikové struktury. Vychází se ze základního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé a z nákladů podle fází reprodukčního procesu. Informační základ typového vzorce je tedy zachován. Jeho vypovídající schopnost je ale rozšířena o informaci, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu resp. ve struktuře prováděných výkonů (Král, 2010).

Tato kalkulace je primárně orientovaná na kalkulaci nákladů, není tedy vhodná pro kalkulaci ceny (Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Schéma 8: Dynamická kalkulace

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady - variabilní

- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie - variabilní

- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie - variabilní

- fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Zdroj: Král (2010)

3.2.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace je také nazývána jako stupňovitá kalkulace variabilních nákladů. Jedná se o modifikaci kalkulace variabilních nákladů. Nedělitelný celek fixních nákladů

je hlavním rysem rozlišující uvedené druhy kalkulací. Hlavní rozdělení vychází ze snahy oddělit fixní náklady rozdělené na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů, které jsou přiřazovány jinými principy. V kalkulacích je podrobněji členěna hlavně první skupina nákladů. Dělí se podle toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků. Část fixních nákladů, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je vzdálený a které jsou přičítány na principech úhrady nebo průměrování, jsou vykázány samostatně (Král, 2010, Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Kalkulace je vhodná pro kalkulaci ceny, neboť ukazuje, jaké fixní náklady lze přiřadit výrobku, výrobkové skupině a podniku (Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Schéma 9: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku

- přímé (jednicové) náklady
- variabilní režie

Marže I

- Fixní výrobní náklady

Marže II

- Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

- Fixní náklady podniku

Zisk (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král (2010)

3.2.5 Kalkulace relevantních nákladů

Tato kalkulační metoda je založena na analýze vzájemného vztahu nákladů, výdajů, tržeb a výnosů. Dále se zabývá o variabilní a stupňovité rozvrstvení fixních nákladů z hlediska jejich dopadu na řízení peněžních toků. V tomto případě má tato kalkulační metoda význam při

úvahách o dolním limitu ceny v kombinaci s financováním zakázky (Fibírová & Šoljaková & Wagner, 2007).

Tento typ kalkulace se využívá v případech, kdy je struktura fixních nákladů členěna podle příčinného vztahu k výkonům. Jedná se o nestejnorodé rozdělení i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Využíváme ji hlavně ve dvou typech rozhodovacích úloh:

- pokud chceme optimalizovat sortiment pro již existující kapacitu, kdy fixní náklady podle vztahu k výdajům pomáhají k rozlišení umrtvených a vyhnutelných nákladů,
- při stanovení dolního limitu ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky (Král, 2010).

Tento typ kalkulace má podobnou strukturu jako kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Pouze jednotlivé položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady s vlivem a bez vlivu na peněžní toky (Král, 2010).

3.3 Cenové slevy a srážky

Každý výrobce preferuje dobré vztahy se svými zákazníky. V zájmu spolupráce nabízejí distributorům různé druhy slev z ceníkových služeb jako kompenzace za poskytované služby (Hanna & Dodge, 1997).

Množstevní slevy

Tato sleva představuje snížení ceníkové nebo doporučené ceny s cílem podpořit vyšší objem nákupů. Velikost slevy lze vyjádřit procentně, jako množství bezplatně poskytnutých jednotek nebo v peněžních jednotkách. U výrobce se tato sleva promítá v úspoře nákladů na přepravu, pojištění, menší vázání kapitálu v zásobách a na plnění objednávek. Pro kupujícího znamená menší cenu za jednotku (Grosová, 2002, Kotler & Keller, 2013).

Nekumulativní množstevní slevy

Účelem této slevy je podpoření zájmu o umístění velkých zakázek. Výsledkem jsou úspory v nákladech na prodej, skladování, zpracování objednávek a dopravu. Při této volbě slev je důležitá analýza nákladů a užitků (Hanna & Dodge, 1997).

Kumulativní množstevní slevy

Tato sleva je vázána na celkový objem nákupů během stanoveného období. Základem je udržení zákazníků po celé stanovené období. Sleva se úměrně zvyšuje k růstu celkového objemu zpravidla ročních nákupů (Kotler & Keller, 2013).

Obchodní slevy

Obchodní slevy jsou srážky z ceníkových cen. Tyto srážky jsou poskytovány různým distributorům v závislosti na jejich pozici v distribučním řetězci (Hanna & Dodge, 1997).

Sezónní slevy

Snížení ceníkových cen, jejichž hlavním cílem je povzbudit kupující pro objednání zboží na začátku, konci nebo mimo sezónu. Sezónní slevy musí být tak vysoké, aby byly pro kupující výhodné (Grosová, 2002).

Propagační slevy

Propagační sleva je poskytována jako forma kompenzace za úsilí, které dealeři vynakládají na podporu prodeje jeho výrobků. Tyto propagační slevy bývají formou procentního snížení ceny nebo jsou vyjádřeny finančně nebo v jednotkách příslušného zboží (Kotler & Keller, 2013).

Hotovostní slevy

Tato sleva je sražena z ceníkové ceny poskytované prodávajícím a smyslem je motivovat odběratele k rychlejší úhradě faktur. Hotovostní slevy zahrnují tři prvky: nabízenou diskontní sazbu, specifické časové období, během kterého je nabízená diskontní sazba, časový limit pro úhradu celé faktury (Hanna & Dodge, 1997).

4 Metodika

Cíl práce

Cílem diplomové práce je provedení analýzy tvorby cen se zaměřením na skutečnosti, které ji ovlivňují, zhodnotit cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit návrhy na možné zlepšení.

Zdroje informací

V teoretické části je čerpáno z odborných publikací a platných zákonů.

V praktické části je čerpáno z výkazů a podkladů pro kalkulace dané společnosti. Data účetní jednotky byla použita z let 2010-2013.

Na začátku praktické části je popsána základní charakteristika společnosti, její postupy účtování a ekonomická charakteristika podniku. V této části je použita vertikální a horizontální analýza s dopadem na náklady podniku a ceny výrobků. Poté je popsána výrobní dokumentace, postup výroby a charakterizovány vnitropodnikové útvary společně s rozčleněním účtu 501-Spotřeba materiálu na analytické účty, které jsou používány v podniku.

Poté je popsán základní koncept tvorby cen ve vybraném podniku, který vychází z úpravy internetových cen. U vybraných pěti druhů výrobků, na které byla dělána cenová nabídka (kontejner, stůl, šatní skříň, 2 druhy kancelářských skříní), jsou rozepsány a popsány předběžné kalkulace. Tato kalkulace zahrnuje rozpis hodin práce, spotřebu přímého materiálu při výrobě a jeho cenu. Náklady na materiál a pracnost jsou shrnuty a vertikálně analyzovány společně s internetovými cenami. Internetové ceny jsou zpravidla pod úroveň nákladů výroby.

V další podkapitole je ukázka výpočtu cen pro cenou nabídku. Jak bylo již dříve zmíněno, podnik vychází z internetových cen. Tyto ceny jsou upraveny o koeficient nákladovosti, tedy aby se náklady na zakázku promítly stejnoměrně do cen vybraných typů výrobků.

Po vyrobení celé zakázky vypracuje společnost výslednou kalkulaci, která je upravena v další kapitole a je porovnáván plánovaný a odpracovaný čas na celé zakázce. Došlo k úspoře času při výrobě, která je vyčíslena v korunách.

Další celá kapitola je věnována odchylkám, které ve výrobě vznikly. Jedná se o kvalitativní a kvantitativní odchylky a jejich promítnutí do variabilních odchylek. Účetní jednotka nevyužívá rozdělení na fixní náklady, proto jsou popsány možná přiřazení fixních nákladů dle různých rozvrhových základů. Jedná se o přiřazení fixních nákladů prostým dělením, podle hodin přímé práce, podle rozlohy budovy, dle podílu k variabilním nákladům, dle podílu k celkovým nákladům a rozdělení dle přímých mezd.

Vybrané druhy rozdělení fixních nákladů jsou zaneseny do typového kalkulačního vzorce, který je uvedený v teoretické části této práce. Jednotlivě podle něj byly rozepsány nové předběžné kalkulace na druhy výrobků uvedené v zakázce.

V další podkapitole jsou vertikálně analyzovány celkové náklady na daný typ výrobku spolu s předběžnými kalkulacemi. Došlo k porovnání a vyřazení těch metod, u kterých je rozdíl větší než 10 %. Pomocí zbývajících metod jsou podniku doporučena rozmezí minimálních a maximálních cen výrobků, které vyplývají z nákladových funkcí.

Graf 2 zobrazuje, jaké položky by se měly podílet na ceně v podniku.

V posledních kapitolách je doporučení účetní jednotce a závěr, ve kterém jsou shrnuty všechny poznatky a výsledky vyzkoumané v praktické části.

5 Charakteristika společnosti

5.1 Základní údaje o společnosti

Společnost, která mi poskytla potřebné informace a data pro zpracování praktické části v diplomové práci, vznikla 23. dubna 2006 zápisem do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Brně jako společnost s ručením omezeným. Její základní kapitál je ve výši 210 000,- Kč. Společníci vložili do společnosti po 70 000,- Kč a 140 000,- Kč. Společnost má dva jednatele, kteří jsou oprávněni jednat ve všech věcech týkajících se společnosti. Sídlo společnosti se nachází v Praze 2. Společnost si nepřeje být jmenována.

Počet zaměstnanců v roce 2014 činil 11 osob, z toho 2 jsou společníci.

Uvedená společnost je rodinná a zakládá si na dobrých vztazích mezi klienty i rodinnými příslušníky.

5.2 Předmět podnikání

Hlavním předmětem podnikání uvedené ve společnosti je truhlářství, podlahářství, ale také zámečnictví a nástrojářství. Společnost začínala s výrobou nábytku a poté začala zkoumat návrhy a výrobu laboratoří. Nyní společnost navrhuje a vyrábí kancelářský nábytek, laboratoře do škol, kuchyně a doplňky do domácnosti.

Podnik v rámci svých zakázek nabízí bezplatné konzultace, vypracování cenových nabídek a zaslání návrhu realizace.

Společnost provozuje internetový obchod, při objednání produktu byly přidány další služby, jedná se například o montáž včetně vynesení do patra, dopravu i úklid místa po montáži. Doprava i montáž je obsažena v ceně. Podnik se liší od ostatních také tím, že garantuje zákazníkům 5 let záruku na výrobky.

Společnost se podílí na projektu zdravé sezení, ve spolupráci se světovou firmou na vývoj a výrobu kancelářských židlí. Podnik nabízí dovoz, seřízení židle na individuální nastavení přímo na tělo a takto nastavenou židli bezplatně zapůjčí na zkušební dobu v délce 1 až 2 týdnů.

5.3 Ekonomická charakteristika

Tabulka 2: Přehled výnosů, nákladů a zisku v letech 2013–2010

Výnosy, náklady a zisk	Výše výnosů, nákladů a zisku (v tis. Kč)			
	2010	2011	2012	2013
Výkony	4 928	8 281	6 988	6 961
Výkonová spotřeba	3 680	6 987	5 337	5 350
Osobní náklady	432	761	1 194	1 057
Daň a poplatky	37	28	28	54
Odpisy DLM a materiálu	136	0	0	0
Tržby z prodeje DLM a materiálu	243	0	29	0
ZC prodaného DLM a prodaný materiál	379	0	20	0
Změna stavu rezerv OP	0	0	0	0
Ostatní provozní výnosy	47	59	66	151
Ostatní provozní náklady	10	14	63	355
Provozní VH	544	550	441	295
Výnosové úroky	82	159	162	0
Nákladové úroky	595	577	556	231
Ostatní finanční výnosy	0	0	0	0
Ostatní finanční náklady	25	79	19	12
Finanční VH	-538	-497	-413	-242
VH za běžnou činnost	6	53	28	53
Daň z příjmů	2	14	25	52
VH za účetní období (po zdanění)	4	39	3	1

Zdroj: VZZ v letech 2010 – 2013, vlastní zpracování

V tabulce 1 je znázorněn vývoj výnosů, nákladů a zisku v letech 2010–2013. Výkony podniku dosáhly nejvyššího nárůstu v roce 2011 oproti roku 2010, došlo k nárůstu o 40 %, tedy 3 353 000,- Kč. Tento nárůst byl způsoben příznivějšími podmínkami na trhu po hospodářské krizi. Hlavním důvodem byl také nárůst zakázek pro velké společnosti, například Mall.cz, Tedom, Česká televize. V roce 2012 byla přestěhována provozovna,

proto došlo k poklesům výkonů oproti roku 2011. V dalším roce výkony opět poklesly z důvodu velké konkurence obchodních domů.

