

# Kalkulace nákladů a cenová tvorba podniku

## Bakalářská práce

*Studijní program:* B6208 – Ekonomika a management

*Studijní obor:* 6208R085 – Podniková ekonomika

*Autor práce:* **Jan Chabera**

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



**ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jan Chabera**  
Osobní číslo: **E13000112**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**  
Název tématu: **Kalkulace nákladů a cenová tvorba podniku**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Problematika nákladů, kalkulace a oceňování z teoretického hlediska
2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho aktivit
3. Stávající způsoby ocenění výrobků ve vybrané společnosti
4. Zhodnocení a návrh nového způsobu oceňování výrobků

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 normostran**

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

Seznam odborné literatury:

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

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

**DRURY, Colin. Management and Cost Accounting. 6th ed. London: Thompson Business Press, 2004. ISBN 978-1-8448-0028-8.**

**POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.**

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

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

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Radana Hojná, Ph.D.**

Katedra financí a účetnictví

Konzultant bakalářské práce:

**Ing. Pavel Košek**

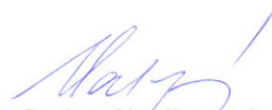
PEKM Kabeltechnik s.r.o., finanční ředitel

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. května 2017**



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



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová  
vedoucí katedry

V Liberci dne 3. října 2015

## Prohlášení

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

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

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

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

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

Datum: 2. 5. 2016

Podpis:



## **Poděkování**

Tímto děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Radaně Hojné, Ph.D. za věcné připomínky, náměty a především systematické vedení při zpracování této práce. Dále bych chtěl poděkovat Ing. Pavlu Koškovi za podporu a poskytnutí cenných informací týkající se analyzované společnosti.

## **Anotace**

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku kalkulace nákladů a cenové tvorby podniku. V teoretické části práce jsou charakterizovány druhy nákladů a kalkulačních vzorců. Následuje kapitola věnovaná cenové tvorbě a faktorům ovlivňujícím stanovení ceny.

V praktické části se práce věnuje analýze odvětví, ve kterém působí vybraná společnost. Práce dále analyzuje kalkulační vzorec společnosti s návrhem jeho úpravy, která umožní zpřesnit reporting společnosti. Navržená struktura kalkulačního vzorce a reportingu povede k lepší informovanosti managementu o výkonnosti firmy a zároveň zpřesní tvorbu cen pro obchodní oddělení.

## **Klíčová slova:**

kalkulace nákladů, kalkulační techniky, režijní náklady, kalkulační vzorec, cenová politika, cenová konkurence, reporting

## **Annotation**

The bachelor thesis is focused on issues of standard costs, calculations and pricing of a company. In theoretical part of the thesis are described cost types and standard costs formulas. It is followed by a chapter dedicated to pricing and related factors which influence the pricing policies.

In practical part the thesis explores the industry in which the company operates. The thesis further analyses the standard costs formula of the company followed by proposed changes in the structure which enable more exact reporting of the company. Proposed standard cost structure and reporting will lead to improved awareness of the company management about the financial performance of the company together with more precised pricing methods used by commercial department.

## **Key words:**

standard costs, standard costs methods, overhead costs, standard costs formula, pricing, price competition, reporting

# Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ .....	- 9 -
SEZNAM TABULEK .....	- 10 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ.....	- 11 -
ÚVOD .....	- 12 -
<b>1 NÁKLADY PODNIKU A JEJICH KALKULACE .....</b>	<b>- 13 -</b>
1.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	- 13 -
1.2 KALKULACE NÁKLADŮ .....	- 15 -
1.3 KALKULAČNÍ VZOREC.....	- 16 -
1.4 KALKULAČNÍ TECHNIKY .....	- 16 -
1.5 DRUHY KALKULACÍ PODLE ČASOVÉHO HLEDISKA.....	- 18 -
<b>2 CENOVÁ POLITIKA .....</b>	<b>- 20 -</b>
2.1 STANOVENÍ CENY .....	- 21 -
2.2 METODY TVORBY CENY .....	- 24 -
2.2.1 <i>Metoda orientovaná na náklady</i> .....	- 24 -
2.2.2 <i>Metoda orientovaná na poptávku</i> .....	- 25 -
2.2.3 <i>Metoda orientovaná na konkurenci</i> .....	- 27 -
2.3 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ TVORBU CEN .....	- 28 -
2.3.1 <i>Vnitřní faktory</i> .....	- 28 -
2.3.2 <i>Vnější faktory</i> .....	- 30 -
<b>3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU .....</b>	<b>- 32 -</b>
3.1 VÝVOJ AUTOMOBILOVÉHO PRŮMYSLU V ČR A EVROPĚ .....	- 35 -
3.2 KONKURENČNÍ VÝHODA ČESKÉ REPUBLIKY .....	- 37 -
3.3 KALKULAČNÍ VZOREC SPOLEČNOSTI .....	- 38 -
3.4 SPECIFIKACE POLOŽEK KALKULAČNÍHO VZORCE SPOLEČNOSTI.....	- 39 -
<b>4 ZHODNOCENÍ A NÁVRH ZMĚNY KALKULAČNÍHO VZORCE PRO REPORTING SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>- 42 -</b>
4.1 PRAKTICKÁ INTERPRETACE PŘÍKLADŮ NAVRŽENÉHO REPORTINGU .....	- 45 -
4.2 REŽIJNÍ ODCHYLKY .....	- 47 -
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>- 50 -</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:.....</b>	<b>- 51 -</b>



## SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1.1: Členění kalkulací .....</i>	<i>- 18 -</i>
<i>Obr. 2.1: Graf bodu zvratu pro určení cílové ceny .....</i>	<i>- 24 -</i>
<i>Obr. 2.2: Metoda orientovaná na poptávku .....</i>	<i>- 26 -</i>
<i>Obr. 2.3: Faktory ovlivňující výši ceny .....</i>	<i>- 28 -</i>
<i>Obr. 3.1: Ukázka výrobní desky pro montáž a test kabelového svazku.....</i>	<i>- 34 -</i>
<i>Obr. 3.2: Počty prvních registrací osobních automobilů v Evropě .....</i>	<i>- 36 -</i>

## SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 3.1: Přehled hlavních finančních ukazatelů společnosti .....</i>	<i>- 33 -</i>
<i>Tab. 4.1: Stávající reporting společnosti XY .....</i>	<i>- 43 -</i>
<i>Tab. 4.2: Navržený reporting vycházející z upraveného kalkulačního vzorce .....</i>	<i>- 44 -</i>
<i>Tab. 4.3: 1. část navrženého reportingu.....</i>	<i>- 46 -</i>
<i>Tab. 4.4: 2. část navrženého reportingu.....</i>	<i>- 47 -</i>

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

%	procento
§	paragraf
KPI	Key Performance Indicator (klíčový ukazatel výkonu)
mil.	milion
popř.	popřípadě
resp.	respektive
Sb.	Sbírka zákonů

# ÚVOD

Bakalářská práce se zaměřuje na teoretickou a praktickou analýzu kalkulací a cenové tvorby. Jedná se o nesmírně důležitý nástroj řízení pro podnikatelské subjekty v odvětví automobilového průmyslu, kde podniká i analyzovaný vybraný podnik. Vzhledem k citlivosti některých údajů bude pro jméno společnosti užíváno názvu XY.

Praxe podniku potvrzuje, že do obchodních jednání vstupuje často controllingové oddělení zákazníka, které požaduje detailní rozklad prodejní ceny nakupovaného produktu. Dodavatelé musí často „odkrýt karty“, aby uspěli v cenové válce, a doslova bojují o každou korunu. Úspěšné firmy musí používat takové kalkulační vzorce, které poskytují detailní informace o nákladech a tím umožňují pružné reakce na cenové požadavky zákazníka. Zároveň kalkulační vzorec musí odrážet spotřebované výrobní náklady společnosti.

Cílem práce je provést analýzu nákladů a používaného kalkulačního vzorce, navrhnout úpravu a doporučit změnu reportingu společnosti, která bude vycházet z upraveného kalkulačního vzorce. Firma by měla pružně reagovat na negativní odchylky od stanoveného kalkulačního vzorce právě proto, aby mohla zabránit nesprávně stanoveným prodejním cenám a zároveň aby měla přehled o výkonnosti podniku.

# 1 Náklady podniku a jejich kalkulace

Podle Synka (2011, s. 74) jsou náklady podniku „peněžní částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů. Náklady podniku tvoří běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady), odpisy dlouhodobého majetku, ostatní provozní náklady, finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady) a také mimořádné náklady (například dary či mimořádné odměny).“

## 1.1 Klasifikace nákladů

Pro potřeby řízení nákladů je třeba poznat jejich vlastnosti a vývoj v konkrétních podnikatelských podmínkách. Náklady je třeba roztrždit do jednotlivých skupin. Jedním z třídících hledisek je i typ účetního subsystému, v němž jsou náklady sledovány.

Účetnictví podniku lze rozdělit na následující účetní subsystémy:

### a) Finanční účetnictví

Hlavní funkcí je vedení komplexního účetnictví jako celku a finančního řízení organizace. Forma finančního účetnictví je závazně upravena zákonem o účetnictví a řídí se vyhláškou č. 500/2002 Sb. a českými účetními standardy.

Pro potřeby finančního účetnictví má největší význam druhové členění nákladů. Účtová třída 5 rozlišuje z celopodnikového hlediska náklady:

- *provozní* – spotřeba materiálu a energie, služby, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy, daně a poplatky (např. daň z nemovitosti, silniční, apod.),
- *finanční* – prodané cenné papíry a vklady, úroky, tvorba rezerv na finanční náklady, daň z příjmů,
- *mimořádné* – manka a škody, pokuty a penále.

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- prvotnost (prvotní náklady) vznikají hned při svém prvním vstupu do podniku,
- externost (externí náklady) vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb nakupovaných od jiných subjektů z vnějšího prostředí,
- jednoduchost (jednoduché náklady) – tyto náklady nelze rozlišit na jednodušší složky, z nichž se skládají.

*b) Vnitropodnikové účetnictví*

Tento subsystém monitoruje hospodaření v jednotlivých vnitropodnikových útvech. Střediska podniku si plánují, evidují a následně vyhodnocují své náklady a výnosy. Získané informace umožňují řídicím pracovníkům hodnotit hospodaření jednotlivých útvarů organizace a napomáhají k budoucímu rozhodování managementu. Jeho vedení není ze zákona povinné, ale přesto je vhodné, aby zejména střední a velké podniky toto účetnictví vedly. V rámci tohoto účetního subsystému je nepostradatelné kalkulační členění nákladů a klasifikace nákladů podle závislosti na změnách objemu produkce.

Kalkulační členění nákladů rozlišuje náklady podle možnosti jejich vyčíslení na konkrétní výkon:

- přímé náklady – lze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu nákladovému objektu (náklady na člověka, výrobek nebo podnik),
- nepřímé náklady – nelze jednoznačně přiřadit (režijní náklady).

Jedná se o hledisko, které je pro podnik rozhodující, protože mu umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků – každý výrobek přispívá ke generování zisku různou měrou. Pro stavbu typového kalkulačního vzorce se uvedené členění využívá.

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu výkonů rozděluje náklady na variabilní, fixní a také smíšené (Popesko 2009, s. 39).

