

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2011

KATEŘINA VOLÁKOVÁ

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kalkulace a kalkulační metody v manažerském účetnictví

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

10/2011

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Kateřina Voláková / PE 25

JMÉNO VEDOUCÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Pavel Novotný

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

V Ratenicích dne 31.8.2011

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu bakalářské práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl při zpracování mé bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

**Kalkulace a kalkulační metody
v manažerském účetnictví**

Costing and calculation methods in managerial accounting

Autor: Kateřina Voláková

Souhrn

Bakalářská práce se zabývá problematikou kalkulací a kalkulačních metod v manažerském účetnictví. V současné době jde o velmi aktuální téma, neboť kalkulace hrají klíčovou roli při řízení hospodárnosti a při hodnocení ekonomické efektivity výkonů organizací. Cílem práce je analýza kalkulačního vzorce a kalkulační metody konkrétního podniku. Práce je rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a část praktickou. První část shrnuje teoretická východiska vyplývající z odborné literatury. Nejprve jsou představeny základní pojmy, mezi něž patří jednotlivé účetní subsystémy a náklady v jejich různém pojetí a členění. Následně se práce zabývá pojmy kalkulace, kalkulační systém a kalkulační metoda. Zároveň jsou představeny základní a vybrané speciální metody kalkulací. Praktická část analyzuje kalkulace a metodu kalkulace podniku, jež se zabývá marketingovým výzkumem. V této části je představen podnik a jeho náklady, zobrazen je používaný kalkulační vzorec a dále je osvětlen postup při přiřazení režijních nákladů jednotlivým zakázkám. Podnik při kalkulacích nákladů a cen vychází z přírážkové kalkulace, jež je často používána právě v podnicích, které se zabývají poskytováním služeb nebo zakázkovou výrobou.

Summary

The thesis deals with a calculation and calculation methods in managerial accounting. Currently it is very topical, because costing plays a key role in managing the economy and in evaluating the economic efficiency of organizational performance. The aim is the analysis of costing formula and calculation methods of a particular company. The work is divided into the two parts, theoretical and practical one. The first section summarizes the theoretical background arising from the specialized literature. First there are introduced the basic terms, including various accounting subsystems and various conceptions of cost and its classification. Subsequently, the work deals with terms of calculation, calculation system and method of calculation. Work is then focused on basic and special methods of calculation. The practical part represents the analysis of costing and calculation method of the company providing marketing research services. This section belongs to the company presentation, its costs as well as its calculation

formula and the process of allocation of overhead costs. Company costing and price calculation is based on the surcharge calculation, often used in service companies.

Klíčová slova:

Kalkulace, kalkulační metody, nepřímé náklady, režijní náklady, nákladové účetnictví, manažerské účetnictví.

Keywords:

Calculation, costing, calculation methods, indirect cost, overhead cost, cost accounting, managerial accounting.

JEL Classification:

M21 – Business Economics

M40 – General

D24 – Production; Cost; Capital, Total Factor, and Multifactor Productivity; Capacity

Obsah

1 Úvod	1
2 Kalkulace a kalkulační metody	3
2.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví	3
2.1.1 Účetnictví a jeho subsystemy	3
2.1.2 Organizace finančního a manažerského účetnictví	4
2.2 Náklady v manažerském účetnictví	5
2.2.1 Pojetí nákladů	5
2.2.2 Členění nákladů	6
2.3 Kalkulace	8
2.3.1 Základní kalkulační pojmy	8
2.3.2 Struktura nákladů v kalkulaci	9
2.3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace	10
2.3.4 Kalkulační systém podniku	11
2.4 Metody kalkulace	12
2.4.1 Charakteristika kalkulačních metod	12
2.4.2 Základní typy nákladových kalkulací	13
2.4.3 Speciální typy nákladových kalkulací	16
2.4.4 Nákladová kalkulace jako podklad pro stanovení ceny	17
2.4.5 Specifika kalkulace ve službách	17
3 Kalkulace ve výzkumné agentuře	19
3.1 Představení podniku	19
3.1.1 Vznik, vývoj a právní forma podniku	19
3.1.2 Poskytované služby	20
3.1.3 Organizační struktura	22
3.1.4 Organizace účetnictví	22
3.2 Náklady podniku	24
3.2.1 Systém rozpočtů, kalkulací a reportů	24
3.2.2 Druhové členění nákladů podniku	25
3.2.3 Účelové členění nákladů podniku	26
3.2.4 Kalkulační členění nákladů podniku	28
3.3 Kalkulace a kalkulační vzorec	28

3.3.1 Kalkulace v podniku.....	28
3.3.2 Kalkulační vzorec podniku.....	29
3.3.3 Stanovení ceny práce	31
3.3.4 Vzorová kalkulační zakázka.....	35
3.4 Zhodnocení kalkulační podniku.....	36
4 Závěr.....	38
Literatura.....	41
Přílohy	

Seznam tabulek

Tabulka 1 Náklady podniku v druhovém členění	25
Tabulka 2 Náklady podniku v účelovém členění	26
Tabulka 3 Model propočtu a ověření sazeb za práci zaměstnanců	35

Seznam obrázků

Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec	9
Obrázek 2 Kalkulační systém podniku	11
Obrázek 3 Organizační struktura podniku	22
Obrázek 4 Podnikový kalkulační vzorec.....	30

1 Úvod

Kalkulace jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů manažerského účetnictví. Využívány jsou při plánování nákladů i jejich následné kontrole, přinášejí také informace pro rozhodování o cenách. Jde o nejstarší a nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení, slouží jak řízení hospodárnosti, tak i hodnocení ekonomické efektivnosti výkonů. Jsou součástí informačního systému podniku, společně s účetnictvím, rozpočtováním, statistikou a operativní evidencí vytváří podklady pro řízení.

Kalkulace slouží ke zjištění či stanovení nákladů jednotlivého výkonu a z nich vyplývající ceny. Z tohoto důvodu mají klíčový význam při řízení nákladů výkonu. Tato skutečnost nabývá na významu zejména v současné silně konkurenční době. Pro každý podnik je důležité správně stanovit cenu svých produktů či služeb. V době, kdy je cena celé řady výkonů stanovena trhem, je pro úspěch každého podniku nezbytné řídit výši nákladů tak, aby bylo dosaženo požadovaného zisku. S problematikou kalkulací se proto setkává každý podnik, bez ohledu na zaměření činnosti nebo svou velikost.

Téma bakalářské práce „Kalkulace a kalkulační metody v manažerském účetnictví“ jsem si vybrala právě z důvodu velkého významu kalkulací a vhodně nastavených kalkulačních postupů a zvolených metod pro řízení nákladů a stanovení ceny. Téma je pro mě přínosné i vzhledem k mé profesi, neboť jsem pracovala na různých pozicích v rámci finančního oddělení, od finanční účetní po funkci controllerky a finanční manažerky, a na každé z těchto pozic jsem se setkávala s problematikou kalkulací.

Hlavním cílem práce je analýza kalkulačního vzorce a techniky kalkulace konkrétního podniku. Na základě provedené analýzy bude aktuální stav vyhodnocen a v případě zjištění závažných nedostatků budou zpracována doporučení vedoucí ke zlepšení kalkulací. Předpokladem je představení teoretických poznatků vycházející z odborné literatury a dalších zdrojů.

Práce bude rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a část praktickou. První část shrnuje teoretická východiska vyplývající z odborné literatury, druhá část se věnuje představení kalkulačních metod konkrétního podniku.

Teoretická část je rozdělena do čtyř subkapitol, v jejichž rámci budou charakterizovány jednotlivé pojmy související s tematikou práce. Nejprve budou představeny účetní subsystémy finančního, nákladového a manažerského účetnictví a jejich vzájemné vztahy. Dále budou charakterizovány náklady a jejich odlišná pojetí. Práce představí různé možnosti klasifikace nákladů, jež jsou nezbytným předpokladem jejich řízení. Osvětleny budou základní pojmy související s kalkulacemi, metodami kalkulace a kalkulačním systémem. V poslední subkapitole pak budou představeny kalkulační metody a jejich členění, zároveň budou popsány základní kalkulační metody, tedy kalkulace přírážková, kalkulace variabilních nákladů a kalkulace dle aktivit, a také speciální kalkulační metody. Závěrem se tato část bude věnovat vztahu mezi nákladovou kalkulací a kalkulací ceny a specifiky kalkulací v podnicích poskytujících služby.

V praktické části bude představena kalkulace a kalkulační metoda vybraného podniku. Nejprve bude představen podnik, v němž budeme sledovat kalkulační postupy – tímto podnikem je výzkumná agentura, tedy společnost poskytující služby průzkumu trhu a veřejného mínění a související marketingová poradenství. Práce uvede základní informace o podniku, jeho založení a historii, dále bude představeno portfolio služeb, vnitřní struktura podniku a bude také charakterizována organizace informačního systému podniku, jeho účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. V další části se práce bude věnovat nákladům podniku, jež jsou středem zájmu kalkulací. Zobrazena bude struktura nákladů z pohledu druhového členění a z pohledu účelového členění, které používá podnik při řízení. Ve třetí subkapitole praktické části pak mohou být představeny kalkulace podniku a jeho kalkulační vzorec. Práce se bude zabývat otázkou, jakým způsobem přiřazuje podnik náklady svým výkonům. Zároveň bude prezentován příklad kalkulace nákladů a ceny typové zakázky. Závěr této kapitoly bude věnován vyhodnocení uvedené kalkulační metody, pozornost bude věnována kladům i záporům zvolené kalkulační techniky.

2 Kalkulace a kalkulační metody

2.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

2.1.1 Účetnictví a jeho subsystémy

Účetnictví představuje „*uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje hodnotovou stránku podnikatelského procesu*“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 14). Poskytuje informace o finanční pozici podniku a jejích změnách a informace o výkonnosti podniku, přičemž obsah a podoba těchto informací závisí na tom, kdo je jejich uživatelem a jaké rozhodovací úlohy řeší. Z tohoto důvodu se v minulém století účetní zobrazení podnikatelského procesu diferencovalo na finanční účetnictví vedené především pro externí uživatele a na manažerské účetnictví vedené pro interní uživatele. Specifickým externím uživatelem je stát – pro splnění daňové povinnosti vůči němu slouží daňové účetnictví.

Úkolem **finančního účetnictví** je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření podniku, tzn. o majetku, závazcích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Na základě informací finančního účetnictví jsou sestavovány a jednou ročně prezentovány finanční výkazy – rozvaha (zobrazující finanční pozici), výsledovka (zobrazující výkonnost) a výkaz peněžních toků (poskytující informace o změnách finanční pozice). Jednotně strukturované výstupy finančního účetnictví umožňují srovnání hospodaření podniku v čase i srovnání s dalšími podniky, přičemž pro zajištění srovnatelnosti musí organizace dodržovat daná pravidla a zásady finančního účetnictví. Finanční účetnictví je na rozdíl od manažerského účetnictví orientováno především na minulost a zabývá se především externími vztahy podniku.

Daňové účetnictví zobrazuje podnikatelský proces s ohledem na zjištění základu daně z příjmů. Výsledek hospodaření z finančního účetnictví se na daňový základ zpravidla transformuje výběrem z dostupných účetních informací a dále z mimoúčetní evidence (Král 2006, s. 101).

Hlavní rolí **manažerského účetnictví** je „zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 25). Slouží tak strategickému, taktickému i operativnímu řízení podniku. Jeho podobu ovlivňují požadavky řídicích pracovníků.

