

Návrh kalkulace cen vybraných výrobků společnosti KOVONAX spol. s r. o.

Ivana Jakubcová

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Vyšší odborná škola ekonomická
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ivana Jakubcová**
Osobní číslo: **M110190**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Finanční řízení podniku**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Návrh kalkulace cen vybraných výrobků společnosti KOVONAX spol. s r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- **Prostudujte vhodnou odbornou literaturu k problematice sestavování kalkulací a cen výrobků.**

II. Praktická část

- **Charakterizujte společnost KOVONAX spol. s r. o..**
- **Popište a zhodnoťte dosud využívané kalkulační metody.**
- **Provedte analýzy potřebné pro návrh kalkulace cen výrobků.**
- **Navrhněte a doporučte kalkulace cen vybraných výrobků.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

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

HORNGREN, Charles T. Cost accounting: a managerial emphasis. 13th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, xxvi, c2009. ISBN 978-0-13-612663-8.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil a kolektiv. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.

POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Eva Heczková, Ph.D.

Vyšší odborná škola ekonomická


Datum zadání bakalářské práce:

16. června 2014


Termín odevzdání bakalářské práce:

22. srpna 2014

Ve Zlíně dne 20. června 2014


Mgr. Pavel Hýl
v zast. děkanka




Bc. Ing. Šárka Vránová, Ph.D.
v zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému;
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 25.7.2014

Jakubcová

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá návrhem kalkulace cen pro společnost KOVONAX spol. s r. o. Je rozdělena do dvou částí, a to teoretické a praktické.

Teoretická část nejprve charakterizuje náklady a jejich členění. Dále se zabývá kalkulacemi, a to především vymezením základních pojmů, kalkulačním systémem a metodami kalkulace.

Teoretická část je podkladem pro část praktickou, která nejprve představuje společnost KOVONAX spol. s r. o., jak historii, tak současnost. Dále jsou zde uvedeny analýzy současného stavu nákladů a analýzy současného kalkulačního systému této společnosti. Tyto analýzy jsou prováděny na třech vybraných výrobcích, které společnost vyrábí. Za nejdůležitější část této práce je považován návrh kalkulace cen těchto vybraných výrobků a doporučení, jak lépe kalkulovat ceny nových výrobků.

Klíčová slova: náklady, kalkulace cen výrobků, kalkulační systém, analýza kalkulačního systému, metody kalkulace

ABSTRACT

This thesis deals with a price calculation proposal for the company KOVONAX spol. s r. o. It is divided into two parts, the first is theoretical, the second is practical.

The theoretical part at first deals with the costs and their division and then with the calculations, primarily the definition of basic concepts, the calculation system and methods of calculation.

The theoretical part is a base for the practical part which firstly introduces the company KOVONAX spol. s r. o. from the historical point of view as well as the present. Furthermore there are some analyses included, containing all the costs and present costing system of the company. These analyses are carried on three selected products that are produced by the company. The most important part of this thesis is the price calculation draft of these selected products with the recommendation on how to improve the price calculation for new products.

Keywords: costs, calculation of product prices, costing system, analysis of the calculation system, methods of calculation

Touto cestou bych moc ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Evě Heczkové, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a také čas, který mi věnovala.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti KOVONAX spol. s r. o. za poskytnutí potřebných materiálů a informací, bez kterých by nebylo možné tuto práci napsat.

Poděkování patří i mé rodině za jejich podporu a pomoc během studia.

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 NÁKLADY	11
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	11
1.2 ALOKACE NÁKLADŮ	17
2 KALKULACE	19
2.1 PRVKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	19
2.2 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE	20
2.3 VÝSLEDNÁ KALKULACE	22
2.4 PŘEDMĚT KALKULACE.....	22
2.5 METODA KALKULACE.....	23
2.6 KALKULAČNÍ VZOREC	25
2.7 VYUŽITÍ KALKULACÍ	29
II PRAKTICKÁ ČÁST	30
3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	31
3.1 HISTORIE	32
3.2 SOUČASNOST	32
4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NÁKLADŮ	35
5 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	37
5.1 STRUKTURA KALKULACE.....	37
5.2 PODÍL REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	38
5.3 KALKULACE VYBRANÝCH VÝROBKŮ VE SPOLEČNOSTI KOVONAX SPOL. S R. O.	40
5.3.1 Kalkulace výrobku NIKA	40
5.3.2 Kalkulace výrobku SABINA VII.	42
5.3.3 Kalkulace výrobku FORMEX.....	43
5.4 SHRUTÍ SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	44
6 NÁVRH KALKULACE CEN VÝROBKŮ	45
6.1 ÚPRAVA KALKULAČNÍ METODY.....	45
6.2 ÚPRAVA STRUKTURY NÁKLADŮ V KALKULAČNÍM VZORCI.....	51
7 SHRUTÍ A DOPORUČENÍ	63
ZÁVĚR	65
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	67
SEZNAM OBRÁZKŮ	70
SEZNAM TABULEK	71
SEZNAM PŘÍLOH	72

ÚVOD

Kalkulace je činnost, která představuje přiřazení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen. Kalkulace jsou vytvářeny různými metodami. Tyto metody jsou závislé na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a struktuře nákladů. Kalkulace lze v každém podniku mnohostranně využít, jsou zdrojem užitečných a nezbytných informací. Tyto informace lze využít jako informace k rozhodování, např. zda některé výrobky bude společnost vyrábět či nikoliv, jako nástroj ocenění zásob vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky atd.), k hodnocení různých cenových návrhů, a také jako velmi důležitý podklad pro tvorbu budoucích plánů společnosti.

Cílem této bakalářské práce je návrh kalkulace cen vybraných výrobků společnosti KOVONAX spol. s r. o. Práce nejdříve analyzuje jejich současný kalkulační systém, a následně navrhuje další, lepší kalkulační systém pro jejich společnost.

Teoretická část této bakalářské práce je zaměřena především na kalkulace, ale protože s kalkulacemi úzce souvisí i náklady, začíná s jejich charakteristikou a členěním. Větší část je věnována kalkulacím, vymezení základních pojmů kalkulace, kalkulačním systémem a metodami kalkulace.

Praktická část nejprve představuje společnost KOVONAX spol. s r. o., jak historii, tak současnost. Dále je věnována především analýzám a výpočtům, analyzuje současný stav nákladů, následuje analýza současného kalkulačního systému této společnosti. Tyto analýzy jsou prováděny na třech vybraných výrobcích, které společnost vyrábí. Jsou to výrobky, které jsou ve společnosti nejvíce žádané, a to z hlediska jejich zařazení podle podnikového katalogu. Zastoupení výrobků je následující, dva výrobky jsou zařazeny z nábytku pro zdravotnictví a pečovatelský a jeden je v zastoupení sedacího nábytku.

V závěru práce je kapitola Shrnutí a doporučení, která je považována za nejdůležitější část této bakalářské práce. Navrhuje a objasňuje lepší způsob stanovení ceny výrobků, a to jak současně, tak i nově vyráběných výrobků.

V příloze jsou uvedeny vybrané části vnitropodnikové dokumentace. Tyto části dokumentace jsou v příloze zařazeny především proto, aby lépe objasnily některé části této práce.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Existuje dvojí členění nákladů, jedno je ve **finančním účetnictví** a druhé je v **manažerském účetnictví** (Synek a kolektiv, 2003, s. 73).

Manažerské účetnictví zahrnuje opatření, finanční zprávy a nefinanční informace, které pomáhají manažerům při rozhodování o splnění cílů organizace. Manažeré používají vybrané informace k realizaci strategií, ke koordinaci designu výrobku, k marketingovému rozhodování a vyhodnocování výkonu. (Horngren, c2009, s. 4)

Finanční účetnictví se zaměřením na podávání zpráv externím stranám, jako jsou investoři, vládní agentury, banky a dodavatelé. Zahrnuje opatření a záznamy obchodních transakcí a poskytuje účetní závěrky, které jsou založeny na všeobecně uznávaných účetních zásad. (Horngren, c2009, s. 4)

„**Ekonomická teorie** definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolávána tvorbou podnikových výnosů.

Účetní pojetí nákladů tuto obecnou definici zhruba odráží: účetními náklady je spotřeba hodnot (snížení hodnot) v daném období zachycená ve finančním účetnictví.“ (Synek a kolektiv, 2003, s. 73)

Náklady je nutné odlišovat od peněžních výdajů. Peněžní výdaje představují úbytek peněžních fondů podniku (stavu hotovosti, peněz na účtech v bance) bez ohledu na účel jejich použití. **Náklady vždy musí souviset s výnosy příslušného období;** musí být zajištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Je to zabezpečeno tzv. **časovým rozlišováním nákladů a výnosů.** To má za výsledek, že některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného období, popřípadě do jiných období. (Synek a kolektiv, 2003, s. 73-74)

1.1 Členění nákladů

„Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich vhodné, podrobnější členění. Manažerské účetnictví pracuje se dvěma základními členěními nákladů:

- druhovým členěním (členění podle nákladových druhů),
- kalkulačním účelovým členěním.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 77)

Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vyžaduje vykazování požadavků vyvolaných řízením podniku jako celku a potřebu znát k tomu naturální podstatu podnikem spotřebovávaných zdrojů. Jde o členění nákladů podle **nákladových druhů**, kdy nákladovými druhy jsou věcně stejnorodé položky nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

„Za základní nákladové druhy se přitom považují:

- spotřeba materiálu včetně spotřeby energie;
- spotřeba a použití externích prací a služeb, jako např. výrobních kooperací, poradenských, telekomunikačních, opravářských apod. služeb;
- mzdové a ostatní náklady (vč. sociálního a zdravotního pojištění);
- odpisy dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku;
- finanční náklady, jako jsou např. bankovní výlohy, pojistné, nákladové úroky, apod.

Nákladové druhy, vstupující do podniku, lze charakterizovat takto:

- jde o náklady **prvotní**, zachycované hned při jejich vstupu do podniku;
- jde o náklady **externí**, vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů;
- jde o náklady **jednoduché**, které nelze už dále členit na jednodušší složky.“
(Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Prvotní náklady jsou takové, které se objevují v dané aktivitě poprvé. Náklady, které vznikají uvnitř podniku, se projevují podruhé, jsou to náklady vyvolané spotřebou nákladů prvotních. Jde jen o přerozdělení prvotních nákladů uvnitř podniku. Pokud by byly zařazeny do druhového členění, byly by vykazovány podruhé, proto to jsou náklady **druhotné**. (Čechová, 2011, s. 74)

Externí náklady vstupují do příslušné aktivity zvenčí, nemohou vznikat uvnitř výrobního procesu, uvnitř podniku. Náklady vznikající uvnitř podniku jsou náklady **interní**, které vyjadřují vnitřní koloběh vztahů v rámci podniku, jsou důsledkem spotřeby výkonů vytvořených uvnitř podniku. (Čechová, 2011, s. 73)

Jednoduché náklady, které jsou vyjádřeny jen jednou položkou (například je to spotřeba materiálu, nebo energie). Naproti tomu náklady **složené**, někdy nazývané **komplexní**, jsou složky z více prvků, různě kombinovány v rámci podniku podle toho, kde jsou spotřebovány a pro koho. (Čechová, 2011, s. 74)

V podstatě lze říci, že:

- **jednoduché** náklady jsou **externí** náklady a vstupují do procesu poprvé, tedy **prvotní**,
- **komplexní** náklady jsou náklady **druhotné**, tvořené řadou prvotních, a tudíž i externích nákladových druhů. (Čechová, 2011, s. 74)

Účelové členění nákladů

„Členění nákladů podle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů a tím nedává možnost kontroly přiměřenosti spotřeby nákladů. K hodnocení přiměřenosti vznikajících nákladů je proto nutné použít členění nákladů **podle účelu**, tj. podle činností, které vyvolávají jejich vznik.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Jak uvádí Čechová (2011, s. 75) náklady lze sledovat

- ve vztahu k výkonům,
- nebo ve vztahu k útvarům.

Ve vztahu k výkonům lze rozlišovat následující typy:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady přímé a nepřímé,
- náklady jednicové a režijní.

Rozlišení **nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení** je zcela objektivním procesem a odpovídá průběhu dané aktivity. Náklady na obsluhu a řízení jsou obvykle vynakládány současně s náklady technologickými, ale mohou být spojeny s více technologickými procesy. Obě skupiny nákladů se vyznačují určitými charakteristickými znaky. U technologických nákladů to představuje spotřebu materiálu a mzdy pracovníků. U nákladů na obsluhu a řízení to jsou například náklady na skladování materiálu, náklady na opravy a udržování strojů a zařízení, mzdové náklady řídicích pracovníků. (Čechová, 2011, s. 75-76)

Přímé náklady jsou takové náklady, které lze jednoznačně a spolehlivě vyčíslit současně s příslušným výkonem. Především k přímým nákladům patří náklady technologické, v některých případech lze přímo vyčíslit a stanovit i náklady na obsluhu a řízení.