Z údajů je jasné, že ačkoliv výkony klesaly, výkonová spotřeba rostla. Je to způsobeno růstem ceny materiálů od zahraničních dodavatelů. Rostoucí cena vstupů byla promítnuta do kalkulací a došlo k velkému zvýšení ceny výrobků. Podnik se obával, že tyto ceny jsou příliš vysoké a dojde k poklesu prodeje. Proto snížil náklady na zaměstnance. Tyto nižší náklady se promítly v kalkulaci jako snížení přímých mezd a to vedlo ke zdražení výrobků pouze o několik procent. Tento efekt způsobil růst tržeb oproti roku 2012. Osobní náklady v roce 2013 byly nižší o 137 000,- Kč, oproti roku 2012. Průměrné osobní náklady v roce 2013 na 1 zaměstnance vychází na 9 787,- Kč za měsíc. Tato mzda se pohybuje okolo minimální mzdy. Společnost by měla myslet na to, že minimální mzda se neustále zvyšuje a není možné udržet ceny výrobků nízké pouze snižováním nákladů na zaměstnance. Zaměstnanci si mohou najít lépe placenou práci a odejít ze společnosti. Podnik ztratí zaškoleného a zaučeného zaměstnance a bude mít vyšší náklady kvůli zaučování nových zaměstnanců. Podnik by proto měl uvážit přínos zaměstnance a podle toho ho také ohodnotit.

Z tabulky 1 vyplývá, že v roce 2010 byl odepsán zbývající dlouhodobý majetek a v roce 2012 prodán za ZC 20 000,- Kč. Společnost vlastní pozemek, který se neodepisuje a všechny ostatní majetek vlastní na leasing. Leasingové splátky jsou účtovány přímo do nákladů. Majetek na leasing je uvedený v podrozvahové evidenci dané společnosti.

Společnost snížila bankovní úvěry, to se promítlo ve snížení nákladových úroků v roce 2013 oproti roku 2012 ve výši 325 000,- Kč, tj. o 58 %.

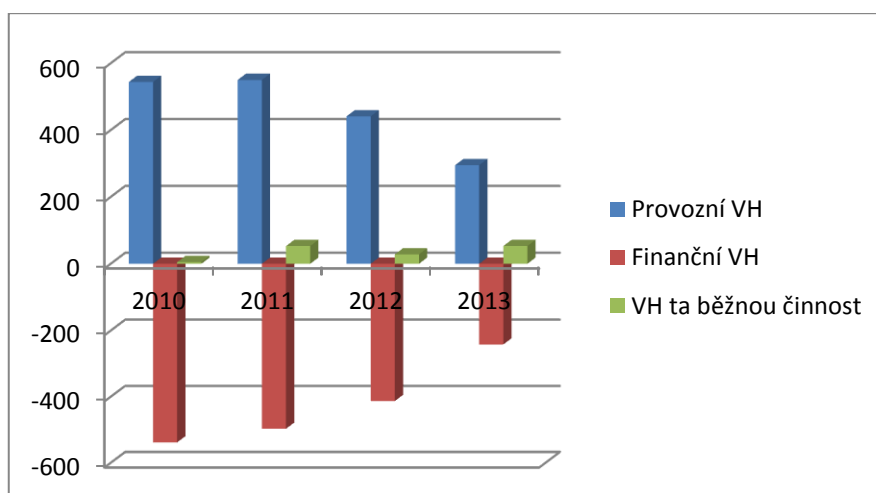
Tabulka 3: Vývoj provozních výnosů, nákladů a zisku 2010–2013

Položka	Rok			
	2010	2011	2012	2013
Provozní výnosy	5 218	8 340	7 083	7 112
Provozní náklady	4 674	7 790	6 642	6 816
Provozní VH	544	550	441	295

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro společnost je zásadní sledování provozního výsledku hospodaření. Tento vývoj je zachycen v tabulce 2. Za uvedené období je provozní výsledek hospodaření uveden před zdaněním. V letech 2010 a 2011 měl provozní výsledek hospodaření tendenci růstu. V roce 2012 oproti roku 2011 došlo ke snížení hospodářského výsledku vlivem zvýšení osobních nákladů a také snížením množství zakázek. Provozní výnosy sice od roku 2012 rostou, ale provozní náklady, i přes snížení osobních nákladů zaměstnanců také. Hlavním důvodem je zdražení materiálu. Největší nárůst provozního výsledku hospodaření byl mezi roky 2010 a 2011, a to o 6 000,- Kč. Největší pokles byl mezi roky 2012 a 2013 o 146 000,- Kč, což činí 33 %.

Graf 1: Provozní, finanční a běžný VH



Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje o provozním, finančním a běžném výsledku hospodaření zobrazuje výše uvedený graf 1. Všechny údaje v grafu jsou uvedeny před zdaněním. Finanční hospodářský výsledek dosahuje v každém roce záporných hodnot, což je způsobeno platbou úroků z úvěru. I když finanční výsledek vykazuje ztrátu, dochází k jeho zvyšování. Finanční výsledek hospodaření snižuje běžný výsledek hospodaření.

Provozní výsledek hospodaření dosahoval nejvyšší hodnoty v roce 2011 a od té doby nelineárně klesá. K nejvyššímu poklesu došlo mezi roky 2012 a 2013 o 140 000,- Kč, tj. téměř o 33 %.

I přes snižující se provozní výsledek hospodaření společnost vykazuje kladný výsledek hospodaření za běžnou činnost, což je způsobeno snižující se ztrátou z finančního výsledku hospodaření.

Tabulka 4: Přehled majetku 2010–2013

Položka	Rok			
	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	3 806	4 325	5 375	8 021
DLM	733	806	786	786
DHM	733	806	786	786
Oběžná aktiva	2 600	3 319	4 410	6 982
Zásoby	358	850	940	3 402
Krátkodobé pohledávky	2 533	2 974	3 326	3 234
Krátkodobý finanční majetek	-291	-505	144	345
Časové rozlišení	473	200	179	253
Pasiva celkem	3 806	4 325	5 375	8 021
Vlastní kapitál	273	311	305	306
Základní kapitál	210	210	210	210
Rezervní fond	11	11	12	13
VH min. let	48	51	79	82
VH běžného účetního období	4	39	3	1
Cizí zdroje	3 533	3 987	5 070	7 674
Dlouhodobé závazky	0	0	0	0
Krátkodobé závazky	883	1 415	2 133	6 728
Bankovní úvěry	2 650	2 572	2 937	947
Časové rozlišení	0	27	0	40

Zdroj: Rozvaha v letech 2010 – 2013, vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka znázorňuje majetek podniku a zdroje jeho krytí v letech 2010 až 2013. Podnik nemá v uvedených letech žádný nehmotný a finanční dlouhodobý majetek. Hodnota dlouhodobých hmotných aktiv se od roku 2012 nezměnila. Hlavním důvodem je, že podnik vlastní pozemek a ostatní majetek je na leasing. Pořízený majetek na leasing je uveden v podrozvahové evidenci. V roce 2011 byla do majetku převzata auta z minulého leasingu, která byla následující rok prodána za 20 000,- Kč.

Oběžná aktiva dosahují nejvyššího bodu za celé sledované období v roce 2013. Z celkové částky 6 982 000,- Kč tvoří více jak 48 % zásoby (tj. 3 402 000,- Kč),

podstatný podíl zásob nebyl v minulých letech patrný. Zásoby se mezi roky 2012 a 2013 zvýšily o 2 462 000,- Kč, což je navýšení o 269 %. Společnost musí mít na skladě část svých výrobků, protože nově provozuje internetový obchod. Tyto zásoby je možné uskladnit přímo na skladě, protože se v roce 2012 společnost stěhovala do větších prostor.

Významnou položku v pasivech tvoří cizí zdroje. Hlavní podíl mají krátkodobé závazky. Těmito závazky byly financovány velké zakázky. Největší rozdíl u bankovních úvěrů byl mezi roky 2011 a 2012, kdy došlo ke splacení 2 000 000,- Kč. Tento úvěr byl splacen vkladem tichého společníka.

5.4 Způsob ocenění zásob

Syntetické a analytické účty si účetní jednotka stanovila sama podle potřeby. Analytická evidence je vedena podle druhů dekorů, které jsou používány při výrobě. O zásobách se účtuje způsobem A. Pro výdej materiálu je používána metoda FIFO. Nakoupený materiál je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady (nejčastěji doprava ze zahraničí).

5.5 Rozdělení nákladů a způsob jejich přiřazení

Společnost nemá v kalkulacích započítány fixní náklady. Tyto náklady jsou obsaženy v marži 30 %, která se připočítává k celé zakázce. Z této marže jsou fixní náklady rozděleny stanoveným koeficientem přímo na patřičné účty.

Doprava je rozpočítána dle počtu kilometrů. Pokud se jedná o menší zakázku, která se vejde do vlastněného auta společnosti, je daná sazba 9 Kč/ km. Jestliže se jedná o velkou zakázku, je účtován poplatek 16 Kč/ km.

Podnik používá pro stanovení nákladů program PRACANT.

5.6 Vnitropodnikové útvary

Podnik je rozdělen do tří základních útvarů. Jedná se o útvar ekonomický, technický a provozní. Každý útvar má svoje vymezené povinnosti, které jsou vymezeny

v organizačním řádu podniku. Náklady a výnosy se vykazují v podniku jako celek, jedná se tedy o jednookruhovou soustavu účetnictví.

Nákladové účty jsou členěny analyticky podle uvážení účetní jednotky. Nejpodrobněji je členěn nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu, který je rozdělen podle nejpoužívanějších druhů dekorů, úchytek a ABS hran. Účet 501.100 – Spotřeba laminátových desek, zde jsou dále rozčleněny laminátové desky podle dekorů, které jsou vždy v určitém množství na skladě. Jedná se o buk, javor, olše, bílá, šedá, třešeň a ostatní. Další členění tohoto účtu je 501.200 – Spotřeba úchytek a kování, 501.300 – Spotřeba ABS, ty jsou dále členěny podle dekorů, stejně jako laminátové desky, tedy buk, javor, olše, bílá, šedá, třešeň a ostatní. Rozměry jsou rozepsány u jednotlivých druhů dekorů ABS hran.

Vedení účetnictví, sestavování finančních výkazů, kontrola pohledávek a závazků, tyto činnosti má na starosti ekonomický útvar.

Technický útvar sestavuje kalkulace a cenové nabídky. V podniku je tento útvar nazýván jako útvar přípravy. Udržuje styk se zákazníky, sleduje situaci na trhu a snaží se udržet podnik v neustálé sledovanosti (reklama). Hlavní náplní je vypočítat náklady na specifickou zakázku a vypočítat zisk, jaký bude podnik generovat.

Provozní útvar kontroluje a řídí výrobní činnosti v podniku. Zajišťuje výrobní dokumentaci, nákup materiálů a potřebných komponentů.

5.7 Výrobní dokumentace

Podnik při výrobě zakázky používá několik druhů dokumentace. Jedná se o projektovou dokumentaci, která obsahuje výkresy kompletace, rozkreslení jednotlivých dílů a čárové kódy. Tyto čárové kódy slouží pro daný druh výkonu při výrobě. Pracovník tento čárový kód načte při výrobě a nadřazený pracovník může zkontrolovat efektivnost jeho práce. Pokud dojde k odchylce u výroby dané zakázky, tyto čárové kódy pomohou rozluštit důvody jejich vzniku.

Dokument s rozkreslením jednotlivých dílů podává informace o rozměrech jednoho dílu, vyjmutého z celku.

Výkres kompletace uvádí návod, jak z jednotlivých dílů sestavit daný výrobek.

6 Analýza stanovení cen v podniku

Společnost má stanovené pevné ceny na svém internetovém obchodě. Jejich výše je stanovena na základě kalkulací, které jež uložené v programu Pracant, který společnost používá. V ceně jsou uvedeny náklady na materiál a pracnost. Do režie jsou započítány náklady na energii, dopravu a další.