Král uvádí vývoj manažerského účetnictví v jednotlivých fázích od účetnictví nákladového k účetnictví pro rozhodování. Základní částí manažerského účetnictví je **nákladové účetnictví**, jež přináší informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo v zásadě již rozhodnuto. Vznikalo se zaměřením na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, a to nejprve dle jejich vztahu k finálním výkonům, později i k odpovědným útvarům a dílčím procesům. To umožnilo v další fázi porovnat skutečné náklady s plánovaným stavem a získat tak podklady pro řízení pomocí odchylek. Nákladové účetnictví je tedy spjaté především s operativním řízením v návaznosti na řízení taktické. Dle obsahové orientace se člení na:

- výkonově orientované účetnictví, jež za pomoci kalkulací výkonů zjišťuje náklady, výnosy, marži a zisk dílčích a finálních produktů;
- odpovědnostní účetnictví, které člení náklady a výnosy podle odpovědnosti jednotlivých útvarů a je tedy provázáno s rozpočty a vnitropodnikovými cenami;
- procesní nákladové účetnictví, jež poskytuje podklady pro řízení podnikového procesu.

Třetí fází vývoje manažerského účetnictví je **účetnictví pro rozhodování**. Dosavadní podklady finančního a nákladového účetnictví doplňuje o informace z dalších subsystémů informačního systému podniku i z jeho okolí s cílem umožnit vyhodnocování různých variant budoucího rozvoje podniku. Připravuje informační základnu především pro rozhodování na základě existující nebo budoucí kapacity. V této fázi tak dochází k přerůstání účetnictví nákladového v manažerské (Král 2006, s. 21-23).

2.1.2 Organizace finančního a manažerského účetnictví

K zajištění informací pro interní a externí uživatele vedou dvě odlišné koncepce – **dvouokruhová a jednookruhová soustava účetnictví**, v praxi se přitom zpravidla

používá vhodná kombinace obou přístupů. Dvouokruhová soustava představuje dva samostatné okruhy finančního a nákladového účetnictví, mezi nimiž je zajištěna vazba prostřednictvím spojovacích účtů a účtů rozdílů. Jednookruhová soustava zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů za pomoci analytické evidence aktiv, pasiv, nákladů a výnosů odlišující účty věcně, podle útvarů, výkonů apod. Za výhodnější je označována dvouokruhová soustava organizace účetnictví. Dvouokruhová soustava je nyní uplatňována v ČR.

2.2 Náklady v manažerském účetnictví

2.2.1 Pojetí nákladů

Pro řízení podnikatelského procesu i rozhodování o budoucích variantách jsou klíčové náklady, je tedy zřejmé, že manažerské účetnictví se jimi zabývá intenzivněji než jiné účetní subsystemy. Z tohoto důvodu je také pojem nákladů chápán v subsystemech finančního a manažerského účetnictví odlišně.

Ve finančním účetnictví představují náklady úbytek ekonomického prospěchu vedoucí ve sledovaném období ke snížení vlastního kapitálu. Šoljaková uvádí rozdílná pojetí nákladů, přičemž jejich **finanční pojetí** vyjadřuje skutečně spotřebované ekonomické zdroje související s reálným výdejem peněz vycházející z ocenění ve skutečných pořizovacích cenách (Šoljaková 2009, s. 39).

Hodnotové pojetí nákladů oproti tomu představuje reálně vynaložené ekonomické zdroje za podmínek existujících v čase, kdy došlo k uskutečnění činnosti. Definovat je lze jako „*hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností*“ (Král 2006, s. 44), přičemž účelnost je posuzována jako racionalita nákladů a jejich přiměřenost výsledku činnosti, a účelový charakter jako jejich zhodnocení ve vztahu k výkonům. S takto chápanými náklady pak pracuje nákladové účetnictví. Od finančního pojetí se odlišuje způsobem ocenění zdrojů, neboť pracuje s reprodukční pořizovací cenou; širším pojetím zdrojů jako

takových, neboť zahrnuje i nepeněžně vynaložené zdroje (kalkulační náklady); a s okamžikem vzniku nákladu.

Zatímco uvedená pojetí nákladů pracují s pohledem na náklady v podmínkách, které platily v minulosti nebo které by platily v současnosti, lze případy hodnotit i porovnáním s jinou alternativou. S výběrem mezi optimálními budoucími alternativami souvisí **ekonomické pojetí nákladů** používané v manažerském účetnictví. Dle Krále můžeme takto pojaté náklady chápat nejen jako oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také jako oceněný ušlý výnos, který podnik nerealizoval, protože ekonomický zdroj nepoužil jiným způsobem. (Král 2006, s. 61). V tomto případě mluvíme o oportunitních nákladech vycházejících z principu existence omezených zdrojů – vydání zdroje pro jeho zhodnocení v jedné aktivitě znemožňuje jeho využití alternativním způsobem. Manažerské účetnictví s těmito náklady pracuje za účelem nalezení maximální hodnoty, jež přináší volba konkrétní alternativy.

2.2.2 Členění nákladů

Náklady členíme s cílem charakterizovat jejich vlastnosti a vytvořit stejnorodé skupiny jako předpoklad pro jejich účinné řízení. Členění je proto vždy podmíněno vztahem k řešení daného problému. V publikacích Krále, Fibírové a Šoljakové lze nalézt následující hlediska pro členění nákladů.

Druhové členění se zabývá náklady vstupujícími do podniku z vnějšího okolí. Mezi základní nákladové druhy řadíme spotřebu materiálu, spotřebu a použití externí práce a služeb, mzdové a osobní náklady, odpisy majetku a finanční náklady. Používá se především ve finančním účetnictví, neboť neposkytuje dostatečné informace pro hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti; v manažerském účetnictví je využitelné v kombinaci s účelovými hledisky členění.

Účelové členění sleduje náklady na základě příčinné souvislosti jejich vzniku a slouží řízení hospodárnosti. Účel vynaložení nákladů lze sledovat na různých úrovních. Podle vztahu k činnosti, aktivitě nebo operaci rozlišujeme **technologické náklady**, které jsou přímo vyvolané technologií dané činnosti a jsou tedy vynakládané při vlastním

vytváření výkonů, a **náklady na obsluhu a řízení**, jež vznikají za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek pro podnikání.

Na toto členění navazuje rozdělení nákladů podle vztahu k jednotce výkonu. **Jednicové náklady** jsou vyvolány tvorbou konkrétní jednotky výkonu, nákladový úkol proto může být stanoven pomocí norem spotřeby. Hospodárnost jednicových nákladů je řízena kalkulacemi. **Režijní náklady** pak představují náklady na obsluhu a řízení a náklady související s technologickým procesem jako celkem, nelze u nich tedy vyjádřit bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Nákladový úkol vychází z limitů a normativů pro určité období nebo objem výkonů, řízení hospodárnosti napomáhají rozpočty režijních nákladů.

Z účelového členění vychází i **členění podle odpovědnosti**, jež třídí náklady podle odpovědnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů za jejich vznik. V rámci vnitropodnikového sledování nákladů může docházet k předávání výkonů mezi útvary – vznikají pak interní náklady, které oceňujeme vnitropodnikovou cenou.

Podstatou **kalkulačního členění** jako specifického typu členění účelového je přiřazování nákladů k určitému výkonu, objektu kalkulace. Náklady jsou z tohoto pohledu členěny na **přímé náklady**, které se jednoznačně přiřazují určitému druhu výkonu, přímo s ním souvisí a v kalkulaci je můžeme stanovit přímo na kalkulační jednici (viz dále), a **nepřímé náklady**, které se neváží k jednomu druhu výkonu, ale jsou společné více druhům a zajišťují průběh podnikatelského procesu jako celku, a proto se konkrétním výkonům přiřazují nepřímo za pomoci propočtů.

Členění nákladů **podle závislosti na objemu výkonů** vychází ze skutečnosti, že se různé náklady chovají odlišně při změnách objemu výkonů podniku. V závislosti na něm se mění **variabilní náklady**, které jsou spotřebovávány v proporcích, které vyžaduje určitý objem výkonů. Oproti tomu se **fixní náklady** při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů nemění. V této skupině nalezneme náklady zajišťující podmínky pro činnost v určitém rozsahu a související s určitým časovým obdobím. Vynaložením fixních nákladů se vytváří určitá produkční kapacita, což přirozeně vede ke snaze maximálně tuto kapacitu využít a snížit tak podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

Pro členění nákladů v závislosti na variantách řešení je typické, že vychází z odhadovaných nákladů možných variant. Posouzením, zda jsou náklady ovlivněny zvažovanou variantou nebo ne, odlišujeme relevantní náklady, na které má uskutečnění varianty vliv, nebo irelevantní náklady, jejichž výši rozhodnutí o změně varianty řešení neovlivňuje. S rozhodováním mezi různými variantami souvisí již zmíněné oportunitní náklady. V rámci strategického řízení rozlišujeme skutečně vynaložené náklady a náklady vázané k rozhodnutí. Skutečně vynaložené náklady představují faktické čerpání zdrojů, náklady vázané k rozhodnutí pak náklady, které vzniknou v budoucnu na základě současných rozhodnutí souvisejících s technologickým řešením produktů.

S každou úrovní řízení se pojí jiná hlediska členění, např. pro operativní a taktické řízení je vhodné účelové a kalkulační členění. Členění dle vztahu k objemu výkonu vytváří informace pro taktické i strategické rozhodování. Strategickému řízení napomáhají poslední uvedené kategorie nákladů.

2.3 Kalkulace

2.3.1 Základní kalkulační pojmy

Kalkulace obecně znamená výpočet nebo propočet¹. V ekonomickém slova smyslu ji výstižně charakterizuje Šoljaková jako „*propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést)*“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 111). Nejčastěji využívanou kalkulací jsou propočty nákladů konkrétních výrobků, prací a služeb prodávaných externím zákazníkům podniku. Kalkulace nákladů patří mezi nejdůležitější nástroje hodnotového řízení.

Pojem kalkulace můžeme dle Krále chápat ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon;

¹ Termín kalkulace má svůj původ v latinském slově Calx. Toto slovo označuje mj. i kamínek používaný pro výpočet za pomoci počítadla.

- jako výsledek této činnosti;
- jako část informačního systému podniku, součást manažerského účetnictví, tvořící systém vzájemně skloubených propočetů (Král 2006, s. 120).

Způsob zjištění nebo stanovení nákladů na výkon, tedy **metoda kalkulace**, je závislá na vymezení předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladových položek, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. Předmětem kalkulace přitom mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vytváří (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 117).

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. **Kalkulační jednice** představuje konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou, druhem a jakostí, na který se náklady zjišťují nebo stanovují. **Kalkulovaným množstvím** je pak konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují nebo stanovují celkové náklady (Král 2006, s. 122).

2.3.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura propočtu nákladů výkonu – vyjádřená kalkulačním vzorcem – je přizpůsobena potřebám jednotlivých podniků. **Kalkulační vzorce** jsou ale i v rámci podniku sestavovány v různých variantách s ohledem na jejich využití. Základní pohled na strukturu nákladů v kalkulaci zobrazuje typový kalkulační vzorec na obr. č. 1.

Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec

1	Přímý (jednicový) materiál
2	Přímé (jednicové) mzdy
3	Ostatní přímé (jednicové) náklady
4	Výrobní (provozní) režie
=	Vlastní náklady výroby (provozu)
5	Správní režie
=	Vlastní náklady výkonu
6	Odbytová režie
=	Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška 2008, s. 178 (vlastní zpracování)

Král upozorňuje, že historicky používaný typový kalkulační vzorec nevyhovuje potřebám manažerského řízení, a proto se v současnosti používají i jiné kalkulační

vzorci, jež se odlišují vztahem nákladů výkonu k jeho ceně a strukturou nákladů výkonu.

Retrogradní kalkulační vzorec vychází z ceny výkonu. Vztah mezi reálnou kalkulací nákladů, očekávaným ziskem a dosaženou cenou v něm není jako u typového kalkulačního vzorce součtový, ale rozdílový – úroveň zisku se zjišťuje odečtením nákladů od ceny. Další typ kalkulačního vzorce pracuje s oddělením nákladů variabilních a fixních. Po odečtení variabilních nákladů od ceny získáme marži, odečtením fixních nákladů na jednotku výkonu od marže se zjišťuje zisk. Z tohoto vzorce vychází i **dynamická kalkulace** používaná pro ocenění vnitropodnikových výkonů a **kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**. Vzorec dynamické kalkulace je postaven vedle oddělení variabilních a fixních nákladů i na členění nákladů dle fází reprodukčního procesu. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů odděluje fixní náklady v závislosti na principu jejich alokace. Konečně **kalkulace relevantních nákladů** ve vzorci navíc odděluje náklady podle toho, zda mají v daném období vliv na peněžní toky. Pomáhají tak např. stanovit dolní hranici ceny z pohledu financování zakázky (Král 2006, s. 133 až 139).