Nepřímé náklady představují náklady, které nelze přímo přiřadit určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů, tj. matematickými výpočty. Charakteristickým

znakem nepřímých nákladů je to, že jsou vynakládány neoddělitelně na více aktivit a tedy i výkonů, a že jejich přiřazení určité aktivitě se děje pomocí matematicko-technických metod. Obvykle sem patří náklady na obsluhu a řízení, avšak i zde existují výjimky. Nepřímo jsou přiřazovány i náklady, které by na první pohled mohly být považovány za náklady přímé, jako jsou odpisy výrobních zařízení sloužících pro několik druhů výkonů a spotřeba materiálu u výroby několika druhů výrobků, která není evidována samostatně apod. (Čechová, 2011, s. 76-77)

„Jednicové náklady se vykazují v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednici výkonu. Typickými jednicovými náklady jsou:

- náklady na spotřebu materiálu,
- náklady na mzdy,
- výjimečně odpisy strojů, a to v případech, kdy doba užívání se předpokládá na výrobu určitého počtu výrobků apod.“ (Čechová, 2011, s. 78)

Jednicové náklady jsou náklady, které lze jednoznačně přiřadit k určitému výkonu. Z toho vyplývá, že to jsou náklady technologické, ale lze mezi ně zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. Naopak z hlediska členění nákladů na přímé a nepřímé jsou to náklady zásadně přímé. (Čechová, 2011, s. 78)

„Režijní náklady jsou vyjadřovány v komplexních položkách (nikoliv samostatných), jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Patří sem:

- zásobovací režie,
- výrobní režie,
- správní režie,
- odbytová režie.“ (Čechová, 2011, s. 78)

Členění zcela jasně vystihuje jednotlivé skupiny činností podniku, které na sebe postupně navazují:

- Pokud má být uskutečněna výroba, musí se nakoupit materiál, a o to se obvykle postará útvar zásobování. Náklady, které jsou spojeny s jeho činností, jsou rozpočítány na ostatní střediska, pro která útvar zásobování zajišťuje materiál. Tato činnost je nazývána jako **zásobovací režie**.

- Když je nakoupen materiál a vše ostatní připraveno k výrobě, nastupuje funkce výrobního útvaru, kde vznikají jak jednicové náklady, tak také režijní, které jsou společné pro výrobní útvar a nelze je přiřazovat jednotce výkonu. Jsou tedy opět rozpočítány na jednotlivé jednotky výkonu podle předem stanoveného klíče. Tyto náklady jsou soustředěny do tzv. **výrobní režie**.
- **Správní režie** vzniká v útvaru podniku, který nevykazuje přímé výkony, z nichž by podniku plynuly tržby od externích odběratelů, nicméně tyto útvary jsou pro dobrý a plynulý chod celého podniku nezbytné, např. náklady na mzdy řídicích pracovníků, pracovníků účtáren, náklady na provoz útvaru vedení podniku, ekonomického úseku, vývojového střediska atd. Aby byly uhrazeny, musí být rozpočítány.
- Poslední kategorií režie je tzv. **odbytová režie**, která souvisí s činností odbytového útvaru, tj. obchodníků, útvaru balení a expedice výrobků, pracovníků prodeje apod. Zde také nevznikají přímé výkony, avšak výrobky, které by byly vyrobeny, ale nebyly by prodány, nepřinesly by podniku žádné tržby a celý proces by neměl žádoucí efekt.

Všechny režijní náklady mají tedy společný charakter, a proto se na jednotku výkonu rozdělují pomocí nepřímých metod. Nepřiřazují se přímo jako např. materiál na jednotku výkonu, ale poměrem ke spotřebované jednotce nákladů, která bude zvolena. Na první pohled se může zdát, že jsou tyto náklady také přiřazovány přímo, ale není tomu tak. Ve své podstatě jsou to náklady na obsluhu a řízení. (Čechová, 2011, s. 78-79)

„Popsané členění nákladů na jednicové a režijní, využívané při kalkulování, se nazývá **kalkulačním členěním nákladů**.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79)

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Uskutečňování aktivit podniku je rozděleno do různých útvarů, organizačních složek, sledování, organizace a regulace celého procesu se pak stává problematickým ve vztahu k celému podniku. Jelikož náklady vznikají vždy v určitém útvaru, lze je sledovat ve vztahu k těmto útvarům. Tato klasifikace se nazývá **členění podle místa vzniku**.

Základním cílem tohoto sledování nákladů je:

- zajištění věcné a časové souvislosti mezi objemem výkonů a potřebným množstvím zdrojů k jejich vytvoření,

- optimální využití zdrojů umístěných v daném útvaru (využití kapacity),
- zajištění optimálních proporcí mezi jednotlivými útvary, vzájemné spolupráce.

U větších organizačních útvarů jsou dále rozloženy pravomoci v rozhodování, ale také odpovědnosti za chod daného místa. Pak může být využito **členění nákladů podle odpovědnosti**. (Čechová, 2011, s. 80)

Náklady ve vztahu ke změně objemu výroby

V závislosti na změnách výkonů lze náklady rozdělit do dvou základních skupin, a to:

- náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výkonů ve své absolutní hodnotě mění, při zvýšení objemu výkonů se zvyšují a při poklesu objemu výkonů se snižují, jsou tedy na změnách objemu **závislé**, a jsou proměnlivé. Tyto náklady se nazývají **variabilní**,
- náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výkonů ve své absolutní hodnotě nemění, při poklesu či zvýšení objemu výkonů zůstávají stejné, jsou tedy na změnách objemu **nezávislé**, jsou to náklady stálé. Tyto náklady se nazývají **fixní**. (Čechová, 2011, s. 81-82)

Variabilní náklady lze dále členit na:

- proporcioální, které přímo úměrně závisí na počtu prováděných výkonů,
- podproporcioální, které rostou v absolutní výši pomaleji než objem prováděných výkonů,
- nadproporcioální, které rostou v absolutní výši rychleji než objem prováděných výkonů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79-80)

Z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění vychází z posouzení, které náklady budou uvažovanou variantou řešení rozhodovací úlohy ovlivněny, a které nikoliv. Rozčlenění nákladů podle odpovědnosti vedlo ke vzniku:

- skupiny tzv. **relevantních nákladů**; tj. nákladů, důležitých z hlediska daného rozhodnutí, protože při uskutečnění varianty se tyto náklady – vzhledem k původní variantě – mění,
- skupiny tzv. **irelevantních nákladů**; pro dané rozhodnutí nedůležitých, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79-80)

1.2 Alokace nákladů

„Alokace představuje přiřazení nákladů, výnosů a zisku objektu alokace, kterým mohou být výkony, zákazníci, distribuční sítě, útvary, činnosti, procesy, investiční projekty. Největší pozornost se přitom soustředí **na výkony podniku**, a to nejen z důvodu, že se jedná o historicky nejstarší objekt alokace, ale zároveň přiřazení nákladů jednotlivým výkonům v relativně složitých procesech jejich tvorby patří mezi nejobtížnější alokační úkoly. Zjištění nákladů vynaložených na jednotlivé výkony je často i předpokladem pro další analýzy založené na přiřazení nákladů zákazníkům či distribučním sítím.“ (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 116)

Předpokladem alokace nákladů je oddělení nákladů přímo přiřaditelných objektu alokace (tzv. přímých nákladů) a nákladů, které nelze přímo přiřadit objektu alokace (tzv. nepřímých nákladů).

Z relativně širokého počtu rozhodovacích úloh, pro které je kalkulace nákladů výkonu sestavována, vyplývá, že neexistuje univerzálně správný či špatný postup přiřazení nákladů. Každý postup by měl respektovat nejen vztah nákladů ke konkrétnímu výkonu, ale zejména vztah k rozhodovací úloze, která bude na základě této informace řešena. (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 117)

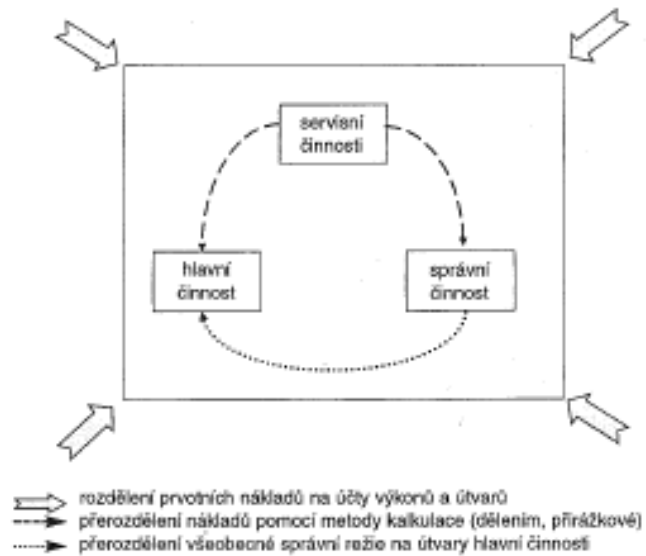
Alokační fáze

Přiřazování nákladů výkonům nespočívá pouze ve stanovení metody přiřazení společných nákladů skupiny výkonů či útvaru konkrétně specifikovanému výkonu (kalkulační jednici), ale na tomto procesu tvorby se podílí celá řada útvarů. Vazby, které mezi nimi existují, jsou vytvářeny v návaznosti na organizační strukturu podniku, dělbu a návaznost činností, existující technologické a pracovní postupy, atd. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 129)

Alokace nákladů v podniku probíhá zpravidla ve třech fázích:

- cílem **první fáze alokace nákladů** je přiřazování přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik;
- cílem **druhé fáze** je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi **dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik**. Objekt je pak zprostředkovací veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady;

- cílem **třetí**, a to poslední fáze, je pak co nejpřesnější vyjádření podílu **nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu**, popř. na jeho jednici. (Král a kolektiv, 2006, s. 129)



Zdroj: Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 132

Obr. 1. Alokace nákladů

2 KALKULACE

Jak ve své knize uvedli Král a kolektiv (2006, s. 120) kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné **hodnotové veličiny** na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak **naturálně vyjádřenou jednotku výkonu**.

Při využití kalkulace by se s ekonomy měli sejít pracovníci výzkumu a vývoje, konstruktéři, technologové, obchodníci i manažeři odpovědní za investiční rozvoj a řešení výrobních problémů, neboť každý z nich nutně vychází z konkrétní kalkulační informace, ale bez komunikace s ostatními odborníky není informován ve všech podstatných souvislostech.

Nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty, které jsou orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje zákazníkům.

„Pojem kalkulace se užívá ve třech základních významech:

- jako **činnost** vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen,
- jako **výsledek této činnosti**,
- jako **vydělitelná část informačního systému podniku, sice tvořící součást manažerského účetnictví, ale také nezastupitelná** informačním obsahem a metodou jeho získání; v tomto pojetí se o kalkulaci hovoří jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro různé účely, které jsou obsahově propojeny zejména s účetnictvím pro řízení a rozpočty nákladů odpovědnostních středisek.“ (Král a kolektiv, 2006, s. 120)

2.1 Prvky kalkulačního systému

„Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří často značně rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému – kalkulace – se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotce, nebo metodami přiřazování nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišování to, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického)

řízení, preventivního, běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů.“ (Král a kolektiv, 2006, s. 187)

2.2 Předběžná kalkulace

Predběžné kalkulace jsou sestavovány buď propočtem částečně známých údajů a odhadem údajů neznámých nebo normováním. Podle toho se předběžné kalkulace člení na kalkulace propočtové a kalkulace normované. Normované kalkulace se pak dále rozlišují, podle časového horizontu sestavení, na operativní a plánované. (Čechová, 2011, s. 98)

„**Kalkulace předběžné** se sestavují v době před zahájením vlastní tvorby výkonu a plní své funkce ve fázi plánování (stanovují cíle a zadávají úkoly).“ (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 224)

Propočtová kalkulace

„Úkolem propočtových kalkulací je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného výrobku nebo poskytované služby, návrhu jeho ceny nebo také efektivnosti zvažované investice.