*Variabilní náklady* jsou ty náklady v podniku, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní. (Popesko 2009, s. 39) dále dodává, že „nej důležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. *proporcionální náklady*. Výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Příkladem *proporcionálních variabilních nákladů* může být úkolová mzda dělníků, spotřeba materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů.“ Nutno dodat, že ne všechny variabilní náklady v podniku musí mít *proporcionální* charakter. Mohou nastat situace, kdy náklady rostou rychleji než objem produkce. Jedná se např. o mzdové náklady výrobních dělníků - zaměstnavatel musí zavádět noční a víkendové pracovní směny, při kterých budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při standardních denních směnách.

*Fixní náklady* jsou podle Popeska (2009, s. 40) takové náklady, které z krátkodobého hlediska „zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Příkladem takového typu nákladů mohou být například časové odpisy budov, leasing automobilů nebo mzdy manažerů podniku. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady, tedy fixní náklady připadající na jednotku produkce, se s růstem objemu výkonu podniku snižují.“

## 1.2 Kalkulace nákladů

Kalkulaci lze podle Krále (2010, s. 155) definovat jako „*propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo služby, na činnosti nebo operaci, kterou je potřeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo má jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“

V souvislosti s kalkulací nákladů se objevují dva problémy. Podle Fibírové (2007, s. 165) je „*prvním z nich právě řešení metodických otázek kalkulace, zejména pak otázky, jak přiřadit náklady výkonu. Druhý problém pak spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulace, rozsahu a struktury kalkulovaných položek v závislosti na tom, pro řešení jakých rozhodovacích úloh je kalkulace využita.*“

V podniku pak slouží kalkulace jako jednotkové kritérium, které je následně použito pro stanovení hranice ceny přijatelné na trhu. Může sloužit k ocenění majetku vytvořeného vlastní činností, nebo ke kontrole a rozboru hospodárnosti.

### 1.3 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec zachycuje všechny nákladové položky vyjadřující spotřebu veškerých vstupů, které byly vynaloženy na aktivitu a výkon. Celkové náklady jsou výsledkem sečtení všech nákladových položek, ze kterých je možné také vypočítat náklady výkonu na jednotku.

Struktura typového kalkulačního vzorce podle Krále (2010, s. 197) je následující:

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní (provozní) režie
= <i>vlastní náklady výroby</i>
<hr/>
+ správní režie
= <i>vlastní náklady výkonu</i>
<hr/>
+ odbytová režie
= <i>úplné vlastní náklady výkonu</i>
<hr/>
+ zisk (ztráta)
<hr/>
$\Sigma$ cena výkonu

### 1.4 Kalkulační techniky

Existuje několik způsobů výpočtu hodnoty nákladů, které vycházejí z existence přímých a nepřímých nákladů podniku. Způsoby rozvrhování nepřímých (režijních) nákladů se označují jako kalkulační techniky.



Základní kalkulační techniky jsou:

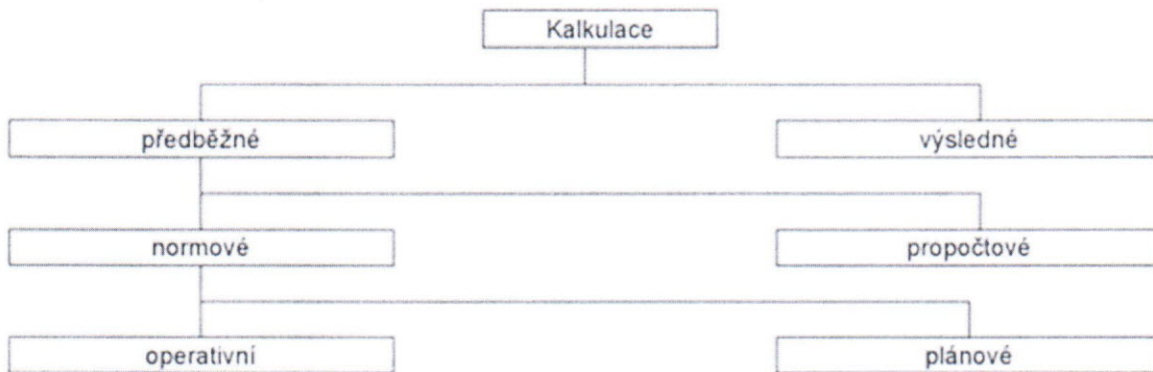
- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková.

Podle Macíka (1994, s. 45) je „nejjednodušší kalkulační technikou – **kalkulace dělením**, která spočívá v tom, že ji lze použít pouze v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobku“. Swoboda (1992, s. 15) doplňuje, „že při takovéto kalkulaci se variabilní náklady podniku dělí buď vyrobeným množstvím ve stejném čase, nebo je možné je determinovat množstvím výrobků, jež jsou stanoveny pomocí matematicky zjištěných vztahů ekvivalence“. Tento druh kalkulace je možné také rozdělit na kalkulaci prostým dělením (jedná se o stejný výrobek – jako příklad lze uvést např. těžbu uhlí) a také na **kalkulaci dělením s poměrovými čísly**. Tuto kalkulaci je možné využít u výrob několika podobných výrobků, které musí mít společnou vlastnost. Stanoví se jediný výrobek, který slouží jako reprezentant a dle něj se pomocí poměrových čísel rozvrhují společné režijní náklady na jednotlivé výrobky.

Poslední a nejběžnější druh kalkulační techniky je kalkulace přírážková. **Kalkulace přírážková** je použitelná v podniku, kde se vyrábějí různorodé výrobky. Rozvrhování společných režijních nákladů na kalkulační jednici se provádí pomocí rozvrhové základny. Právě se zvolenou rozvrhovou základnou by měly mít nepřímé náklady souvislost. Vypočítaná režijní přírážka vychází z peněžní rozvrhové základny – jedná se především o přímé mzdy nebo přímé materiálové náklady. Režijní přírážka tvoří poměr mezi celkovými režijními náklady a rozvrhovou základnou a vyjadřuje se v procentech. Pokud je za rozvrhovou základnu zvolena naturální veličina, rozvrhují se nepřímé (režijní) náklady pomocí režijní sazby.

## 1.5 Druhy kalkulací podle časového hlediska

Pro členění kalkulací z hlediska času lze využít schématického přehledu znázorněného na obr. 1.1.



Obr. 1.1: Členění kalkulací (Král, 2010, s. 121)

Členění kalkulací na tomto obrázku vyjadřuje tzv. kalkulační systém, v němž jsou uvedeny jednotlivé formy kalkulace podle toho, kdy jsou v podniku sestavovány.

**Předběžná kalkulace** se zpracovává ještě před uskutečněním samotné aktivity. Popesko (2009, s. 59) dodává že „je charakteristická tím, že v okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovala. Do určité míry se jedná o odhad budoucích nákladů na nákladový objem.“

**Propočtová kalkulace** dle Šoljakové (2010, s. 157) „se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu a vývoje nového výkonu, kdy dochází k postupnému upřesňování konstrukčních a technologických parametrů. Pro další řízení nákladů má zásadní význam propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické výroby. Tato propočtová kalkulace plní funkci limitu nákladů pro další útvary.“

**Plánová kalkulace** je obvykle sestavována na určité rozpočtové období a vyjadřuje jistou úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v daném období dosaženo. Tato forma kalkulace se obvykle sestavuje v období, kdy už jsou známy spotřební a také výkonové normy, to znamená tedy po technologické a konstrukční přípravě výroby.

**Operativní kalkulace** je nejaktuálnější a nejpřesnější předběžnou kalkulací. Vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají vytvořeným konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Její význam je zcela klíčový v oblasti řízení hospodárnosti a také ve vynakládání nákladů útvarů výroby. Na jejím základě je pak stanoven nákladový úkol v oblasti spotřeby nákladů a současně pak probíhá kontrola hospodárnosti.

**Výsledné kalkulace** jsou v podniku zjišťovány a zaznamenány až po skončení samotné aktivity nebo až po skončení stanovené doby. Popesko (2009, s. 59) tento druh kalkulace charakterizuje jako *„kalkulace, které slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tedy pro posouzení toho, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá odhadu, který byl proveden před začátkem transformačního procesu.“*

## 2 Cenová politika

Pojem cena je posuzován z tržního nebo také z nákladového hlediska. Samotní zákazníci považují cenu za peněžní vyjádření hodnoty jako míru kvality nebo také vlastností a užitek daného výrobku nebo služby ve srovnání s jinými výrobky nebo službami.

Každý podnik si musí interně stanovit, za jakých podmínek má být výrobek zákazníkům nabízen a jakou konkrétní cenovou politiku bude na trhu uplatňovat.

Cenová politika je součástí firemní politiky, co se úhrad týče. Taková politika v sobě zahrnuje několik velmi podstatných aspektů – jedná se v první řadě o již zmiňovanou cenovou politiku, rabatovou politiku, také o politiku dodacích a platebních podmínek a v neposlední řadě také o financování prodeje.

Mallya (2007, s. 58) uvádí, že *„společnost by měla mít takovou cenovou politiku, která je orientována dlouhodobě, přičemž jejím kritériem není minimalizace cen, ale taková volba souhrnných nákupních podmínek, která zajistí maximální přínos pro plnění dlouhodobých strategických cílů společnosti při přijatelném riziku.“*

Cenová strategie má také velký vliv na dosažení cílů společnosti, protože cena může být stanovena dle segmentů, místa, času, balení, nákladů a také dle samotné konkurence.

Existuje však soubor problémů, které mohou nastat při stanovení samotné ceny. Mallya (2007, s. 59) je specifikoval do několika bodů:

- cena může být zaměřena příliš na náklady,
- cena není takticky užívána – tj. není průběžně upravena podle situace na trhu,
- cena je někdy stanovena bez ohledu na její vztah s marketingovým mixem společnosti,
- cena produktů nebo služeb je málo diferencována,
- cena je zaměřena na obranu proti konkurenci, místo aby na ni útočila – defenzivní místo ofenzivní cenové strategie,

- cena je někdy zbytečně vyšší než konkurenční a neodpovídá nabízené kvalitě,
- cenová politika společnosti by někdy mohla destabilizovat dřívější stabilní trh produktů nebo služeb společnosti.

Jak lze z výše uvedeného vyzorovat, tak cenová politika je jednou z nejdůležitějších oblastí celého hodnotového řízení podniku. Král (2010, s. 428) vysvětluje nejpodstatnější souvislosti, které determinují cenová rozhodování do tří relevantně samostatných problémů:

- vliv situace na trhu na krátkodobá cenová rozhodování,
- určení ceny v závislosti na reakce spotřebitele,
- určení ceny na základě analýzy nákladů.

Cenová politika je součástí hospodářské politiky vlád všech států, proto je její charakter poznamenán celkovým přístupem právě k řízení společenského života.

## 2.1 Stanovení ceny

Neexistuje univerzální metoda, jak optimálně cenu určit. Lze však vymezit některé faktory, které mohou být při stanovení ceny zohledněny.

Stanovení ceny vychází z různých strategických a také marketingových cílů firmy. Čím jasněji je má podnik stanoveny, tím jednodušší je pak následné určení ceny. Jakubíková (2005, s. 123) vymezila pět základních cílů, které napomohou podniku určit správně cenu:

- Cíl přežití má zajistit chod firmy, ale znamená spíše dočasné řešení. Tomuto cíli odpovídá výše ceny pod úrovní celkových nákladů (nejnižší cena je krátkodobě na úrovni průměrných variabilních nákladů).
- Při maximalizaci zisku zvolená cena maximalizuje běžný zisk a zároveň zabezpečuje nejrychlejší návratnost investice, neboli – podle ekonomické teorie – mezní příjmy se rovnají mezním nákladům.