2.3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Při přiřazování nákladů předmětu kalkulace se vychází z nákladů členěných na přímé a nepřímé. Aktuálně je ale tento tradiční pohled v závislosti na řešeném problému kombinován i s rozlišením nákladů na jednicové a režijní, na variabilní a fixní a na relevantní a irelevantní.

Přímé náklady na kalkulační jednici se jednoduše zjišťují jako podíl celkové výše přímých nákladů a kalkulovaného množství. Přiřazení kalkulační jednici lze přitom zajistit už na úrovni finančního účetnictví.

Oproti tomu jsou nepřímé náklady společné více skupinám výkonů. Pro jejich přiřazení se používají dvě základní techniky:

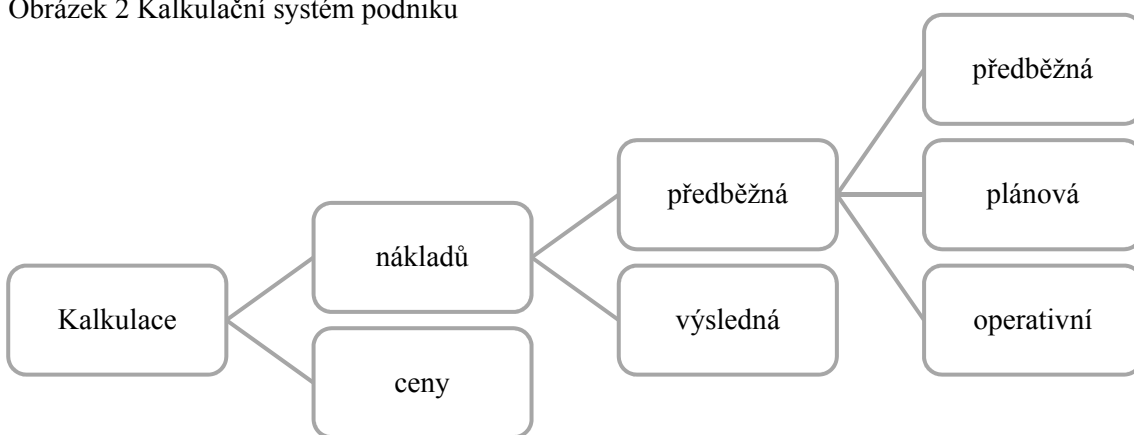
- kalkulace dělením (prostá nebo s poměrovými čísly), která přiřazuje náklady výkonům podle množství kalkulačních jednic;

- kalkulace přírážková (sumační nebo diferencovaná), která přiřítá náklady na základě hodnotové nebo naturální rozvrhové základny.

2.3.4 Kalkulační systém podniku

Jednotlivé druhy kalkulací se neliší jen principem používaným pro přepočet nákladů na jednotku výkonu, ale také dobou sestavení a časovým horizontem, ke kterému se vztahují. V rámci jednoho podniku pak mohou být využívány různé typy kalkulací s ohledem na svůj účel a úroveň řízení, se kterým se pojí. Používané kalkulace tvoří **kalkulační systém** podniku. Kalkulace nákladů můžeme z pohledu okamžiku sestavení a fázi řídicího cyklu rozdělit na předběžné a výsledné.

Obrázek 2 Kalkulační systém podniku



Zdroj: Král 2006, s. 187 (vlastní zpracování)

Přeběžné kalkulace se sestavují před zahájením činností na výrobku nebo službě jako odhad budoucích nákladů a podklad pro stanovení ceny. V rámci předběžných kalkulací se vymezují další prvky kalkulačního systému, mezi něž patří kalkulace propočtové, operativní a plánové. **Propočtové kalkulace** se sestavují pro zjištění rámcového odhadu budoucích nákladů zpravidla ve fázi přípravy nového výkonu. V hromadné a sériové výrobě slouží pro ověření ziskovosti kalkulovaného výkonu ve vztahu k tržní ceně. V zakázkové výrobě pak vyjadřují nákladovou náročnost a představují podklad pro cenovou nabídku. Přesnějším typem předběžných kalkulací jsou **plánové kalkulace**. Ty se sestavují na určité rozpočtové období na základě známých podmínek výroby a daných norem. Stanovují úroveň nákladů, které by mělo být v průběhu období dosaženo v opakované výrobě, a používají se proto jako podklad pro rozpočty hromadné a sériové

výroby. Dalším zpřesněním nákladů se zabývají **operativní kalkulace**. Sestavují se v průběhu hromadné nebo sériové výroby s cílem reflektovat změny nákladů dané úpravou konstrukčních a technologických podmínek. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, s. 224-228).

Po skončení realizace výkonu se sestavují **výsledné kalkulace**. Souží ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, přičemž se porovnávají provedené odhady nákladů se skutečnou výší spotřebovaných zdrojů.

2.4 Metody kalkulace

2.4.1 Charakteristika kalkulačních metod

Metody kalkulace jsou v literatuře zpravidla rozlišovány podle rozsahu nákladových položek, s nimiž pracují. Historicky nejstarší koncepcí, jež zobrazuje vztah všech spotřebovaných nákladů podniku nebo organizační jednotky k příslušné kalkulační jednici, je **kalkulace úplných nákladů** (jinak také nazývaná absorpční kalkulace). Jejím příkladem je tedy i typový kalkulační vzorec představený v subkapitole 2.3.2. Dle Hradeckého je nevýhodou této kalkulace fakt, že nebere zřetel na různý charakter fixních a variabilních nákladů a nelze ji tedy využít pro řešení všech rozhodovacích úloh. Vhodná je ale např. pro stanovení cen individuálně vyráběných zakázek a pro dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti výkonů (Hradecký, Lanča, Šiška 2008, s. 178). Nedostatky kalkulace úplných nákladů pro některé rozhodovací úlohy odstraňuje **kalkulace neúplných nákladů** (neabsorpční kalkulace). Tento typ kalkulace pracuje jen s variabilními náklady, fixní náklady na jednotlivé výkony nerozpočítává.

Jiný pohled na charakteristiku a členění kalkulačních metod přináší ve své publikaci Propesko – metody kalkulace člení na základní a speciální. Základní metody jsou využitelné ve většině podniků bez ohledu na rozsah a strukturu jejich výkonů. Druhou skupinu představují metody, které se nedají obecně využít v jakémkoliv podniku – tyto metody jsou vhodné jen pro specifické typy výkonů.

Skupinu základních metod lze dále členit podle způsobu přiřazení režijních nákladů výkonům. Propesko uvádí tři možnosti volby nákladové kalkulace: z kategorie kalkulací úplných nákladů to je **přirážková kalkulace** pracující s průměrnou úrovní režijních nákladů na výkon a **kalkulace dle aktivit** přiřazující nepřímé náklady podle skutečných příčinných vztahů; druhou možností je režijní náklady nepřizovat v plné výši, což je princip **kalkulace variabilních nákladů** (Propesko 2009, s. 60). Mezi speciální kalkulační metody můžeme zařadit kalkulace dělením a kalkulace sdružených výkonů. V literatuře jsou uvedeny i další metody, např. metoda strojních hodin.

2.4.2 Základní typy nákladových kalkulací

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace je nejrozšířenější kalkulační metodou. Mezi výhody, které vedou k jejímu častému využívání, patří značná jednoduchost výpočtu nákladů výkonu této metody a fakt, že pro její provádění nejsou zapotřebí žádná speciální data a informace, neboť je založena na práci s účetními daty. Jakožto metoda pracující se všemi náklady podniku je také vhodná pro zajištění informací o úplných vlastních nákladech výkonu, a proto se používá pro měření rentability a v řadě podniků i při stanovení cen výkonů.

Přirážková kalkulace pracuje při přiřazování režijních nákladů určitému výkonu s **rozvrhovou základnou**, na jejímž základě se stanovuje přepočítací koeficient nazývaný **režijní přirážka**. Rozvrhovou základnou je přitom zpravidla určitá položka přímých nákladů, přičemž základna může být stanovena buď v peněžní, nebo naturální podobě (Propesko 2009, s. 69). Při stanovení přirážky můžeme vyjít buď z evidence nákladů minulých období, anebo z plánu nákladů z rozpočtu.

Při použití peněžní rozvrhové základny se zjišťuje režijní přirážka v procentech ve vztahu ke zvolené peněžní základně:

$$\text{procento přirážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}}$$

U naturální rozvrhové základny je sazba režijní přirážky stanovena v peněžních jednotkách, a to na jednu naturální jednotku základny (hodinu práce, kg materiálu):

$$\text{sazba režijní přírážky} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v natur. jednotkách}}$$

Výhodou peněžních základů je jejich snadná zjistitelnost z účetních výkazů, nevýhodou je jejich nestálost, neboť je ovlivňuje i změna ceny rozvrhové základny (tedy změna pořizovací ceny materiálu či změna mzdových sazeb). Oproti tomu je zjišťování naturálních základů sice složitější, ale výhodou je nepodléhání vlivům cenových změn. Další výhodou je vyšší vypovídací schopnost naturálních základů.

Král uvádí dvě varianty, ve kterých se přírážková kalkulace používá. **Sumační přírážková kalkulace** vychází z jediné rozvrhové základny, na jejímž základě se přiřazují veškeré režijní náklady podniku. Lze ji tedy použít za předpokladu, že se všechny režijní náklady vyvíjejí úměrně právě této jediné základně, v praxi je ovšem tento předpoklad málo pravděpodobný. **Diferencovaná přírážková kalkulace** používá pro přiřazování režijních nákladů různé rozvrhové základny. Režijní náklady jsou proto rozděleny do skupin a pro každou skupinu se hledá odpovídající základna. Skupiny jsou zpravidla tvořeny podle základních podnikových funkcí, příkladem vhodné základny je objem přímé práce pro výrobní režii (Král 2006, s. 124).

Vedle jedné celopodnikové režijní sazby může podnik stanovit i sazby na úrovni nižších útvarů, střediskové režijní sazby. Tyto sazby najdou uplatnění v podnicích s velmi diferencovanou výrobou, s různými výrobními postupy zajišťovanými zpravidla nezávislými organizačními celky podniku (Propesko 2009, s. 77).

Kalkulace variabilních nákladů

Další kalkulační metoda vychází z principu odděleného sledování variabilních a fixních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů (také kalkulace krycího příspěvku) vznikla ve snaze odstranit nepříznivé dopady plného přiřazování fixních nákladů pro řízení hospodárnosti a optimalizaci sortimentu. Tato kalkulační metoda proto fixní náklady nerozpočítává na jednotlivé výkony, ale považuje je za náklady spojené s provozem podniku jako celku, které musí být uhrazeny příspěvkem jednotlivých produktů.

Kalkulace postupuje v několika krocích – nejprve se zjistí příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých výkonů, a to jako rozdíl jednotkové ceny výkonu a

jeho variabilních nákladů. Celkový příspěvek na úhradu se zjistí jako součet příspěvků všech výkonů. Odečtením fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu se pak zjišťuje zisk podniku. Tím, že nedochází k rozpočítání fixních nákladů, nelze zjistit zisk jednotkového výkonu – výhodnost je posuzována na základě výše příspěvku na úhradu. Ten přitom zůstává na rozdíl od zisku jednotkového výkonu zjištěného přírážkovou kalkulací nezávislý na objemu prováděných výkonů (Propesko 2009, s. 89).