Propočet se provádí pomocí informací o srovnatelném výkonu s tím, že jsou upraveny dle odhadu jiné náročnosti na práci dělníků, spotřebu materiálu apod.“ (Čechová, 2011, s. 98-99)

S ohledem na **hodnocení účinnosti** výkonu se propočtové kalkulace sestavují na úrovni plných nákladů, často i včetně podílu prodejní a správní režie. Z hlediska struktury je vhodné používat **retrogradní kalkulační vzorec** (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 226).

Na charakteru činnosti podniku závisí využití propočtové kalkulace. **V hromadné a sériové výrobě** představuje propočtová kalkulace jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné **účinnosti** (ziskovosti) **nového výkonu**. Porovnáním propočtové kalkulace s **cenou** akceptovatelnou na trhu se zjišťuje, zda navrhovaný výrobek zajistí **požadovaný zisk**. Propočtová kalkulace je základním informačním podkladem pro rozhodování, zda daný výkon provádět či nikoliv. V případě kladného rozhodnutí, pak tato kalkulace představuje, základní **orientační hranici pro útvary přípravy výroby**, které svými opatřeními ovlivňují nákladovou náročnost výkonu.

Propočtová kalkulace na **zakázkově orientovaném typu činnosti** podniku vyjadřuje nákladovou náročnost individuálního výkonu v daných podmínkách. Je podkladem pro zpracování **cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem**. Konečná propočtová kalkulace, která vychází ze stanovených vlastností a způsobu tvorby výkonu, představuje výchozí úroveň nákladové náročnosti pro **útvary, které zajišťují přípravu a realizaci zakázky**. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 225)

Plánová kalkulace

„Zpracování plánovaných kalkulací má význam při plánování výkonů, které by měly být prováděny v delším časovém horizontu, nejedná se o jednorázovou zakázku. Kalkulace pak mají jednak podobu dílčích informací jednoho časového období (roku) a celkové informace o celém období, na něž se kalkulace tvoří.“ (Čechová, 2011, s. 99)

„Plánovou kalkulaci lze vyjádřit ve dvou formách:

- jako **plánovou kalkulaci dílčích období**, které vyjadřuje **úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech** v návaznosti na předpokládané změny;
- jako **plánovou kalkulaci celého rozpočtového období** (nejčastěji roční plánovou kalkulaci). Ta se stanoví jako **vážený průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů**, které reagují na plánované změny.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 227)

Jak uvádějí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 227-228) má plánová kalkulace význam při zpracování **hlavního podnikového rozpočtu**, a to zejména při rozpočtování nákladů v rozpočtové výsledovce, výdajů v rozpočtu peněžních toků a také zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze. Tato kalkulace také stanovuje **úkol pro útvary technické přípravy výroby**, které jsou zodpovědné za vytvoření podmínek a realizaci změn ve sledovaném období.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavují, a jsou tedy platné, v okamžiku změny podmínek procesu výroby, jako je např. změna dodavatele materiálu, změna ceny nakupovaného materiálu, dodávka nového zařízení, jehož využití mělo přinést úsporu materiálu a mezd, apod.

Mění se tedy vždy, když dochází ke změnám. Jsou sestavovány v položkách přímých nákladů (operativní normy). (Čechová, 2011, s. 99)

Využívají se zejména při stanovování úkolů jednotlivým výrobním útvarům a pro kontrolu jejich plnění.

Důležitý úkol spočívá ve vztahu operativní kalkulace k plánové kalkulaci, kdy dochází k porovnání operativních kalkulací a plánové kalkulace v průběhu období, zjišťuje se, jak je zajištěn roční plán nákladů. Působí zde jako nástroj řízení útvarů, které odpovídají za přípravu a racionalizaci výroby. (Čechová, 2011, s. 99)

„Obdobně jako plánovou kalkulaci lze i operativní kalkulaci vyjádřit ve dvou formách:

- jako **operativní kalkulaci dílčího období**, po které jsou zajištěné (platné) konkrétní konstrukční a technologické podmínky a nedochází k jejich změně;
- jako **operativní kalkulaci celého sledovaného období** (nejčastěji roční operativní kalkulaci). Ta se stanoví jako **vážený průměr dílčích operativních kalkulací**, kde vahami je kalkulované množství.“ (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 228)

2.3 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace jsou především nástrojem následné kontroly hospodárnosti. Zjišťují se zde skutečné náklady, které byly vynaloženy v průměru na jednotku výkonu v daném období. (Čechová, 2011, s. 99-100)

Výsledná kalkulace, v podmínkách zakázkového systému výroby s dlouhým výrobním cyklem, má vysokou vypovídací schopnost. U těchto výrobních cyklů je velmi náročné stanovit s přesností budoucí náklady, proto je o to důležitější následná kontrola těchto plánovaných nákladů. Tato kontrola se provádí porovnáním plánovaných nákladů se skutečně vynaloženými náklady.

Naopak v podmínkách hromadné výroby, kdy nejde o zakázkový typ výroby, se výsledné kalkulace používají jako nástroj analýzy odchylek od plánovaných nákladů v jednotlivých útvarech, zde je konečný spotřebitel v podstatě anonymní. (Čechová, 2011, s. 99-100)

2.4 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace by v zásadě měly být veškeré výkony, ať už konečné nebo dílčí, které jsou v podniku prováděny. Pravdou ale je, že v praxi se kalkulace používají jen tam, kde je výroba nebo poskytování služeb natolik rozmanité a obsáhlé, že bez kalkulací by nebylo možné stanovit ceny výkonů. Případně se kalkulují jen některé výkony, které podnik považuje za nejdůležitější, nebo jejich skupiny.

Předmětem kalkulace jsou v některých případech nejen konkrétní výkony, ale tyto výkony jsou ještě dále specifikovány podle odběratele, jemuž je zakázka určena (Čechová, 2011, s. 86).

„Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednotka je konkrétní výkon, jenž je vymezen měrnou jednotkou, druhem, na něž jsou stanovovány nebo zjišťovány náklady.“ (Čechová, 2011, s. 86)

„**Kalkulované množství** zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotek, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení je významné z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednotku.“ (Král a kolektiv, 2006, s. 122)

2.5 Metoda kalkulace

„**Metodou kalkulace** se rozumí postup, jímž se (v předběžné kalkulaci) stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů, resp. se (ve výsledné kalkulaci) následně **zjišťuje** skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon (kalkulační jednotku).

Obecně je závislá

- na vymezení **předmětu kalkulace**;
- na způsobu **přirázování nákladů** předmětu kalkulace;
- na **struktuře nákladů**, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotku.“ (Král a kolektiv, 2006, s. 120)

„Pro kalkulování jsou k dispozici tyto metody kalkulace:

1. v nesdružených výroбах

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

2. ve sdružené výrobě

- metoda kalkulace odčítací,
- metoda kalkulace rozčítací.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 188)

Kalkulace dělením

V podstatě nejjednodušší metodou nákladové kalkulace je kalkulace dělením. V základní podobě kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů firmy a počtu jednotek výkonů. I když se jedná o velmi jednoduchý kalkulační princip, jeho praktická využitelnost je velmi omezená. Jestliže se náklady výkonu vyjádří prostým podílem celkových nákladů, musí být jistota, že výkony organizace jsou homogenní a spotřebovávají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů. Tuto kalkulaci lze použít pouze v takových odvětvích, kde se produkuje skutečně jen jednotný produkt. Jedná se např. o odvětví výroby elektřiny, distribuce energií, úprava vody, těžba dřeva nebo uhlí apod. Zde samozřejmě musí platit, že náklady na výrobu, úpravu nebo těžbu této suroviny budou u každé jednotky produkce z dlouhodobého hlediska stejné. Použití této jednoduché kalkulační metody musí být velmi obezřetné. (Popesko, 2009, s. 62)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Při výrobě různých druhů produktů se ze základních surovin vyrábějí různé druhy stejných výrobků. Tyto výrobky se mohou lišit barvou, formou, velikostí nebo rozměrem. Jsou druhem identické, a jsou vyrobeny ze stejných surovin.

Celkové náklady se musí rozdělit přiměřeně k vyrobenému počtu kusů a podle příslušných **rozlišovacích kritérií**, např. podle velikosti, doby zpracování nebo rozdílné spotřeby materiálu. Kalkulace s poměrovými čísly se pokouší srovnat, a to vytvořením kalkulačních jednotek na bázi poměrových čísel, rozdílně uzpůsobená množství. Předpoklad je, že zásadní rozlišovací kritérium zviditelní relaci příslušných použitelných množství. U sjednocených výrobků se mohou přiřadit náklady závislé na množství, obdobně jako u výroby jednoho produktu. (Lang, 2005, s. 89)

Kalkulace přirážková

„Obvyklé je, že výrobní podniky a podniky služeb produkují různorodé výkony (podle již uvedené charakteristiky jde o výrobu heterogenní), které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu a jsou různě pracná, ale především nestejně zatěžují různá výrobní zařízení, resp. v podnicích služeb se na jejich zhotovení podílejí různé profese. Režijní náklady, vzniklé při použití strojního, popř. jiného zařízení, je proto nutné přičíst ke kalkulačním jednicím výkonu, v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Proto nelze při přičítání režijních nákladů postupovat jako u metody kalkulace dělením, tedy přímým přičtením předmětu kalkulace, nýbrž nepřímou, a to přičtením

režijních nákladů kalkulačním jednicím podle zvolených **rozvrhových základů**. Proto je nutné aplikovat principy kalkulování pomocí **přirážek** režijních nákladů, odtud vznikl název **kalkulace přirážková**.“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 191)

Kalkulace odčítací

Metoda odčítací kalkulace se použije ve výroбах, při nichž vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků. Když vzniká hlavní výrobek, vznikají i vedlejší výrobky současně v tomtéž výrobním procesu, takže je nemožné zjistit náklady na výrobu každého výrobku samostatně. Proto se postupuje tak, že od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu se odečtou náklady (ceny) vedlejších výrobků a tak se zjistí náklady na hlavní výrobek. Jestliže se odečítají náklady vedlejších výrobků, pak při jejich oceňování se vyjde z prodejní ceny, snížené o zisk. Jestliže se odečítají ceny vedlejších výrobků, budou vypočtené náklady hlavního výrobku nižší o zisk, obsažený v cenách vedlejších výrobků. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195)

Kalkulace rozčítací

Metoda rozčítací kalkulace se ve sdružené výrobě použije tehdy, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, všechny tyto výrobky lze označit za hlavní, příkladem může být výroba mouky, destilace ropy apod. Z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu, se kalkulace jednotlivých výrobků vypočtou podle zvolených poměrových čísel, jimiž mohou být veličiny, vyznačující určitou společnou kvalitativní stránku výrobků. Praxe upřednostňuje rozpočtování nákladů podle prodejních cen výrobků, které jsou výsledkem výrobního procesu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 196)

2.6 Kalkulační vzorec

Struktura nákladů bývá vyjádřena v tzv. **kalkulačním vzorci**. Kalkulační vzorec představuje soupis jednotlivých druhů nákladů v rámci kalkulace, který by měl být doplněn o způsob kvantifikace těchto nákladových položek ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. (Popesko, 2009, s. 58)

Pojem kalkulační vzorec je často spojován s tzv. **typovým kalkulačním vzorcem**. Cílem dříve používaného typového kalkulačního vzorce bylo zajistit dohled nad tvorbou kalkulací a cen. Tento typový kalkulační vzorec se postupným vývojem stal základem pro kalkulační vzorce používané v tuzemské podnikové praxi. V praxi platí, že kalkulační vzorce mají velmi často pevnou strukturu a neumožňují jejich variabilní využití a přizpůsobení různým

rozhodovacím úlohám. S výstupem kalkulace se tak často nakládá, jako s pevnou konstantou, bez znalostí souvislostí a struktury nákladů v takové kalkulaci shrnutých. (Popesko, 2009, str. 59)

Mnoho firem působících hlavně na konkurenčních trzích, odděluje kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. V praxi tak dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována konkurenčním prostředím. Podnik je nucen tržní cenu výkonu akceptovat a tato cena se stává jakýmsi východiskem pro stanovení nákladů tohoto výkonu. V těchto situacích jsou náklady výkonu charakterizovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Taková kalkulace se označuje jako rozdílová nebo také **retrográdní kalkulace**, a tomuto charakteru odpovídá také používaný kalkulační vzorec. (Popesko, 2009, s. 59)

Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Zdroj: Popesko, 2009, s. 59

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec

Strukturu retrográdního kalkulačního vzorce:

Základní cena výkonu
- Dočasné celkové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
Cena po úpravách
- Náklady
ZISK