- Maximalizace tržního podílu má zabezpečit firmě dominantní postavení na trhu s cílem odradit konkurenci a maximalizovat zisk. Pro tento přístup je důležitá nízká počáteční cena – v této souvislosti se také hovoří o tzv. penetrační strategii, kdy podnik uvádí na trh nový výrobek právě s nízkou cenou.
- Vůdcovství v kvalitě má za úkol zdůraznit jedinečnosti, výjimečnost produktu. Firma volí vysokou cenu, která uhradí náklady na výzkum a vývoj produktu nejvyšší kvality.
- Dalšími cíli pak může být například zabránění nebo ztížení vstupu konkurence na „firemní“ trh (cena má z pohledu zákazníka odrážet reálnou situaci na trhu), zvýšení přitažlivosti firmy (v tomto případě je vhodné snížení ceny) či stabilizace trhu (odpovídající cena je úrovní konkurence).

Stanovení ceny může být také obvykle ovlivněno samotnou výší nákladů. Hlavním cílem podniku je stanovení takové ceny, která bude z dlouhodobého hlediska zisková a zároveň atraktivní pro stávající a potenciální zákazníky.

Jakubíková (2005, s. 125) také uvádí, že pro určení ceny produktů lze použít různých metod. Jedná se především o:

- stanovení ceny respektující návratnost investic,
- stanovení ceny se zřetelem na možnost uzavření kontraktu,
- stanovení ceny podle velikosti poptávky,
- stanovení ceny s ohledem na náklady,
- následování cen konkurence,
- cena jako vyjádření hodnoty vnímané zákazníkem.

Existuje několik strategií, jak cenu stanovit. Jakubíková (2008, s. 232-233) je vymezila do několika následujících bodů. Jedná se např. o:

- Strategie z hlediska cenové politiky zaměřené na konkurenci – aktivní konkurence cenou (u této strategie je důležité zmínit, že při cenové konkurenci ovlivňující prodávající spotřebitelskou poptávku prostřednictvím cen a cenových hladin).

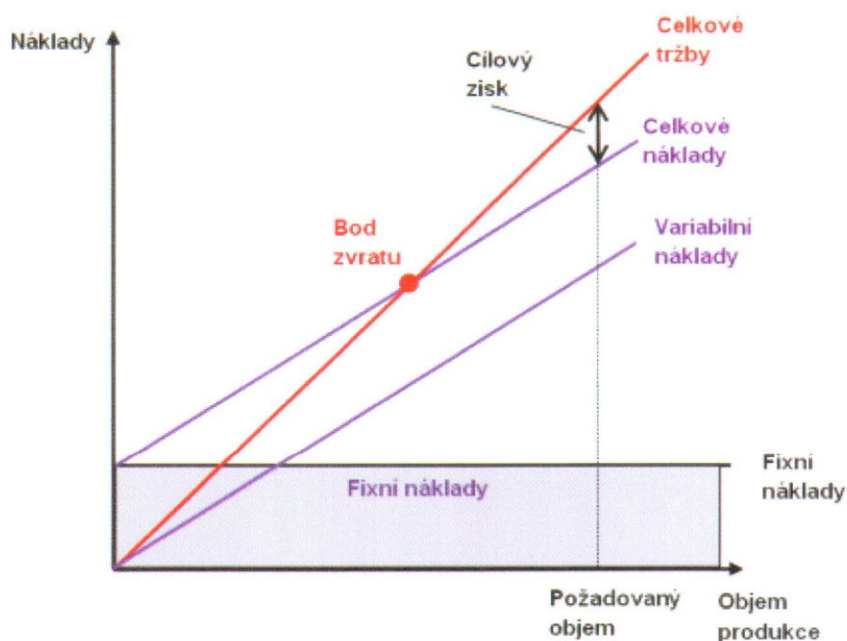
- Strategie z hlediska cenové politiky zaměřené na konkurenci – nepoužívá se cenové konkurence. Pro tuto strategii je typické, že používá nástroje necenové konkurence – kvalita produktu, doprovodné služby, komunikace se zákazníkem, a také úroveň prodejního a kontaktního personálu a personálu vůbec.
- Strategie preventivní tvorby cen – u této strategie jde o to, že je velmi podobná průnikové strategii, ale má zcela odlišný účel; jejím smyslem je odradit potenciální konkurenty před samotným vstupem na trh a také tímto způsobem dosáhnout co největšího objemu prodejů dříve, než se dostaví samotná konkurence.
- Strategie zvyšování cen – tato strategie v sobě zahrnuje několik bodů, od kterých je možné se odrazit. V první řadě se jedná se odložení stanovené ceny, přičemž společnost nestanoví konečnou cenu, dokud není produkt dokončen nebo dodán. Další v pořadí je klauzule o dodatečném navýšení ceny. Jde především o to, aby zákazníci zaplatili společnosti současnou cenu a veškeré nebo také částečné zvýšení inflace ještě předtím, než proběhne samotné předání. Další ze způsobů může být tzv. unbundling – podnik v tomto případě ponechává cenu, ale odstraní nebo účtuje samostatně jeden nebo více prvků, které byly dříve součástí dodávky; a v neposlední řadě se jedná o omezování slev.
- Strategie vysokých cen – tato strategie by měla být použita v několika případech. Především tehdy, kdy výrobek či služba jsou zcela jedinečné, nebo v případě, že je výroba obtížná. Rovněž v případě, kdy vysoká cena neodrazuje určité segmenty zákazníků, nebo když výrobek vyžaduje vysokou kvalifikaci zaměstnanců.
- Strategie snižování cen – o tuto strategii se jedná v případě, že obsahuje následující pasti – past nízké kvality, past křehkého tržního podílu a také past mělkých kapes).
- Strategie nízkých cen – jde přesně o to, že nízké ceny budou použity ve zcela opačných případech, než je strategie vysokých cen.
- Strategie různých cen u stejných produktů – v období zavádění na trh, u osobního prodeje, podle různých teritorií.
- Strategie zaváděcích cen – v podstatě jde o zavedení nového produktu na trh za zaváděcí poplatek, kdy až po čase jsou zavedeny poplatky udržovací.

## 2.2 Metody tvorby ceny

Mezi nejzákladnější a velmi často používané metody patří *metody orientované na náklady*, *metody orientované na poptávku* a také *metody orientované na konkurenci*.

### 2.2.1 Metoda orientovaná na náklady

Především jde o to, že tuto metodu lze vnímat z pohledu metody stanovení ceny přírážkou nebo také metody, která vychází z analýzy bodu zvratu (viz obr. 2.1). Jedná se o stanovení ceny pomocí cenové rentability. K celkovým nákladům se přičte cílová rentabilita a výsledná hodnota určuje prodejní cenu.



Obr. 2.1: Graf bodu zvratu pro určení cílové ceny (Kotler, 2007, s. 768)

Synek (2011, s. 192) uvádí, že „při stanovení ceny se i v podmínkách tržního hospodářství orientuje na náklady. Cenu výrobku stanovují na úrovni nákladů, ke kterým připočítávají ziskovou přírážku. Mezi nákladově orientované metody tvorby ceny patří přístup, který má v ceně výrobku zajistit požadované zúročení investovaného kapitálu.“ Při metodě stanovení ceny přírážkou je kladen velký důraz na přesnou evidenci nákladů, a také technice



propočtu společných nákladů. Podle Fibírové (2007, s. 265) je zdokonalení nákladové tvorby cen spojeno s respektováním vývoje průměrných nákladů při rozdílném využití kapacit, které s rozvojem technologií nabývá stále na větším významu.

Z dlouhodobého hlediska může firma existovat pouze tehdy, pokud její výnosy pokrývají náklady. Z tohoto hlediska lze vnímat náklady jako spodní hranici ceny. Srpová (2010, s. 207) uvádí, že *„minimální hranici, při které firma dokáže dlouhodobě fungovat, označujeme jako dlouhodobou spodní hranici ceny. Ta se rovná průměrným jednotkovým nákladům produktu.“*

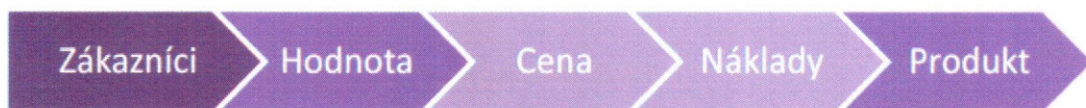
Obecně metoda orientovaná na náklady má určité výhody a samozřejmě také nevýhody. Podle Světlíka (2003, s. 152) je jednou z výhod *„především nabídka relativně jasných pravidel pro stanovení výše ceny. Navíc, pokud je tato metoda striktně dodržována, zaručuje firmě, že bude dosahovat určitou míru zisku u každého vyráběného produktu. Největší výhodou je, že umožňuje podniku získat výhody ze struktury svých nákladů a budovat svou sílu. Využitím výpočetní techniky v podnikovém účetnictví umožňuje podniku velmi rychle získat informace týkající se výše a struktury nákladů v podniku. Uspadňuje tak jejich neustálou kontrolu při řízení výrobních i odbytových činností. Jednou z největších nevýhod nákladově orientované metody stanovení ceny je, že neodrážejí reálnou situaci existující na trhu (například průběh životního cyklu výrobku, sezónnost a jiné). Neodráží tedy skutečnost, jakou částku jsou zákazníci skutečně ochotni za výrobek na trhu v daném okamžiku zaplatit. Pokud jsou zákazníci ochotni zaplatit i vyšší cenu, přichází firma zbytečně o vyšší tržby z prodeje. V opačném případě, kdy zákazníci nejsou ochotni zaplatit cenu vypočítávanou firmou, ztrácí firma značný okruh zákazníků.“*

## **2.2.2 Metoda orientovaná na poptávku**

U poptávkově orientované tvorby cen jsou za základ ceny brány nikoliv náklady, ale v první řadě především zákazníkem vnímaná hodnota výrobku nebo také samotná intenzita poptávky.

U metody orientované na poptávku je hojně využívána elasticita poptávky, která vychází z ekonomické teorie nabídky a poptávky. Podle Jakubíkové (2005, s. 159) je zapotřebí získat odpovědi na následující otázky:

- Jaká je struktura poptávky?
- Jaké jsou cenové představy zákazníků?
- Jaká je cenová pohotovost zákazníků?
- Jaké jsou cenové třídy zákazníků (horní, střední a dolní třída)?
- Jaký význam přikládají zákazníci image a kvalitě produktů?



Obr. 2.2: Metoda orientovaná na poptávku (Kotler, 2007, s.770)

Metoda orientovaná na poptávku je zaměřena na zákazníka, resp. cena je stanovena dle vnímané hodnoty výrobku zákazníkem. Proces stanovení ceny je charakterizován schématem na obr. 2.2. Tento způsob stanovení ceny je složitější než metodou orientovanou na náklady. Podle Kotlera (2013, s. 259) tady hraje důležitou roli užitná hodnota samotného výrobku popřípadě služby, kterou je firma schopna nabídnout dané skupině zákazníků. Tyto skupiny zákazníků se mohou lišit, proto je důležité v daném případě nabídnout ten správný výrobek správnému zákazníkovi a za správnou cenu. Samotný proces stanovení cílové ceny začíná určením segmentu, ve kterém se výrobek bude prodávat, pokračuje analýzou potřeb zákazníků v daném segmentu, a až poté se bude rozhodovat o nabízeném produktu a jeho nákladech. To, jak bude výrobek vnímán zákazníkem, může být ovlivněno různými způsoby prezentace produktu na daném trhu. Jde především o správnou kombinaci prvků marketingového mixu, které pomohou zákazníkovi zorientovat se na daném trhu (například zvolení zajímavého obalu u výrobku nebo nabídka speciálního poprodejního servisu).