Kalkulace variabilních nákladů je známa ve dvou variantách – jednostupňové a vícestupňové kalkulaci. **Jednostupňová metoda** se používá, pokud se veškeré fixní náklady vztahují k podniku jako celku. Pokud je ale část fixních nákladů spojena s nižšími úrovněmi (útvarem, střediskem, výrobkovou skupinou), používá se **vícestupňová metoda**.

Metoda variabilních nákladů je vhodná pro rozhodování o struktuře výroby v krátkém období v situacích, kdy dochází k výkyvům v objemu prodeje nebo ceny. Umožňuje také stanovit minimální cenu výrobků a služeb (Propesko 2009, s. 94). Jako neabsorpční kalkulace ovšem neposkytuje informaci o nákladové náročnosti jednotlivého výkonu.

Kalkulace podle aktivit

Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám (angl. **Activity Based Costing** = ABC) používá pro přiřazování nákladů měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých činností a aktivit. Propesko uvádí, jde o jedinou možnost, jak se vyhnout paušalizaci nákladů, neboť vztah mezi nákladem a výkonem netvoří zkreslující rozvrhová základna, ale skutečné aktivity a činnosti prováděné s cílem vytvoření výkonů. Metoda sleduje tok nákladů podél prováděných procesů a aktivit a snaží se odhalit skutečné příčiny vzniku nákladů (Propesko 2009, s. 100).

Jak uvádí Šoljaková, rozdíl mezi tradičními metodami kalkulace a metodou ABC spočívá v tom, že „tradiční metody v první alokační fázi přiřadily náklady útvarům a náklady útvarů se převážně podle jedné sumární objemové rozvrhové základny alokovaly výkonům; v metodě ABC se v první fázi přiřadí náklady aktivitám a ty se následně alokují přes rozvrhové základny vyplývající z rozsahu aktivit, a nikoliv z objemu výkonů“ (Šoljaková 2009, s. 98).

Propesko uvádí následující postup kalkulace ABC:

- nepřímé náklady se přiřadí jednotlivým definovaným aktivitám na základě vztahové veličiny nákladů, jež určuje způsob přepočtu nákladů zjištěných z účetní evidence na jednotlivé aktivity;
- zjistí se celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se vztahová veličina aktivity a stanoví se náklady na jednotku aktivity;
- z nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek se určí náklady na nákladový objekt – výkon, zákazníka (Propesko 2009, s. 101).

Je zřejmé, že zavedení této metody je oproti tradičním metodám podstatně náročnější – vedle dat účetnictví je potřebná analýza a definice procesů a aktivit, používá se řada měření a propočtů. To je zřejmě příčinou prozatím malého rozšíření metody ABC v českých podnicích. Metoda má ale vedle vytvoření předpokladů pro poměrně přesné kalkulování nákladů i silný přesah do řízení – na základě kalkulační metody se vyvinul manažerský nástroj známý jako **Activity Based Management (ABM)** sloužící řízení činností v podniku, restrukturalizaci procesů a aktivit a procesnímu řízení nákladů.

2.4.3 Speciální typy nákladových kalkulací

Kalkulace nákladů prostým dělením je nejjednodušší technikou nákladové kalkulace. Náklady na jednotku výkonu zjišťuje jako prostý podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonu. Z tohoto důvodu je vhodná pouze v podnicích s homogenní výrobou, jejíž výkony jsou nákladově stejně náročné (výroba elektřiny, těžba uhlí). Pokud výkony podniku nejsou zcela homogenní, ale odlišují se v jednom měřitelném parametru, lze použít **kalkulaci dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly**. Tato metoda se používá u hromadné výroby technologicky podobných výrobků. Vybraný typický výrobek má ekvivalent o hodnotě 1, dalším výrobkům se přiřadí ekvivalenční číslo přepočtem sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu typického výrobku. Dalším krokem metody je zjištění sumy ekvivalentů a stanovení nákladů na jeden ekvivalent. Náklad na výrobek se pak vypočte jako násobek nákladu na ekvivalent a ekvivalenčního čísla výrobku (Propesko 2009, s. 62).

Druhý typ speciálních kalkulačních metod je určen pro kalkulování ve sdružené výrobě, tedy v případech, kdy výrobou určitého výrobku současně vznikají další výrobky.

Metoda **odčítací kalkulace** se používá ve výroбах, kde v rámci jednoho výrobního procesu současně vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků (tedy např. v chemické výrobě). Předmětem této metody jsou hlavní výrobky – náklady na ně se zjistí jako rozdíl mezi celkovými náklady sdružené výroby a nákladů na vedlejší výrobky, ocenění vedlejších výrobků se odvíjí od prodejní ceny. Pokud je produkcí současně získáno více hlavních výrobků, používá se metoda **rozčítací kalkulace**. Náklady na výrobek se zjistí z celkových nákladů sdružené výroby podle zvolených poměrových čísel, nejčastěji se používá poměr prodejních cen výrobků (Hradecký, Lanča, Šiška 2008, s. 196).

2.4.4 Nákladová kalkulace jako podklad pro stanovení ceny

Analýza nákladů a nákladová kalkulace může být podkladem při stanovení ceny výkonu. V současné době je ale cena řady produktů a služeb dána situací na trhu, v těchto případech nám analýza nákladů poskytuje informace o tom, zda a jak tržní cena hradí náklady podniku. Vedle toho mají cenové kalkulace nezastupitelný význam při stanovování cen individuálně nabízených výkonů. Při určování cen se pracuje s modely orientovanými poptávkově anebo s modely orientovanými nákladově.

Nákladově orientované metody tvorby cen vychází ze stanovení **směrné ceny**, tedy vnitřní, kalkulované ceny, která při daných podmínkách přináší požadovaný zisk. Tato cena se pak porovnává s tržní cenou. Směrná cena je založena na kalkulovaných nákladech, ke kterým se připočte směrná zisková přírážka. Jak uvádí Král, výše zisku se přitom odvíjí od očekávaného zhodnocení vloženého kapitálu (Král 2006, s. 542).

2.4.5 Specifika kalkulace ve službách

Zatímco se literatura věnuje kalkulačním technikám pro různé typy výrobních podniků, problematika kalkulací v sektoru služeb zůstává poměrně neprozkoumána. Je to dáno jednak historicky, kdy se kalkulační metody rozvíjely ve výrobních podnicích na různé úrovni hromadnosti a organizace výroby, a dále skutečností, že i v rámci těchto odlišných typů výrobních podniků (hromadná, sériová nebo zakázková výroba, sdružená výroba atd.) můžeme nalézt obdobnou strukturu kalkulací. Vedle toho se jednotlivé typy služeb vyznačují značnou rozdílností.

Ve službách se často uplatňují kalkulace vycházející z přírážkové metody. Řada podniků, jež se zabývají poskytováním služeb, zpracovává především cenové kalkulace, jež jsou často vázány na objem práce. Propesko jako příklad uvádí kalkulaci používanou řadou poradenských firem, které cenu určují na základě hodinových sazeb práce. Sazby za práci, se kterými se ve službách pracuje, přitom zahrnují mzdové náklady a přírážkou stanovenou část režie (Propesko 2009, s. 75).

3 Kalkulace ve výzkumné agentuře

3.1 Představení podniku

3.1.1 Vznik, vývoj a právní forma podniku

Společnost Market Research byla založena před dvaceti lety jako jedna z prvních českých agentur výzkumu trhu. Podnik poskytuje služby průzkumu trhu a veřejného mínění a související marketingová poradenství. Jde o tzv. full-service agenturu, tedy výzkumnou agenturu, která zajišťuje komplexní řešení od zpracování návrhu výzkumu, přes sběr dat a jejich analýzu po zpracování výstupů pro klienta a související poradenství. Za své poslání považuje přinášení spolehlivých a hodnověrných informací klientům, jimž chce být nejen dodavatelem, ale i partnerem.

Podnik byl zapsán do obchodního rejstříku v roce 1992 jako **společnost s ručením omezeným** a pod touto právní formou podniká dodnes. Prvními společníky byli tři partneři, české fyzické osoby. Podnik byl od počátků členem profesních organizací sdružujících výzkumné agentury – mezinárodní asociace marketingového výzkumu ESOMAR a české asociace SIMAR, přičemž se podílel na tvorbě standardů kvality tohoto sdružení. Vedle toho je členem České marketingové společnosti a několika zahraničních obchodních komor.

Společnost úspěšně rostla a propracovala se mezi klíčové dodavatele marketingových řešení na českém trhu. V roce 1995 založila dceřinou společnost na Slovensku. O dva roky později se stala součástí mezinárodního řetězce výzkumných agentur, který do společnosti vstoupil prostřednictvím své německé pobočky jako čtvrtý společník. Centrála skupiny byla nejprve ve Francii, posléze došlo k dalším akvizicím a k přesunu vedení mezinárodního řetězce do Velké Británie. Přistoupení k mezinárodní skupině s sebou neslo řadu výhod a kvalitativní růst, ať již přístupem k know-how řetězce v metodické oblasti a v oblasti řízení anebo na obchodním poli. Podnik mohl své výzkumy realizovat prostřednictvím sesterských organizací na mezinárodní úrovni a vedle toho využíval skupinová značková řešení. Růstu obrátu napomohlo především

získání nových zákazníků z řad nadnárodních podniků, s nimiž skupina spolupracuje na mezinárodní úrovni. Vedle toho podnik realizoval zakázky pro odběratele v rámci skupiny jakožto subdodavatel českých dat do mezinárodních průzkumů.

V roce 2004 došlo k akvizici významného konkurenta mateřskou společností. Vlivem plánované fúze mělo dojít ke sloučení s konkurenčním podnikem i na tuzemském trhu, čeští společníci ale chtěli zachovat značku a rozhodli se z mezinárodního řetězce vystoupit. Tento krok měl negativní vliv na objem zakázek, neboť podnik ztratil část svých „skupinových“ zákazníků. Obrat po počátečním poklesu rostl jen mírně, přesto se organizaci vedlo nacházet nové tržní příležitosti a získávat nové zákazníky. Pro posílení pozice na trhu agentura iniciovala vznik řetězce Market Research Group, který pokrývá region střední a východní Evropy.

Ekonomická krize s sebou přinesla výrazné šetření podniků ve výdajích na marketing. Negativní dopady krize vedly ke zhoršení výsledků hospodaření a problémům s cash-flow. Do podniku proto před dvěma lety vstoupil partner z oblasti marketingu s cílem kapitálového posílení podniku a využití synergického efektu dvou společně fungujících subjektů.

3.1.2 Poskytované služby

Podnik se dle klasifikace ekonomických činností zabývá poskytováním **služeb průzkumu trhu a veřejného mínění** (CZ-NACE kód 73.2) a **poradenství v oblasti řízení** (CZ-NACE kód 70.2). Realizované zakázky mají charakter poradenských služeb. Většina zakázek je navržena a realizována s ohledem na individuální potřeby zákazníka a jím řešený problém. Podnik v menší míře zpracovává i šetření, jejichž výsledkem jsou volně prodejné studie tematicky zaměřené na různé oblasti trhu.

Zákazníky výzkumné agentury jsou další podniky, stát a jiné instituce. Průzkumy jsou realizovány pro celou řadu podniků z komerční sféry, mezi nejvýznamnější oblasti patří spotřebitelské výzkumy, výzkumy business-to-business, výzkumy veřejného mínění, průzkumy finančního a pojistného trhu, výzkumy pro průmyslové podniky v celé řadě odvětví, oblast IT a telekomunikací a oblast healthcare orientovaná na zdravotnictví a výzkumy pro farmaceutické firmy. Mezi přínosné realizované zakázky patří také

dopravní výzkumy a výzkumy cestovního ruchu. Významným zákazníkem je i stát, samospráva a organizační složky státu, média a další instituce jako jsou výzkumné ústavy, školy a nadace. Převážná část služeb je poskytována tuzemským zákazníkům, zhruba pětinu z celkového objemu tržeb představují zahraniční zakázky.