Zdroj: Popesko, 2009, s. 59

Tab. 2. Retrográdní kalkulační vzorec

Král a kolektiv (2010, s. 141) ve své knize uvádějí další modifikace kalkulačního vzorce, které si podrobněji všímají **struktury vykazovaných nákladů**. Zejména pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je účelné vykazovat v kalkulačním vzorci odděleně **náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů** (variabilní) a náklady fixní. Základní podoba této tzv. **kalkulace variabilních nákladů** je následující:

<p>Cena po úpravách</p> <ul style="list-style-type: none"> - Variabilní náklady výrobku - přímé (jednicové) náklady - variabilní režie...
<p>Marže (krycí příspěvek)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
<p>ZISK v průměru připadající na výrobek</p>

Zdroj: Král a kolektiv, 2010, s. 141

Tab. 3. Kalkulace variabilních nákladů

Myšlenku odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů dále rozvíjejí tzv. **dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**. Obě tyto formy jsou založeny na kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky. (Král a kolektiv, 2010, s. 141)

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů **na přímé a nepřímé náklady** a z členění nákladů podle **fází reprodukčního procesu**. Zachovává si tak informační základ typového kalkulačního vzorce. Dynamická kalkulace je však rozšířena o otázku, **jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu** prováděných výkonů. Tato forma kalkulace se využívá hlavně jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů převáděných na různé úrovně podnikové struktury. (Král a kolektiv, 2010, s. 141)

Struktura dynamického kalkulačního vzorce je následující:

Přímé (jednicové) náklady Ostatní přímé náklady - variabilní - fixní
Přímé náklady celkem Výrobní režie - variabilní - fixní
Náklady výroby Prodejní režie - variabilní - fixní
Náklady výkonu Správní režie
Plné náklady výkonu

Zdroj: Král a kolektiv, 2010, s. 142

Tab. 4. Dynamický kalkulační vzorec

Modifikací kalkulace variabilních nákladů je kalkulace **se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**. Hlavním odlišovacím rysem této kalkulace je to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokováním na principu **příčinné souvislosti** od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů.

Podrobněji se pak v kalkulacích člení hlavně první skupina nákladů, a to podle toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním **druhem výrobku nebo skupinou výrobků**.

Odděleně se pak kalkuluje část fixních nákladů podniku, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je relativně vzdálený a které jsou přičítány na principech úhrady nebo průměrování. (Král a kolektiv, 2010, s. 142)

Cena po úpravách - Variabilní náklady výrobku - přímé (jednicové) náklady - variabilní režie...
Marže I - Fixní výrobní náklady
Marže II - Fixní náklady skupiny výrobků
Marže III - Fixní náklady podniku
ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Král a kolektiv, 2010, s. 142

Tab. 5. Stupňovité rozvrstvení FN

2.7 Využití kalkulací

Využití kalkulací v manažerském řízení je velice mnohostranné. Zejména o kalkulacích nákladů konečných výkonů, ale i polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací lze říci, že jsou zřejmě informačním nástrojem s nejširším použitím:

- využívají se jako podklad **pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodáváných výkonů a o způsobu jejich provádění;**
- ve formě **vnitropodnikových cen** umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnostními útvary a způsobem ocenění **ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli;**
- lze je využít jako **nástroj řízení hospodárnosti;**
- jsou nástrojem široce využívaným pro zhodnocení variantních **cenových úvah;**
- využívají se jako **důležitý podklad pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku;**
- jsou i **nástrojem oceňování stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.**

Všechny tyto úkoly nemůže plnit jediný propočet nákladů na kalkulační jednici, proto se v podnicích sestavují různé typy kalkulací v závislosti na tom, jakému účelu slouží. (Král a kolektiv, 2006, s. 186-187)

II PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost KOVONAX spol. s r. o. vznikla zapsáním u Krajského soudu v Brně, oddíl C, vložka 5657, dne 7. května 1992. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným a její identifikační číslo je 463 45 949. Společnost sídlí na adrese: Bystřice pod Hostýnem, Sušilova 477, PSČ 768 61.

Předmětem podnikání společnosti je galvanizérství, smaltérství, zámečnictví, nástrojařství, hostinská činnost, silniční motorová doprava, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Statutárním orgánem, je od 12. května 2014 pouze jeden jednatel, a to pan Zdeněk Šimčík. Jednatel zastupuje společnost samostatně.

Firma je plně vlastněna šesti tuzemskými majiteli, a to panem Ing. Zdeňkem Šimčíkem, Zdeňkem Šimčíkem, Jaroslavem Slezákem, Otakarem Slezákem, René Kolaříkem a Ivonou Slačikovou, kteří pokračují v původní tradici pana Roberta Slezáka. (Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2012-2014)

Přehled majitelů, kteří vlastní KOVONAX spol. s r. o. je pro přehlednost znárodněn v tabulce:

Jméno majitele	Obchodní podíl v %	Vklad v Kč
Ing. Zdeněk Šimčík	25	5 000 000
Zdeněk Šimčík	25	5 000 000
Jaroslav Slezák	12,5	2 500 000
Otakar Slezák	12,5	2 500 000
René Kolařík	12,5	2 500 000
Ivona Slačiková	12,5	2 500 000

Zdroj: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2012-2014,
vlastní zpracování

Tab. 6. Přehled vlastníků KOVONAX spol. s r. o.

Základní kapitál společnosti je 20 000 000 Kč. Je splaceno 100 % základního kapitálu. (Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2012-2014)

Společnost KOVONAX spol. s r. o. je skutečným českým výrobcem kovového nábytku. Využívá tradičních i moderních technologií výroby od prvotního zpracování materiálu, až

po finální výrobek. Předností všech výrobků je bezpečná a praktická konstrukce, spolehlivost, kvalita zpracování, jednoduchá manipulace a snadná údržba. (Filosofie, ©2011)

Společnost KOVONAX spol. s r. o. v polovině devadesátých let zřídila dceřinou společnost na Slovensku. Tato dceřiná společnost nese název Kovonax Slovakia s. r. o. Banská Bystrica, a byla zřízena především pro posílení stability na trhu. Dceřiná společnost na Slovensku je plně vlastněna KOVONAX spol. s r. o. Bystřice pod Hostýnem. Společnost Kovonax Slovakia je ekonomicky i personálně stabilizována, vykazuje kladné hospodářské výsledky a její význam spočívá především v prezentaci produkce mateřské společnosti v Bystřici pod Hostýnem a její uvádění na slovenský trh.

3.1 Historie

Výroba kovového nábytku byla započata v Bystřici pod Hostýnem v roce 1908, kdy si Robert Slezák pronajal zámečnickou dílnu. Dodávky byly v té době určeny pro již známou továrnu na výrobu ohýbaného nábytku v Bystřici pod Hostýnem, jejímž zakladatelem byl Michael Thonet. Robert Slezák jako první mezi výrobci kovového nábytku začal opatřovat povrch výrobků galvanickou vrstvou ve složení měď, nikl, chrom. Poté začal Robert Slezák rozšiřovat svůj podnik, pronajímal si, nebo si kupoval nové prostory, které vybavil novými stroji. Také začal otevírat firemní prodejny. V červnu roku 1948 byla firma Roberta Slezáka znárodněna. V říjnu 1950 byl podnik začleněn do národního podniku KOVONA. Od roku 1992 nese název KOVONAX spol. s r. o. Podnik se začal přizpůsobovat novým tržním podmínkám. Došlo k rekonstrukci budov, úpravě technologické návaznosti, plynofikaci závodu, výměně a modernizaci strojů a technologií. Ke galvanově byla pořízená nová technologie vysoce ekologického zneškodňování odpadních vod. Investice do automatických pil na dělení kovů, brousících strojů, programově řízené ohýbačky, stavitelné zakružovačky a svářecího automatu doplnily technologii běžných ohýbaček, lisů, soustruhů a fréz. Pro povrchovou úpravu byly postaveny nové moderní zařízení na odmašťování kovů a nástřik práškových plastových hmot.

3.2 Současnost

Podnik prošel celkovou rekonstrukcí, adaptoval se na nové podmínky, je plně technologicky funkční a jeho výrobní činnost odpovídá platným předpisům včetně

ekologických norem. Certifikovaný systém řízení jakosti splňuje, a je doplňován o další mezinárodně respektované normy. Předností je souběh sériové a zakázkové výroby přizpůsobujících se přání zákazníka. Podstatou produkce výrobků je bezpečná a praktická konstrukce, spolehlivost, kvalita zpracování, jednoduchá manipulace, snadná údržba.

Dnes je firma pod názvem KOVONAX spol. s r. o. výrobcem kovového nábytku především židlí, otočných sedaček, křesel, jídelních a konferenčních stolů, věšáků, nemocničních a pečovatelských lůžek včetně příslušenství, a také zakázkového nábytku pro základní, střední a vysoké školy. (Home, ©2011)

Společnost realizuje výrobky na základě vlastního návrhu vývoje a technické dokumentace. Společnost chce být moderní prosperující společností s dobrým postavením na tuzemském i zahraničním trhu, a to zejména v oblasti výroby kovového nábytku, povrchových úprav kovů a kovodělné činnosti.

Výroba

„K výrobě jsou používány ocelové trubky, profily, kruhová ocel, plechy. Tyto jsou doplňovány o plasty, dřevařské a čalounické materiály.“ (Technologie, ©2011)

Pro dokončování povrchu jsou ve společnosti zavedeny dva způsoby povrchových úprav - lakování a galvanizace. Firma vlastní truhlářskou a čalounickou dílnu. K čalounění používají potahové látky, mikroplyš, koženky, dále se také používají plastické kůže. Pro výrobu postelí se používají potahové materiály na matrace, především damašky - pyroplast. Součástí řady výrobků jsou také: plynová pera, kolečka pro otáčecí a kancelářská křesla a pro postele. Také se používá další drobný materiál: patky, matice, šrouby, vruty, podložky a pružiny, narážecí matice apod.

Závod v Bystřici pod Hostýnem vyrábí především kovový nábytek, který díky své konstrukci a funkčnosti je vhodný především pro tyto účely:

- vybavení kanceláří,
- školská zařízení,
- ordinace lékařů, čekárny a nábytek pro nemocniční zařízení,
- společenské místnosti a sály,
- speciální nábytek pro hotely a prodejny,
- a zakázková výroba do zahraničí.

Marketing

Základním nástrojem firemní propagace jsou účasti na významných veletrzích a výstavách. Firma se pravidelně prezentuje na mezinárodních veletrzích spotřebního zboží a veletrzích výrobců a dodavatelů zdravotnické techniky v Brně. Podnik střídavě vystavoval nábytek na Mezinárodním veletrhu nábytku v Kolíně nad Rýnem, Poznani, Opole, Nitře, Praze a dalších výstavách menšího významu. Pro propagaci jsou využívány reklamní spoty v různých rozhlasových stanicích, propagační CD, inzerce v odborném tisku, periodikách i různé formy oslovení konečných spotřebitelů a obchodních organizací pomocí individuálně i hromadně rozesílaných nabídkových letáků. Významným propagačním nástrojem jsou vlastní internetové stránky a jejich průběžná aktualizace zahrnující i speciální nabídky.

Hlavní cíl společnosti

Hlavním cílem společnosti je zajištění spokojenosti zákazníka a maximální kvality při výrobě individuální i sériové produkce tak, aby se podnik neustále adaptoval na vývojem měnícím se trhu a za pomoci vyvážené finanční politiky a kvalitního kolektivu zaměstnanců.

4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NÁKLADŮ

Společnost KOVONAX spol. s r. o. rozděluje své vzniklé náklady pouze **podle účelového členění**. Toto členění vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Tyto náklady jsou lehce doložitelné. U každého vzniklého nákladu může společnost doložit, na jaký konkrétní účel byly tyto náklady vynaloženy. Pro společnost, která pro stanovení kalkulací ceny výrobků využívá typový kalkulační vzorec, je účelové členění nákladů nejjednodušší.

Společnost vzniklé náklady dále rozděluje na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení,
- a náklady jednicové a režijní.

Technologické náklady vznikají pouze v technologické výrobě daného výrobku, a jejich vznik souvisí bezprostředně se vznikem určitého výrobku. Rozšiřování těchto nákladů souvisí přímo s rozšiřováním výroby. Mezi technologické náklady společnosti patří spotřeba materiálu, která představuje především spotřebu trubek, šroubků a překližek na vznik výrobku, nebo mzdy pracovníků uskutečňující danou výrobu.

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení výrobní operace, pro společnost je to například náklady na skladování materiálu, náklady na osvětlení, náklady na opravy a udržování strojů a zařízení, mzdové náklady řídicích pracovníků, apod.