Cena, která bude při dané kvalitě produktu akceptovatelná zákazníkem, se nazývá optimální. Proto některé firmy používají při tvorbě ceny produktu strategii přidané hodnoty

neboli stanovení cen podle přisuzované hodnoty. Podle Kotlera (2003, s. 269) „jde právě o metodu, která spočívá ve stanovení relativně nízké ceny za kvalitní nabídku. Tato metoda vychází z předpokladu, že cena by měla pro spotřebitele znamenat nabídku vysoké hodnoty, která je výsledkem neustálé snahy o snižování nákladů při zachování jakosti.“

Neustálé snižování cen může mít své dopady na zisk společnosti. Čím je nižší cena na jednotku produkce, tím je menší zisk. Ale při správném zacílení a ocenění produktu se mohou zvýšit objemy prodaného množství a tím tržby i zisk. Proto snížení ceny v konečném důsledku nemusí znamenat snížení zisku. Proto firma musí zjistit hodnotu, kterou kupující přisuzují podobným nabídkám na daném trhu. Zjišťování těchto hodnot probíhá pomocí rozsáhlých marketingových výzkumů, kde jsou zákazníci dotazováni, zda by byli ochotni daný výrobek či službu koupit a za kolik, a jakou přidanou hodnotu jim přinese koupě každé další jednotky.

### 2.2.3 Metoda orientovaná na konkurenci

Konkurenčně orientovaná cena je další metodou, jak vytvořit cenu. Synek (2011, s. 198) tuto metodu definuje jako zlom, kdy se podnik při stanovení ceny orientuje pouze na konkurenci a na to, jakou má konkurence cenu a jak se její cena vyvíjí. Tato metoda je velmi oblíbená a lze ji aplikovat v případech, kdy se jedná o stejný či obdobný výrobek a zákazník je velmi citlivý na cenové rozdíly - poptávka je elastická ( $E_D > 1$ ). Koeficient cenové elasticity lze určit vzorcem (1).

$$E_D = \frac{\text{změna poptávky v \%}}{\text{změna ceny v \%}} = \frac{\Delta Q[\%]}{\Delta P[\%]} \quad (1)$$

Zdroj: Vyjádření cenové elasticity (Kučerová, 2013, s. 104)

Výhodou metody orientované na konkurenci je její jednoduchost a naopak nevýhodou je skutečnost, že cena nemusí odrážet skutečně vynaložené náklady, popř. situaci na trhu.

## 2.3 Faktory ovlivňující tvorbu cen

Tvorba ceny je složitý problém. V podniku musí být zohledněny nejen náklady, ale také řada dalších faktorů, které ovlivňují stanovení ceny produkce. Mohou jimi být například poptávka na trhu, nabídky konkurenčních firem nebo zákaznické preference.



Obr. 2.3: Faktory ovlivňující výši ceny (Kotler, 2013, s. 814)

Z výše uvedeného výčtu na obr. 2.3 je patrné, že jednotlivých faktorů, které ovlivňují stanovení ceny, je skutečně mnoho.

### 2.3.1 Vnitřní faktory

Za vnitřní faktory ovlivňující výši ceny lze považovat především strategické a marketingové cíle, které nepochybně ovlivňují rozhodnutí o cenách a samozřejmě mají také vliv na tvorbu samotné ceny. Podle Kotlera (2013, s. 298) „*tyto cíle určují ekonomický směr firmy a hodně záleží na tom, jakým směrem se firma chce vydat. Existuje několik základních druhů těchto cílů, jsou to například: maximalizace zisku, maximalizace tržního podílu, prvenství v kvalitě produktů, přežití a jiné. Každý cíl definuje odlišné způsoby stanovení ceny. Maximalizaci zisku lze dosáhnout pomoci takové ceny, která byla stanovena na základě odhadu poptávky po produkci firmy a nabídky při různých úrovních cen. Firma, která chce mít vedoucí postavení na trhu, by měla oceňovat svou produkci tak, aby byly ceny co nejnižší. Předpokladem jsou nejnižší náklady a nejvyšší dlouhodobý zisk.*“

Pokud chce být firma jedničkou na trhu, tak musí zvolit cenu úměrně vysokou tomu (co nejnižší možnou), aby pokryla náklady při zachování kvality produktu. Zejména jde o náklady na výzkum a vývoj daných výrobků. Mezi krátkodobé cíle v mnoha firmách je možné uvést, že se jedná především o samotné přežití. Samozřejmě jde pouze o dočasné řešení, díky kterému potřebuje firma stanovit nižší ceny, aby byl zajištěn její samotný provoz. Z dlouhodobějšího hlediska nemá podobná strategie pro většinu firem velkého významu, jelikož jim hrozí vysoká ztráta, popř. úpadek, insolvence a následný zánik. Strategii nízkých cen využívají krátkodobě především ekonomicky silné korporace, s cílem vytlačit slabší konkurenty ze společného trhu.

*Podle Kotlera (2013, s. 345) má kombinace prvků „marketingového mixu značný vliv na rozhodnutí o ceně produktu. Rozhodnutí o cenách je nutné koordinovat s produktovým designem, distribucí a propagací tak, aby vznikl konzistentní a účinný marketingový program. Další faktory, které mají vliv na stanovení ceny produkce, jsou náklady. Jakýkoli produkt nemůže být vyroben bez vynaložení nákladů na jeho výrobu. Podnik potřebuje nakoupit suroviny a materiál, zaplatit za spotřebu energie a vody, zaplatit mzdy svým zaměstnancům, nakoupit a udržovat stroje a zařízení, zaplatit za skladování a odbyt své produkce. Všechny tyto náklady mají vliv na konečnou cenu produkce. Náklady stanoví spodní hladinu pro ceny, které může firma pro své produkty požadovat. Firma chce žádat cenu, která pokrývá všechny náklady na výrobu, distribuci a prodej produktu, a zároveň poskytuje slušnou návratnost za snahu a riziko firmy.“*

Konečná cena výrobku nebo také služby je pak bezpodmínečně závislá na jednotlivých prvcích celého marketingového mixu. V první řadě se jedná o náklady na marketing nebo také na distribuci či vzhled výrobku, které jsou zakalkulovány přímo do produkce. Dále např. zvětšení distribučních článků se může projevit ve formě zvýšení nákladů na jednici produkce a logicky s tím spojené zvýšení produkce. Zejména náklady na propagaci bývají tou nejvýznamnější složkou uvedených nákladů. Proto je vhodné zaměřit se na účelnost a účinnost propagací, které svým způsobem zvyšují náklady na produkci, nicméně se mohou v budoucnosti projevit ve vyšších tržbách. Důležité je také vědět, pro koho je daný produkt, popřípadě služba, určena. Samotný zákazník může akceptovat

stanovenou cenu, ale pouze v případě, že mu přinese největší užitek. Platí zde pravidlo, že pro každou skupinu zákazníků fungují různé nástroje marketingového mixu.

Podle Kotlera (2013, s. 348) velké podniky s větším odbytem v odvětví se snaží své náklady neustále snižovat pomocí úspor z rozsahu, proto si mohou po určité době dovolit stanovit nižší ceny výrobků. Větší odbyt zajistí zvýšení tržeb a tím i větší zisk. Příkladem může být velká automobilová společnost, která má svoje vlastní cenové oddělení a zároveň i prodejní oddělení. Cenové oddělení rozhoduje o stanovení ceny na jednotlivé modely a výbavy automobilů, prodejní oddělení určuje na základě těchto cen takovou cenu, která je akceptovatelná pro danou lokalitu (trh). Vedle cenového oddělení se zároveň podílí na rozhodnutí o cenách finanční oddělení, účetní oddělení, výrobní oddělení a jiné.

### 2.3.2 Vnější faktory

Vnější nebo také externí faktory jsou takové faktory, které ovlivňují cenovou tvorbu určující horní hranici cen. Tuto hranici vyjadřuje zpravidla poptávka, která zohledňuje to, kde se produkce prodává. Je všeobecně známo, že v ekonomii rozeznáváme několik druhů trhu – hovoříme například o trhu s dokonalou konkurencí nebo trh s nedokonalou konkurencí, do čehož zahrnujeme monopol, oligopol, monopolistickou konkurenci a v neposlední řadě také neregulovaný monopol.

Kotler (2013, s. 359) rozlišuje „*dokonalou konkurenci od nedokonalé konkurence tím, že na dokonalé konkurenčním trhu jsou firmy cenovými příjemci a nelze tyto ceny nijak ovlivnit. Protikladem tomu je čistý monopol, který má výjimečnou roli jediného prodávajícího na trhu, a proto může nabízet takovou výši ceny za svoji produkci, která bude pro firmu přinášet „slušný“ zisk. Extrémnějším příkladem monopolu je monopol neregulovaný. Tady tvoří prodávající volně ceny na svou produkci až do té výše, dokud trh bude tuto cenu tolerovat. Mírnějším příkladem monopolu je monopolistická konkurence. Темно и ти је сипагаиет изоваи веишип роуџетип продавајиџиџи а купајиџиџи а ехистује зде мале диференциаце мези једнотливými продукты.“*

Mezi další vnější faktory lze zařadit charakter poptávky na daném trhu. Jedná se o analýzu mezi nabízenou cenou a poptávkou po dané produkci, která je vyjádřena zákonem klesající poptávky. Kotler (2013, s. 132) charakterizuje tento zákon tak, že „*při poklesu ceny kupují spotřebitelé za jinak nezměněných podmínek více daného zboží*“. Pro firmy to ale znamená, že jakékoli rozhodnutí o ceně produkce povede ke změně prodávaného množství. Firmy potřebují vědět, jak citlivá na změnu ceny je poptávka po jejich produkci neboli musejí znát elasticitu poptávky po dané produkci. Pokud malá změna ceny nesníží zájem spotřebitelů o produkci firmy, jedná se o neelastickou poptávku. Výrazná změna poptávaného množství při změně ceny výrobků je příznakem elastické poptávky.

Jako další, neméně významný faktor ovlivňující rozhodnutí o cenách, je možno uvést např. konkurenční nabídky. U tohoto faktoru lze také vymezit jeho členění na cenovou a necenovou konkurenci. Cenová konkurence je charakterizovaná jako taková konkurence, jež je nejvíce ovlivněna prodávající spotřebitelskou poptávkou a to pomocí cen a cenových hladin. Jako příklad lze uvést dobrovolné snižování cen, ve snaze přilákat nové zákazníky, anebo také zvýšit počet stávajících zákazníků. Naopak necenová konkurence je odlišná v tom, že nejenom snižuje cenu produkce, ale také se chce odlišit od nabídek konkurence.