V této části je zkoumaná cenová nabídka, kterou firma realizovala na konci roku 2013. Tato cenová nabídka je uvedena v příloze.

V tabulce jsou uvedeny plánované náklady na materiál a pracnost na daný výrobek.

V tabulkách jsou uvedeny předběžné kalkulace na daný výrobek. Náklady se týkají přímého materiálu a pracnosti. Jak již bylo řečeno, náklady jsou uvedeny i s režii.

Cenová nabídka vychází z cen, které jsou stanoveny na internetovém obchodě. Tyto ceny tvoří tedy hlavní základ pro cenovou nabídku. Předběžné kalkulace jsou vypočítány na nejzákladnější dekor, který je používán na výrobu daného kusu kancelářského nábytku. Pokud se jedná o atypický dekor, který se v nabídce vyskytuje, společnost počítá příplatek 60–80,- Kč na m² dekoru laminátové desky. V případě atypického dekoru laminátové desky společnost musí tento materiál objednat a počítá celou plochu, kterou nakoupí. V případě materiálu, který má standardně na skladě, se cena počítá pouze ze spotřebovaných m². V příloze jsou uvedeny předběžné kalkulace nákladů na materiál a pracnost, ze kterých vychází internetová cena.

Režie jsou započítány přímo v pracnosti a rozdělují se rovnou na dané účty.

Jak je vidět v kalkulacích, pro výrobu se používají dva druhy laminátových desek o tloušťkách 18 mm a 28 mm. Větší rozpětí se používá na horní ohraničení kancelářského nábytku, menší rozpětí se používá na boky a vnitřní část kancelářského nábytku. Různé rozpětí tloušťky je také hlavním důvodem pro dva druhy ABS hran. ABS hranami označené 22x2 mm se olepují laminátové desky o výšce 18 mm, hranami 28x2 mm zase silnější laminátové desky.

6.1 Kalkulace v podniku

Podnik se převážně orientuje na zakázkovou výrobu. Nejdříve je vytvořena předběžná kalkulace na každý výrobek, který je obsažený v zakázce. Pro přímý materiál se používá standardní cena, která je zadána do programu vždy na začátku roku. Standardní cena se nemění u materiálů, které má společnost na skladě. Jedná se o určité typy dekorů (buk, javor, olše, třešeň, bílá, šedá), u kterých je vždy na počátku roku sepsána cena na celý rok. Společnost se tímto zavazuje odebrat určité množství daných laminátových desek. V předběžné kalkulaci jsou uvedeny náklady na přímý materiál a přímé mzdy. U materiálu na skladě jsou započítány pouze spotřebované m². U netypického dekoru je počítána spotřeba celého formátu desky. Jestliže nejsou dané typy dekorů na skladě, pověřený zaměstnanec zjistí cenu materiálu od zahraničního dodavatele. Po zjištění ceny je vypočítána kalkulace, která slouží k vytvoření cenové nabídky. K nákladům na materiál a pracnost je přidána položka s náklady na dopravu. Jestliže se jedná o dopravu vlastním autem společnosti, je účtován poplatek 6,- Kč na 1 km. Pokud jde o objemnou zakázku, společnost musí využít externí dopravu. Za externí dopravu je účtován poplatek 16,- Kč na 1 km.

K těmto vyčísleným nákladům je přidána marže 30 %, která slouží k úhradě fixních nákladů a k dosažení zisku. Toto je konečná cena, která je přenesena do cenové nabídky na celou zakázku. Aby byly rozepsány ceny jednotlivých výkonů rovnoměrně, stanoví se koeficient pomocí programu Excel a funkce řešitel a tímto koeficientem jsou roznásobeny internetové ceny. Dojde tedy k rovnoměrnému rozložení nákladů na celou zakázku do jednotlivých výrobků. Cenová kalkulace je upravena o DPH a zaslána zákazníkovi.

V následující části jsou uvedeny předběžné kalkulace na jednotlivé typy výkonů, na které bude v další části vytvořena cenová nabídka.

6.1.1 Předběžné kalkulace na dané typy výrobků a stručný popis úkonů

Předběžné kalkulace společnosti na dané výrobky, jsou uvedeny v přílohách této práce. V tabulce 5 je uvedeno shrnutí práce a materiálu.

Tabulka 5: Shrnutí pracnosti a materiálu na jednotlivý výrobek

	Pracnost	Materiál	Celkové plánované náklady
Kontejner	1 572,17	2 541,80	4 113,97
Rohový stůl	1 124,83	1 427,84	2 552,67
Šatní skříň	1 785,17	2 059,18	3 844,35
Skříň 2P1V2P	2 105,66	2 343,32	4 448,98
Skříň 3P2V (4 kříd)	1 851,17	2 146,55	3 997,72
Celkem	8 439	10 518,69	18 957,69

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6: Rozdíl mezi plánovanými náklady a cenou na internetovém obchodě

	Náklady výroby	Cena e-shop	Rozdíl
Kontejner	4 113,97	3 885	-228,97
Rohový stůl	2 552,67	4 910	2 357,33
Šatní skříň	3 844,35	4 165	320,65
Skříň 2P1V2P	4 448,98	4 220	-228,98
Skříň 3P2V	3 997,72	3 590	-407,72
Celkem	18 957,69	20 770	1 821,31

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce jsou porovnány celkové plánované náklady s pevně stanovenými cenami. Z tabulky 6 jasně vyplývá, že kontejner a nástěnná skříň se 2 i 4 křídly jsou ztrátové. U kontejneru společnost předpokládá, že nebude odebrán samostatně, ale rovnou se stolem, u kterého je největší dosažený rozdíl mezi náklady a internetovou cenou, a to 2 357,22 Kč. Stůl je také nejvíce poptávaný výrobek. Společnost se tedy snaží nalákat na cenově výhodný komplet. Uvedený rohový stůl je totiž bez zásuvek.

Společnost potvrdila, že více jak 98 % objednávek stolu je spolu s kontejnerem brán jako komplet.

Výroba skříní je pro společnost ztrátová, ale patří to do firemní strategie. Společnost se snaží nalákat budoucí zákazníky na nízké ceny s tím, že od nich odeberou celý kancelářský nábytek, který zahrnuje v 95 % atypické řešení, které je pro firmu nejvíce

ziskové. Společnost se hlavně zaměřuje na výrobu a naceňování atypického kancelářského vybavení. Atypické znamená různé rozměry podle přání zákazníka a hlavně je rozdíl ve výběru úchytek, dojezdů, výsuvů, pojezdů a dekorů laminátových desek. I přes ztrátovou výrobu skříní a kontejneru by společnost dosáhla zisku.

Společnost však předpokládá, na základě své předchozí výroby, že výroba bude levnější a ušetří se na pracnosti. Uspoření času bude uvedeno ve výsledné kalkulaci.

6.1.2 Kalkulace sloužící k vypočtení ceny zakázky

Tato kalkulace vychází ze skutečných cen netypických laminátových desek. Kalkulace je sestavována na základě nabídky na materiál, která je zaslána dodavatelem. Pracnost zůstává stejná, změna je pouze v ceně laminátových desek a kování. Kování a laminátové desky společnost nemá na skladě, protože se jedná o atypické dekory, proto se jejich cena liší.

K přímým materiálům a pracnosti je připočtena doprava vlastním automobilem. Sazba činí 9,- Kč/km. Součet skutečných nákladů je vynásoben marží 30%, která obsahuje nepřímé náklady a dosažený zisk. Tato marže je u kancelářského nábytku vždy stejná, liší se pouze u velmi pracných zakázek, jako jsou například kuchyně či laboratoře. Po připočtení marže nám vyjde prodejní cena bez DPH. K této ceně je připočítáno DPH sazbou 21 %. Konečná prodejní cena je tedy 31 476,- Kč.

Tabulka 7: Cenová nabídka

	Množství	Cena/ks, m, m ²	Cena celkem
Přímý materiál Buk 18	4	1300	5 200
Přímý materiál Buk 25	1	1500	1 500
ABS 22x2	100	11	1 100
ABS 28x2	30	17	510
Kování	1	3 300	3 300
Přímý materiál			11 610
Přímé mzdy	1	8 100	8 100
Přímé náklady			19 710
Doprava	33	9	300
Skutečné náklady celkem			20 010
Marže			0,3
Zisk			6 003
Prodejní cena			26 013
DPH 21 %			5 462,73
Prodejní cena s DPH			31 475,73

Zdroj: Cenová nabídka, vlastní zpracování

Jelikož se jedná o atypickou nabídku, společnost má jiné skutečné náklady na nákup materiálu. Dříve, než sdělí cenovou nabídku zákazníkovi, ověří si cenu laminátových desek u svého dodavatele. Pokud se jedná o běžné dekory laminátových desek, cena je vždy od dodavatele stejná. Jedná se totiž o trvalý a dlouhodobý odběr. Tato zakázka se lišila výběrem jiného dekoru laminátových desek.

Než odpovědný pracovník odešle konečnou cenovou nabídku zákazníkovi, upraví internetové ceny tak, aby došlo k pokrytí skutečných nákladů a k jejich rovnoměrnému rozložení mezi výrobky v cenové kalkulaci.

Výpočet pomocného koeficientu = suma skutečných nákladů/suma internetových cen
 $26\,000/20\,770 = 1,251746$

Prodejní cena = internetová cena * koeficient

Kontejner $3\,885 * 1,251746 = 6\,146,10$

Rohový stůl	$4\,910 * 1,251746 = 5\,213,50$
Šatní skříň	$4\,165 * 1,251746 = 4\,493,80$
Skříň 2P1V2P	$4\,220 * 1,251746 = 5\,282,40$
Skříň 3P2V	$3\,590 * 1,251746 = 4\,483,00$

Výsledná cena 26 000,- Kč je zaslána zákazníkovi v cenové nabídce. Náklady se liší hlavně o dražší materiál.

Skutečné náklady, které vyžaduje atypická nabídka, jsou promítnuty do internetové ceny. Základ pro výpočet konečné prodejní ceny je internetová cena vynásobená koeficientem.

6.1.3 Výsledná kalkulace

Tabulka 8: Odpracovaný a skutečný čas

	Odpracovaný čas	Kč	Plánovaný čas	Kč
Formátování	155	1 023	174	1 148,40
Oleповání	104	658,67	180	1 140
Kompletace, skládání	506	2 361,36	335	1 563,35
Hranění+frézování stran	44	188,33	0	0
Nakládání nábytku	86	437,17	72	366
Montáž	0	0	360	1 830
Balení	0	0	72	336
Příprava zakázky	0	0	1	3
Kompletace kolíkování	0	0	1	4,67
CNC Opracování	351	3 099,33	245	2 163,35
CNC atyp	0	0	1	8,83
Celkem	1 246	7 767,86	1 441	8 563,60

Zdroj: Vlastní zpracování

Plánovaný čas byl vyšší než skutečně odpracovaný čas na zakázce o 195 minut. Toto snížení znamená snížení nákladů o 795,74 Kč na celou zakázku. Společnost nemá bližší informace o tom, na kterém výrobku se ušetřilo a o kolik. Suma je pouze orientační.

Jestliže dojde k úspoře času při výrobě zakázky a není nalezena žádná porucha na výrobku či zmetek, zvýší se odměna výrobním pracovníkům. Firma tak motivuje tyto pracovníky k lepším výkonům a také vyšší produktivitě práce. Jestliže se však najde chyba při výrobě při úspoře času, zaměstnanci jsou potrestáni snížením osobního ohodnocení.

Při výsledné kalkulaci došlo pouze ke změně pracnosti, přímý materiál zůstal stejný, protože firma při výrobě spotřebovala všechn materiál za předem sjednané ceny od jejich dodavatelů.