Výzkumy a šetření mohou být orientovány na:

- problematiku trhu (segmentaci, konkurenční prostředí a tržní příležitosti);
- zákazníka (jeho postoje, chování a spokojenost);
- výrobky a služby (testy výrobků, služeb a jejich konceptů, cenové testy);
- image a komunikaci (image výrobků a služeb, testy reklamy);
- zaměstnance (jejich spokojenost a oddanost);
- názory obyvatelstva (výzkumy mínění, reakce na politické a jiné události) apod.

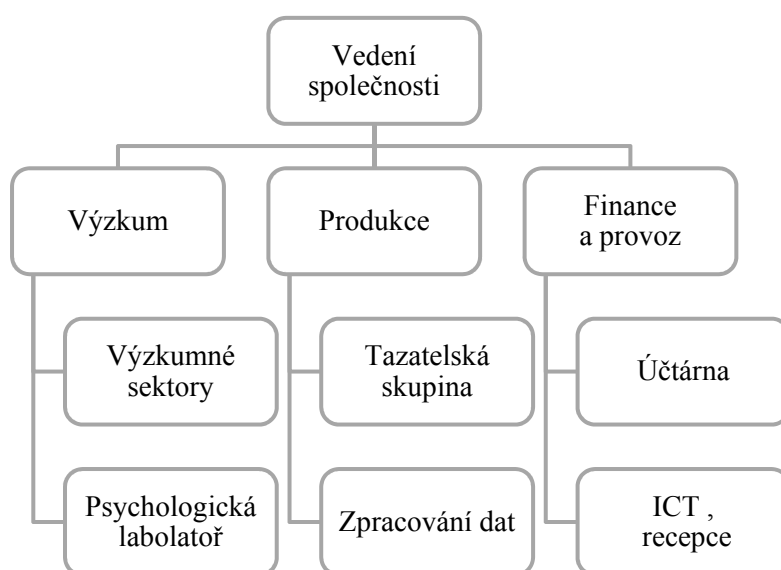
Metodicky podnik realizuje jak **kvantitativní šetření**, tak i kvalitativní výzkumy. Mezi dotazovací techniky patří osobní dotazování (FtF – PAPI, CAPI), telefonické dotazování (CATI) a internetové dotazování (CAWI). Mezi specifické techniky je řazen mystery shopping. Zákazníci si mohou zvolit i dotazování v rámci omnibusu, opakovaného více-tematického výzkumu. Na sběru dat za pomoci osobního dotazování podnik spolupracuje s vyškolenými tazateli. Telefonické a internetové dotazování je zajištěno subdodavatelsky. Z **kvalitativních výzkumů** jsou nejčastěji prováděny skupinové diskuze (focus group) a hloubkové rozhovory (in-depth), tyto techniky provádějí zkušení psychologové z řad zaměstnanců nebo externích spolupracovníků. Podnik také nabízí několik vlastních značkových řešení a analytických nástrojů.

Zakázky mohou být získány po poptávce klienta anebo vlastní akvizicí, tedy po aktivním oslovení potenciálního zákazníka. V případě přijetí nabídky zákazníkem se uzavírá smlouva na realizaci zakázky. Mezi jednotlivé kroky zpracování projektu patří příprava a organizace výzkumu, příprava sběru dat, sběr dat v terénu, zpracování dat a zpracování a prezentace výstupů. Jednotlivé kroky jsou zaznamenávány do interního systému řízení zakázek v rámci podnikového intranetu. Projekty jsou zpracovávány v souladu s interními předpisy pro realizaci zakázek, interními metodickými postupy a metodickými standardy organizace SIMAR.

3.1.3 Organizační struktura

Podnik provozuje činnost v místě svého sídla v Praze, v současnosti nemá další provozovny. Jde o malou organizaci, která zaměstnává kolem 40 pracovníků. Organizace se člení na **oddělení**, ty pak dále na menší organizační celky nazývané **sektory nebo skupiny**. V čele každého oddělení stojí ředitel, nižší organizační celky jsou řízeny vedoucími. Organizační struktura podniku se v průběhu let mírně upravovala, základní koncept a současnou podobu pak představuje obrázek č. 3.

Obrázek 3 Organizační struktura podniku



Zdroj: Interní materiály podniku (vlastní zpracování)

Výzkumné oddělení zajišťuje základní procesy, mezi něž patří komunikace s klienty, zpracování nabídek, řízení zakázek a zpracování výstupů z průzkumu. Oddělení produkce zajišťuje podpůrné procesy, jako je zajištění sběru dat v terénu a jejich zpracování. Řídící procesy pak zajišťuje vedení společnosti a finanční a provozní oddělení.

3.1.4 Organizace účetnictví

Společnost vede účetnictví v souladu s předpisy pro účetnictví podnikatelů a vnitřními účetními směrnici. Za vedení účetnictví a zpracování finančních podkladů pro řízení je odpovědné finanční oddělení, které tvoří finanční manažer, finanční účetní a mzdová

účetní. Od roku 2007 je účetním obdobím podniku **hospodářský rok** počínající v dubnu.

Finanční účetnictví je vedeno v českém **ekonomickém softwaru** Vario. Jde o modulární systém kategorie ERP/CRM postavený na technologii klient/server. Podnik pracuje s moduly účetnictví, vydané doklady, přijaté doklady, banka, pokladna, evidence majetku, interní doklady, adresář, kurzy a individuálně přizpůsobeným modulem zakázky. Vedle toho je v podniku jako zdroj dat využíván interní systém – **firemní intranet** s aplikacemi pro řízení zakázek a evidenci práce, ve kterém jsou informace o nabídkách, zakázkách, smluvních cenách zakázek, kalkulovaných nákladech, plánovaných a provedených fakturacích tržeb, vyúčtovaných nákladech a práci vykázané na zakázky.

Účetní rozvrh je zpracován s ohledem na potřeby finančního, daňového i nákladového účetnictví a na strukturu rozpočtů. Druhové členění je dáno strukturou účtových skupin směrné účtové osnovy a dřívějším směrným rozvrhem syntetických účtů. Struktura výsledkových analytických účtů vychází z rozdělení položek na přímé (jednicové) a nepřímé a dále na účelově příbuzné skupiny s ohledem na příčinu a místo vzniku nákladu. Účetní rozvrh podniku je představen v příloze č. 1.

Všechny výnosy a náklady jsou při prvozápisu do účetního systému přiřazeny **analytickému účtu** a určitému **oddělení**. Výnosy a náklady přímo související s konkrétní zakázkou jsou pak přiřazovány i této **zakázce** a její dílčí části vedené pod určitým kódem. Každá zakázka je v systému pro řízení zakázek přiřazena určitému výzkumnému sektoru. Údaje o tržbách a přímých nákladech jsou z účetního systému přenášeny do interního systému pro řízení a sledování zakázek. V rámci tohoto systému se zobrazují údaje o zakázkách z finančního účetnictví propojené s údaji o objemu práce vykázané zaměstnanci na zakázky, přičemž prostřednictvím hodin práce se rozpouští podniková režie. Údaje je možné analyzovat na úrovni zakázek, jejich dílčích částí, ale také souhrnně za jednotlivé sektory výzkumného oddělení, podle použité metodiky sběru dat nebo za zákazníky. V podniku tedy nedochází k přeúčtování výnosů mezi jednotlivými středisky. S ohledem na charakter organizace účetnictví jde tedy o jednookruhovou účetní soustavu se zaměřením na výkony.

3.2 Náklady podniku

3.2.1 Systém rozpočtů, kalkulací a reportů

Základním nástrojem řízení nákladů v podniku jsou rozpočty režijních nákladů a kalkulace přímých nákladů jednotlivých zakázek. Zpracování **ročního rozpočtu** se odvíjí od stanovených směrných informací a směrných ukazatelů výkonnosti (např. ziskovosti, růstu obratu, přidané hodnoty na hlavu), popř. plánu obratu. Obrat se stanovuje společně s vypracováním plánu obchodních a akvizičních aktivit jednotlivých sektorů. Vzhledem k tomu, že každá zakázka je zpracovávána individuálně a každá použitá metodika sběru dat je jinak nákladově náročná, je v okamžiku sestavení rozpočtu znám pouze očekávaný podíl přímých nákladů na obratu určený na základě obvyklé struktury a velikosti zakázek. V rámci sestavení rozpočtu je zpracován i plán personálního obsazení a rozpočet mzdových a osobních nákladů. Plán režijních nákladů je sestavován na základě údajů z minulých let, existujících smluv, investičního plánu a marketingového rozpočtu. Při zpracování rozpočtu se vychází z výsledků minulého roku a očekávaných změn, přičemž se u každé nákladové položky prověřuje její oprávněnost, smysluplnost a výše. Rozpočet je zpracováván na úrovni jednotlivých oddělení s detailním rozpisem nákladových položek na analytické účty.

V průběhu roku jsou plánované ukazatele výkonnosti a jednotlivé nákladové položky poměřovány s dosaženými hodnotami v rámci **měsíčních reportů**. Výsledky poté slouží jako podklad pro další řízení. Na základě těchto údajů jsou pak zpracovávány měsíční aktualizace rozpočtu, tzv. **forecasty**. Podnik proto dodržuje jednotnou podobu výkazů pro rozpočty, forecasty a měsíční reporty.

Kalkulace se v podniku sestavují pro zjištění nákladové náročnosti zakázek, a to na úrovni jejich dílčích částí. Jde tedy o propočtové kalkulace, které slouží jako podklad pro **stanovení nabídkové ceny** každé zakázky. Po dokončení zakázky se sestavují výsledné kalkulace, v podniku nazývané **vyúčtování zakázky**, které se následně porovnávají s propočtovou kalkulací pro zjištění a prošetření odchylek.

3.2.2 Druhové členění nákladů podniku

Analýza nákladů dle druhu vychází ze statutárních výkazů finančního účetnictví. Hodnoty jsou porovnány vertikální analýzou, která spočívá ve vyjádření jednotlivých nákladových druhů jako podílu k celkovým nákladům daného roku.

Tabulka 1 Náklady podniku v druhovém členění

	2007/8		2008/9		2009/10	
	v tis. Kč	podíl	v tis. Kč	podíl	v tis. Kč	podíl
Náklady na prodané zboží	-	-	85	0%	-	-
Výkonová spotřeba	22 287	41%	24 667	37%	22 522	42%
Osobní náklady	29 498	55%	39 676	60%	29 984	55%
Daně a poplatky	17	0%	19	0%	37	0%
Odpisy dl. nehm. a hmot. maj.	880	2%	471	1%	390	1%
Zůstatková cena prod. maj. a mat.	-	-	108	0%	244	0%
Změna stavu rezerv a opr. pol.	-9	-0%	87	0%	-137	-0%
Ostatní provozní náklady	287	1%	294	0%	363	1%
PROVOZNÍ NÁKLADY	52 960	98%	65 407	99%	53 403	99%
Prodané cenné papíry a podíly	20	0%	-	-	-	-
Nákladové úroky	275	1%	177	0%	200	0%
Ostatní finanční náklady	863	2%	756	1%	484	1%
FINANČNÍ NÁKLADY	1 158	2%	933	1%	684	1%
NÁKLADY CELKEM	54 118	100%	66 340	100%	54 087	100%

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty podniku (vlastní zpracování)

Ze struktury nákladů dle výkazu zisku a ztráty v tabulce č. 1 je zřejmé, že náklady podniku jsou tvořeny převážně osobními náklady a výkonovou spotřebou. Součet těchto dvou nákladových druhů přesahoval v zobrazených letech 95 % celkových nákladů. V okruhu **osobních nákladů** představujících v jednotlivých letech 55 – 60 % z celkových nákladů převládají mzdové náklady a související odvody. V kategorii **výkonové spotřeby** převládají služby, jejichž podíl na celkovém objemu nákladů se pohyboval v rozmezí 35 – 40 %. Toto rozložení nákladových druhů je dané předmětem činnosti podniku, která je vysoce náročná na práci, a to jak na práci kmenových a externích zaměstnanců, tak i na práci a služby dodavatelů. Naopak materiálová a energetická spotřeba stejně jako opotřebení majetku v podobě jeho odpisů je zastoupena minimálně. Důvodem je skutečnost, že podnik nevlastní budovy, stavby ani výrobní

zařízení, které by odepisoval, a materiál není spotřebováván jako podstatná část finálního produktu.