### 3 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Hlavním předmětem činnosti analyzované společnosti XY je výroba komponentů pro automobilový průmysl, konkrétně výroba kabelových svazků. Společnost byla založena v roce 1991 a její sídlo je v Liberci. V průběhu 20-ti let se několikrát vystřídali vlastníci, kdy se jednalo většinou o německé společnosti. Až od roku 2007 je společnost vlastněna americkou firmou, která vyrábí komponenty především pro užitkové, stavební, zemědělské a armádní vozy po celém světě. Rozšíření výrobního místa na evropský kontinent pro kabelové svazky (doposud pouze Čína, USA a Mexiko) pozitivně kvitovali především globální zákazníci, kterým do té doby chyběla větší podpora pro jejich evropské závody. Dále vyrábí mateřská společnost v rámci své skupiny především sedačky, interiérové systémy, kabiny a další komponenty v USA, Číně, Austrálii, Velké Británii a Indii.

Společnost XY zaměstnává v ČR zhruba 300 zaměstnanců, z toho necelých 200 lidí je určeno přímo na výrobu. Na Ukrajině má firma dceřinou společnost, kde zaměstnává přibližně 800 zaměstnanců, z toho 700 ve výrobě a vyrábí zde 70 % své produkce. V letošním roce by se měl obrat přiblížit k jedné miliardě Kč. Další ekonomické výsledky z minulých let lze vyčíst z níže uvedené tabulky 3.1.

Mezi hlavní zákazníky společnosti patří Škoda Auto, Magna, Daimler AG, Continental, Yazaki, Bosch, MAN a Catterpillar. Právě Škoda Auto je nejvýznamnější zákazník, se kterým společnost spolupracuje již od svého založení.



Tab. 3.1: Přehled hlavních finančních ukazatelů společnosti (údaje v tis. Kč)

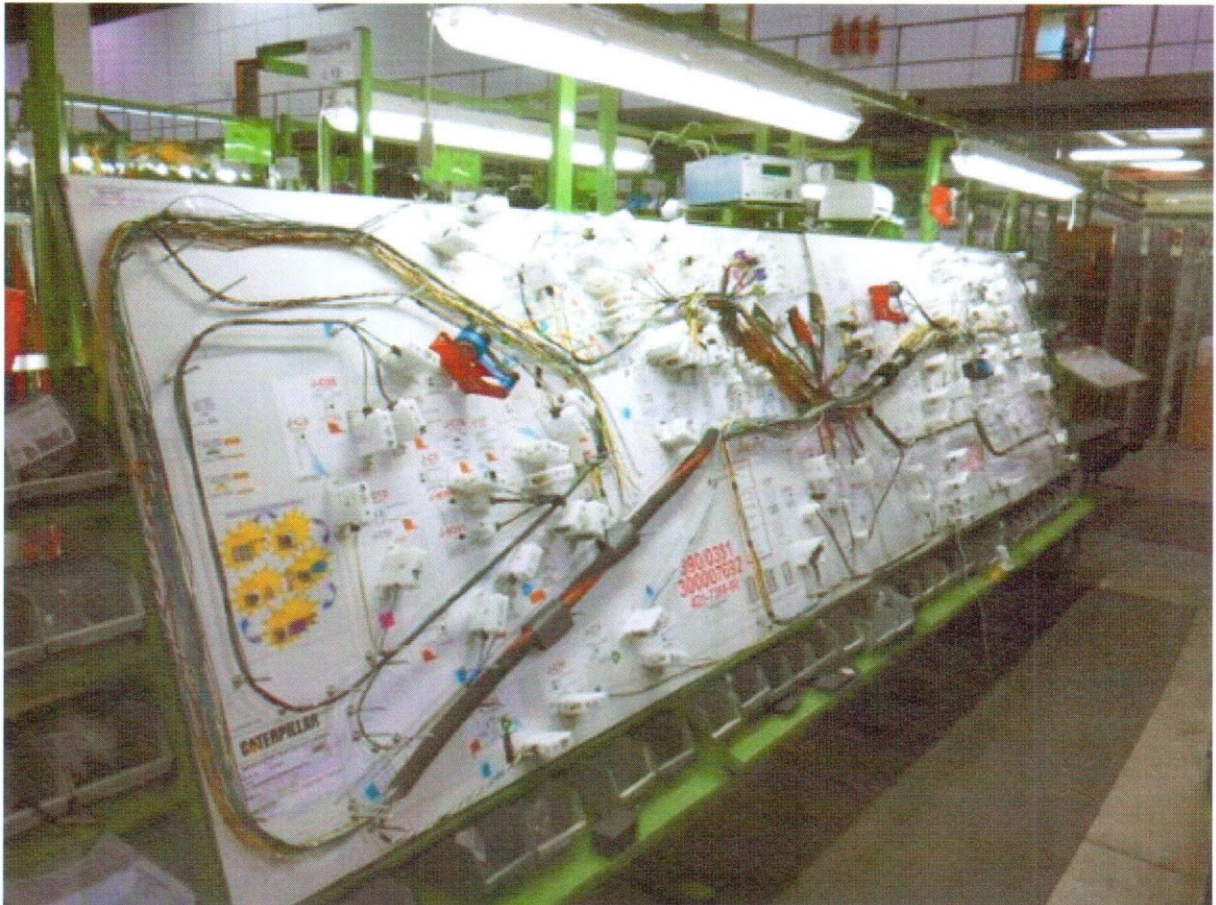
<b>Přehled hlavních finančních ukazatelů společnosti</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Tržby z prodeje vl.výrobků	630 001	871 146	904 768
Přidaná hodnota	113 792	171 739	205 097
Provozní zisk	-25 603	33 207	76 369
Čistý zisk	-28 981	32 106	47 637
Rentabilita tržeb	-4,6%	3,7%	5,3%
Aktiva	352 760	463 392	532 357
Počet zaměstnanců	780	925	990

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s účetními výkazy společnosti XY

Z uvedených dat lze vyčíst, že analyzovaná společnost za poslední 3 roky udělala velký krok kupředu. Ze záporných výsledků se stala znovu ziskovou především díky novým zakázkám. Konečné finanční výsledky za rok 2015 nebyly v okamžiku přípravy této práce k dispozici, ale podle získaných předběžných informací firma pokračovala ve stávajícím trendu. Zároveň je z výsledků patrné, že průměrná ziskovost v odvětví automobilového průmyslu je pouze v řádu několika procent.

Výroba kabelových svazků je především manuální práce s omezeným využitím strojního vybavení. Stroje se používají při stříhání vodičů a lisování kontaktů na ně, dále např. pro ovíjení nebo sváření. Samotná montáž je ale především ruční výroba, kdy operátor kompletuje kabelový svazek. U jednoduchých svazků se dá hovořit o sériové výrobě, kde je možné využít výrobní linku - operátoři vykonávají pouze dílčí úkon v rámci pracovního postupu a kabelové svazky jsou umístěny na pohyblivých výrobních deskách (tzv. karusel). Tento způsob výroby je velice efektivní a zároveň výhodný z pohledu rychlého zapracování nového pracovníka. U složitých svazků (např. pro stavební stroje) je montáž jednoho svazku záležitostí několika hodin, příp. několika lidí. Všechny svazky jsou po zkompletování minimálně elektricky otestovány, aby se ověřila jejich funkčnost.

S ohledem na náklady je sériovější výroba soustředěna do ukrajinského závodu a nižší objemy jsou zpravidla vyráběny v českém závodě. Svazky jsou zde komplexnější a nejsložitější kabelové svazky obsahují až 600 vodičů (viz obr. 3.1).



*Obr. 3.1: Ukázka výrobní desky pro montáž a test kabelového svazku*

Zdroj: fotografie z výrobního střediska Caterpillar společnosti XY

Vzhledem k velké konkurenci v odvětví a nízkým maržím musí společnost bedlivě vyhodnocovat jakékoli vnější i vnitřní vlivy, aby mohla úspěšně řídit své obchodní, výrobní a jiné aktivity. Pro kvalitní vyhodnocení jednotlivých vlivů musí mít společnosti podnikající v automobilovém průmyslu dobře fungující controlling, který jim slouží k identifikování negativních vlivů na jejich výsledky vzhledem k nízkým maržím. Společnosti musí důkladně analyzovat, co ovlivňuje např. vyšší spotřebu materiálu, či zhoršenou produktivitu výroby nebo vyšší režie. Pro identifikaci těchto dopadů je nutné, aby controlling poskytoval kvalitní informace, které musí vycházet z dobře nastaveného kalkulačního vzorce, který by se zároveň měl promítat do výkazů a reportingu společnosti.

### 3.1 Vývoj automobilového průmyslu v ČR a Evropě

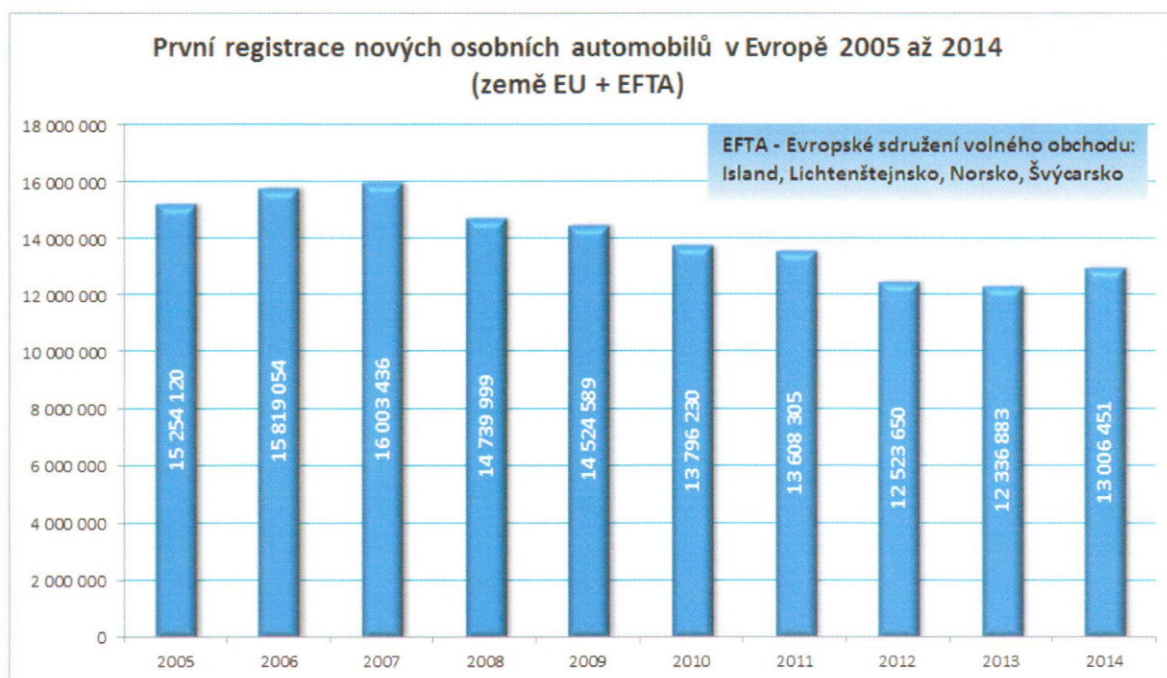
Automobilový průmysl v České republice představuje jedno z nejrozvinutějších automobilových odvětví v regionu střední a východní Evropy. Díky své dlouhodobé tradici a technickému know-how se českému automobilovému sektoru podařilo vyvinout ve vyspělé automobilovou základnu, a to i za předpokladu udržení si svého atraktivního poměru náklady/výkon.