7 Odchylyky a vytvoření nových cen uvedených výrobků

7.1 Analýza kvalitativních a kvantitativních odchylek

U přímého materiálu existuje závislost mezi stanovenými cenami a cenami v závislosti na atypickém materiálu. Za tohoto předpokladu je možné stanovit odchylyky ze změny spotřeby vstupů. Kvalitativní odchylyky mají vliv na konečnou skutečnou nákladovost výkonu. Tyto odchylyky při zvýšení nákladů vyjadřují překročení nákladů, v opačném případě určují úsporu nákladů. Pro uvedení příkladu zjištění odchylek jsou využity položky, které patří do přímého materiálu. Jedná se o buk 18 mm, buk 25 mm, kování, ABS hrana 22x2 mm, ABS hrana 28x2 mm.

$$\text{Kvantitativní odchylka} = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk}$$

$$\text{Kvalitativní odchylka} = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$$

Tabulka 9: Přehled standardizovaných a skutečných cen a množství

	Standardizovaná cena	Skutečná cena	Skutečné množství	Standardizované množství
Buk 18	195	225	23	20
Buk 25	235	259	6	7
Kování	3 103,69	3 300	1	1
ABS 22	11	11	100	110
ABS 28	16,50	17	30	40

Zdroj: Vlastní zpracování

Kvantitativní odchylka

$$\text{buk 18} = (195 - 225) * 23 = - 690,- \text{ Kč}$$

$$\text{buk 25} = (235 - 259) * 6 = - 144,- \text{ Kč}$$

$$\text{kování} = (3\ 103,69 - 3\ 300) * 1 = - 196,31 \text{ Kč}$$

$$\text{ABS 22} = (11 - 11) * 100 = 0,- \text{ Kč}$$

$$\text{ABS 28} = (16,5 - 17) * 30 = - 15,- \text{ Kč}$$

$$\text{Kvalitativní odchylka} = 1\ 045,31 \text{ Kč}$$

U spotřeby materiálu buk 18, buk 25, kování, ABS 28 došlo k překročení předem stanovených nákladů z důvodu růstu průměrné ceny. U materiálu buk 18 je růst ceny z 195,- Kč na 225,- Kč a buk 25 je růst ceny 235,- Kč na 259,- Kč způsoben vyšší cenou za m² kvůli použití atypického materiálu, který společnost nemá na skladě. U kování se průměrná cena zvýšila z 3 103,69 Kč na 3 300,- Kč, důvodem je výběr dražších úchytek zákazníkem. ABS hrana 18 se zdražila o 0,50 Kč na běžný metr. Po shrnutí tedy došlo k celkové kvalitativní odchylce 1 045,31 Kč, která vyjadřuje celkovou změnu skutečné ceny materiálu oproti standardní ceně. Za standardní cenu se považuje cena materiálu, který je nakoupen za předem sjednanou cenu.

Kvalitativní odchylka

$$\text{buk 18} = (20 - 23) * 195 = - 585,- \text{ Kč}$$

$$\text{buk 25} = (7 - 6) * 235 = 235,- \text{ Kč}$$

$$\text{kování} = (1 - 1) * 3\ 103,69 = 0,- \text{ Kč}$$

$$\text{ABS 22} = (110 - 100) * 11 = 110,- \text{ Kč}$$

$$\text{ABS 28} = (40 - 30) * 16,5 = - 15,- \text{ Kč}$$

$$\text{Kvalitativní odchylka} = - 75,- \text{ Kč}$$

Kvalitativní odchylka podává informace o rozdílu mezi standardní spotřebou materiálu a skutečně spotřebovaným materiálem. U materiálu buk 18 došlo ke zvýšení spotřeby z 20 m² na 23 m². U buku 25 došlo ke snížení spotřeby ze 7 m² na 6 m². Množství kování se nezměnilo. U ABS hran 22x2 mm došlo ke snížení o 10 běžných metrů, ABS hrana 28x2 byla spotřebována více o 10 běžných metrů. Celková kvantitativní odchylka činí - 75,- Kč a představuje spotřebu většího množství materiálu, než se kterým bylo počítáno v předběžných kalkulacích.

Jelikož došlo ke změně poměru materiálu, je potřeba určit odchylky ze změny struktury vstupů.

$$\text{Průměrná standardní cena} = (\text{cst} * \text{Qst} + \text{cst} * \text{Qst}) / (\text{Qst} + \text{Qst})$$

$$\text{Průměrná standardní cena na 1 m}^2$$

$$(195 * 20 + 235 * 7) / (20 + 7) = 205,3703704 \text{ Kč}$$

Průměrná standardní cena na 1 m

$$(11 * 110 + 16,5 * 40) / (110 + 40) = 12,46666667 \text{ Kč}$$

Standardní cena se počítá jako průměrná, protože se jedná o nehomogenní výrobu produkce. Jsou analyzovány změny kvantitativní odchylky, jak se podílí na změně jednotlivé položky.

$$\text{Skutečná standardní cena} = (\text{cst} * \text{Qsk} + \text{cst} * \text{Qsk}) / (\text{Qsk} + \text{Qsk})$$

Skutečná standardní cena na 1 m²

$$(195 * 23 + 235 * 6) / (23 + 6) = 203,2758621 \text{ Kč}$$

Skutečná standardní cena na 1 m

$$(11 * 100 + 16,5 * 30) / (100 + 30) = 12,26923077 \text{ Kč}$$

Odchylka ze změny struktury m²

$$(205,3703704 - 203,2758621) * (23 + 6) = 60,7407407 \text{ Kč}$$

Odchylka ze změny struktury m

$$(12,46666667 - 12,26923077) * (100 + 30) = 25,6666667 \text{ Kč}$$

Odchylka ze změny struktury vstupů vyjadřuje rozdíl v nákladech na skutečně spotřebované množství materiálu při standardním poměru těchto zdrojů a v nákladech na skutečně spotřebované množství materiálu při skutečném poměru spotřeby materiálu.

Odchylky struktury vyjadřují změny ve struktuře realizovaných výkonů. Je dána rozdílem mezi standardním poměrem materiálu a skutečně spotřebovaným poměrem. Odchylka ze změny struktury vstupů se na celkové kvantitativní odchylce podílí 83,4074 Kč.

Čistá kvantitativní odchylka m²

$$(20 - 23 + 7 - 6) * 205,3703704 = - 410,7407408 \text{ Kč}$$

Čistá kvantitativní odchylka na m

$$(110 - 100 + 40 - 30) * 12,46666667 = 249,3333334 \text{ Kč}$$

Výpočet kvantitativní odchylky

$$60,7407407 + 25,666667 - 410,7407408 + 249,3333334 = - 75,- \text{ Kč}$$

Čistá kvantitativní odchylka vyjadřuje rozdíl skutečné spotřeby materiálu oceněnou průměrnou cenou při předem stanovené struktuře materiálu.

7.2 Odchylka variabilních nákladů

- variabilní náklady na celou zakázku

$$O_v = 18\,957,69 - 18\,914,26 = 43,43 \text{ Kč}$$

$$\% O_v = (18\,957,69 - 18\,914,26) / 18\,957,69 * 100 = 0,229 \%$$

Při tomto výpočtu jsou brány údaje z předběžných kalkulací stanovených podnikem a skutečných kalkulací spolu s cenovou nabídkou. Suma 18 957,69 Kč vznikla součtem nákladů na přímý materiál a přímé mzdy. Částka 18 914,26 Kč pochází ze skutečných nákladů cenové nabídky, tedy přímý materiál 11 610,- Kč a přímé mzdy 8 100,- Kč, které jsou upraveny o úsporu času při výrobě.

- odchylka variabilních nákladů na přímý materiál

$$O_v = 10\,518,69 - 11\,610 = - 1\,091,31 \text{ Kč}$$

$$\% O_v = (10\,518,69 - 11\,610) / 10\,518,69 * 100 = - 10,37 \%$$

Variabilní náklady na přímý materiál byly ve skutečnosti překročeny o 1 091,31 Kč, než v plánované kalkulaci. Tato částka představuje překročení variabilních nákladů na materiál o 10,37 %.

- odchylka variabilních nákladů na přímé mzdy

$$O_v = 8\,439 - 7\,304,26 = 1\,134,74 \text{ Kč}$$

$$\% O_v = (8\,439 - 7\,304,26) / 8\,439 * 100 = 13,446 \%$$

$$\text{Kontrola: } - 1\,091,31 + 1\,134,74 = 43,43 \text{ Kč}$$

U variabilních nákladů na přímé mzdy došlo k úspoře o 1 134,74 Kč, a to i přes to, že v cenové nabídce celé zakázky byly uvedeny náklady na pracnost menší, než v předběžné kalkulaci.

Celková odchylka variabilních nákladů je jejich úspora ve výši 43,43 Kč na celou zakázku. Při jejím analyzování došlo k výsledku, že variabilní náklady na přímý materiál byly překročeny, oproti plánovaným, a to o 1 091,31 Kč. Naopak variabilní náklady na přímé mzdy jsou uspořeny ve výši 1 134,74 Kč. Hlavním důvodem je snížení pracovní doby na celou zakázku o 195 minut, což činí 795,74 Kč na celou zakázku. Náklady na pracnost jsou sníženy už ve skutečné kalkulaci, protože společnost předpokládá, že k úspoře času dojde ve většině případů.

% podíl fixních nákladů na celkové náklady:

- $FN/CN * 100 = (910\ 260/7\ 059\ 000) * 100 = 12,90\ %$

% podíl fixních nákladů na celkové variabilní náklady

- $FN/VN * 100 = (910\ 260/5\ 350\ 000) * 100 = 17,01\ %$

% podíl fixních nákladů na osobní náklady

- $FN/ON * 100 = (910\ 260/1\ 057\ 000) * 100 = 86,12\ %$

Překročení variabilních nákladů o 1 091,31 Kč na celou zakázku lze pomocí kvantitativní a kvalitativní odchylky analyzovat na překročení vlivem změny pořizovací ceny spotřebovaného materiálu (kvalitativní odchylka). A vlivem změny ve spotřebovaném množství materiálu (kvantitativní odchylka). Výpočet kvalitativní odchylky prokázal cenové překročení na celou zakázku o 1 045,31 Kč. Zakázka se skládá z kontejneru, stolu, šatní skříňe a dvou kancelářských skříní. Výpočtem kvantitativní odchylky bylo prokázáno překročení ve spotřebě materiálu ve výši 75,- Kč na celou zakázku. Odchylky jsou způsobeny zaokrouhlováním cen od zahraničních dodavatelů za nakoupený materiál.

7.3 Zařazení fixních nákladů do kalkulační a jejich rozdělení

Společnost v kalkulacích neuvádí fixní náklady položkově, ale jsou obsaženy v konečné cenové nabídce ve 30 % marži. V této části budeme analyzovat rozdělení těchto fixních nákladů a jejich zařazení přímo do kalkulační daného typu výrobku. Přiřazení fixních nákladů je děláno na základě různých způsobů rozvržení základny. Fixní náklady jsou přiřazeny různými rozvrhovými základnami.

Společnost každý měsíc platí nájem z budovy, která obsahuje kanceláře, výrobu a sklad. Za tento nájem i se spotřebou energie platí pevně stanovenou částku 18 000,- Kč. Jak bylo uvedeno v dřívější části, společnost financuje dlouhodobý majetek leasingem. Měsíční leasingové splátky činí 70 000,- Kč s DPH, tj. 57 855,- Kč bez DPH. Měsíční fixní náklady společnosti činí 75 855,- Kč za měsíc. Za rok tato částka činí 910 260,- Kč.

7.3.1 Rozdělení fixních nákladů prostým dělením

Jak bylo uvedeno v předcházející části, výroba celé zakázky (kontejner, stůl, šatní skříň, 2 kancelářské židle) je naplánována podle předběžných kalkulací na 1 453 minut.

$$\text{FN/počet minut na zakázku} = 910\,260 / 1\,453 = 626,44 \text{ Kč}$$

Tabulka 10: Rozdělení nákladů na výrobky

	Kontejner	Stůl	2PV1	Šatní skříň	3P2V
Přímý materiál	2 541,80	1 427,84	2 323,32	2 059,18	2 146,55
Přímé mzdy	1 572,17	1 124,83	2 105,66	1 785,17	1 851,17
Nepřímý materiál	626,44	626,44	626,44	626,44	626,44
Materiál celkem	4 740,41	3 179,11	5 075,42	4 470,79	4 624,16

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož neznáme objem vyráběných výkonů, protože každá zakázka se skládá z něčeho jiného, budeme brát v úvahu počet odpracovaných hodin na zakázku. Nepřímé náklady jsou rozděleny stejným podílem a vychází na 626,44 Kč.