3.2.3 Účelové členění nákladů podniku

Analýza nákladů podle účelu jejich vynaložení v tabulce č. 2 vychází z účetních záznamů podniku a zpracovaných interních reportů. Náklady jsou dále sledovány v rozdělení na přímé a režijní, přičemž terminologie používaná v podniku odpovídá členění na jednicové a režijní náklady. Do přímých nákladů je zahrnován veškerý materiál, externí práce a dodané služby objednané a spotřebované v souvislosti s řešením konkrétní zakázky a materiál objednaný na sklad a následně spotřebovaný na konkrétní zakázku. Do režijních nákladů pak spadají mzdové náklady kmenových zaměstnanců a náklady na provoz a řízení.

Tabulka 2 Náklady podniku v účelovém členění

Položka	2007/8		2008/9	
	v tis. Kč	podíl	v tis. Kč	podíl
Přímé náklady	22 584	41,7%	27 475	41,4%
Přímé náklady	22 584	41,7%	27 475	41,4%
Mzdy - základ	13 984	25,8%	19 182	28,9%
Mzdy - odměny	2 202	4,1%	2 386	3,6%
Benefity	602	1,1%	830	1,3%
Odvody	5 765	10,7%	7 532	11,4%
Cestovné	191	0,4%	178	0,3%
Ost. nákl. na zaměstnance	439	0,8%	310	0,5%
Osobní náklady	23 185	42,8%	30 417	45,9%
Provoz kanceláří	2 084	3,9%	2 385	3,6%
IT / Inform. systémy	1 371	2,5%	976	1,5%
Marketing & PR	1 202	2,2%	633	1,0%
Finanční náklady	1 138	2,1%	933	1,4%
Služební vozy	709	1,3%	406	0,6%
Spojové služby	600	1,1%	674	1,0%
Odborné poradenství	408	0,8%	1 324	2,0%
Spotřeba materiálu	369	0,7%	382	0,6%
Náklady na field	151	0,3%	185	0,3%
Ost. služby a provoz. nákl.	105	0,2%	96	0,1%
Administrativní služby	69	0,1%	94	0,1%
Pokuty a penále, odp. pohl.	53	0,1%	87	0,1%
Prodané zboží, mat. a maj.	20	0,0%	193	0,3%
Režijní náklady	8 350	15,4%	8 448	12,7%
NÁKLADY CELKEM	54 119	100,0%	66 341	100,0%

Zdroj: Interní výkazy podniku (vlastní zpracování)

V zobrazených letech se podíl **přímých nákladů** na celkových nákladech pohyboval okolo 42 %. Nejvýznamnější část přímých nákladů (44 %) představují subdodávky zakázek a terénního šetření, zahrnující zajištění sběru dat formou telefonického a on-line dotazování partnerskými organizacemi a subdodávky sběru dat realizované partnery v zahraničí. Další významnou část nákladů (35 %) představují odměny za dotazování a související náhrady cestovného, tyto odměny se vyplácí tazatelům kvantitativních šetření za sběr dat formou dotazníkového šetření a externím psychologům za realizaci skupinových diskuzí a hloubkových rozhovorů. I v dalších skupinách nákladů převažují náklady související se sběrem a zpracováním dat, např. zabezpečení sběru dat zahrnuje tisk dotazníků, poštovné na jejich distribuci, pronájem prostor k realizaci rozhovorů a diskuzí a materiálové zabezpečení. Odměny respondentů zahrnují finanční i naturální odměny účastníkům skupinových diskuzí a hloubkových rozhovorů a případné drobné dárky pro respondenty dotazníkových šetření. Kategorie zpracování dotazníků zahrnuje náklady na kódování dotazníků a jejich následný zápis, tzv. nahrání; ve skupině práce na zakázkách a poradenství jsou pak jinde neuvedené práce a služby jako jsou odborná poradenství k zakázkám, překlady a tlumočení, administrativní práce a výpomoc; poslední položkou přímých nákladů jsou cestovní náhrady zaměstnanců.

Osobní náklady společnosti představují mzdové náklady kmenových zaměstnanců, a to v členění na fixní a pohyblivou složku mzdy, odvody sociálního a zdravotního pojištění, úrazové pojištění, poskytované benefity, cestovní náhrady nepřipadající na zakázky, výdaje na školení, jazykové kurzy a náklady na vyhledávání zaměstnanců při obsazování nových pozic. V úhrnu představují osobní náklady v uvedených letech cca 45 % z celkových nákladů.

Režijní náklady jsou poslední složkou nákladů v interním účelovém členění, v uvedených letech jsou na celkových nákladech zastoupeny 13 – 15 %. Režijní náklady jsou podle svého účelu dále členěny na kategorie provoz kanceláří, zahrnující nájemné kancelářských prostor a související služby, spotřebu energie, odpisy vybavení kanceláří, opravy, údržbu a pojištění prostor; dále na oblast IT a IS zahrnující leasing a odpisy výpočetní a komunikační techniky, jejich opravy a údržbu, náhradní díly, software a pojistné IT; dále pak spojové služby zahrnující poštovné, přepravné, telekomunikační služby a internet; náklady na služební vozy zahrnují jejich leasing a odpisy, opravy a

údržbu, pojištění, silniční daň a poplatky; spotřebu materiálu zahrnující spotřebu kancelářských potřeb a dalšího spotřebního materiálu; marketingové náklady zahrnující výdaje na propagaci, akce pro klienty a zaměstnance; náklady na terén zahrnující materiály pro tazatele a výdaje na jejich získání a proškolení; odborné poradenství zahrnující poradenské, právní, auditorské a překladatelské služby a členství a služby profesních organizací; další práci zahrnutou v administrativních službách; na finanční náklady tvořící bankovní poplatky a úroky z úvěrů a další nákladové položky.

3.2.4 Kalkulační členění nákladů podniku

Pro účely kalkulace nákladů podnik člení náklady na přímé a režijní náklady. Přímé náklady v kalkulačním smyslu zahrnují přímé náklady v interním účelovém členění a část režijních nákladů přiřazených přímo zakázce. Režijní náklady jsou přiřazovány jednotlivým zakázkám prostřednictvím ceny za práci – sazeb za práci zaměstnanců. V rámci jednotlivých zakázek je pak efektivita vyhodnocována porovnáním tržeb s přímými náklady a cenou práce. Hospodárnost se sleduje srovnáním kalkulací nákladů s jejich skutečnou výší.

3.3 Kalkulace a kalkulační vzorec

3.3.1 Kalkulace v podniku

Cílem kalkulací v podniku je zjištění nákladové náročnosti zakázky a určení její směrné ceny. Jednotlivé zakázky jsou přitom navrhovány zákazníkům „na míru“, proto se i kalkulace nákladů zpracovávají zvlášť ke každé zakázce. Náklady na jednotlivé zakázky jsou závislé na řadě faktorů, mezi něž patří:

- problematika, kterou zákazník v danou chvíli řeší a rozsah dosavadních poznatků a informací souvisejících s touto problematikou;
- obor a cílová skupina, jíž se zákazník zabývá;
- použitá metodika, jež je vhodná pro získání dat;
- velikost vzorku, který má být šetřen;
- náročnost statistických analýz, které budou použity při zpracování dat;

- rozsah poskytovaných služeb, které se pohybují od dodání dat po vypracování analýz a doporučení.

Nabídka marketingového výzkumu včetně kalkulace nákladů a ceny je vždy zpracovávána individuálně. Kalkulace nákladů se zpravidla připravují v rámci každé nabídky ve více variantách, a to vždy na úrovni dílčích částí budoucí zakázky, jež oddělují různé metodiky sběru dat. Vybrané varianty pak představují podklad pro určení nabídkové ceny.

Základní informace o nabídce jsou zadávány do interního systému pro řízení zakázek. V okamžiku přijetí nabídky klientem je ve firemním intranetu založena zakázka a všechny její dílčí části – jednotlivé metodiky sběru dat. Na této úrovni se do systému zadává údaj o sjednané smluvní ceně a základní položky z kalkulace nabídkové ceny.

V rámci řešení zakázky jsou přímé náklady, tedy materiál, externí práce a služby přiřazovány dílčí části zakázky a pod příslušným kódem zaváděny do účetního systému. Zaměstnanci si vedle toho ve firemním intranetu vedou výkazy práce, v jejichž rámci je pracovní doba vykazována na režii oddělení, akviziční činnost a na jednotlivé nabídky nebo dílčí části zakázek. Spojením informací o přímých nákladech a práci vykázané na zakázku získává podnik výslednou kalkulaci. Tato zakázková vyúčtování jsou v interním systému dostupná jak za zakázky, tak i jejich dílčí části. Stejně tak je možné porovnání základních položek kalkulace nabídkové ceny se skutečně vykázanými náklady a prací.

3.3.2 Kalkulační vzorec podniku

Kalkulování nákladů a ceny se v okamžiku zpracování nabídky provádí v jednotném podnikovém **kalkulačním formuláři**, který zaručuje dodržení stanoveného kalkulačního vzorce, viz obrázek č. 4. Kalkulační formulář je zpracován v podobě šablony programu MS Excel, do budoucna se zvažuje jeho implementace do informačního systému pro řízení zakázek.

Obrázek 4 Podnikový kalkulační vzorec

1. Přímé náklady: Subdodávky Přímé mzdy externistů, služby a materiál Ostatní přímé náklady
2. Prodejní marže: Přirážka k subdodávkám Přirážka k přímým nákladům
3. Cena práce: Přímá interní práce + podíl na režii (režijních nákladech podniku)
4. Ostatní položky Poplatek za značková řešení Provize skupinových zakázek
5. Úpravy ceny Sleva (-) / Přirážka (+)
= Nabídková cena

Zdroj: Kalkulační schéma podniku (vlastní zpracování)

Podnik tedy pro propočet nákladů a ceny používá společný vzorec, přičemž v rámci firemního intranetu se sledují základní položky kalkulačního vzorce: přímé náklady, prodejní marže, cena práce, ostatní položky a úpravy ceny. Součet položek přímých nákladů a ceny práce je v podniku sledován jakožto kalkulace nákladů, která se porovnává s výslednou kalkulací.

Přímé náklady představují veškeré služby, práce externích pracovníků a materiál představený v subkapitole 3.2.3; příloha č. 1 pak zobrazuje konkrétní položky z účtového rozvrhu, jež se na této úrovni kalkulují. Vedle těchto položek zde mohou být připočteny speciální kalkulační položky, jež oceňují náklady za využití interních zdrojů podniku, např. sazba za použití firemního vozidla nebo sazba za použití studia s nahrávací a audiovizuální technikou. Část zisku je ve vzorci kalkulována jako **prodejní marže** – procentní přirážka k přímým nákladům – tato přirážka je stanovena na dvou úrovních, nižší pro subdodávky a vyšší pro další přímé náklady. Další položkou je tzv. **cena práce**, jež pokrývá kategorie osobních a režijních nákladů podniku ze subkapitoly 3.2.3 a část zisku. Tato položka se zjišťuje vynásobením sazby za práci počtem plánovaných dnů nebo hodin práce zaměstnance. Postup při stanovení sazeb za práci zaměstnanců je představen v následující kapitole. Při zjištění nákladů a směrné

ceny se navíc v případě, že je při zpracování zakázky použito tzv. **značkové řešení** podniku, tedy vlastní metodický postup, navyšuje zjištěná částka o kalkulační položku – sazbu za toto řešení.