V poslední době se ale tento atraktivní poměr stává v některých odvětvích neatraktivní a firmy stále častěji přesouvají svoji výrobu nejčastěji na východ Evropy (např. Rumunsko, Ukrajina, Moldávie) nebo do severní Afriky (nejčastěji Maroko, Tunisko). Tento trend je zejména charakteristický pro výroby, které mají větší poměr lidské práce, která je v těchto lokalitách podstatně levnější.

Přestože Česká republika je jednou z mála zemí v Evropě, na které dopadala krize v automobilovém průmyslu zatím nejméně, byl i zde tento vliv velmi patrný. Řada dodavatelů vyrábějící komponenty pro automobilový průmysl není pouze dodavatelem pro Škoda Auto, ale i pro ostatní výrobce aut v Evropě, kde byl pokles výroby velmi zásadní. Od roku 2007 byl zaznamenáván pravidelný meziroční pokles v počtu registrací nových osobních automobilů, který trval po dobu šesti let. Tento negativní trend se změnil až v roce 2014, kdy již evidujeme meziroční nárůsty - viz obr. 3.2 na následující stránce.

V České republice je nejvýznamnějším výrobcem osobních automobilů Škoda Auto, která poprvé v roce 2012 překonala 1 milion vyrobených kusů celosvětově. Kromě České republiky vyrábí tato společnost svá vozidla i v Indii, Číně, Rusku, Slovensku, Ukrajině a Kazachstánu. Již více než 20 let patří do skupiny Volkswagen Group, ale její počátky se datují k roku 1895, takže na trhu figuruje již více než 110 let. Dalším významným výrobcem v tuzemsku je TPCA (Toyota Peugeot Citroen Automobile) poblíž Kolína, kde výroba začala v roce 2005. Vyrábí se zde především malé osobní automobily (přibližně 220 tisíc ročně) – 99 % produkce jde na export do Evropy a 80 % dílů je dodáváno tuzemskými dodavateli. V roce 2008 začala výroba v Nošovicích, kde se usadila firma Hyundai. Tato korejská automobilka využívá spolupráci se sesterskou společností Kia Motors v nedaleké Žilině, kde se vyrábějí motory. V poslední době zažívá tato

automobilka velký rozmach a v roce 2015 dosáhla maximální kapacita v nošovické továrně 342 tisíc vozidel (Autosap, Tisková informace č. 1/2016). Tato obrovská investice (více než jedna miliarda EUR) přinesla do moravsko-slezského regionu více než 3000 přímých možností zaměstnání a dalších 5000-7000 pracovních míst bylo vytvořeno v dodavatelských subjektech. Málo známý je výrobce Kaipan, což je společnost s českými vlastníky a vyrábí sportovní vozy s využitím původních legendárních designů ale zároveň i moderních technologií.



Obr. 3.2: Počty prvních registrací osobních automobilů v Evropě

Zdroj: <http://www.autosap.cz/zakladni-prehledy-a-udaje/prvni-registrace-vozidel/> [vid. 2016-04-12]

Poměr automobilového průmyslu na průmyslové výrobě je zhruba 20 % a podobným poměrem se podílí na celkovém exportu ČR. V automobilovém průmyslu ČR se pohybuje cca 850 firem zaměstnávajících přes 260 tis. lidí. Vyrobí se zde přes 1,2 mil. (2014) vozidel, což v přepočtu činí 113,2 vozidel na tisíc obyvatel. Tento poměr je jedním z nejvyšších na světě a Česká republika patří mezi 15 států s nejvyšší produkcí vozidel celosvětově.

V České republice se kromě osobních aut vyrábí i autobusy a nákladní automobily. Ve Vysokém Mýtě sídlí firma Iveco Czech Republic, a. s., která je v současné době největším producentem autobusů v ČR. Dalším významným výrobcem je firma SOR Libchavy. Oba výrobci se specializují městské a meziměstské autobusy.

Nákladní automobily vyrábí firma Tatra, která má v České republice tradici více než 160 let. Založena byla v roce 1850 a v minulosti vyráběla i osobní vozy, trolejbusy, letadla, železniční a pásové vozy. Značka TATRA je známá svými dobrými terénními vlastnostmi a vozy se využívají v těžebním, stavebním, lesnickém a armádním průmyslu. Další značkou působící v tuzemsku je AVIA. (Czechinvest, Automotive Industry in the Czech Republic, únor 2015).

### **3.2 Konkurenční výhoda České republiky**

Konkurenční výhody výrobců působících na území České republiky tvoří následující charakteristiky:

- strategická poloha ČR ve střední Evropě, snadný přístup na trh EU s 500 miliony spotřebitelů;
- stabilní podnikatelské a politické prostředí – členství v EU a NATO;
- rozvinutá dopravní a telekomunikační infrastruktura;
- vyvinutá technologická základna;
- vysoká úroveň vzdělání a kvalifikace pracovní síly, dobrý přístup k absolventům s technickým vzděláním;
- silný inovační potenciál pracovníků, velký potenciál pro výzkumné a vývojové projekty;
- pozitivní přístup české vlády, investiční podpora pokrývající až 60 % uznatelných nákladů, a to pomocí transparentního systému investičních nabídek

Česká republika je hospodářsky závislá na ekonomice Německa, kam směřuje většina českého exportu. Rovněž v Německu tvoří automobilový průmysl více než 20 % celkové průmyslové produkce a právě i v Německu docházelo v roce 2012 k poklesu výroby oproti

předchozím letům. Evropský trh se v roce 2014 opět dostal na růstovou křivku a tento trend prozatím pokračuje.

### 3.3 Kalkulační vzorec společnosti

Společnost vyrábí kabelové svazky jak v České republice, tak i v dceřiné společnosti na Ukrajině. Pro účely této práce je analyzován kalkulační vzorec pro výrobu v ČR. V hrubých rysech odpovídá kalkulační vzorec společnosti struktuře typového kalkulačního vzorce podle Krále – viz strana 16 této práce.

Společnost je povinna ocenit podle zákona o účetnictví zásoby vlastní výroby. V souladu s Českým účetním standardem (dále jen „ČÚS“) č. 015 - Zásoby, se zásoby vlastní výroby oceňují vlastními náklady. ČÚS č. 015 upřesňuje ustanovení § 25 a § 49 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Vlastními náklady se zde rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby.

Společnost realizuje jak malosériovou až kusovou, tak i sériovou výrobu. Pro účely ocenění zásob vlastní výroby používají přírážkovou kalkulaci, tedy zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a k nim odpovídající procentní přírážky. Jedná se o následující kalkulační vzorec:

přímý materiál

+ materiálová režie (%)

+ transportní režie (%)

+ ostatní režie (%)

---

+ přímé mzdy

+ výrobní (provozní) režie (%)

**= vlastní náklady výroby (pro účely ocenění zásob)**

+ odbytová a správní režie (%)

= úplné vlastní náklady výkonu

∑ celkové náklady na výrobek (využití pro výpočet profitability výrobku)

Kalkulační vzorec na jeden výrobek je v průměru: 60 % materiál, 17 % práce a 18 % režie (u výše ukázaného příkladu na obrázku 6.2 je podíl práce výrazně vyšší). Zisk činí přibližně 5 %, což je standardní marže dosahovaná v automobilovém průmyslu – především v segmentu osobních a nákladních aut, která se vyrábějí ve velkých objemech. Pro stavební nebo zemědělské stroje je marže vyšší, což ovšem souvisí s podstatně nižším obratem.

Kalkulace pro ocenění zásob hotových výrobků jsou aktualizovány většinou jednou ročně. Pouze v případě, že se změní výrazně podmínky pro ocenění (přesun výroby, výrazná změna cen vstupních komponentů apod.), tak je interní kalkulace aktualizována dříve, než při roční překalkulaci. Časově překalkulaci společnost směřuje na konec března, kdy má k dispozici kompletní finanční výsledky (data z účetní závěrky) předchozího roku a může přepočítat procentuální poměry režijních nákladů – pro účely ocenění zásob hotových výrobků.

### **3.4 Specifikace položek kalkulačního vzorce společnosti**

Společnost stanovuje náklady na metr čtvereční plochy, které zahrnují náklady na nájem, energie, úklid, ostrahu a odvoz odpadu. Dále jsou rozpočítávány přes výměru jednotlivých úseků a alokovány na jednotlivé útvary a položky kalkulace. Níže jsou vysvětleny jednotlivé položky kalkulace:

**Přímý materiál** je největší položkou v rámci nákladů vlastní výroby (50-70 % hodnoty výrobku), pro každý polotovar či hotový výrobek je stanoven kusovník, který obsahuje všechny materiály, které vstupují do výrobního procesu v požadovaném množství (kusy, metry či gramy jednotlivých komponent). Každý nakupovaný materiál je oceněn průměrnou variabilní cenou (v Kč), tzn., že je skladová cena při každém novém nákupu přeceněna (průměrována) podle poslední známé nákupní ceny a současné skladové ceny a zásoby. Pro účely kalkulace se ale využívá nákupní cena, která je sjednaná s dodavatelem a pevná na stanovené období.

**Materiálová režie** je stanovena jako procento z hodnoty materiálových nákladů (přímý materiál). Zahrnuje především náklady související se skladováním a manipulací se zásobami. To znamená náklady na plochy skladu (nájem, energie, údržba apod.), mzdové náklady skladníků, vstupní kontroly a útvaru logistiky.

**Transportní režie** je stanovena jako procento z hodnoty materiálových nákladů (přímý materiál). Zahrnuje veškeré náklady na pořízení materiálu – transportní náklady (přeprava pouze do závodu, nezahrnuje přepravu hotových výrobků ze závodu k zákazníkovi), clo, balné apod.

**Ostatní režie** je stanovena jako procento z hodnoty materiálových nákladů (přímý materiál). Zahrnuje především náklady na technologický a jiný odpad při výrobě (vzorky pro uvolnění výroby prvních kusů, popř. pro nastavení lisovacího nářadí, různé zbytky drátů, zničené kontakty při výrobě, materiál určen ke šrotaci, apod.).

**Přímé mzdy** jako hodnota práce (výrobní náklady) vychází z pracovního postupu, který je nadefinován v jednotlivých pracovních operacích (stanovené normativy), které mají přesné časové vymezení ve vteřinách. Stanovený čas je vynásoben hodinovou sazbou, jež vyjadřuje náklady na přímé mzdy. Společnost do přímých mezd zahrnuje náklady na mzdy dělníků včetně sociálního a zdravotního pojištění, náklady na brigádníky, dále veškeré náklady související s výrobou - náklady na výrobní plochy (nájem, energie, úklid ploch, apod.), odpisy strojů, údržba a opravy strojů, nářadí a drobný hmotný majetek pro výrobu. Tyto druhy nákladů nepatří standardně do hodinové sazby a měly by být přesunuty do režijních přírážek (návrh změny včetně úpravy reportingu je řešen v následující kapitole). Vypočítané celkové náklady na práci jsou vyděleny počtem skutečně odpracovaných hodin, a tím se zjistí koeficient (hodinová sazba) pro ocenění práce. Tímto koeficientem se násobí stanovený čas pro výrobu (dle pracovního postupu) každého polotovaru či hotového výrobku.

**Výrobní režie** je stanovena jako procento z celkových výrobních nákladů – viz přímé mzdy výše. Do jmenovatele, pro účely výpočtu procentní přírážky, společnost zahrnuje náklady na engineering, technické oddělení, kontrolu kvality, mistry, manipulanty, apod.



Tyto náklady zahrnují především mzdové náklady a náklady na plochy (dle plošné výměry kanceláří).