7.3.2 Rozdělení fixních nákladů pomocí rozvrhové základny

Rozvrhovou základnou bude brána doba odpracovaná na zakázce, tedy hodiny přímé práce.

$$\text{Fond pracovní doby za rok} = \text{počet pracovních dnů} * \text{denní pracovní doba}$$

$$\text{FPD} = 252 * 8,5 = 2\,142 \text{ hodin za rok}$$

$$\text{FN na 1 odpracovanou hodinu} = \text{FN/FPD}$$

$$\text{FN}/1\text{h} = 910\,260 / 2\,142 = 424,958 \text{ Kč/hodinu}$$

$$\text{FN na 1 odpracovanou minutu} = \text{FN}(\text{na 1 hodinu}) / 60$$

$$\text{FN}/\text{min} = 424,958 / 60 = 7,083 \text{ Kč/min}$$

Touto sazbou je vynásobena doba výroby jednotlivých druhů výrobků.

$$\text{FN na kontejner} = 271 * 7,083 = 1\,919,493 \text{ Kč}$$

$$\text{FN na stůl} = 193 * 7,083 = 1\,367,019 \text{ Kč}$$

$$\text{FN na 2P1V} = 363 * 7,083 = 2\,571,129 \text{ Kč}$$

$$\text{FN na šatní skříň} = 307 * 7,083 = 2\,174,481 \text{ Kč}$$

$$\text{FN na 3P2V} = 319 * 7,083 = 2\,259,477 \text{ Kč}$$

Nejdříve je vypočítán fond pracovní doby, který stanovuje odpracované hodiny za celý rok (tedy ty hodiny, kdy se svítí, topí a pracují stroje). Fondem pracovní doby jsou poděleny fixní náklady. Vychází, že nepřímé náklady na 1 hodinu činí 429,958 Kč. Protože odpracovaná doba na zakázku je v minutách, tyto nepřímé náklady podělíme 60 a vyjde sazba na 1 minutu práce ve výši 7,083 Kč. Touto sazbou jsou vynásobeny časy potřebné na vytvoření jednoho kusu nábytku dané zakázky.

Celkové náklady na výrobky uvedené v zakázce (Přímý materiál + přímé mzdy + FN)

$$\text{Kontejner} = 6\,033,463 \text{ Kč}$$

$$\text{Stůl} = 3\,919,689 \text{ Kč}$$

$$\text{2P1V} = 7\,020,109 \text{ Kč}$$

$$\text{Šatní skříň} = 6\,018,831 \text{ Kč}$$

$$\text{3P2V} = 6\,257,197 \text{ Kč}$$

7.3.3 Rozdělení fixních nákladů podle využívaných m² budovy

Jestliže společnost bude požadovat rozdělit fixní náklady na výrobní a správní, je vhodná rozvrhová základna podle m². Budova o rozloze 900 m² obsahuje kanceláře, výrobní halu a sklad. Sklad je spojen s výrobní halou, tedy dochází ke spotřebě energie jak ve skladu, tak i ve výrobě stejnou sazbou. Rozloha kanceláří činí 150 m² a zbytek, tedy 750 m².

$$\text{FN na } 1 \text{ m}^2 = \text{FN/m}^2$$

$$\text{FN na } 1 \text{ m}^2 \quad 910\,260 / 900 = 1\,011,40 \text{ Kč/m}^2$$

$$\text{Kanceláře} \quad 1\,011,40 * 150 = 151\,710,- \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobní hala a sklad} \quad 1\,011,40 * 750 = 758\,550,- \text{ Kč}$$

Po výpočtech je patrné, že fixní náklady na kanceláře činí 151 710,- Kč za rok. Na výrobní halu a sklad přidána 758 550 Kč z celkových fixních nákladů.

Aby došlo k přesnému výpočtu fixních nákladů na danou zakázku, jsou vyděleny fixní náklady daných prostor již dříve vypočítaným fondem pracovní doby. Fond je uveden na hodiny, proto dochází k podělení 60, aby došlo k výpočtu nepřímých nákladů na 1 minutu. Takto získaná sazba je vynásobena počtem hodin zakázky. U správní režie je získaná hodnota podělena počtem výrobků v dané zakázce, protože je dáno, že na každý výrobek je stanoven stejný počet minut. U výrobní haly a skladu je sazba podělena počtem minut, vznikla sazba za minutu. Touto sazbou byla vynásobena náročnost daných výrobků.

$$\text{Kanceláře} \quad 151\,710 / 2\,142 = 70,83 \text{ Kč/hodinu}$$

$$1\,453 * (70,83 / 60) = 1\,715,27 \text{ Kč/zakázku}$$

$$1\,715,27 / 5 = 343,054 \text{ Kč/výrobek}$$

$$\text{Výrobní hala a sklad} \quad 758\,550 / 2\,142 = 354,13 \text{ Kč/hodinu}$$

$$1\,453 * (354,13 / 60) = 8\,575,85 \text{ Kč/zakázku}$$

$$8\,575,85 / 1\,453 = 5,9022 \text{ Kč/min}$$

$$\text{FN na kontejner} \quad 354,13 + (271 * 5,9022) = 1\,953,63 \text{ Kč}$$

$$\text{FN stůl} \quad 354,13 + (193 * 5,9022) = 1\,493,25 \text{ Kč}$$

$$\text{FN 2P1V} \quad 354,13 + (363 * 5,9022) = 2\,496,63 \text{ Kč}$$

$$\text{FN šatní skříň} \quad 354,13 + (307 * 5,9022) = 2\,166,11 \text{ Kč}$$

$$\text{FN 3P2V} \quad 354,13 + (319 * 5,9022) = 2\,236,93 \text{ Kč}$$

7.3.4 Rozdělení fixních nákladů podle podílu k variabilním nákladům

Další z možností rozdělení fixních nákladů je podle poměru k variabilním nákladům. Variabilní náklady činily 5 350 000,- Kč. Poměr fixních nákladů k variabilním nákladům tvoří 17 %. Tímto procentem jsou vynásobeny variabilní náklady na výrobek. Za variabilní náklady jsou považovány náklady na materiál, kování a přímé mzdy.

FN kontejner	$4\,113,97 * 17 / 100 = 699,3749$ Kč
FN stůl	$2\,552,67 * 17 / 100 = 433,9539$ Kč
FN 2P1V	$4\,448,98 * 17 / 100 = 756,3266$ Kč
FN 3P2V	$3\,997,72 * 17 / 100 = 679,6124$ Kč
FN šatní skříň	$3\,844,35 * 17 / 100 = 653,5395$ Kč

7.3.5 Rozdělení fixních nákladů podle podílu k celkovým nákladům

Do celkových nákladů na zakázku jsou započítány i náklady na dopravu. U této metody nemá smysl rozpočítávat fixní náklady na daný výrobek, který je uvedený v zakázce. Vezmete tyto náklady jako celek. Do celkových nákladů tedy patří náklady na spotřebovaný materiál, přímé mzdy a náklady na dopravu. Celkový výše variabilních nákladů činí 7 059 000,- Kč. Fixní náklady se na celkových nákladech podílí ze 13 %. Tímto procentem jsou vynásobeny celkové náklady na celkovou zakázku. Toto rozdělení bude vázáno ke skutečně vynaloženým nákladům, které jsou uvedeny ve skutečné kalkulaci. Jedná se tedy o dražší pořizovací cenu materiálu a jeho jinou spotřebu. Úsporu času nebudeme brát v úvahu, protože ta vznikne až po výrobě dané zakázky a nelze přesně určit kolik tato úspora bude činit, nebo zda vůbec k úspoře času dojde.

Přímý materiál + přímé mzdy = 19 710,- Kč

Přímé náklady + náklady na dopravu = 20 010,- Kč

Fixní náklady na celou zakázku = $20\,010 * 0,13 = 2\,601,30$ Kč

Výše přímých mezd a materiálu byla vzata ze skutečné kalkulace, tedy po zjištění ceny materiálu od zahraničního dodavatele. Náklady na dopravu činí 300,- Kč, jedná se o dopravu vlastním automobilem za cenu 9,- Kč/km. Variabilní náklady jsou vynásobeny poměrem, kterým se variabilní náklady podílí na fixních, tedy 13 %. Výsledná výše fixních nákladů činí 2 601,30 Kč.

7.3.6 Rozdělení fixních nákladů dle přímých mezd

Další možné rozdělení je pomocí nákladů na přímé mzdy. Celkové náklady jsou poděleny náklady na přímé mzdy.

Nepřímé náklady na kontejner $910\,260 / 1\,572,17 = 578,98$ Kč

Nepřímé náklady na stůl	$910\,260 / 1\,124,83 = 809,24$ Kč
Nepřímé náklady na šatní skříň	$910\,260 / 2\,105,66 = 432,29$ Kč
Nepřímé náklady na 2P1V	$910\,260 / 1\,851,17 = 491,72$ Kč
Nepřímé náklady na 3P2V	$910\,260 / 1\,785,17 = 509,90$ Kč

7.4 Typový kalkulační vzorec

V předcházející kapitole jsou uvedeny možné způsoby rozdělení fixních nákladů. V této kapitole jsou fixní náklady zařazeny do typového kalkulačního vzorce. Uvedené budou vybrané typy rozdělení těchto fixních nákladů.

7.4.1 Typový kalkulační vzorec pro celou zakázku podle rozdělení fixních nákladů na správní a výrobní režie (podle rozlohy)

Přímý materiál	10 519,00
Přímé mzdy	8 439,00
<u>Výrobní režie</u>	<u>8 575,90</u>
Vlastní náklady výroby	27 533,90
<u>Správní režie</u>	<u>1 715,27</u>
Vlastní náklady výkonu	29 249,17
<u>Odbytové náklady</u>	<u>300,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	29 549,17
<u>Zisk 20 %</u>	<u>5 909,83</u>
Prodejní cena	35 459,00

Tato kalkulace vychází z předběžných nákladů na zakázku a ukazuje, jak by vypadala předběžná kalkulace s rozdělením fixních nákladů na výrobní a správní.

Jestliže by společnost rozpočítala fixní náklady přímo na střediska, na výrobní režie by připadalo 8 575,90 Kč. Tato částka zahrnuje leasingové splátky a nájem haly. Pokud by společnost pořídila dlouhodobý majetek, patřily by do této částky i odpisy. Po sečtení přímého materiálu, přímých mezd a výrobní režie jsou vypočítány vlastní náklady výroby ve výši 27 533,90 Kč. Tato suma vyjadřuje náklady na výrobu celé

zakázky. Částka 1 715,27 Kč připadá na správní režie. Jedná se tedy o náklady kancelářských prostor. Započítává se do ní leasingové splátky a energie v podobě nájmu budovy. Vlastní náklady výkonu podávají informaci o výši nákladů na výrobní i kancelářské energie. Odbytové náklady zahrnují náklady na dopravu vlastními automobily nebo externím dodavatelem. V našem případě se jedná o vlastní dopravu ve výši 9 Kč/km. Součet vlastních nákladů výkonu a odbytových nákladů vyjadřují úplné vlastní náklady výkonu. Tyto náklady udávají všechny náklady, které podnik vynaloží na výrobu zakázky. Tvoří také základ pro tvorbu prodejní ceny, protože podnik by neměl prodávat celou zakázku nebo jednotlivé typy výrobků za nižší cenu, než jsou úplné vlastní náklady výkonu. K úplným vlastním výkonům je připočítán zisk ve výši 20 % což činí 5 909,83 Kč z celé zakázky. Zisk 20 % byl stanoven jako optimální pro výrobní podnik. Společnost si poté může sama stanovit, podle vztahy s odběrateli, jaké procento bude náležet zisku. Po součtu zisku a úplných vlastních nákladů je zjištěna prodejní cena celé zakázky bez DPH.

Předchozí typový kalkulační vzorec byl na celou zakázku a nyní jsou typové kalkulační vzorce rozepsány na jednotlivé druhy výrobků. U všech je dán zisk ve výši 20 %, pokud společnost chce dodržet svoji firemní strategii a kontejner dávat jako doplňkový prodej ke stolu, zisk se sníží. Nová cena při rozdělení nepřímých nákladů je 7 291,82 Kč za kontejner. Jedná se pouze o předběžnou kalkulaci. Pro porovnání s předběžnou kalkulací, kterou stanovil podnik, se používají vlastní náklady výkonu. Vlastní náklady výkonu po rozpočítání nepřímých nákladů vychází na 6 016,52 Kč, což je o 1 902,55 Kč vyšší než částka, která je vykazována při stanovení předběžných kalkulací podnikem bez nepřímých nákladů. Tento rozdíl je dán přesným součtem nepřímých nákladů připadajících na kontejner.