Průměrné přímé náklady představují zhruba 55 % z celkového objemu kalkulací směrné ceny, cena práce pak cca 35 % z objemu kalkulací, 7 % připadá v průměru na prodejní marži a zbývající část pak na další položky. U jednotlivých typů zakázek přitom dochází ke značným rozdílům v zastoupení přímých nákladů a ceny práce. Část obratu podniku např. tvoří zakázky pro zahraniční výzkumné agentury, jejichž podstatou je pouze dodání dat, tedy zajištění terénního šetření bez následné analytické práce – u těchto zakázek je pochopitelně vyšší podíl přímých nákladů a nižší úroveň ceny práce. Vyšší úroveň přímých nákladů mají i zakázky řešené za pomoci subdodávek terénního sběru, neboť v rámci subdodávek jsou hrazeny přímé náklady a část režie a zisku dodavatele; nadprůměrné přímé náklady dále vykazují zakázky s osobním dotazováním, jež se pro zajištění potřebných dat používají nejčastěji. Naopak nadprůměrný podíl ceny práce vykazuje kvalitativní výzkum a dále i zakázky bez sběru dat, tedy např. sekundární analýzy nebo poradenská činnost.

3.3.3 Stanovení ceny práce

Cena za práci používaná v kalkulačním vzorci představuje příspěvek zakázky na úhradu osobních a režijních nákladů podniku a na úhradu zisku. V této položce jsou tedy kalkulovány jak přímé, tak i nepřímé mzdy, a veškerá podniková režie. Cena za práci se kalkuluje za pomoci tzv. **sazeb „člověkoden“** (používány jsou ale i sazby „člověkohodina“). Tyto sazby jsou určeny pro jednotlivé kategorie zaměstnanců, a to v závislosti na pracovní pozici, plánovaném podílu pracovní doby stráveném prací na zakázkách, který odpovídá dané pozici, a průměrných mzdových nákladech dané kategorie zaměstnanců.

Mezi podklady pro stanovení sazeb za práci zaměstnanců patří:

- plánovaná přidaná hodnota vycházející z ročního rozpočtu podniku, tedy především rozpočet osobních a režijních nákladů a plánovaný zisk;
- plánované personální obsazení, tedy počet a struktura zaměstnanců;

- plánovaná produktivita práce, tedy podíl pracovní doby strávené prací na zakázkách na fondu pracovní doby.

Sazby „člověkoděn“ se stanovují na období alespoň jednoho roku. V pravidelných intervalech se prověřuje výpočet tak, že se plánované hodnoty v kontrolním propočtu nahradí hodnotami z aktuálně zpracovaného forecastu anebo skutečně dosaženými výsledky.

Plánovaná přidaná hodnota

Výpočet sazeb „člověkoděn“ vychází z rozpočtované přidané hodnoty, kterou se v podniku označuje rozdíl mezi tržbami a přímými náklady. Přidaná hodnota zahrnuje součet položek osobních a režijních nákladů účelového členění podniku a plánovaného zisku. Alternativně lze pro určení plánované přidané hodnoty použít aktualizovaný rozpočet (forecast).

Plánované personální obsazení

Sazby „člověkoděn“ jsou určeny na čtyřech úrovních odpovídajících jednotlivým kategoriím zaměstnanců:

- kategorie ředitel, nejvyšší sazba používaná pro generálního ředitele a ředitele oddělení, kteří při zpracování nabídek a zakázek působí převážně jako konzultanti;
- kategorie expert 1 používaná pro kalkulaci práce vedoucího výzkumného sektoru, jež plní úlohu team leadera, a který je odpovědný za obrat svěřeného sektoru;
- kategorie expert 2 odpovídá pozicím projektových manažerů výzkumného oddělení, statistiků a dalších odborných pracovníků oddělení produkce, kteří jsou odpovědní za řízení a zpracování nabídek a zakázek, tato sazba se případně používá i pro odborné pracovníky obslužných oddělení;
- kategorie asistent, která se používá pro stanovení ceny práce asistentských pozic výzkumného oddělení a oddělení produkce, případně pro asistenty dalších oddělení.

Zpracovaný rozpočet stanovuje strukturu pracovní síly vycházející z organizačního schématu podniku a počty pracovníků na jednotlivých pozicích odpovídající potřebné kapacitě, jež musí být držena pro dosažení plánovaného obratu a zajištění provozu podniku.

Plánovaná produktivita práce

Plánovaná produktivita představuje podíl práce na zakázkách (tj. zakázky placené práce) na celkovém fondu pracovní doby, který se považuje za optimální vzhledem k požadovanému rozložení činností a aktivit mezi jednotlivé pozice zaměstnanců.

Podnik v tomto ohledu rozlišuje:

- produkční činnost, kterou je samotná výroba podniku, tedy práce na zakázkách vedoucí k dosažení tržeb podniku a k realizaci přidané hodnoty, sazby za produkční činnost proto pokrývají i náklady na další dva typy činností;
- předprodukční činnost, do které se řadí akviziční činnost, práce na nabídkách a rozvojové aktivity včetně vývoje nových značkových řešení;
- neprodukční činnost, do které spadá manažerská činnost, režijní a administrativní činnosti a čas věnovaný vzdělávání.

Každé zaměstnanecké pozici se stanovuje procentní vyjádření optimálního rozložení fondu pracovní doby mezi tyto činnosti, jež je pro zjednodušení přepočítáno i na počet hodin, které denně připadají na jednotlivé činnosti.

Fond pracovní doby se zjišťuje jako rozdíl fondu pracovních dnů hospodářského roku a dnů, kdy zaměstnanci nepracují z důvodu čerpání dovolené, onemocnění anebo z jiných důvodů.

Orientační propočet průměrné ceny za práci

Nejprve bude představen postup stanovení průměrné ceny za práci, z něhož vychází i postup při stanovení sazeb „člověkoden“ jednotlivých kategorií zaměstnanců. Postup výpočtu průměrné sazby za práci lze vyjádřit vzorcem:

$$\text{sazba člověkoden} = \frac{\text{roční objem přidané hodnoty}}{\text{počet produkčních zam.} * \text{fond prac. doby} * \text{podíl produkční čin.}}$$

1. Roční rozpočet je výchozím bodem při stanovení plánované přidané hodnoty. Pro hospodářský rok 2009/10 byl plánován obrat 62 mil. Kč, a to při 42 % úrovni přímých nákladů, což odpovídá 26 mil. Kč. Přidaná hodnota je tedy cca 36 mil. Kč.

Z této částky připadá 28,5 mil. na složku osobních nákladů a 6,5 mil. na složku režijních nákladů. Zbývající část je zisk.

2. Průměrná sazba se stanovuje na jednoho produkčního zaměstnance, tedy pracovníka, jehož pracovní náplň z podstatné části zahrnuje produkční činnost. V podniku jde o zaměstnance výzkumného a produkčního oddělení. Z celkového plánovaného přepočteného počtu pracovníků podniku – 42,25 zaměstnanců – připadá na výzkumné oddělení 26,7 pracovníků a na oddělení produkce 7,8 pracovníků, celkově je tedy v rámci ročního rozpočtu plánováno 34,5 produkčních zaměstnanců.
3. V hospodářském roce 2009/10 je 251 pracovních dní, fond pracovní doby je dále snížen o dny čerpání dovolené – podnik poskytuje týden dovolené navíc, celkem tedy 25 dnů – a o dny nepřítomnosti z důvodu nemoci a jiných zákonných důvodů, které jsou na základě průměrů z minulých let stanoveny na 6 dnů. Fond pracovní doby je tedy 220 dnů.
4. Pro produkční pracovníky je stanoveno optimální rozložení pracovních doby poměrným zastoupením jednotlivých činností na fondu pracovní doby. Dle tohoto rozložení připadá v průměru 59 % na produkční činnosti, 18 % na předprodukční činnosti a zbývající část na neprodukční činnosti.

Dosazením uvedených hodnot do vzorce se stanoví průměrná sazba „člověkoden“:

$$\text{sazba člověkoden} = \frac{35\,960\,000}{34,5 * 220 * 0,59} = \frac{35\,960\,000}{4\,478} = 8\,030 \text{ Kč/den}$$

Vypočtená sazba „člověkoden“ odpovídá v průměru 8 tis. Kč za den práce zaměstnance, sazba „člověkohodina“ je tedy 1 tis. Kč za hodinu práce zaměstnance.

Stanovení ceny za práci pro jednotlivé kategorie zaměstnanců

Analogicky lze stanovit i sazby pro jednotlivé kategorie pracovníků. Podnik pro kalkulaci těchto sazeb používá model pro propočet a ověření sazeb „člověkoden“ představený v tabulce č. 3. Stanovenou strukturou a počtem zaměstnanců na jednotlivých pozicích a jim příslušného očekávaného podílu produkční činnosti na celkovém fondu pracovní doby je dán roční fond produkční pracovní doby. Vynásobením fondu produkční pracovní doby každé skupiny zaměstnanců a příslušné

sazby „člověkoden“ se v rámci modelu otestuje, zda je dosahováno požadovaného objemu přidané hodnoty.

V uvedeném modelu je kategorii Expert 2, jež je vzhledem k druhu práce a počtu pracovníků skupinou s největším počtem produkčních hodin, přiřazena průměrná sazba za práci, tedy 8 tis. Kč / den. Další sazby jsou nastaveny s ohledem na rozdílnosti jednotlivých kategorií z pohledu typu práce a průměrných mzdových nákladů pracovníků v rozmezí od 5,2 tis. za den práce asistenta do 12 tis. za práci ředitelů.

Tabulka 3 Model propočtu a ověření sazeb za práci zaměstnanců

Oddělení – Kategorie zam.	Počet zam.	Podíl prod. činnosti	Sazba v tis. / den	Přid. hodn. v tis. / den	Přid. hodn. v tis. / rok
Výzkum – Ředitel	2,00	17%	12,0	4,1	915,7
Výzkum – Expert 1	7,00	39%	9,6	26,5	5 982,6
Výzkum – Expert 2	14,00	62%	8,0	69,3	15 668,7
Výzkum – Asistent	3,70	73%	5,2	14,1	3 181,1
Produkce – Ředitel	1,00	39%	12,0	4,7	1 068,3
Produkce – Expert 2	5,80	73%	8,0	33,9	7 671,6
Produkce – Asistent	1,00	79%	5,2	4,1	925,9
Fin. a provoz – Ředitel	1,75	-	12,0	-	-
Fin. a provoz – Expert 2	3,00	-	8,0	-	-
Fin. a provoz – Asistent	2,00	6%	5,2	0,6	132,3
Vedení spol. - Ředitel	1,00	17%	12,0	2,0	457,9
Suma	42,25	48%	-	159,3	36 004,0

Zdroj: Podklady podniku (vlastní zpracování)²

3.3.4 Vzorová kalkulace zakázky

Kalkulační postup podniku bude zobrazen na příkladu propočtu nákladů a stanovení ceny vybrané zakázky realizované v hospodářském roce 2009/10. Zakázka byla zpracována pro zákazníka ze sektoru XXX, zvolenou metodikou sběru dat bylo osobní a telefonické dotazování. Zakázka byla zpracována od návrhu šetření, zpracování

² Uvedený model pracuje s určitým zjednodušením – generovaná přidaná hodnota zahrnuje očekávaný zisk, který je v podnikovém kalkulačním vzorci zčásti pokrýván prodejní marží. Variantně lze tedy propočítat sazby za práci odpovídající přidané hodnotě po odečtení příspěvku generovaného prodejní marží. Prodejní marže dosahuje v průměru 7,5 % z přímých nákladů, což vede ke snížení požadované přidané hodnoty na 34 mil. (toho lze dosáhnout např. snížením nejnižší sazby na 5 tis. Kč / den).

dotazníků, sběru a zpracování dat po zpracování závěrečné zprávy z výzkumu a prezentaci výstupů zákazníkovi.

Vyhotovený kalkulační formulář představuje příloha č. 2. V rámci firemního intranetu je sledována smluvní cena a kalkulace nákladů společně se skutečně vynaloženými přímými náklady a cenou práce. Obrázek č. 5 zobrazuje srovnání propočtové a výsledné kalkulace v interním systému po řízení zakázek.