**Odbytová a správní režie** nevstupuje do ocenění zásob vytvořených vlastní činností (polotovary a výrobky). Je stanovena procentem z celkových vlastních výrobních nákladů (přímý materiál + materiálová režie + transport + ostatní režie + přímé mzdy + výrobní režie) a zahrnuje mzdové náklady režijních pracovníků (vrcholový management, personální oddělení, finanční a obchodní útvar, controlling). Dále tato položka obsahuje zbývající náklady, které nebyly alokovány dříve, jako jsou náklady na služby, poradenství, audity, stravování, pojištění, vývoj, cestovné, leasing, apod.

## 4 Zhodnocení a návrh změny kalkulačního vzorce pro reporting společnosti

Kalkulační vzorec má logicky členěny jednotlivé položky a téměř odpovídá standardnímu složení. Díky tomu, že má společnost nastaven reporting v rámci svého informačního systému tak, aby poskytoval dostatečně detailní informace (např. náklady na střediska – z důvodu rozpadu např. mzdových nákladů), je schopna snadno přiřadit vzniklé náklady k jednotlivým položkám kalkulace pro účely ocenění zásob vlastní výroby. Je splněn požadavek zákona o účetnictví a ocenění zásob vlastní výroby obsahuje veškeré náklady, které vstupují do výrobního procesu.

Díky tomu může zároveň obchodní útvar pracovat se standardizovaným vzorcem pro ocenění materiálu, práce a režii a následně stanovit úroveň prodejní ceny. Jedinou položkou, která se odchyluje od jakéhosi standardního složení podle Krále (viz strana 16 této práce), je položka přímých mezd. Ve zkoumané společnosti zahrnuje i náklady, které jsou spíše režijního charakteru – odpisy, náklady na plochy (nájem, energie, služby), údržba a opravy strojů, nářadí a drobný hmotný majetek pro výrobu. Tento druh nákladů by měl být spíše součástí výrobní režie.

Další skutečností k zamyšlení je, že společnost provádí hromadnou překalkulaci (pro účely ocenění zásob vytvořených vlastní činností) jednou ročně (viz oddíl 3.3). Při té zjistí, že kalkulované přírážky (plánové kalkulace) jsou ve skutečnosti v jiných hodnotách (z dosažených finančních výsledků za předchozí rok) a je nutné upravit režijní přírážky či jiné parametry kalkulace. Příčinou nemusí být nutně změna nákladových položek (např. navýšení ceny dodavatele či valorizace mezd), ale může se jednat o změnu portfolia prodáváných výrobků nebo pokles prodejů.

Dalším faktorem může být změna produktivity práce z důvodu špatně nastavených norem nebo velké fluktuace zaměstnanců. Všechny tyto změny je schopna společnost nějakým způsobem vysledovat z reportingu, který společnost pravidelně sleduje (výsledovka firmy a její porovnání s plánem společnosti nebo KPI – sledování klíčových parametrů mezi něž

patří i produktivita práce). Tyto vlivy není společnost schopna přesně ocenit, respektive vyčíslit jejich dopad ve finančním vyjádření. Kalkulace by měla vyjadřovat konkrétní plánované náklady (jakýsi rozpočet), které chce společnost dosáhnout (udržet). Obchodní útvar s tímto plánem počítá při stanovení ceny, takže stanovený plán je závazný, aby si společnost zachovala plánované marže (ziskovost).

*Tab. 4.1: Stávající reporting společnosti XY*

### Výsledovka společnosti XY v roce 2015 (v tis. Kč)

	1	2	3		
	Leden	Únor	Březen	Celkem	%
Tržby	80 000	85 000	90 000	255 000	100,0%
Spotřeba materiálu	49 800	51 400	56 500	157 700	61,8%
Spotřeba energie	500	400	300	1 200	0,5%
Služby	3 000	3 100	3 050	9 150	3,6%
<b>Přidaná hodnota</b>	<b>26 700</b>	<b>30 100</b>	<b>30 150</b>	<b>86 950</b>	<b>34,1%</b>
Osobní náklady	14 500	17 850	17 150	49 500	19,4%
Odpisy	300	300	300	900	0,4%
Daně a poplatky	1 500	1 500	1 500	4 500	1,8%
Ost.provozní náklady	6 500	6 500	6 500	19 500	7,6%
<b>Provozní zisk</b>	<b>3 900</b>	<b>3 950</b>	<b>4 700</b>	<b>12 550</b>	<b>4,9%</b>
<b>% z tržeb</b>	<b>4,9%</b>	<b>4,6%</b>	<b>5,2%</b>	<b>4,9%</b>	

Zdroj: data z účetních výkazů společnosti XY

Stávající reporting společnosti (viz tab. 4.1) je konstruován podobně jako standardní výkaz zisku a ztráty, který je sestavován pro účely účetní závěrky a statutárních výkazů. Poskytuje přehled o vývoji tržeb a jednotlivých nákladů, ovšem neurčuje, jestli náklady rostou či klesají proporcionalně k obratu respektive ke změnám portfolia výrobků. Tržby společnosti mohou růst, což ovšem nemusí nutně vést k růstu mzdových nebo materiálových nákladů.

Pokud by společnost nastavila reporting, který by sledoval odchylky od plánové kalkulace v reálném čase, tak je schopna na změny reagovat pružněji. V současné době firma sleduje v rámci svého finančního reportingu porovnání skutečnosti s plánem na úrovni jednotlivých nákladových položek. Nicméně nově zamýšlený reporting (viz tab. 4.2), by

porovnával aktuální náklady za dané časové období se standardními náklady (vycházejí přímo z kalkulací).

Pro správné zobrazení výsledků firmy a porovnání s kalkulacemi, jak je navrženo níže, je nutné, aby společnost upravila kalkulační vzorec a přesunula část režii (náklady na výrobní plochy - nájem, energie, úklid ploch, odpisy strojů, údržba a opravy strojů, náradí a drobný hmotný majetek pro výrobu), které jsou nyní součástí přímých mezd do výrobní režie. Dále bude nutné upravit účtování některých transakcí. Při prodeji výrobků je třeba, aby se zúčtovaná standardní cena při vyskladnění (skladová cena výrobku podle kalkulace) rozpadla na 3 účty respektive položky reportingu: materiál, práce a režie.

*Tab. 4.2: Navržený reporting vycházející z upraveného kalkulačního vzorce*

**Výsledovka společnosti XY v roce 2015 (v tis. Kč)**

	1	2	3		
	Leden	Únor	Březen	Celkem	%
Tržby	80 000	85 000	90 000	255 000	100,0%
<b>Výrobní náklady</b>					
Materiál	48 000	51 000	54 000	153 000	60,0%
Práce	12 000	12 750	13 500	38 250	15,0%
Režie	8 000	8 500	9 000	25 500	10,0%
<b>Celkem standardní náklady</b>	<b>68 000</b>	<b>72 250</b>	<b>76 500</b>	<b>216 750</b>	<b>85,0%</b>
<b>Výrobní odchytky (-pozitivní; +negativní)</b>					
Materiálová spotřeba	1 000	(500)	1 500	2 000	0,8%
Rozdíl práce	(1 000)	1 500		500	0,2%
<b>Celkem výrobní odchytky</b>	<b>-</b>	<b>1 000</b>	<b>1 500</b>	<b>2 500</b>	<b>1,0%</b>
<b>Režie (-pozitivní; +negativní)</b>					
Mzdové náklady	3 500	3 600	3 650	10 750	4,2%
Služby	1 500	1 600	1 550	4 650	1,8%
Energie	500	400	300	1 200	0,5%
Nájem	1 500	1 500	1 500	4 500	1,8%
Režijní materiál	800	900	1 000	2 700	1,1%
Odpisy	300	300	300	900	0,4%
Standardní režie	(8 000)	(8 500)	(9 000)	(25 500)	-10,0%
<b>Režijní odchylka</b>	<b>100</b>	<b>(200)</b>	<b>(700)</b>	<b>(800)</b>	<b>-0,3%</b>
<b>Náklady na prodané výrobky</b>	<b>68 100</b>	<b>73 050</b>	<b>77 300</b>	<b>218 450</b>	<b>85,7%</b>
<b>% z tržeb</b>	<b>85,1%</b>	<b>85,9%</b>	<b>85,9%</b>	<b>90,0%</b>	
<b>Odbytová a správní režie</b>	<b>8 000</b>	<b>8 100</b>	<b>8 000</b>	<b>24 100</b>	<b>9,5%</b>
<b>Provozní zisk</b>	<b>3 900</b>	<b>3 850</b>	<b>4 700</b>	<b>12 450</b>	<b>4,9%</b>
<b>% z tržeb</b>	<b>4,9%</b>	<b>4,5%</b>	<b>5,2%</b>	<b>4,9%</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

### Vysvětlivky k výkazu:

#### **Výrobní náklady:**

*Materiál* – obsahuje přímý materiál z kalkulace při prodeji (vyskladnění výrobku).

*Práce* – obsahuje přímé mzdy z kalkulace při prodeji (vyskladnění výrobku).

*Režie* – obsahuje materiálovou, transportní, výrobní a ostatní režii z kalkulace při prodeji (vyskladnění výrobku).

#### **Výrobní odchylky:**

*Materiálová spotřeba* – zde bude reporting dopočítávat rozdíl z řádku „Materiál“ a veškerými obraty účtů z účetnictví, kde je účtována spotřeba materiálu a které se používají pro účely kalkulace ke stanovení hodnoty přímého materiálu.

*Rozdíl práce* – zde bude reporting dopočítávat rozdíl mezi řádkem „Práce“ a účty mzdových nákladů přímých dělníků z účetnictví společnosti.

#### **Režie:**

Obsahuje režijní náklady, které jsou zahrnuty v režijních položkách ocenění výrobku (materiálová režie, transportní režie, výrobní a ostatní režie). Lze zahrnout libovolné řádky podle individuálních požadavků. Každopádně pro vyčíslení režijní odchylky je nutné odečíst položku „režie“ z horní části tabulky.

#### **Odbytová a správní režie:**

Zde budou zbylé obraty účtů režijních nákladů, které společnost zahrnuje při stanovení kalkulace do odbytové a správní režie. Zde je uvedena částka této režie souhrnně, ale společnost by sledovala jednotlivé položky detailně v jiné části reportu.

## **4.1 Praktická interpretace příkladů navrženého reportingu**

Výsledovka společnosti se nyní detailně zanalyzuje v prvních třech měsících, aby bylo zřejmé, proč docházelo k odchylkám v jednotlivých nákladových oblastech.