Typový kalkulační vzorec kontejner

Přímý materiál	2 541,80
Přímé mzdy	1 572,17
<u>Výrobní režie</u>	<u>1 559,50</u>
Vlastní náklady výroby	5 673,47
<u>Správní režie</u>	<u>343,05</u>
Vlastní náklady výkonu	6 016,52
<u>Odbytové náklady</u>	<u>60,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	6 076,52
<u>Zisk 20 %</u>	<u>1 215,30</u>
Prodejní cena	7 291,82

Předběžná kalkulace na stůl vychází po součtu položek úplné vlastní náklady výkonu na 4 094,85 Kč, což je o 1 482,18 Kč více než stanovená předběžná kalkulace podnikem bez rozdělení nepřímých nákladů. Tedy opět rozdíl nepřímých nákladů.

Typový kalkulační vzorec stůl

Přímý materiál	1 427,84
Přímé mzdy	1 124,83
<u>Výrobní režie</u>	<u>1 139,13</u>
Vlastní náklady výroby	3 691,80
<u>Správní režie</u>	<u>343,05</u>
Vlastní náklady výkonu	4 034,85
<u>Odbytové náklady</u>	<u>60,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	4 094,85
<u>Zisk 20 %</u>	<u>818,97</u>
Prodejní cena	4 913,82

Úplné vlastní náklady výkonu po rozdělení nepřímých nákladů vychází na 6 934,53 Kč. Rozdíl oproti stanovené předběžné kalkulace podniku je opět výše přiřazených nepřímých nákladů, tj. 2 485,55 Kč.

Typový kalkulační vzorec 2P1V2P

Přímý materiál	2 343,32
Přímé mzdy	2 105,66
<u>Výrobní režie</u>	<u>2 142,50</u>
Vlastní náklady výroby	6 591,48
<u>Správní režie</u>	<u>343,05</u>
Vlastní náklady výkonu	6 934,53
<u>Odbytové náklady</u>	<u>60,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	6 994,53
<u>Zisk 20 %</u>	<u>1 398,91</u>
Prodejní cena	8 393,44

Stanovený kalkulační vzorec s rozdělením fixních nákladů se liší o 2 155,03 Kč, což jsou přiřazené fixní náklady.

Typový kalkulační vzorec šatní skříň

Přímý materiál	2 059,18
Přímé mzdy	1 785,17
<u>Výrobní režie</u>	<u>1 811,98</u>
Vlastní náklady výroby	5 656,33
<u>Správní režie</u>	<u>343,05</u>
Vlastní náklady výkonu	5 999,38
<u>Odbytové náklady</u>	<u>60,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	6 059,38
<u>Zisk 20 %</u>	<u>1 211,88</u>
Prodejní cena	7 271,26

U kancelářské skříně jsou vlastní náklady výkonu vyšší o přiřazené nepřímé náklady. Jejich rozdíl je 2 225,85 Kč.

Typový kalkulační vzorec 3P2V

Přímý materiál	2 146,55
Přímé mzdy	1 851,17
<u>Výrobní režie</u>	<u>1 882,80</u>
Vlastní náklady výroby	5 880,52
<u>Správní režie</u>	<u>343,05</u>
Vlastní náklady výkonu	6 223,57
<u>Odbytové náklady</u>	<u>60,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	6 283,57
<u>Zisk 20 %</u>	<u>1 256,71</u>
Prodejní cena	7 540,28

Tyto prodejní ceny nemohou být srovnávány s cenovou nabídkou celé zakázky, která je uvedena v předchozí části. Důvodem je, že v kalkulacích na daný výrobek nejsou započítány vyšší ceny materiálu od zahraničního dodavatele. Společnost nemá bližší údaje o tom, na kterém výrobku bylo spotřebováno jiné množství materiálu, proto jsou údaje brány ze standardních předběžných kalkulací. Tyto kalkulace může společnost použít u výroby typických zakázek. Tedy z materiálu, který má společnost na skladě.

7.4.2 Typový kalkulační vzorec podle poměru variabilních nákladů k fixním nákladům

Přímý materiál	11 610,00
Přímé mzda	8 100,00
<u>Výrobní režie</u>	<u>2 601,30</u>
Vlastní náklady výroby	22 311,30
<u>Správní režie</u>	<u>-</u>
Vlastní náklady výkonu	22 311,30
<u>Odbytové náklady</u>	<u>300,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	22 611,30
<u>Zisk 20 %</u>	<u>4 522,26</u>
Prodejní cena	27 133,56

Tento typový kalkulační vzorec vychází ze skutečných nákladů na materiál, jedná se tedy o náklady zobrazené ve skutečné kalkulaci. Ze skutečné kalkulace vychází cenová nabídka, která vznikla úpravou o skutečné náklady. Není zde započítána úspora v pracnosti, protože ta je zjištěna až po úplném vyhodnocení zakázky a není jisté, jak velká tato úspora bude, nebo zda k ní vůbec dojde. U této kalkulace jsou nepřímé náklady rozvrženy pouze na výrobní režii, protože je velmi složité spíše nelogické určit, jak se podílí správní režie na variabilních nákladech. Takto stanovená prodejní cena se od ceny stanovené bez přidělení fixních nákladů liší o 1 133,56 Kč, což je o 4,17 %. Sazba zisku je nižší než u předcházející cenové nabídky, ale neodečítají se od ní nepřímé náklady. Čistý zisk ze zakázky tedy vychází na 4 522,26 Kč. Tento zisk si společnost ponechá a nebude z něj hradit nepřímé náklady. V cenové nabídce společnosti byl zisk ve výši 6 003 Kč, který byl dále rozdělen na nepřímé náklady. Při předpokladu, že nepřímé náklady budou ve stejné výši, jako při nově vypočítané cenové nabídce, společnost vykazuje zisk pouze 3 401,70 Kč. Tento zisk je o 1 120,56 Kč menší, než zisk, který byl vygenerován při kalkulaci s rozdělením nepřímých nákladů přímo na výrobu celé zakázky.

7.5 Porovnání celkových nákladů dle různých druhů rozvrhových základů

Tabulka 11: Shrnutí přímých a nepřímých nákladů na uvedené výkony

	Přímé mzdy	Poměr k VN	Prostým dělením	Hodin přímé práce	Podle rozlohy
Kontejner	4 692,95	5 113,35	4 740,41	6 033,46	6 067,60
Stůl	3 361,91	2 986,62	3 179,11	3 919,69	4 045,92
Šatní skříň	4 276,64	4 497,89	4 470,79	6 018,83	6 340,98
3P1V	4 507,62	4 677,33	4 624,16	6 257,20	6 615,09
2P1V	4 940,70	5 205,31	5 075,42	7 020,11	6 234,65
Náklady celkem	21 779,82	22 480,50	22 089,89	29 249,29	29 304,24

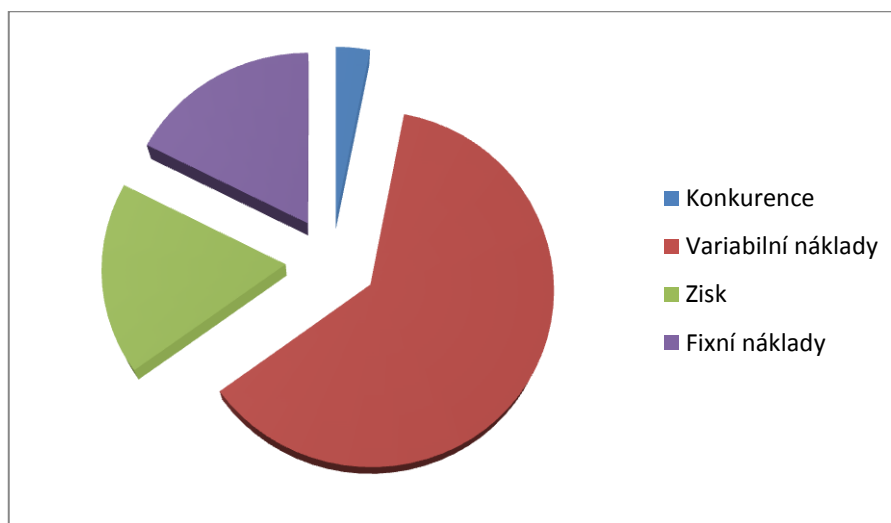
Zdroj: Vlastní zpracování

Největší rozdíly nákladů na výrobu daných druhů výrobků je u rozdělení fixních nákladů dle hodin přímé práce a podle rozlohy. Tento rozdíl činí více jak 10 000,- Kč oproti nákladům ve standardních cenách, které jsou 18 957,69 Kč. Tedy nejedná se o atypickou nabídku. Tento rozdíl činí 35,18 %, proto nejsou tyto rozvrhové vhodné. V další části budou analyzovány ceny výrobků s přidělením nepřímých nákladů podle rozdělení pomocí přímých mezd, poměrem k variabilním nákladům a prostým dělením.

7.6 Stanovení cen v podniku

Stanovení cen v podniku je velmi složitý a zdlouhavý proces. Společnost by měla vycházet z průzkumu trhu, jak vysokou cenu jsou zákazníci ochotni zaplatit za daný typ výrobku. Společnost ovlivňuje i konkurence, ale vzhledem k tomu, že podnik se zabývá atypickou výrobou nábytku, není tento podíl tak vysoký. Důležité jsou i náklady na výrobu, po delší dobu by cena neměla klesnout pod hodnotu variabilních nákladů na výrobu. Návrhové zobrazení položek ceny zobrazuje následující graf 2.

Graf 2: Návrhové zobrazení položek ceny



Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto grafu navrhuji, aby se do stanovení ceny zahrnovaly variabilní náklady, které spolu se ziskem zabírají nejvíce podílu. Menšími položkami jsou zisk, který bude ovlivněn konkurencí. Společnost může se ziskem pohybovat podle cen konkurence.

V případě hromadné výroby se výroba stane levnější, společnost tedy může snížit zisk a přitom dosáhne stejného zisku, jako při atypické zakázce.

7.6.1 Stanovení nejnižších a nejvyšších cen v podniku

V tabulce 11 jsou vyobrazeny přímé a nepřímé náklady na vybraný výrobek. Cena kontejneru by neměla dlouhodobě klesnout pod hodnotu variabilních nákladů, tedy pod hodnotu 4 114,- Kč. Nejvyšší cena vychází ze součtu přímých a nepřímých nákladů, které jsou nejvyšší s připočítanou marží 20 %. V tomto případě jsou to náklady 5 113,35 Kč, spolu s marží cena tvoří 6 136,02 Kč. Podnik využívá strategii prodeje kontejneru jako doplňkový společně se stolem a je tedy možné, snížit tuto cenu na úroveň variabilních a fixních nákladů s nízkým, např. 5 % ziskem.

Cena stolu by neměla dlouhodobě klesnout pod hodnotu variabilních nákladů, která činí 2 552,67 Kč. Při součtu nejvyšších variabilních a nepřímých nákladů se cena dostane na úroveň 4 034,29 Kč. Tato cena se může také snížit možnou slevou, za odběr více kusů nebo odebrání stolu spolu s kontejnerem.

Součet variabilních nákladů u šatní skříně činí 3 844,35 Kč, pod tuto hodnotu by dlouhodobě cena neměla klesnout. Nejvyšší cena vychází z nejvyššího součtu variabilních a fixních nákladů, které jsou upraveny o marži 20 %. Nejvyšší možná cena je tedy 5 397,47 Kč.

Kancelářská skříň 2P1V je vyrobena za variabilní náklady 4 448,98 Kč. Její cena by tedy neměla klesnout pod tuto hodnotu. Nejvyšší náklady na výrobu činí 5 205,31 Kč. Po přidání požadovaného zisku, cena dosáhne výše 6 246,37 Kč.

U druhé kancelářské skříně 3P2V jsou nejnižší variabilní náklady 3 997,72 Kč. Toto je nejnižší možná krátkodobá cena pro prodej tohoto výrobku. Nejvyšší variabilní a fixní náklady jsou při rozdělení dle poměru k variabilním nákladům, tedy 4 677,33 Kč. Požadovaný zisk činí 935,47 Kč. Nejvyšší doporučená cena je tedy 5 612,80 Kč.