Náklady jednicové se týkají dané kalkulační jednice. Typickými jednicovými náklady společnosti KOVONAX spol. s r. o. jsou jednicový materiál a jednicové mzdy, které představují částku za určitý výkon, tj. lze je jednoznačně přiřadit k určitému výkonu.

Režijní náklady jsou spojeny bezprostředně s obdobím, a ne s jednotlivými výkony. Nepřiřazují se přímo, jako například jednicový materiál na jednotku výkonu, ale poměrem ke spotřebované jednotce, kterou si společnost zvolila. Společnost si zvolila náklady na mzdy včetně prémie. Režijní náklady jsou rozloženy podle jejich funkce, na různé typy režie. Pro společnost KOVONAX spol. s r. o. to představuje pouze výrobní a odbytová režie. Součástí výrobní režie jsou režie zásobovací a správní. Do **výrobní režie** společnost zahrnuje náklady, které jsou spojeny s činností podniku. Představují náklady na zásobování, náklady ve výrobních halách, jako jsou spotřeba energie, mzdy dělníků apod.,

ale také náklady nezbytné na chod celého podniku, které představují náklady na mzdy řídicích pracovníků, pracovníků účtárny, pracovníků ekonomického úseku, vývojového střediska atd. **Odbytová režie** souvisí s činností odbytového útvaru, a představuje náklady na balení výrobků, expedici výrobků a mzdy pracovníků odbytu.

5 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Společnost KOVONAX spol. s r. o., si v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., ale také v návaznosti na rozhodnutí jednatelů o opatření pro zlepšení hospodaření podniku a zápisem z rozšířené porady vedení ze dne 17. června 2010 stanoví vnitropodnikovým předpisem způsob oceňování zásob vlastní výroby. Tímto závazným předpisem je stanovena struktura kalkulací a vnitropodnikových cen umožňujících správný postup účtování dle českých účetních standardů pro podnikatele. Rozhodnutím jednatelů o struktuře kalkulačního vzorce a oceňování zásob vlastní výroby jsou současně vymezeny odchylné způsoby oceňování a stanovena závazná pravidla pro poskytování slev z kupní ceny. (Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012)

5.1 Struktura kalkulace

Podle platného zákona o účetnictví jsou od 1. září 2012 ve společnosti KOVONAX spol. s r. o. stanoveny vnitropodnikové ceny kalkulované uvedené struktuře (Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012):

Nedokončená výroba je oceněna na úrovni vlastních nákladů výroby. Struktura této ceny je:

- Přímý materiál.
- Přímé mzdy vč. prémieí.
- Ostatní přímé náklady.
- Výrobní režie.

Hotové výrobky jsou oceněny na úrovni vlastních nákladů výkonů. Struktura této ceny je:

- Přímý materiál.
- Přímé mzdy vč. prémieí.
- Ostatní přímé náklady.
- Výrobní režie.
- Správní režie.
- Zásobovací režie.

Zboží na skladě je oceněno ve výrobních cenách. Struktura této ceny je následující:

- Přímý materiál.
- Přímé mzdy vč. prémiei.
- Ostatní přímé náklady.
- Výrobní režie.
- Správní režie.
- Zásobovací režie.
- Odbytová režie.
- Zisk.

5.2 Podíl režijních nákladů

Společnost KOVONAX spol. s r. o. podle vnitropodnikové směrnice o kalkulacích z roku 2012 odlišuje:

- typovou výrobu,
- zakázkovou výrobu,
- výrobu kooperovaných dílců,
- individuální vlastní strojní výrobu,
- a výrobu prototypů a vzorků.

V návaznosti na stanovou náplň jednotlivých kalkulačních položek platí, ve společnosti KOVONAX spol. s r. o., od 1. září 2012 tyto kalkulace a sazby nákladů:

Typová výroba zboží, tzv. výrobky

- Přímý materiál.
- Přímé mzdy.
- Prémie k přímým mzdám ve výši 2 %.
- Režie 1410 % z přímých mezd vč. prémiei.

Sazby režii jsou stanoveny v následujících procentech:

Druh režie	Sazba režie v %	Podíl režie v %
Výrobní	780	55,32
Správní	400	28,37
Zásobovací	80	5,67
Režie pro skladovou cenu	1 260	89,36
Odbytová	150	10,64
Celkem	1 410	100,00

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012

Tab. 7. Sazby režii

Kalkulovaná míra zisku je 25 % ze zpracovacích nákladů. Zpracovací náklady zahrnují režijní náklady, které představuje výrobní a odbytová režie, a přímé mzdy vč. prémie. Výsledná **výrobní cena** se od 1. září 2012 stanovuje slevou ve výši 28 % z maloobchodní ceny platné od 1. března 2011.

Při stanovení prodejní ceny veškerých výrobků, které nejsou uvedeny v podnikových kalkulacích, platných od 1. září 2012, je povinností prodejce kalkulovat prodejní cenu těchto výrobků stejným způsobem. Společnost využívá stejný kalkulační vzorec jako u typové výroby zboží, ale při zakázkové výrobě, výrobě kooperovaných dílců, individuální výrobě a výrobě prototypů a vzorků se mění sazby režii a procento prémie k přímým mzdám.

Na zakázkovou výrobu, výrobu vzorků a atypických výrobků, včetně individuální výroby se účtuje 21% DPH. Na veškerou výrobu a prodej jsou poskytovány množstevní rabaty – slevy dle platných pravidel pro stanovení kupní ceny.

Společnost KOVONAX spol. s r. o. své kalkulace výrobků sestavuje v Microsoft Office Excel, kde je každý jednotlivý výrobek označen výrobním číslem, katalogovým číslem, obchodním označením, krátkou specifikací výrobku, a pak následuje samotná struktura kalkulace, která nekončí výrobní cenou, ale následuje další zpracování ceny, podle platných pravidel, které jsou uvedeny v příloze. Jedná se především o to, že společnost rozlišuje konečného spotřebitele a způsob platby, dle těchto kritérií je stanovena výsledná prodejní cena. (Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012)

5.3 Kalkulace vybraných výrobků ve společnosti KOVONAX spol.

s r. o.

Na základě zkušeností o nejprodávanějších výrobcích společnosti jsou vybrány tři výrobky, na kterých budou analýzy provedeny. Společnost tyto výrobky vyrábí řadu let, a neustále se snaží jejich výrobu modernizovat. Zastoupení výrobků je následující, dva výrobky jsou vybrány z nábytku pro zdravotnictví a pečovatelsví, a jeden je vybrán ze sedacího nábytku. Důvodem tohoto výběru je struktura složitosti výrobního procesu. Židle NIKA zastupuje sedací nábytek. Výroba této židle je nejméně složitá. Nemocniční postel SABINA VII. patří mezi nejsložitější výrobky společnosti. Na její výrobu je spotřebováno nejvíce druhů různých materiálů a její pracovní postup je složitý. Ordinační otočná židle FORMEX patří mezi středně těžké výrobky.

5.3.1 Kalkulace výrobku NIKA

Společnost stanovuje výrobní cenu na základě této kalkulačky:

Položka	Kč
Jednicový materiál	256,50
Jednicové mzdy	28,73
Jednicové mzdy + prémie	29,30
Výrobní režie	369,18
Odváděcí cena	654,98
Odbytová režie	43,95
Zpracovací náklady	442,43
Úplné vlastní náklady	698,93
Očekávaný zisk v Kč	302,07
Výrobní cena	1 001,00

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012, vlastní zpracování

Tab. 8. Kalkulace výrobku NIKA podle vnitropodnikové směrnice

Jednicový materiál pro tento výrobek představují především různé trubky, nýty, patky, dráty, koncovky, nástřik, překližku na sedadlo a opěradlo, ale také balicí papír na zabalení pochromovaných částí výrobku. Částka je uvedena podle technickohospodářských norem.

Jednicové mzdy se skládají například z vrtání, svařování, řezání, ohýbání, rovnání, lisování, odmašťování a dalších prací. Náklady na tyto činnosti jsou za včasné zhotovenou práci, a jsou uvedeny podle technickohospodářských norem.

Prémie si společnost stanovila ve výši 2 % z jednicových mezd.

Sazba výrobní režie je stanovena ve výši 1 260 %. Do výrobní režie společnost zahrnuje, jak správní režii, tak i zásobovací. Výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Patří sem náklady na spotřebované energie, páry, plyn, vodu, náklady na opravy a udržování.

Odváděcí cena představuje součet částek jednicový materiál, jednicové mzdy včetně prémie a výrobní režie. Tato cena je používána při převodu mezi středisky.

Sazba odbytové režie je stanovena ve výši 150 % a rovněž jako výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Patří sem například náklady na balení hotových výrobků, náklady na dopravu výrobků odběrateli.

Zpracovací náklady představují součet částek jednicové mzdy včetně prémie, výrobní a odbytové režie. Tento součet je pouze pro informační účely společnosti a neovlivňuje cenu.

Položka úplných vlastních nákladů představuje součet odváděcí ceny a odbytové režie.

Výrobní cena je pevně stanovena společností KOVONAX spol. s r. o., v průběhu roku se aktualizuje v závislosti na konkurenci. Od výrobní ceny stanovené společností se odečtou úplné vlastní náklady a zjistí se očekávaný zisk společnosti na tento výrobek.

5.3.2 Kalkulace výrobku SABINA VII.

Na základě vnitropodnikové ceny je vytvořena tato kalkulační cena:

Položka	Kč
Jednicový materiál	10 667,81
Jednicové mzdy	606,39
Jednicové mzdy + prémie	618,52
Výrobní režie	7 793,35
Odváděcí cena	19 079,68
Odbytová režie	927,78
Zpracovací náklady	9 339,65
Úplné vlastní náklady	20 007,46
Očekávaný zisk v Kč	2 501,54
Výrobní cena	22 509,00

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012, vlastní zpracování

Tab. 9. Kalkulace výrobku SABINA VII. podle vnitropodnikové směrnice

Jednicový materiál pro tento výrobek představují především různé trubky, konzole, držáky, úchyty, bočnice, čepy, nosník motoru, práškové barvy a mnoho dalších součástí. Do jednicového materiálu se zahrnuje i balicí papír na některé pochromované části výrobku. Částka je uvedena podle technickohospodářských norem.

Částka jednicových mezd je stanovena podle technickohospodářských norem a představuje vrtání, svařování, řezání, ohýbání, rovnání, lisování, odmašťování a další práce.

I zde jsou prémie stanoveny ve výši 2 % z jednicových mezd.

Sazba výrobní režie je stanovena ve výši 1 260 %. Společnost do výrobní režie zahrnuje správní i zásobovací režii. Výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Zde zahrnují náklady na spotřebovanou energii, pára, plyn, vodu, náklady na opravy a udržování strojů a zařízení.

Odváděcí cena představuje součet částek jednicový materiál, jednicové mzdy včetně prémie a výrobní režie. Tato cena je používána pro převod mezi středisky.

Sazba odbytové režie je stanovena ve výši 150 % a rovněž jako výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Mezi odbytové náklady patří náklady na balení hotových výrobků, náklady na dopravu výrobků konečnému spotřebiteli.

Zpracovací náklady představují součet částek jednicové mzdy včetně prémie, výrobní a odbytové režie. Tento součet je pouze pro informační účely společnosti a neovlivňuje cenu.

Položka úplných vlastních nákladů představuje součet odváděcí ceny a odbytové režie.

Výrobní cena je pevně stanovena společností KOVONAX spol. s r. o., v průběhu roku se aktualizuje v závislosti na konkurenci. Od výrobní ceny stanovené společností se odečtou úplné vlastní náklady a zjistí se očekávaný zisk společnosti na tento výrobek.

5.3.3 Kalkulace výrobku FORMEX

Společnost stanovuje výrobní cenu na základě této kalkulace:

Položka	Kč
Jednicový materiál	1 257,27
Jednicové mzdy	129,78
Jednicové mzdy + prémie	132,38
Výrobní režie	1 667,99
Odváděcí cena	3 057,64
Odbytová režie	198,57
Zpracovací náklady	1 998,94
Úplné vlastní náklady	3 256,21
Očekávaný zisk v Kč	627,79
Výrobní cena	3 884,00

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, 2012, vlastní zpracování

Tab. 10. Kalkulace výrobku FORMEX podle vnitropodnikové směrnice

Jednicový materiál pro tento výrobek představují především různé trubky, kryty, úchyty, nosníky, šrouby, držáky, barvy práškové a mnoho dalších součástek. Samozřejmě i zde, se do jednicového materiálu zahrnuje balicí papír na zabalení pochromovaných částí výrobku. I zde je částka uvedena podle technickohospodářských norem.