Tab. 4.3: 1. část navrženého reportingu

	1	2	3		
	Leden	Únor	Březen	Celkem	%
<b>Tržby</b>	80 000	85 000	90 000	255 000	100,0%
<b>Výrobní náklady</b>					
Materiál	48 000	51 000	+54 000	153 000	60,0%
Práce	12 000	12 750	13 500	38 250	15,0%
Režie	8 000	8 500	9 000	25 500	10,0%
<b>Celkem standardní náklady</b>	<b>68 000</b>	<b>72 250</b>	<b>76 500</b>	<b>216 750</b>	<b>85,0%</b>
<b>Výrobní odchylky (-pozitivní; +negativní)</b>					
Materiálová spotřeba	1 000	(500)	1 500	2 000	0,8%
Rozdíl práce	(1 000)	1 500		500	0,2%
<b>Celkem výrobní odchylky</b>	<b>-</b>	<b>1 000</b>	<b>1 500</b>	<b>2 500</b>	<b>1,0%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

**Leden:** Společnost měla vyšší spotřebu materiálu, než je v kalkulaci (červeně označené pole v tab. 4.3). Došlo ke zdražení vstupních komponent nebo je spotřeba komponent vyšší, než kalkulovaná rozpiska materiálu. Celkový dopad do měsíčního výsledku je 1 000. Zároveň ale došlo k úspoře (1 000) v přímých mzdách, to znamená, že společnost vyráběla efektivněji a měla by mít vyšší produktivitu práce (modře označené pole v tab. 4.3). V rámci uvedených příkladů výrobních odchylek je pro zjednodušení upuštěno od možnosti, že by společnost vyráběla na sklad nebo prodala více výrobků, než vyrobila. Nejsou k dispozici data z rozvahy o změně stavu zásob resp. není uvažováno o těchto změnách pro účely této práce.

**Únor:** V únoru se situace otočila, produktivita klesla (fialové pole v tab. 4.3) a úspory v materiálu nepokryly ztrátu v přímých mzdách. Celkový negativní dopad je 1 000. Nižší produktivita může být způsobena vyššími tržbami (vzrostly z 80 000 na 85 000), resp. náběhem nového projektu, kdy se pracovníci nejprve zaučují, takže efektivita prozatím nedosahuje cílové úrovně.

**Březen:** Dále rostly tržby (z 85 000 na 90 000), pracovníci drželi plánovanou produktivitu, takže mohlo dojít již k dostatečnému zaučení po náběhu projektu z minulého měsíce. Negativní vliv 1 500 (oranžové pole v tab. 4.3) měla spotřeba materiálu. V rámci delšího

časového období bude společnost schopna vysledovat nějaký trend a učinit příslušná opatření, ať už ve výrobě či nákupu (cena vstupních komponent).

**Sumarizace:** Materiálové a mzdové náklady bývají často největší položkou kalkulace a zároveň největší nákladovou položkou v účetních výkazech. Často společnosti obtížně identifikují neefektivní výrobu či spotřebu materiálu. Jedná se o přímé náklady, které rostou s objemem výroby a tržeb – viz tabulka 4.1. Navržená struktura výkazu v této práci ukazuje, kdy je výroba (přímé mzdy) neefektivní a hlavně o kolik. Stejně tak to platí pro spotřebu materiálu. Nutnou podmínkou v analyzované společnosti je doporučená úprava kalkulačního vzorce, která zpřesní strukturu nákladů a umožní nastavit navržený reporting.

## 4.2 Režijní odchylky

Poslední částí jsou režijní odchylky, které vznikají porovnáním skutečných režijních nákladů oproti datům z kalkulace.

Tab. 4.4: 2. část navrženého reportingu

Režie (-pozitivní; +negativní)					
Mzdové náklady	3 500	3 600	3 650	10 750	4,2%
Služby	1 500	1 600	1 550	4 650	1,8%
Energie	500	400	300	1 200	0,5%
Nájem	1 500	1 500	1 500	4 500	1,8%
Režijní materiál	800	900	1 000	2 700	1,1%
Odpisy	300	300	300	900	0,4%
Standardní režie	(8 000)	(8 500)	(9 000)	(25 500)	-10,0%
<b>Režijní odchylka</b>	<b>100</b>	<b>(200)</b>	<b>(700)</b>	<b>(800)</b>	<b>-0,3%</b>
<b>Náklady na prodané výrobky</b>	<b>68 100</b>	<b>73 050</b>	<b>77 300</b>	<b>218 450</b>	<b>85,7%</b>
% z tržeb	85,1%	85,9%	85,9%	90,0%	
<b>Odbytová a správní režie</b>	<b>8 000</b>	<b>8 100</b>	<b>8 000</b>	<b>24 100</b>	<b>9,5%</b>
<b>Provozní zisk</b>	<b>3 900</b>	<b>3 850</b>	<b>4 700</b>	<b>12 450</b>	<b>4,9%</b>
% z tržeb	4,9%	4,5%	5,2%	4,9%	

Zdroj: vlastní zpracování

Pro účely práce je použit pouze vzorek režijních nákladů. Ve skutečnosti bude mít společnost podrobnější reporting resp. členění nákladů bude rozloženo na více položek ve výkazu. Zde společnost zaznamenává skutečné náklady, které se týkají materiálové, transportní, výrobní a ostatní režie. To znamená, že mzdové náklady budou obsahovat mzdy pouze skladníků a útvaru logistiky (materiálová režie), dále mzdy engineeringu, technického oddělení, mistrů, kontrolorů a manipulantů (výrobní režie).

Služby, energie a nájem budou obsahovat pouze část, která souvisí s náklady na plochu výroby, skladu a podpůrných kanceláří (engineering, technické odd. apod.). Odpisy budou dále obsahovat amortizaci pouze skladovacího, strojního a výrobního vybavení. Pro tyto účely musí mít společnost nastaveno střediskové účtování a některé režijní náklady alokovat na střediska (např. nájem).

U režijních nákladů by nemělo docházet k velkým výkyvům od kalkulace, v příkladu je znázorněn za leden negativní dopad ve výši 100, naopak úspory za únor 200 a březen 700. Dále by s růstem obratu (leden až březen) mělo docházet k úsporám z rozsahu, to znamená, že by procentuální přírážky měly klesat i v kalkulacích.

Odbytová a správní režie není v tomto výkazu konfrontována s kalkulací, z praktického hlediska k tomu není důvod. Jedná se o náklady, které nejsou závislé na výrobě. Mohou být často nahodilé (např. roční fakturace) a nelze je měnit operativně (např. dlouhodobé smlouvy). Společnost je bude sledovat v absolutních hodnotách a porovnávat s ročním rozpočtem.

Z tabulky, ale zároveň i z praxe vyplývá, že u režijních nákladů by nemělo docházet k velkým výkyvům od kalkulace, v příkladu je znázorněn za leden negativní dopad ve výši 100, naopak úspory za únor 200 a březen 700. U režijních nákladů by s růstem obratu (leden až březen) mělo docházet k úsporám z rozsahu. To by měl být hlavní efekt z porovnání skutečných režijních nákladů zaúčtovaných v daném období a hodnoty režii podle kalkulačního vzorce. Tím, že společnost má stanoveny kalkulace (hromadná kalkulace pro účely ocenění zásob vlastní výroby) s roční periodicitou, tak by reporting měl rovnou ve finančním vyjádření vykazovat úsporu u režii vůči kalkulaci při růstu tržeb



během roku, protože režijní přírázky v kalkulaci jsou stanoveny procentem z přímých nákladů, které s růstem tržeb rostou takéž.

## Závěr

Účelem práce je zdůraznit potřebu kalkulací a oceňování. Výrobní společnosti speciálně v automobilovém průmyslu často čelí nízkým maržím a obrovské konkurenci. V cenové válce rozhodují desetiny procenta a možnosti úspor či zlepšování nejsou neomezené. Velké společnosti často diktují i skladbu a ceny komponentů, takže se pole působnosti pro dodavatele zužuje.

V analyzované společnosti se marže pohybuje kolem 5 % a společnost musí bedlivě sledovat všechny odchylky či negativní vlivy od plánu, standardu a norem. Navrhovaná změna kalkulačního vzorce společně s návrhem reportingu umožní sledování odchylek od kalkulace výrobků. Může se jednat buď o doplňkový nástroj pro controlling nebo lze tuto změnu využívat i jako hlavní nástroj pro sledování finančních výsledků společnosti. Pro controllera a koneckonců i pro vedení firmy budou argumenty o vyšší spotřebě materiálu nebo vyšší produktivitě díky tomuto reportingu snáze odůvodnitelné, než ze standardního porovnání absolutních čísel ve srovnání s plánem.

Ve firmách se často mění podmínky v průběhu roku, změní se skladba výrobků, zákazník vypoví smlouvu, společnost získá novou zakázku apod. V tu chvíli jsou měsíční výsledky s plánem prakticky neporovnatelné a management nemá informaci o skutečné výkonnosti podniku.

Dalším příkladem praktického využití takového reportingu může být skutečnost, že společnost začne vyrábět jiné portfolio výrobků. Tržby zůstanou stejné, takže i ostatní náklady by měly být na stejné úrovni. U těchto výrobků bude ale nižší pracnost, takže by měla v reportingu vycházet negativní odchylka vůči kalkulaci, která bude rovnou vyčíslena. Společnost toto vysleduje z procenta produktivity práce, ale finanční údaj je většinou pro management více alarmující informací.

Věřím, že tato práce poskytne i v analyzované společnosti návod, jak zpřesnit kalkulace a reagovat pružněji na odchylky vůči skutečnosti od hodnot předem kalkulovaných nákladů.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

### A. Citace

Automotive Industry in the Czech Republic. Czechinvest. [online]. February 2015 [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/automobilovy-prumysl>.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Interní výkazy společnosti XY.

JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing*. Vyd. 1. V Praze: Oeconomica, 2005, 209 s. ISBN 80-245-0902-4.

JAKUBÍKOVÁ Dagmar. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 269 s. ISBN 978-80-247-2690-8.

KOTLER, Philip. *Moderní marketing: 4. evropské vydání*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 1041 s. ISBN 978-80-247-1545-2.

KOTLER, Philip a Kevin Lane KELLER. *Marketing management*. [4. vyd.]. Praha: Grada, 2013, 814 s. ISBN 978-80-247-4150-5.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KUČEROVÁ, Vladimíra a Jaroslav ZEMAN. Cenová elasticita poptávky jako nástroj pro plánování úspěšných akčních slev/Price Elasticity of Demand as a Tool for Planning of Successful Promotional Discounts. *Trendy Ekonomiky a Managementu* [online]. 2013, vol. 7, no. 17, s. 101-112. ISSN 18028527. Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

MACÍK, Karel. *Moderní kalkulace nákladů*. 1. vyd. Praha: České vysoké učení technické, 1994, 165 s. ISBN 80-01-01208-5.

MALLYA, Thaddeus. *Základy strategického řízení a rozhodování*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 246 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-1911-5.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

První registrace nových osobních automobilů v zemích EU a EFTA 1990 – 2014. Sdružení automobilového průmyslu. [online]. 19.1.2015 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z:<http://www.autosap.cz/zakladni-prehledy-a-udaje/prvni-registrace-vozidel/#start1>

SRPOVÁ, Jitka a Václav ŘEHOŘ. *Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010, 427 s. Expert (Grada).

ISBN 978-80-247-3339-5.

SVĚTLÍK, Jaroslav. *Marketing pro evropský trh*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0422-6.

SWOBODA, Peter. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. Praha: Linde, 1992, 95 s. Ekonomie (Linde). ISBN 80-901210-1-2.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

Tisková informace č. 1/2016. *Autosap*. [online]. 15.1.2016 [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: <http://www.autosap.cz/zakladni-prehledy-a-udaje/vyroba-a-odbyt-tuzemskych-vyrobcu-vozidel/#akt2015>.

## **B. Bibliografie**

HOŘEJŠÍ, B., MACÁKOVÁ, L., SOUKUPOVÁ, J., SOUKUP, J. *Mikroekonomie*. 4. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2007. ISBN 978-80-7261-150-8.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

Interní dokumenty a prezentace společnosti XY.

SYNEK, M. a kol.: *Podniková ekonomika*. 4. přepracované a doplněné vydání. Praha: C.H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-892-4.