Ceny uvedených výrobků se mohou lišit podle stanovení cen konkurence a také podle částky, kterou jsou zákazníci ochotni zaplatit za daný výrobek. Může se měnit procento marže, mohou být poskytnuty množstevní slevy, slevy za předčasné splacení (skonto) nebo propagační slevy.

Při změně cen je důležité kontrolovat chování zákazníků, počet zakázek a prodejů, protože i nepatrné zdražení může mít na celkový výsledek hospodaření velký vliv.

Podnik by měl sledovat vývoj poptávky a nabídky na trhu při zdražení i zlevnění a analyzovat tyto změny ve prospěch společnosti.

8 Doporučení

Společnost se spoléhá pouze na výrobu atypického nábytku. Atypický nábytek se od nábytku nabízeného v internetových obchodech liší rozměry, výběrem úchytek a kování a hlavní rozdíl je ve výběru dekorů laminátových desek. Právě ty ve většině případů představují vyšší variabilní náklady. Doporučila bych tedy účetní jednotce rozlišovat variabilní a fixní náklady. Společnost používá marži 30 %, ve které jsou zahrnuty nepřímé náklady i zisk. Fixní náklady činí podstatnou část této marže a na zisk případnou například jen 4 %. V případě rozdělení fixních a variabilních nákladů může společnost nastavit marži ve výši 10 % – 20 %, která bude představovat pouze zisk. Tento zisk je pak možné rozdělit mezi zaměstnance a tím změnit i normy času při výrobě. Jak bylo uvedeno v dřívější kapitole, zaměstnanci pobírají velmi nízkou mzdu a hrozí jejich odchod za jiným, lépe placeným zaměstnáním.

Při rozlišování nepřímých nákladů si společnost stanoví rozvrhovou základnu, která pro ni bude nejstabilnější. V analýze zakázky vyšlo nejpříznivěji přiřazení nákladů dle poměru variabilních nákladů, přímých mezd a prostým dělením.

Při změně variabilních a fixních nákladů doporučuji společnosti změnit ceny, jak uvedené v cenových nabídkách, tak ceny na internetovém obchodě. Před změnou ceny doporučuji společnosti udělat průzkum trhu, kolik jsou potencionální nebo současní zákazníci ochotni zaplatit za dané typy výrobků. Tato cena se mění v závislosti na situaci na trhu, proto je důležité stanovit ceny tak, aby v případě menších změn nedošlo k radikálním výkyvům.

Společnost se snaží orientovat na stálé zákazníky a jejich doporučení. Proto bych stanovila různá procenta marže pro skupiny zákazníků, nebo stanovení různých slev, které nalákají současné i budoucí zákazníky.

Účetní jednotka financuje stroje leasingem. Tyto leasingy uzavřela před 3 lety. Doporučila bych jí tedy, aby si přepočítala, zda pro ni nebude výhodnější úvěr na tyto stroje, nebo rovnou odkup strojů do vlastnictví. Ceny úvěrů a leasingů se rok od roku liší a největší změna proběhla právě v těchto letech.

9 Závěr

Cílem diplomové práce bylo provedení analýzy tvorby cen se zaměřením na skutečnosti, které ji ovlivňují, zhodnotit cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit návrhy na možná zlepšení.

V teoretické části byla popsána cena, cenová politika a s ní související strategie. Byly uvedeny položky, které ovlivňují stanovení ceny produktu (externí a interní). V hlavní části kapitoly jsou popsány metody tvorby cen, jejich výhody a nevýhody při jejich použití v podniku. Další kapitola byla věnována analýze metod tvorby cen, kde byla popsána kalkulace nákladů a kalkulace cen a byly zde vysvětleny základní pojmy kalkulace. Byl rozebrán typový kalkulační vzorec a různé druhy kalkulačních vzorců, jejich výhody, nevýhody a využití. Poslední část byla věnována úpravám cen podle cenových slev a srážek.

V úvodu praktické části byla popsána ekonomická charakteristika vybrané účetní jednotky, její vnitropodnikové útvary a výrobní dokumentace.

Dále byla popsána analýza stanovení cen v podniku. Základním kritériem pro stanovení ceny jsou náklady na výrobu. Společnost při stanovení cen vyšla z předběžných kalkulací, které vyjadřují plánované množství spotřeby materiálu a pracnosti. Při porovnání pracnosti a materiálu vychází, že hlavně materiál ovlivňuje výši celkových nákladů. Při analýze plánovaných nákladů a internetové ceny bylo zjištěno, že většina výrobků je prodávána za nižší cenu, než jsou plánované náklady. Největší rozdíl činil 407,72 Kč u skříně 3P2V (skřín se 2 křídly). Nejvyšší internetová cena byla u rohového stolu, která převyšovala náklady o 2 357,33 Kč.

Při analýze výsledné kalkulace bylo zjištěno, že největší rozdíl ve skutečných nákladech je v přímém materiálu, který je způsoben výběrem atypického materiálu zákazníkem. Důvodem bylo, že atypický materiál nemá společnost na skladě a je dodáván vždy za jinou a dražší cenu, jedná se o zdražení cca 80,- Kč/m². Skutečná kalkulace byla upravena pro cenovou nabídku tak, že byl vypočítán daný koeficient, aby byly náklady rovnoměrně promítnuty do internetových cen. Tímto došlo k pokrytí skutečných nákladů na zakázku a požadované marže.

Při analýze výsledné kalkulace bylo zjištěno, že byl uspořen čas při výrobě, a to o 195 minut, což vedlo k úspoře 795,74 Kč, která bývá rozdělena mezi výrobní pracovníky.

Pro větší a přesnější přehlednost byly vypočítány kvalitativní a kvantitativní odchylky u přímého materiálu (úchytky, ABS hrany, laminátové desky). Celková kvalitativní odchylka činila 1 045,31 Kč, což představovalo překročení předem stanovených nákladů z důvodu růstu průměrné ceny. U materiálu buk 18 byl růst ceny z 195,- Kč na 225,- Kč a cena u buku 25 vzrostla z 235,- Kč na 259,- Kč. Růst cen byl způsoben vyšší cenou za m² kvůli použití atypického materiálu, který společnost nemá na skladě. U kování se průměrná cena zvýšila z 3 103,69 Kč na 3 300,- Kč, důvodem byl výběr dražších úchytek zákazníkem. ABS hrana 18 se zdražila o 0,50 Kč na běžný metr. Celková kvantitativní odchylka činila 75,- Kč, což představovalo vyšší skutečnou spotřebu přímého materiálu, než se kterým bylo počítáno v předběžné kalkulaci. Tato odchylka byla dále rozdělena na čistou kvantitativní odchylku a odchylku ze změny struktury vstupů. Odchylka ze změny struktury vstupů se na celkové kvalitativní odchylce podílela ve výši 83,4074 Kč, zatímco čistá kvalitativní odchylka ve výši 161,4074 Kč. Dále byla analyzována odchylka variabilních nákladů na celou zakázku, na přímý materiál a přímé mzdy. Největší podíl na celkové variabilní odchylce měla odchylka variabilních nákladů na přímý materiál.

Protože společnost nerozlišuje fixní náklady v kalkulacích, byly vypočítány možné způsoby rozvrhových základů pro jejich rozdělení do kalkulace, které povedou ke stanovení nových cen a dosažení vyššího zisku. Jestliže by společnost rozdělovala náklady podle poměru variabilních nákladů k fixním, vykazovala by z celé uvedené zakázky zisk 4 522,26 Kč, což je o 1 120,56 Kč vyšší, než v případě, kdy byly fixní náklady zahrnuty do marže. Tyto výsledky byly předpokládány, při stejné výši nepřímých nákladů uvedených dle poměru variabilních nákladů k fixním nákladům.

Z analýzy rozvrhových základů jasně vyplynulo, že rozdělení nepřímých nákladů podle rozlohy a hodin přímé práce není vhodné pro danou společnost. Rozdíl mezi plánovanými náklady bez rozdělení nepřímých nákladů a náklady takto stanovenými, činil více jak 10 %. V další části s nimi nebylo pracováno.

Pomocí rozdělení fixních nákladů na výrobek byl sestaven graf 2, který zobrazoval návrhové zobrazení položek ceny. Společnost by měla při stanovení cen vycházet z variabilních a fixních nákladů. Vycházet ze zisku, který společnost může upravovat podle cen konkurence. Pomocí nově stanovených nákladů byla také stanovena rozmezí nejnižších a nejvyšších cen pro dané druhy výrobků. Nejnižší hranice byla dána variabilními náklady na daný výrobek a nejvyšší cena nejvyššími náklady při rozdělení nepřímých nákladů. Ceny byly uvedeny bez zisku, který si společnost sama stanoví podle svého rozhodnutí. Pro kontejner byla stanovena nejnižší cena 4 114,- Kč, nejvyšší 5 113,35 Kč. Cena stolu by neměla dlouhodobě klesnout pod hodnotu 2 552,67 Kč a neměla by být vyšší než 4 034,29 Kč. Nejnižší možná cena u šatní skříně činila 3 844,35 Kč, nejvyšší cena byla 4 497,89 Kč. Nejnižší cena u kancelářské skříně 2P1V byla 4 448,98 Kč, nejvyšší 5 205,31 Kč. U druhé kancelářské skříně 3P2V byla nejnižší cena stanovena na 3 997,72 Kč. Horní hranice byla 4 677,33 Kč. Tyto ceny by bylo možné dále upravit o různé druhy slev, srážek a výši požadovaného zisku.

Účetní jednotce bylo doporučeno rozdělit fixní a variabilní náklady na dané výrobky. V tomto případě je možné generovat vyšší zisk i při nepatrném zvýšení cen. Důležité je věnovat pozornost správnému výběru možných rozvrhových základů. Rozdělení fixních nákladů bude nápomocné při stanovení nových cen. Před jejich stanovením byl doporučen průzkum trhu. Při nově stanovených cenách je dobré sledovat poptávky a počet zakázek a v případě poklesu nebo růstu tyto ceny dále upravovat. Účetní jednotka může využít také různé druhy slev a srážek z ceny.

Stanovení ceny se odvíjí od nákladů, které jsou vynakládány na výrobu daného výrobku. Náklady jsou stanoveny z plánovaných kalkulací i podle výsledné kalkulace na ty, které byly skutečně vynaložené. Tyto skutečně vynaložené náklady jsou upraveny o slevy a srážky a také o marži, kterou požaduje účetní jednotka. Marže nesmí být příliš vysoká, aby cena nepřevyšovala ceny svých konkurentů, ale zase nesmí být příliš nízká. Nízká cena může vyjadřovat nepříliš vysokou kvalitu, ale pokud je stanovena dobře, může motivovat zákazníky ke koupi výrobku. Cena ale nesmí být nižší než náklady, jinak by došlo ke ztrátě, ukončení výroby nebo bankrotu společnosti. Proto je důležité, aby společnosti braly v úvahu při stanovení cen náklady na výrobu, konkurenci a také na požadavky zákazníků, kolik jsou ochotni zaplatit za daný druh výrobku.

10 Summary

The main aim of this thesis is to analyze pricing while focusing on issues affecting it. I also try to evaluate and propose price formation in a chosen accounting unit and put forward possible suggestions for improvement.

The theoretical part presents information concerning prices, pricing policies and related strategies. The thesis further includes an analysis of the determination of prices and factors affecting it, methods of pricing and their advantages and disadvantages for an enterprise. Last but not least it describes the calculation of costs, price calculation, and explains the basic concepts of calculation. In the final section various types of calculation models are described. There are presented possible price modifications in the form of reductions and deductions.

The practical part includes a characteristic of a chosen company and information about the company, which have helped me to convert theory into practical issues. This is a preliminary cost calculation for certain product types. These costs are compared with e-shop prices and also with actual costs. Quantitative and qualitative variations on a given order are analyzed. In the next section indirect costs are allocated according to different kinds of allocation bases. Using the determination of new costs, lower and upper boundaries are given for the determination of new prices for selected products. From the analysis of the accounting unit certain recommendations are evaluated. In conclusion, I have considered the results of my work and the fulfilment of the objectives of the thesis.