Jednicové mzdy zahrnují vrtání, svařování, řezání, ohýbání, rovnání, lisování, odmašťování a další práce. I tato částka je uvedena podle technickohospodářských norem.

Prémie se nemění ani zde, stále jsou ve výši 2 % z jednicových mezd.

Sazba výrobní režie je stanovena ve výši 1 260 %. Výrobní režie zahrnuje správní i zásobovací režii. Výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Zde patří náklady na energii, páry, plyn, vodu, náklady na opravy a udržování výrobních strojů.

Odváděcí cena představuje součet částek jednicový materiál, jednicové mzdy včetně prémie a výrobní režie. Tato cena se používá při převodu mezi středisky.

Sazba odbytové režie je stanovena ve výši 150 % a rovněž jako výrobní režie se počítá z jednicových mezd včetně prémie. Spadají zde náklady na balení hotových výrobků, náklady na dopravu výrobků.

Zpracovací náklady představují součet částek jednicové mzdy včetně prémie, výrobní a odbytovou režii. Tento součet slouží pouze pro informační účely společnosti a neovlivňuje cenu.

Položka úplných vlastních nákladů představuje součet odváděcí ceny a odbytové režie.

Výrobní cena je pevně stanovena společností KOVONAX spol. s r. o., v průběhu roku se aktualizuje v závislosti na konkurenci. Od výrobní ceny stanovené společností se odečtou úplné vlastní náklady a zjistí se očekávaný zisk společnosti na tento výrobek.

5.4 Shrnutí současného kalkulačního systému

Analyzované výrobky dokazují, že společnost KOVONAX spol. s r. o. skutečně dodržuje postup kalkulace ceny, který si stanovila ve své vnitropodnikové směrnici. Společnost využívá při kalkulování ceny metodu přírážkové kalkulace, režie jsou vyjádřeny v procentech.

Položky jednicový materiál a jednicové mzdy jsou vždy aktualizovány podle technickohospodářských norem. Odváděcí cena se využívá při převodu mezi výrobním a odbytovým střediskem. Položka zpracovací náklady slouží pro informační účely společnosti a neovlivňuje výrobní cenu. Položka úplných vlastních nákladů představuje součet všech vzniklých nákladů na výrobek, včetně režii. Většinou dvakrát ročně společnost aktualizuje výrobní cenu výrobků, v závislosti na konkurenci.

Tento způsob stanovení sazeb režii je velmi složitý. Společnost by mohla do budoucna uvažovat o využití snadnějšího způsobu stanovení sazeb režii.

6 NÁVRH KALKULACE CEN VÝROBKŮ

Nejprve se upraví současná kalkulační metoda a pak následuje úprava samotné struktury nákladů v kalkulačním vzorci. Tyto návrhy se aplikují na výrobky NIKA, SABINA VII. a FORMEX.

Pro úpravu kalkulační metody jsou využity tři odlišné varianty výpočtu. Odlišnost spočívá v tom, že v prvním propočtu je režijní přírážka vypočítána ze základny, kterou jsou přímé mzdy (bez prémie), v druhém propočtu je režijní přírážka vypočítána z přímých mezd včetně prémie. V poslední variantě typového kalkulačního vzorce je režijní přírážka vypočítána ze základny na úrovni přímého materiálu.

Pro úpravu struktury nákladů v kalkulačním vzorci je využito rozdělení režijních nákladů na fixní a variabilní náklady.

6.1 Úprava kalkulační metody

Nejprve jsou vyčísleny potřebné náklady. Tyto náklady jsou zjišťovány z vnitropodnikových dokumentů, režijní náklady za rok 2013, jsou uvedeny v příloze. Je zapotřebí mít roční částky, proto je využit předešlý rok, rok 2013. Společnost si stanovila zaokrouhlování na 2 desetinná místa.

Režijní náklady = 26 050 501,92 Kč

Přímé mzdy = 1 520 681,-- Kč

Prémie k přímým mzdám = 53 550,-- Kč

Přímé mzdy + prémie k přímým mzdám = 1 574 231,-- Kč

Přímý materiál = 15 338 565,15 Kč

Složitost stanovení režijní přírážky u výrobní a odbytové režie, vede k návrhu poměru mezi výrobní a odbytovou režii. Na základě získaných zkušeností ve společnosti je stanoven poměr 88:12, z toho výrobní režie představuje 88 % a odbytová režie představuje 12 %.
Takže:

88 % z celkových ročních režijních nákladů = 22 924 441,69 Kč

12 % z celkových ročních režijních nákladů = 3 126 060,23 Kč

Výpočet režijní příirážky, pro kterou jsou rozvrhovou základnou přímé mzdy

Výpočet podílu výrobní rezie:

$$\frac{22\,924\,441,69}{1\,520\,681} * 100 = 1\,508 \% \text{ režijní příirážky}$$

Výpočet podílu odbytové rezie:

$$\frac{3\,126\,060,23}{1\,520\,681} * 100 = 206 \% \text{ režijní příirážky}$$

Výpočet výrobku NIKA:

Položka	Kč
Přímý materiál	256,50
Přímé mzdy	28,73
Výrobní rezie	433,25
Vlastní náklady výkonu	718,48
Odbytová rezie	59,18
Úplné vlastní náklady výkonu	777,66
ZISK	223,34
Cena výkonu	1 001,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 11. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímé mzdy)

Výpočet výrobku SABINA VII.:

Položka	Kč
Přímý materiál	10 667,82
Přímé mzdy	606,39
Výrobní rezie	9 144,36
Vlastní náklady výkonu	20 418,57
Odbytová rezie	1 249,16
Úplné vlastní náklady výkonu	21 667,73
ZISK	841,27
Cena výkonu	22 509,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 12. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímé mzdy)

Výpočet výrobku FORMEX:

Položka	Kč
Přímý materiál	1 257,27
Přímé mzdy	129,78
Výrobní režie	1 957,08
Vlastní náklady výkonu	3 344,13
Odbytová režie	267,35
Úplné vlastní náklady výkonu	3 611,48
ZISK	272,52
Cena výkonu	3 884,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 13. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímé mzdy)

Výpočet režijní přírážky, pro kterou jsou rozvrhovou základnou přímé mzdy včetně prémie**Výpočet podílu výrobní režie:**

$$\frac{22\,924\,441,69}{(1\,520\,681 + 53\,550)} * 100 = 1\,456 \% \text{ režijní přírážky}$$

Výpočet podílu odbytové režie:

$$\frac{3\,126\,060,23}{(1\,520\,681 + 53\,550)} * 100 = 199 \% \text{ režijní přírážky}$$

Výpočet výrobku NIKA:

Položka	Kč
Přímý materiál	256,50
Přímé mzdy + prémie	29,30
Výrobní režie	426,61
Vlastní náklady výkonu	712,41
Odbytová režie	58,31
Úplné vlastní náklady výkonu	770,72
ZISK	230,28
Cena výkonu	1 001,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 14. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímé mzdy vč. prémie)

Výpočet výrobku SABINA VII.:

Položka	Kč
Přímý materiál	10 667,82
Přímé mzdy + prémie	618,52
Výrobní režie	9 005,65
Vlastní náklady výkonu	20 291,99
Odbytová režie	1 230,86
Úplné vlastní náklady výkonu	21 522,85
ZISK	986,15
Cena výkonu	22 509,00

Zdroj: Vlastní

*Tab. 15. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímé mzdy vč. prémie)***Výpočet výrobku FORMEX:**

Položka	Kč
Přímý materiál	1 257,27
Přímé mzdy + prémie	132,38
Výrobní režie	1 927,45
Vlastní náklady výkonu	3 317,10
Odbytová režie	263,44
Úplné vlastní náklady výkonu	3 580,54
ZISK	303,46
Cena výkonu	3 884,00

Zdroj: Vlastní

*Tab. 16. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímé mzdy vč. prémie)***Výpočet režijní přírážky, pro kterou je rozvrhovou základnou přímý materiál****Výpočet podílu výrobní režie:**

$$\frac{22\,924\,441,69}{15\,338\,565,15} * 100 = 150 \% \text{ režijní přírážky}$$

Výpočet podílu odbytové režie:

$$\frac{3\,126\,060,23}{15\,338\,565,15} * 100 = 20 \% \text{ režijní přírážky}$$

Výpočet výrobku NIKA:

Položka	Kč
Přímý materiál	256,50
Přímé mzdy + prémie	29,30
Výrobní režie	384,75
Vlastní náklady výkonu	670,55
Odbytová režie	51,30
Úplné vlastní náklady výkonu	721,85
ZISK	279,15
Cena výkonu	1 001,00

Zdroj: Vlastní

*Tab. 17. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímý materiál)***Výpočet výrobku SABINA VII.:**

Položka	Kč
Přímý materiál	10 667,82
Přímé mzdy + prémie	618,52
Výrobní režie	16 001,73
Vlastní náklady výkonu	27 288,07
Odbytová režie	2 133,56
Úplné vlastní náklady výkonu	29 421,63
ZISK	- 6 912,63
Cena výkonu	22 509,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 18. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímý materiál)

Výpočet výrobku FORMEX:

Položka	Kč
Přímý materiál	1 257,27
Přímé mzdy + prémie	132,38
Výrobní režie	1 885,91
Vlastní náklady výkonu	3 275,56
Odbytová režie	251,45
Úplné vlastní náklady výkonu	3 527,01
ZISK	356,99
Cena výkonu	3 884,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 19. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímý materiál)

Shrnutí úpravy kalkulační metody

Na základě vnitropodnikové směrnice bylo zjištěno, že společnost využívá přírážkovou kalkulaci, kde rozvrhovou základnu tvoří přímé mzdy včetně prémie a je stanovena cena výrobků tak, že podle technickohospodářských norem zjistí částky přímý materiál a přímé mzdy, z přímých mezd spočítá 2 % prémie, dále spočítá výrobní a odbytovou režii podle sazeb ve vnitropodnikové směrnici, když tyto částky sečte, získá částku, která představuje úplné vlastní náklady výkonu. Následně se určí cena výkonu v závislosti na konkurenci, od této ceny výkonu se odečte položka úplné vlastní náklady výkonu a zjistí jaký je zisk. Zisk je pro společnost KOVONAX spol. s r. o. prioritou.

První změna, která byla provedena, byla úprava kalkulační metody. Změna spočívala v tom, že na základě zkušeností společnosti KOVONAX spol. s r. o. byl stanoven poměr režijních nákladů 88:12. 88 %, představují náklady na výrobní režii a 12 % představují náklady na odbytovou režii. Tímto se docílilo změny sazeb nákladů.

Dále byly využity tři varianty stanovení podílu režii. Zde změna spočívala v tom, že se v každém ze tří způsobů změnila rozvrhová základna. Byla však využita pevně stanovená cena výkonu.

Samotný výpočet nejprve představoval zjištění procent režijních přírážek, kde rozvrhovou základnou byly pouze přímé mzdy. Bylo aplikováno na tři vybrané výrobky. Zde bylo zjištěno, že pokud bude kladen důraz na zisk, nebude tato metoda užitečnější než ta, kterou nyní společnost využívá.

V druhé variantě, kde rozvrhovou základnou byly přímé mzdy včetně prémie, byla opět zjištěna procenta režijních přírážek. I zde byla provedena aplikace na třech výrobcích, a i zde je závěr takový, že pokud bude kladen důraz pouze na zisk, nebude moci být tato metoda využívána, ale na druhou stranu, při tomto způsobu byly zjištěny u všech třech výrobků větší zisky než u předešlé metody, kde rozvrhovou základnou byly přímé mzdy.

Jako poslední varianta, kde rozvrhovou základnou byl přímý materiál, byla opět zjištěna procenta režijních přírážek. Přímý materiál byl zvolen proto, že tvoří vždy největší položku v kalkulaci ceny, a společnost tento způsob nikdy nezkoušela. Také zde byla provedena aplikace na třech vybraných výrobcích. V tomto způsobu bylo zjištěno, že u výrobku SABINA VII. nevznikne žádný zisk, ale vznikne velmi výrazná ztráta. Proto je, jako nejméně vhodný způsob stanovení cen výrobků je vybrána tato varianta. I když u zbylých dvou výrobků byl zisk největší, nemůžou tyto zisky pokrýt všechny vzniklé ztráty, protože zisk se vždy pohyboval pouze v desetikorunových rozdílech.

Snahou bylo navržení lepší metody výpočtu kalkulace ceny, než je nynější způsob, který náklady sleduje v závislosti na ceně. Při výpočtech byla použita pevná, aktuální cena výrobků. Přestože byl zjištěn zisk u výrobků menší, lze říci, že navrhovaný postup je jednodušší a průhlednější.