3.4 Zhodnocení kalkulace podniku

Text bude ještě upraven... Kalkulace jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů manažerského účetnictví. Využívány jsou při plánování nákladů i jejich následné kontrole, přinášejí také informace pro rozhodování o cenách. Jde o nejstarší a nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení, slouží jak řízení hospodárnosti, tak i hodnocení ekonomické efektivity výkonů. Jsou součástí informačního systému podniku, společně s účetnictvím, rozpočtováním, statistikou a operativní evidencí vytváří podklady pro řízení.

Kalkulace slouží ke zjištění či stanovení nákladů jednotlivého výkonu a z nich vyplývající ceny. Z tohoto důvodu mají klíčový význam při řízení nákladů výkonu. Tato skutečnost nabývá na významu zejména v současné silně konkurenční době. Pro každý podnik je důležité správně stanovit cenu svých produktů či služeb. V době, kdy je cena celé řady výkonů stanovena trhem, je pro úspěch každého podniku nezbytné řídit výši nákladů tak, aby bylo dosaženo požadovaného zisku. S problematikou kalkulací se proto setkává každý podnik, bez ohledu na zaměření činnosti nebo svou velikost.

Král: „Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku, z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání, nad vypočítací schopností a využitím kalkulace by se

*s ekonomy měli sejít obchodníci, konstruktéři, technologové, manažeři odpovědní za investiční rozvoj i řešení výrobních problémů.*³

³ KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7, s. 168.

4 Závěr

Text bude ještě upraven... Kalkulace jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů manažerského účetnictví. Využívány jsou při plánování nákladů i jejich následné kontrole, přinášejí také informace pro rozhodování o cenách. Jde o nejstarší a nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení, slouží jak řízení hospodárnosti, tak i hodnocení ekonomické efektivnosti výkonů. Jsou součástí informačního systému podniku, společně s účetnictvím, rozpočtováním, statistikou a operativní evidencí vytváří podklady pro řízení.

Kalkulace slouží ke zjištění či stanovení nákladů jednotlivého výkonu a z nich vyplývající ceny. Z tohoto důvodu mají klíčový význam při řízení nákladů výkonu. Tato skutečnost nabývá na významu zejména v současné silně konkurenční době. Pro každý podnik je důležité správně stanovit cenu svých produktů či služeb. V době, kdy je cena celé řady výkonů stanovena trhem, je pro úspěch každého podniku nezbytné řídit výši nákladů tak, aby bylo dosaženo požadovaného zisku. S problematikou kalkulací se proto setkává každý podnik, bez ohledu na zaměření činnosti nebo svou velikost.

Téma bakalářské práce „Kalkulace a kalkulační metody v manažerském účetnictví“ jsem si vybrala právě z důvodu velkého významu kalkulací a vhodně nastavených kalkulačních postupů a zvolených metod pro řízení nákladů a stanovení ceny. Téma je pro mě přínosné i vzhledem k mé profesi, neboť jsem pracovala na různých pozicích v rámci finančního oddělení, od finanční účetní po funkci controllerky a finanční manažerky, a na každé z těchto pozic jsem se setkávala s problematikou kalkulací.

Hlavním cílem práce je analýza kalkulačního vzorce a techniky kalkulace konkrétního podniku. Na základě provedené analýzy je aktuální stav vyhodnocen a v případě zjištění závažných nedostatků budou zpracována doporučení vedoucí ke zlepšení kalkulací. Předpokladem je představení teoretických poznatků vycházející z odborné literatury a dalších zdrojů.

Práce je rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a část praktickou. První část shrnuje teoretická východiska vyplývající z odborné literatury, druhá část se věnuje představení kalkulačních metod konkrétního podniku.

Teoretická část je rozdělena do čtyř subkapitol, v jejichž rámci budou charakterizovány jednotlivé pojmy související s tematikou práce. Nejprve budou představeny účetní subsystémy finančního, nákladového a manažerského účetnictví a jejich vzájemné vztahy. Dále budou charakterizovány náklady a jejich odlišná pojetí. Práce představí různé možnosti klasifikace nákladů, jež jsou nezbytným předpokladem jejich řízení. Osvětleny budou základní pojmy související s kalkulacemi, metodami kalkulace a kalkulačním systémem. V poslední subkapitole pak budou představeny kalkulační metody a jejich členění, zároveň budou popsány základní kalkulační metody, tedy kalkulace přírážková, kalkulace variabilních nákladů a kalkulace dle aktivit, a také speciální kalkulační metody. Závěrem se tato část věnuje vztahu mezi nákladovou kalkulací a kalkulací ceny a specifiky kalkulací v podnicích poskytujících služby.

V praktické části je představena kalkulace a kalkulační metoda vybraného podniku. Nejprve je představen podnik, v němž sledujeme kalkulační postupy – tímto podnikem je výzkumná agentura, tedy společnost poskytující služby průzkumu trhu a veřejného mínění a související marketingová poradenství. Práce uvede základní informace o podniku, jeho založení a historii, dále je představeno portfolio služeb, vnitřní struktura podniku a je také charakterizována organizace informačního systému podniku, jeho účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. V další části se práce věnuje nákladům podniku, jež jsou středem zájmu kalkulací. Zobrazena je struktura nákladů z pohledu druhového členění a z pohledu účelového členění, které používá podnik při řízení. Ve třetí subkapitole praktické části pak mohou být představeny kalkulace podniku a jeho kalkulační vzorec. Práce se zabývá otázkou, jakým způsobem přiřazuje podnik náklady svým výkonům. Zároveň je prezentován příklad kalkulace nákladů a ceny typové zakázky. Závěr této kapitoly je věnován vyhodnocení uvedené kalkulační metody, pozornost je věnována kladům i záporům zvolené kalkulační techniky.

Král: „Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku, z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání, nad vypočítací schopností a využitím kalkulace by se

s ekonomy měli sejít obchodníci, konstruktéři, technologové, manažeři odpovědní za investiční rozvoj i řešení výrobních problémů. ⁴

⁴ KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7, s. 168.

Literatura

Primární zdroje

Podnikové materiály (propagační materiály a prezentace podniku, výroční zprávy, statutární výkazy, data z účetnictví, rozpočty, interní reporting, data z interního systému, kalkulační schéma, kalkulace nákladů a kalkulace cen)

Odborné knihy a časopisy

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M., KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha : Prospektum, 2003. 156 s. ISBN 80-7175-119-7.

HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktual. vyd. Praha : Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, H. *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. 1. vyd. Praha : C. H. BECK, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, J. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha : Grada, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

MACÍK, K. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. Ostrava : Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.

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

ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Internetové zdroje

TOMKOVÁ, Z. Kalkulace - první dáma controllingu. *Časopis IT Systems [online]*. 2002, příloha 4/2002, [cit. 2011-03-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.systemonline.cz/clanky/kalkulace-prvni-dama-controllingu.htm>>.

Přílohy

Příloha 1 Přehled přímých (jednicových) nákladů podniku

Účelové členění (interní podoba)	Kód účtu	Název účtu	Druhové členění (dle výk. zisku a ztráty)
Subdodávky zak. a terénu	518 105 Z	Subdodávky zakázek	Služby
Subdodávky zak. a terénu	518 106 Z	Subdodávky internetové dot.	Služby
Subdodávky zak. a terénu	518 107 Z	Subdodávky telefonické dot.	Služby
Subdodávky zak. a terénu	521 105 Z	DOPP - zprac. dílčích částí zak.	Mzdové náklady
Odměny a cest. tazatelů	518 108 Z	Dotazování, mystery shopping	Služby
Odměny a cest. tazatelů	521 108 Z	DOPP - dotazování, mystery sh.	Mzdové náklady
Odměny a cest. tazatelů	518 111 Z	Rekrutace na FG, ID	Služby
Odměny a cest. tazatelů	521 111 Z	DOPP - rekrutace na FG, ID	Mzdové náklady
Odměny a cest. tazatelů	518 112 Z	Moderace FG, ID	Služby
Odměny a cest. tazatelů	521 112 Z	DOPP - moderace FG, ID	Mzdové náklady
Odměny a cest. tazatelů	518 121 Z	Cestovné externisté	Služby
Odměny a cest. tazatelů	512 121 Z	Cestovné externisté	Služby
Odměny a cest. tazatelů	531 101 Z	Silniční daň - vozy zam.	Daně a poplatky
Odměny respondentů	518 113 Z	Odměny respondentů	Služby
Odměny respondentů	521 113 Z	DOPP - odměny respondentů	Mzdové náklady
Odměny respondentů	513 102 Z	Dárky pro respondenty	Služby
Odměny respondentů	521 114 Z	DOPP - naturální odměny resp.	Mzdové náklady
Zabezpečení sběru dat	501 113 Z	Materiál na tisk, kopie, vazby	Spotřeba mat. a energie
Zabezpečení sběru dat	518 103 Z	Tisk, kopírování, vazby	Služby
Zabezpečení sběru dat	518 120 Z	Poštovné, kurýr, přepravné	Služby
Zabezpečení sběru dat	518 119 Z	Hovorné	Služby
Zabezpečení sběru dat	518 115 Z	Nájemné studií a salóneků	Služby
Zabezpečení sběru dat	518 116 Z	Nájemné techniky	Služby
Zabezpečení sběru dat	513 101 Z	Pohoštění při FG	Služby
Zabezpečení sběru dat	501 111 Z	Materiál na zakázky	Spotřeba mat. a energie
Práce na zak., poradenství	518 104 Z	Poradenské a právní služby	Služby
Práce na zak., poradenství	521 104 Z	DOPP - odborné poradenství	Mzdové náklady
Práce na zak., poradenství	518 102 Z	Překlady a tlumočení	Služby
Práce na zak., poradenství	521 102 Z	DOPP - překlady a tlumočení	Mzdové náklady
Práce na zak., poradenství	518 101 Z	Administrativní práce	Služby
Práce na zak., poradenství	521 101 Z	DOPP - administrativní práce	Mzdové náklady
Práce na zak., poradenství	518 126 Z	Ostatní služby	Služby
Práce na zak., poradenství	521 126 Z	DOPP - ostatní práce	Mzdové náklady
Zpracování dotazníků	518 109 Z	Kódování	Služby
Zpracování dotazníků	521 109 Z	DOPP - kódování	Mzdové náklady
Zpracování dotazníků	518 110 Z	Nahrávání	Služby
Zpracování dotazníků	521 110 Z	DOPP - nahrávání	Mzdové náklady
Cestovné zaměstnanců	512 101 Z	Cestovné zam. - tuzemské	Služby
Cestovné zaměstnanců	512 102 Z	Cestovné zam. - zahraniční	Služby
Cestovné zaměstnanců	501 120 Z	Pohonné hmoty	Spotřeba mat. a energie

Zdroj: Účtový rozvrh podniku (vlastní zpracování)

Příloha 2 Vzorová kalkulace

Oddělení – Kategorie zam.	Počet zam.	Podíl prod. činnosti	Sazba v tis. / den	Přid. hodn. v tis. / den	Přid. hodn. v tis. / rok
Výzkum – Ředitel	2,00	17%	12,0	4,1	915,7
Výzkum – Expert 1	7,00	39%	9,6	26,5	5 982,6
Výzkum – Expert 2	14,00	62%	8,0	69,3	15 668,7
Výzkum – Asistent	3,70	73%	5,2	14,1	3 181,1
Produkce – Ředitel	1,00	39%	12,0	4,7	1 068,3
Produkce – Expert 2	5,80	73%	8,0	33,9	7 671,6
Produkce – Asistent	1,00	79%	5,2	4,1	925,9
Fin. a provoz – Ředitel	1,75	-	12,0	-	-
Fin. a provoz – Expert 2	3,00	-	8,0	-	-
Fin. a provoz – Asistent	2,00	6%	5,2	0,6	132,3
Vedení spol. - Ředitel	1,00	17%	12,0	2,0	457,9
Suma	42,25	48%	-	159,3	36 004,0

Zdroj: Podklady podniku (vlastní zpracování)