Key words: price, pricing, price calculation, cost calculation, preliminary calculation

Přehled použité literatury

1. Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
2. Doyle, D. P. (2006). *Strategické řízení nákladů: cost control, a strategic guide*. Praha: ASPI Publishing.
3. Drury, C. (2011). *Cost and management accounting: an introduction*. Andover: Cengage Learning.
4. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
5. Grosová, S. (2002). *Marketing: principy, postupy, metody*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická.
6. Hanna, N., & Dodge, H. (1997). *Pricing: zásady a postupy tvorby cen*. Praha: Management Press.
7. Hesková, M., & Kolektiv. (2003). *Marketing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zemědělská fakulta.
8. Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
9. Hunčová, M. (2007). *Manažerské účetnictví: základy*. Ostrava: Mirago.
10. Jakubíková, D. (2013). *Strategický marketing: strategie a trendy*. Praha: Grada Publishing.
11. Kotler, P., & Keller, K. L. (2013). *Marketing management*. Praha: Grada Publishing.
12. Kotler, P., Wong, V., Saunders, J., & Armstrong, G. (2007). *Moderní marketing*. Praha: Grada Publishing.
13. Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
14. Krutina, V., Novotná, M. (2009). *Ekonomika podniku: (cvičení)*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
15. Křikač, K. (2002). *Náklady, ceny: textová část*. Plzeň: Západočeská univerzita, Ekonomická fakulta.
16. Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck.
17. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
18. Macík, K. (2000). *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha: Grada Publishing.

19. Machková, H. (2009). *Mezinárodní marketing: nové trendy a reflexe změn ve světě*. Praha: Grada Publishing.
20. Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing.
21. Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
22. Tomek, G., & Vávrová, V. (2001). *Výrobek a jeho úspěch na trhu*. Praha: Grada Publishing.
23. Vochozka, M., & Mulač, P. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
24. Česká Republika. (1990). Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam schémat, tabulek a grafů

Seznam schémat

Schéma 1: Faktory ovlivňující cenu	5
Schéma 2: Nákladově orientovaná tvorba cen.....	7
Schéma 3: Hodnotově orientovaná tvorba ceny	9
Schéma 4: Stanovení ceny	12
Schéma 5: Typový kalkulační vzorec	18
Schéma 6: Retrogradní kalkulační vzorec	23
Schéma 7: Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	23
Schéma 8: Dynamická kalkulace	24
Schéma 9: Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	25

Seznam tabulek

Tabulka 1: Hlavní faktory ovlivňující stanovení ceny.....	13
Tabulka 2: Přehled výnosů, nákladů a zisku v letech 2013–2010	31
Tabulka 3: Vývoj provozních výnosů, nákladů a zisku 2010–2013.....	32
Tabulka 4: Přehled majetku 2010–2013	34
Tabulka 5: Shrnutí pracnosti a materiálu na jednotlivý výrobek.....	39
Tabulka 6: Rozdíl mezi plánovanými náklady a cenou na internetovém obchodě.....	39
Tabulka 7: Cenová nabídka	41
Tabulka 8: Odpracovaný a skutečný čas.....	42
Tabulka 9: Přehled standardizovaných a skutečných cen a množství	44
Tabulka 10: Rozdělení nákladů na výrobky	49
Tabulka 11: Shrnutí přímých a nepřímých nákladů na uvedené výkony	58

Seznam grafů

Graf 1: Provozní, finanční a běžný VH	33
Graf 2: Návrhové zobrazení položek ceny	59

Přílohy

Příloha 1 – Předběžná kalkulace na kontejner

Příloha 2 – Předběžná kalkulace na psací stůl

Příloha 3 – Předběžná kalkulace na šatní skříň

Příloha 4 – Předběžná kalkulace na kancelářskou skříň 2P1V

Příloha 5 – Předběžná kalkulace na kancelářskou skříň 3P2V

Příloha 6 – Popis činností uvedených v předběžné kalkulaci

Příloha 7 – Cenová nabídka

Příloha 1

Předběžná kalkulace na kontejner (pracnost, materiál)

Činnost	Cena práce (Kč/min)	Čas práce (v min)	Cena
Formátování	5,5	18	99
Olepování	6,3333	24	152
Kompletace kolíkování	4,67	1	4,67
Ruční balení	4,6667	15	70
Montáž nakládání nábytku	5,0833	15	76,25
Montáž	5,0833	75	381,25
Ruční kompletace skládání	4,6667	70	326,67
Příprava zakázky	3	1	3
CNC opracování	8,8333	51	450,50
CNC opracování atyp	8,83	1	8,83
Pracnost celkem		271	1 572,17

Druh materiálu	Množství	Jednotka	Cena/ks	Cena celkem
Kolečko černě	2	ks	6,9	13,80
Kolečko s brzdou	2	ks	7,36	14,72
Úchytka	4	ks	26,14	104,56
Výměnná vložka	1	ks	54,60	54,60
Rozeta	1	ks	3,32	3,32
K-BBP	1	ks	1 148,30	1 478,30
Dub 18 mm	2	m ²	195	390
Dub 25 mm	1	m ²	235	235
ABS 22x2	15	m	11	165
ABS 28x2	5	m	16,5	82,50
Náklady za materiál				2 541,80

Příloha 2

Předběžná kalkulace na psací stůl (pracnost, materiál)

Činnost	Cena práce (Kč/min)	Čas práce (v min)	Cena
Formátování	5,5	24	132
Olepování	6,33	30	180
Ruční kompletace	4,67	1	4,67
Ruční balení	4,6667	9	42
Montáž nakládání nábytku	5,0833	9	45,75
Montáž	5,0833	45	228,75
Ruční kompletace	4,6667	42	196
Ruční příprava zakázky	3	1	3
Opracování	8,8332	31	273,83
Opracování atyp	8,83	1	8,83
Pracnost celkem		193	1 124,83

Druh materiálu	Množství	Jednotka	Cena/ks, m, m ²	Cena celkem
Stolová noha	1	ks	130,00	130,00
Buk 18 mm	1	m ²	195	195
Buk 25 mm	3	m ²	235	705
ABS 22x2	5	m	11	55
ABS 28x2	20	m	16,50	330
Matice ke stavěcí nožce	4	ks	1,18	4,72
Stavěcí nožka	4	ks	2,03	8,12
Náklady za materiál				1 427,84

Příloha 3

Předběžná kalkulace na šatní skříň

Činnost	Cena práce (Kč/min)	Čas práce (v min)	Cena
Formátování	5,5	0:36	198
Oleповání	6,3333	0:42	266
Ruční kompletace	4,67	0:01	4,67
Ruční balení	4,6667	0:15	70
Nakládání nábytku	5,0833	0:15	76,25
Montáž	5,0833	1:15	381,25
Ruční kompletace skládání	4,6667	1:10	326,67
Ruční příprava zakázky	3	0:01	3
CNC pracnost	8,83	0:51	450,50
CNC Pracnost atyp	8,83	0:01	8,83
Pracnost celkem		5:07	1 785,17

Druh materiálu	Množství	Jednotka	Cena/ks	Cena celkem
Kluzák	4	ks	8,78	35,12
Úchytka	2	ks	26,14	52,28
Výměnná vložka	1	ks	54,60	54,60
Úhelníková zarážka	1	ks	3,10	3,10
Rozeta	1	ks	3,32	3,32
Zámek kontejnerový	1	ks	34,89	34,89
Strong závěs	8	ks	22,025	176,720
Tyč šatní	1	ks	30	30
Držák šatní tyče	2	ks	2,62	5,24
Strong klip	8	ks	2,20	17,60
Věšák výsuvný	1	ks	23,81	23,81
Dub 18 mm	5	m2	195	975
Dub 25 mm	1	m2	235	235
ABS 22x2	30	m	11	330
ABS 18x2	5	m	16,50	82,50
Náklady za materiál				2 059,18

Příloha 4

Předběžná kalkulace na kancelářskou skříň 2P1V2P (pracnost, materiál)

Činnost	Cena za jednotku práce (Kč)	Čas práce (v min)	Cena
Formátování	5,5	48	264
Olepování	6,3333	42	266
Ruční kompletace, kolíkování	4,67	1	4,67
Ruční balení	4,6667	18	84
Montáž na nakládání nábytku	5,0833	18	91,50
Montáž	5,0833	90	457,50
Ruční kompletace skládání	4,6667	83	387,33
Příprava zakázky	3	1	3
Cnc opracování	8,83	61	538,83
CNC opracování atyp	8,83	1	8,83
Pracnost celkem		363	2 105,66

Druh materiálu	Množství	Jednotka	Cena/ks	Cena celkem
Kluzák	4	ks	8,78	35,12
Úchytka	4	ks	26,14	104,56
Výměnná vložka	2	ks	54,60	109,20
Úhelníková zarážka	2	ks	3,10	6,20
Rozeta	2	ks	3,32	6,64
Zámek	2	ks	34,89	69,78
Strong závěs	8	ks	22,09	176,72
Strong klip	8	ks	2,2	17,60
Dub 18 mm	6	m ²	195	1 170
Dub 25 mm	1	m ²	235	235
ABS 22x2	30	m	11	330
ABS 28x2	5	m	16,50	82,50
Náklady za materiál				2 343,32

Příloha 5

Předběžná kalkulace na kancelářskou skříň 3P2V

Činnost	Cena práce (Kč/min)	Čas práce (v min)	Cena
Formátování	5,5	48	264
Olepování	6,3333	42	266
Ruční kompletace	4,67	1	4,67
Ruční balení	4,6667	15	70
Montáž nábytku	5,0833	15	76,25
Montáž	5,0833	75	381,25
Ruční kompletace skládání	4,6667	70	326,67
Příprava zakázky	3	1	3
CNC opracování	8,83	51	450,50
Opracování atyp	8,83	1	8,83
Pracnost celkem		319	1 851,17

Druh materiálu	Množství	Jednotka	Cena/ks	Cena celkem
Kluzák	4	ks	8,78	35,120
Úchytka	2	ks	26,14	52,280
Výměnná vložka	1	ks	54,60	54,60
Úhelníková zarážka	1	ks	3,10	3,10
Rozeta	1	ks	3,32	3,32
Zámek	1	ks	34,89	34,89
Strong závěs	6	ks	22,09	132,54
Strong klip	6	ks	2,2	13,20
Dub 18	6	ks	195	1 170
Dub 25	1	ks	235	235
ABS 22	30	m	11	330
ABS 28	5	m	16,5	82,50
Náklady za materiál				2 146,55

Příloha 6

Popis činností uvedených v předběžné kalkulaci

Formátování – nařezání desky o daném rozměru + 1 cm, dále slouží k opracování na CNC stroji

CNC opracování atyp – v případě atypické zakázky, zkouška CNC stroje

CNC opracování – nařezání desek na přesné rozměry

Ruční kompletace, skládání – skládání jednotlivých kusů na daný výrobek

Olepování – laminátové desky jsou olepovány ABS hranami

Nakládání – nakládání zakázky do automobilu

Příprava zakázky - zadání přesného formátu do stroje

Kompletace, kolíkování – uvedený čas, který zabere kontrola podle EAN kódů

Příloha 7

Cenová nabídka

popis	v	š	hl	ks	Kč/ks	Kč
Kancelářský stůl rohový SPL, pravý, šířka 450 pro přístavnou skříňku	760	1600	750	1	6 146,4 Kč	6 146,4 Kč
Šatní skříň s volným prostorem, zámek	1820	800	450	1	5 213,8 Kč	5 213,8 Kč
Kancelářská skříň 2P1V2P, zámek	1820	800	450	1	5 282,6 Kč	5 282,6 Kč
Kancelářská skříň 3P2V, zámek	1820	800	450	1	4 494,0 Kč	4 494,0 Kč
Kancelářský kontejner 4Z, zámek	630	430	600	1	4 063,3 Kč	4 063,3 Kč
Kancelářská židle ZET ZE 920 - látka skupina B, sedák 3035, opěrák 4153 - výškové stavitelné područky 082 - posuv sedáku 6 cm				1	4 980,0 Kč	4 980,0 Kč
Celkem						30 980,0 Kč
DPH 21%						6 505,8 Kč
Celkem vč. DPH						37 485,8 Kč

V ceně je započítaná doprava i montáž