6.2 Úprava struktury nákladů v kalkulačním vzorci

Úprava struktury nákladů v kalkulačním vzorci představuje rozdělení režijních nákladů na náklady fixní a variabilní. Fixní náklady jsou náklady, které se změnou objemu výkonů nemění. Při poklesu či zvýšení objemu výkonů zůstávají stále stejné. Jsou to tedy náklady na změnách objemu výkonu nezávislé. Oproti tomu náklady variabilní jsou náklady, které se změnou objemu výkonů mění. Při poklesu objemu výkonů se snižují, a při zvýšení objemu výkonů se zvyšují. Jsou tedy na změnách objemu výkonu závislé.

Nejprve se rozdělují režijní náklady, na náklady fixní a variabilní náklady. Návrhem je rozdělit náklady v určitém poměru, na základě získaných zkušeností ve společnosti.

Podle tohoto kritéria lze rozdělit pouze dva účty, účet 502 – Spotřeba energie a účet 518 – Ostatní služby, ostatní účty představují buď jen fixní náklady, nebo jen variabilní náklady.

Účet 502 – Spotřeba energie je rozdělen v poměru 20:80. Fixní náklady zde představují menší část.

Účet 518 – Ostatní služby. Tento účet je rozdělen v poměru 35:65. I zde jsou fixní náklady menší.

Režijní náklady	Fixní náklady	Variabilní náklady
501 - Přímý materiál	-	2 280 736,01
502 - Spotřeba energie	708 541,77	2 834 167,10
511 - Opravy a udržování	-	261 412,35
512 - Cestovné	-	126 942,30
518 - Ostatní služby	976 256,48	1 813 047,74
521 - Přímé mzdy	-	9 494 430,00
524 - Sociální pojištění	-	3 717 507,00
525 - Ostatní pojištění	7 993,00	-
527 - Zákonné sociální náklady	-	62 918,00
53 - Daně a poplatky	262 338,70	-
551 - Odpisy	2 499 438,00	-
558 - 559 Opravné položky	-	29 000,00
562 - Úroky	411 627,50	-
563 - Kurzové ztráty	-	124 966,60
568 - Finanční náklady	-	436 072,37
592 - Daň z příjmů - odložená	3 107,00	-
Celkem	4 869 302,45	21 181 199,47

Zdroj: Vlastní

Tab. 20. Rozdělení režijních nákladů na náklady fixní a variabilní

Následuje rozdělení fixních nákladů na výrobní, správní a odbytovou režii. Zde jsou náklady rozděleny určitým poměrem na režie, z hlediska dlouholetých zkušeností společnosti.

Účet 502 – Spotřeba energie. Tento účet je rozdělen v poměru 10:80:10. Největší podíl připadá na správní režii, zde patří náklady na elektrickou energii, plyn a vodu. V menším podílu lze fixní náklady přidělit i na výrobní a odbytovou režii, i když výroba zrovna nevyrábí, jsou zde tyto náklady vynaloženy.

Účet 518 – Ostatní služby, je rozdělen poměrem 70:15:15, 70 % zde připadá na výrobní režii, kde patří revize a přezkoušení zařízení, likvidace odpadu, úklid. V menší míře je podíl na správní a odbytovou režii. Do správní režie patří leasing na firemní automobil pro potřeby vedení. Do odbytové režie zase leasing na firemní automobil pro potřeby odbytu.

Účet 525 – Ostatní pojištění. Účet je rozdělen v poměru 55:30:15. Patří sem penzijní připojištění, které hradí zaměstnavatel za své zaměstnance.

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky. Tato skupina je rozdělena v poměru 20:40:40. Zastoupena je zde daň z nemovitostí.

Účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku. Tento účet je rozdělen v poměru 70:10:20. Největší podíl zde představují odpisy výrobních strojů a zařízení, proto spadá největší podíl do výrobní režie.

Účet 562 – Úroky. Tento účet je rozdělen v poměru 80:10:10. Největší část připadá na výrobní režii, společnost si od banky vzala úvěr na nové výrobní stroje a zařízení.

Účet 592 – Daň z příjmů odložená. Tento účet je rozdělen v poměru 70:10:20 a představuje rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

Fixní náklady	Výrobní režie	Správní režie	Odbytové náklady
501	-	-	-
502	70 854,18	566 833,42	70 854,18
511	-	-	-
512	-	-	-
518	683 379,54	146 438,47	146 438,47
521	-	-	-
524	-	-	-
525	4 396,15	2 397,90	1 198,95
527	-	-	-
53	52 467,74	104 935,48	104 935,48
551	1 749 606,60	249 943,80	499 887,60
558 - 559	-	-	-
562	329 302,00	41 162,75	41 162,75
563	-	-	-
568	-	-	-
592	2 174,90	310,70	621,40
Celkem	2 892 181,11	1 112 022,52	865 098,83

Zdroj: Vlastní

Tab. 21. Rozdělení fixních nákladů na výrobní, správní a odbytovou režii

Po rozdělení fixních nákladů, následuje rozdělení variabilních nákladů určitým poměrem na výrobní, správní a odbytovou režii. Tento poměr je zjištěn na základě dlouholetých zkušeností společnosti.

Účet 501 - Režijní materiál, je rozdělen v poměru 90:5:5. Největší podíl přímého materiálu je spotřebován ve výrobě, představuje především pomocný materiál, pracovní oblečení, ochranné pomůcky apod. Pro správní režie to představuje různé odborné časopisy. Pro odbytovou režii zase obalový materiál. V celém podniku se spotřebovávají čisticí potřeby pro potřeby úklidu.

Účet 502 - Spotřeba energie, je rozdělen v poměru 90:5:5. I zde největší podíl připadá na výrobní režii. Výrobní režie souvisí s výrobou výrobků, a je zde spotřebována elektrická energie, páry, plyn a voda. Ve správní a odbytové režii jsou spotřebovány stejné energie, ale v menší míře.

Účet 511 - Opravy a udržování. Tento účet je rozdělen v poměru 85:10:5. Nejvíce nákladů na opravu a udržování strojů a zařízení připadá na výrobní režii, v menším poměru na správní a odbytovou režii.

Účet 512 – Cestovné, je rozdělen v poměru 3:95:2. Zde největší podíl připadá na správní režii, protože nejvíce cestují řídicí pracovníci a pracovníci ekonomického úseku. Mohou, ale v daleko menší míře, cestovat i pracovníci výrobního a odbytového střediska. Patří sem náklady na dopravu, ubytování za pracovníky na pracovních cestách a stravné těchto pracovníků.

Účet 518 – Ostatní služby. Tento účet je rozdělen v poměru 3:75:22. Opět největší podíl představuje správní režie, která zahrnuje náklady na poštovné, náklady na výstavy a veletrhy, odbytová režie zahrnuje náklady na reklamu a inzerci a náklady na přepravu. Ve všech režiiích jsou zahrnuty náklady na školení zaměstnanců.

Účet 521 – Režijní mzdy. Tento účet je rozdělen v poměru 55:30:15. Společnost má nejvíce pracovníků ve výrobním středisku, proto výrobní režie představuje největší podíl. Spadají sem náklady na mzdy pracovníků podniku.

Účet 524 – Sociální pojištění. Tento účet je rozdělen ve stejném poměru jako režijní mzdy, a to v poměru 55:30:15, patří sem náklady na sociální a zdravotní pojištění, které je zaměstnavatel povinen platit za své zaměstnance.

Účet 527 – Zákonné sociální pojištění, je rozdělen stejným poměrem jako účty režijní mzdy a sociální pojištění, a to v poměru 55:30:15. Patří sem příspěvek na stravování.

Účty 558 – 559 Opravné položky, jsou rozděleny v poměru 50:25:25.

Účet 563 – Kurzové ztráty, je rozdělen v poměru 50:0:50. Patří sem kurzové ztráty z nákupu materiálu v zahraničí, nebo kurzové ztráty z prodeje hotových výrobků do zahraničí. Nákup materiálu ze zahraničí spadá do výrobní režie, kdežto prodej hotových výrobků do zahraničí spadá do odbytové režie.

Účet 568 – Finanční náklady, je rozdělen v poměru 5:5:90. Patří sem v menším zastoupení náklady na úrazy pracovníků, ve větším zastoupení jsou zde arbitráže.

Variabilní náklady	Výrobní režie	Správní režie	Odbytové náklady
501	2 052 662,41	114 036,80	114 036,80
502	2 550 750,39	141 708,36	141 708,36
511	222 200,50	26 141,23	13 070,62
512	3 808,27	120 595,19	2 538,85
518	54 391,43	1 359 785,81	398 870,50
521	5 221 936,50	2 848 329,00	1 424 164,50
524	2 044 628,85	1 115 252,10	557 626,05
525	-	-	-
527	34 604,90	18 875,40	9 437,70
53	-	-	-
551	-	-	-
558 - 559	14 500,00	7 250,00	7 250,00
562	-	-	-
563	62 483,30	-	62 483,30
568	21 803,62	21 803,62	392 465,13
592	-	-	-
Celkem	12 283 770,17	5 773 777,51	3 123 651,81

Zdroj: Vlastní

Tab. 22. Rozdělení variabilních nákladů na výrobní, správní a odbytovou režii

Nyní je zde ověřena správnost výpočtu přidělení fixních a variabilních nákladů na jednotlivé režie.

Režie	Fixní náklady	Variabilní náklady	Celkem
Výrobní režie	2 892 181,11	12 283 770,17	15 175 951,28
Správní režie	1 112 022,52	5 773 777,51	6 885 800,03
Odbytové náklady	865 097,83	3 123 651,81	3 988 749,64
Celkem	4 869 301,46	21 181 199,49	26 050 500,95

Zdroj: Vlastní

Tab. 23. Přidělení fixních a variabilních nákladů na jednotlivé režie

Výpočet podílu fixních a variabilních nákladů, zaokrouhlený na 2 desetinná místa:

Výrobní režie – fixní náklady

$$\frac{2\,892\,181,11}{15\,175\,951,28} * 100 = 19,06 \%$$

Výrobní režie – variabilní náklady:

$$\frac{12\,283\,770,17}{15\,175\,951,28} * 100 = 80,94 \%$$

Správní režie – fixní náklady:

$$\frac{1\,112\,022,52}{6\,885\,800,03} * 100 = 16,15 \%$$

Správní režie – variabilní náklady:

$$\frac{5\,773\,777,51}{6\,885\,800,03} * 100 = 83,85 \%$$

Odbytová režie – fixní náklady:

$$\frac{865\,097,83}{3\,988\,749,64} * 100 = 21,69 \%$$

Odbytová režie – variabilní náklady:

$$\frac{3\,123\,651,81}{3\,988\,749,64} * 100 = 78,31 \%$$

Pro přehlednost je zde uvedena tabulka výpočet podílů fixních a variabilních nákladů:

Režie	Náklady	Podíl
Výrobní režie	Fixní náklady	19,06
	Variabilní náklady	80,94
Správní režie	Fixní náklady	16,15
	Variabilní náklady	83,85
Odbytová režie	Fixní náklady	21,69
	Variabilní náklady	78,31

Zdroj: Vlastní

Tab. 24. Podíl fixních a variabilních nákladů v režii

Dále je třeba určit režijní přírážku pro režie (z Tab. 23.). Rozvrhovou základnou jsou zvoleny přímé mzdy včetně prémie. Přímé mzdy včetně prémie představuje částku 1 574 231 Kč.

Výpočet výrobní režie:

$$\frac{15\,175\,951,28}{1\,574\,231} = 9,64 \%$$

Výpočet správní režie:

$$\frac{6\,885\,800,03}{1\,574\,231} = 4,37 \%$$

Výpočet odbytové režie:

$$\frac{3\,988\,749,64}{1\,574\,231} = 2,53 \%$$

Následně jsou zde uvedeny samotné výpočty kalkulací cen výrobků:

Výpočet výrobku NIKA:

Položka	Kč
Přímý materiál	256,50
Přímé mzdy + prémie	29,30
Výrobní režie - fixní	53,91
- variabilní	228,54
Náklady výroby	568,25
Správní režie - fixní	20,80
- variabilní	107,24
Náklady výkonu	696,29
Odbytová režie - fixní	16,12
- variabilní	58,01
Úplné vlastní náklady výkonu	770,42
ZISK	230,58
Cena výkonu	1 001,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 25. Výpočet výrobku NIKA (změna struktury KV)

Výpočet výrobní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 19,06 \% = 1,84 \%$$

$$1,84 \% * 29,30 \text{ Kč} = 53,91 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 80,94 \% = 7,80 \%$$

$$7,80 \% * 29,30 \text{ Kč} = 228,54 \text{ Kč}$$

Výpočet správní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 16,15 \% = 0,71 \%$$

$$0,71 \% * 29,30 \text{ Kč} = 20,80 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 83,85 \% = 3,66 \%$$

$$3,66 \% * 29,30 \text{ Kč} = 107,24 \text{ Kč}$$

Výpočet odbytové reže:

Fixní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 21,69 \% = 0,55 \%$$

$$0,55 \% * 29,30 \text{ Kč} = 16,12 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 78,31 \% = 1,98 \%$$

$$1,98 \% * 29,30 \text{ Kč} = 58,01 \text{ Kč}$$

Výpočet výrobku SABINA VII.:

Položka	Kč
Přímý materiál	10 667,82
Přímé mzdy + prémie	618,52
Výrobní režie - fixní	1 138,08
- variabilní	4 824,45
Náklady výroby	17 248,88
Správní režie - fixní	439,15
- variabilní	2 263,78
Náklady výkonu	19 951,81
Odbytová režie - fixní	340,19
- variabilní	1 224,67
Úplné vlastní náklady výkonu	21 516,67
ZISK	992,33
Cena výkonu	22 509,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 26. Výpočet výrobku SABINA VII. (změna struktury KV)

Výpočet výrobní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 19,06 \% = 1,84 \%$$

$$1,84 \% * 618,52 \text{ Kč} = 1\,138,08 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 80,94 \% = 7,80 \%$$

$$7,80 \% * 618,52 \text{ Kč} = 4\,824,46 \text{ Kč}$$

Výpočet správní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 16,15 \% = 0,71 \%$$

$$0,71 \% * 618,52 \text{ Kč} = 439,15 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 83,85 \% = 3,66 \%$$

$$3,66 \% * 618,52 \text{ Kč} = 2\,263,78 \text{ Kč}$$

Výpočet odbytové režie:

Fixní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 21,69 \% = 0,55 \%$$

$$0,55 \% * 618,52 \text{ Kč} = 340,19 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 78,31 \% = 1,98 \%$$

$$1,98 \% * 618,52 \text{ Kč} = 1\,224,67 \text{ Kč}$$

Výpočet výrobku FORMEX:

Položka	Kč
Přímý materiál	1 257,27
Přímé mzdy + prémie	132,38
Výrobní režie - fixní	243,58
- variabilní	1 032,56
Náklady výroby	2 665,79
Správní režie - fixní	93,99
- variabilní	484,51
Náklady výkonu	3 244,29
Odbytové náklady - fixní	72,81
- variabilní	262,11
Úplné vlastní náklady výkonu	3 579,21
ZISK	304,79
Cena výkonu	3 884,00

Zdroj: Vlastní

Tab. 27. Výpočet výrobku FORMEX (změna struktury KV)

Výpočet výrobní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 19,06 \% = 1,84 \%$$

$$1,84 \% * 132,38 \text{ Kč} = 243,58 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{9,64}{100} * 80,94 \% = 7,80 \%$$

$$7,80 \% * 132,38 \text{ Kč} = 1 032,56 \text{ Kč}$$

Výpočet správní režie:

Fixní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 16,15 \% = 0,71 \%$$

$$0,71 \% * 132,38 \text{ Kč} = 93,99 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{4,37}{100} * 83,85 \% = 3,66 \%$$

$$3,66 \% * 132,38 \text{ Kč} = 484,51 \text{ Kč}$$

Výpočet odbytové režie:

Fixní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 21,69 \% = 0,55 \%$$

$$0,55 \% * 132,38 \text{ Kč} = 72,81 \text{ Kč}$$

Variabilní náklady:

$$\frac{2,53}{100} * 78,31 \% = 1,98 \%$$

$$1,98 \% * 132,38 \text{ Kč} = 262,11 \text{ Kč}$$

7 SHRNU TÍ A DOPORU ČEN Í

Cílem této bakalářské práce je návrh kalkulace cen výrobků společnosti KOVONAX spol. s r. o. Navrhované změny představují nejprve úpravu kalkulační metody. Další změnou je navrhovaná úprava struktury nákladů v kalkulačním vzorci.

Nejprve je provedena úprava kalkulační metody. Změna v této úpravě spočívá v tom, že je nejdříve navržen poměr režijních nákladů 88:12, kde 88 % připadá na náklady na výrobní režii a 12 % na náklady na odbytovou režii. Tento poměr je stanoven na základě zkušeností ze společnosti KOVONAX spol. s r. o. Tím se změnila sazba nákladů. Další změna spočívá v tom, že se změnila rozvrhová základna. Společnost nyní využívá rozvrhovou základnu přímé mzdy včetně prémie. Nově jsou navrhovány rozvrhové základny pouze přímé mzdy, přímé mzdy včetně prémie a také přímý materiál. Zároveň je navržen jednodušší a průhlednější způsob stanovení režijních nákladů. Rozvrhová základna přímý materiál, je navržen proto, že v kalkulaci ceny výrobku představuje největší položku. Společnost toto nikdy nevyzkoušela.

K samotnému výpočtu bylo nejprve nezbytně nutné zjistit procenta režijních přírůžek. V první variantě byla rozvrhová základna přímé mzdy, v druhé variantě zase přímé mzdy včetně režii a v poslední variantě byla rozvrhová základna přímý materiál. Vždy se v jednotlivých variantách provedla aplikace na třech vybraných výrobcích. Zjištění bylo následující, pokud bude společnost KOVONAX spol. s r. o. i nadále preferovat pouze zisk na výrobku, tak nejlepší varianta je výpočet, kde rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy včetně prémie, i když zisk na jednotlivých výrobcích nebyl větší než na stávající kalkulaci cen, byl největší ze všech tří navrhovaných variant. Jako nejhorší varianta se projevila varianta, kde rozvrhovou základnou byl přímý materiál. U výrobku SABINA VII. byla zjištěna velmi výrazná ztráta, i když u zbylých dvou výrobků byly zisky největší, nedá se předpokládat, že by tyto zisky pokryly ztráty z jiných výrobků.

Další změnou je úprava struktury nákladů v kalkulačním vzorci. Změna v tomto způsobu výpočtu, spočívá v rozdělení režijních nákladů na náklady fixní a variabilní. Náklady fixní jsou takové náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výroby nemění. Oproti tomu náklady variabilní jsou náklady, které se v souvislosti se změnami objemu výroby mění, pokud se zvýší výroba, zvýší se i náklady, pokud se výroba naopak sníží, sníží se i náklady.

Nejprve byly náklady rozděleny na fixní a variabilní náklady. Potom byly fixní i variabilní náklady jednotlivě rozděleny určitým poměrem na výrobní, správní a odbytovou režii. Rozdělení pomocí poměrů bylo na základě zkušeností ze společnosti. Jakmile byly náklady rozděleny na jednotlivé režie podle druhu nákladu, byl vyjádřen procentuální podíl režijních přírážek. Následoval samotný výpočet kalkulace cen výrobků, tato aplikace byla provedena na třech vybraných výrobcích.

U této změny je kladen důraz právě na rozdělení nákladů na fixní a variabilní náklady, i když je aplikace provedena pouze na třech výrobcích. Na první pohled se neprojevuje jako ta nejlepší varianta, výsledky se projeví až odstupem času a taky v závislosti na výrobě.

Využití této změny je závislé na výrobě. Právě proto je tento způsob stanovení kalkulace cen nejlepší, protože společnost může dosáhnout většího zisku, když začne rozdělovat náklady na fixní, které ve společnosti vznikají nezávisle na výrobě po celý rok, a náklady variabilní, které jsou závislé na výrobě a vznikají závisle na objemu produkce.

Toto členění nákladů by mohlo poskytnout nový náhled na podnikový zisk. Rozdílem tržeb z prodeje a variabilních nákladů lze získat příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Následně lze získat celkový zisk podniku.

Cílem této bakalářské práce bylo doporučení vhodné metody stanovení kalkulace cen výrobků pro společnost KOVONAX spol. s r. o., aby společnost nemusela nadále složitě sledovat náklady v závislosti na ceně. Jako nejlepší varianta byla zvolena kalkulace ceny, kde jsou náklady v kalkulačním vzorci rozděleny na fixní a variabilní náklady. Pro společnost je to možnost jak změnit svůj přístup ke stanovování kalkulace cen výrobků, i když je tento způsob v počátku složitější. Ale pokud by nechtěla měnit metodu výpočtu, může také zůstat u té jednodušší varianty, kde by musela režijní náklady rozdělit stanoveným poměrem, vypočítat nová procenta režijních přírážek, ale rozvrhová základna by zde zůstala stejná, a to přímé mzdy včetně prémie.

ZÁVĚR

Úkolem bakalářské práce bylo navržení a doporučení kalkulace cen vybraných výrobků pro společnost KOVONAX spol. s r. o., aby nemusela složitě sledovat náklady z hlediska ceny.

Bakalářská práce má dvě části, teoretickou část a část praktickou. Teoretická část byla zpracována na základě odborné literatury, a proto slouží jako odborný podklad pro část praktickou.

Teoretická část nejprve charakterizovala náklady, rozčlenila náklady podle druhu a podle účelu, ale také objasnila alokaci nákladů. Následně se zabývala kalkulacemi, vymezením základních pojmů, kalkulačním systémem, kalkulačními metodami a kalkulačními vzorci.

Praktická část nejprve charakterizovala společnost KOVONAX spol. s r. o., poté byla provedena analýza současného stavu nákladů ve společnosti, zde bylo zjištěno, že společnost třídí náklady pouze podle účelového členění. Následně byla provedena analýza současného kalkulačního systému, zde bylo zjištěno, že společnost při kalkulování cen výrobků plně dodržuje stanovená pravidla, která si stanovila ve své vnitropodnikové směrnici. V poslední části práce jsou provedeny samotné návrhy kalkulace cen výrobků. První návrh je založen na úpravě kalkulační metody a druhý návrh je založen na úpravě struktury nákladů v kalkulačním vzorci.

Do praktické části patří i kapitola Shrnutí a doporučení. Zde jsou shrnuty jednotlivé výpočty kalkulace cen, a doporučeny dvě nejlepší varianty.

Pro první variantu, která je vybraná jako nejlepší varianta, je zvolen kalkulační vzorec, kde je struktura nákladů rozdělena na náklady fixní a variabilní. V této variantě je kladen důraz právě na rozdělení režijních nákladů na náklady na fixní a variabilní. Pokud by společnost využila tuto variantu, mohla by dosáhnout většího zisku, protože by celkové fixní náklady byly stejné, a to při jakémkoliv objemu výroby, ale náklady variabilní, by se měnily s objemem výroby. Při zvyšující se výrobě zůstávají celkové fixní náklady stejné, takže podíl na 1 kus klesá, variabilní náklady na 1 kus zůstávají stejné. Z toho plyne, že náklady na 1 kus se snižují, proto roste zisk.

Další variantu, kterou by společnost mohla využít, pokud by nechtěla třídít náklady na fixní a variabilní, by byla metoda kalkulace ceny, podobná té, co nyní využívá, jen by společnost musela změnit sazby režii, protože při této metodě byl nejprve určen poměr

režijních nákladů na výrobní a odbytovou režii, a teprve z tohoto poměru byly znovu vypočítány sazby režii, i rozvrhová základna zůstala stejná, a to přímé mzdy včetně prémie. Doporučeným rozdělením nákladů se odkrývá společnosti i nový pohled na celkový zisk podniku.

Tyto změny byly předloženy společnosti KOVONAX spol. s r. o., záleží na jejím uvážení, zda bude aplikovat změny kalkulačního systému při stanovení nákladů u nových výrobků.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.
2. FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI. ISBN 807357084x.
3. FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
4. FILOSOFIE, ©2011. *Kovonax.cz* [online]. [cit. 2014-07-10]. Dostupné z WWW: <http://www.kovonax.cz/cz/homep/filosofie.php>.
5. HOME, ©2011. *Kovonax.cz* [online]. [cit. 2014-07-10]. Dostupné z WWW: <http://www.kovonax.cz/cz/homepage/>.
6. HORNGREN, Charles T, c2009. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 13th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, xxvii. ISBN 978-0-13-612663-8.
7. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.
8. KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0.
9. KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
10. LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.
11. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012-2014. Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Justice.cz* [online]. [cit. 2014-07-10]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a183705&typ=full&klic=2ux0i4>.
12. POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2974-9.

13. SYNEK, Miloslav a kolektiv, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-0515-X.
14. TECHNOLOGIE, ©2011. *Kovonax.cz* [online]. [cit. 2014-07-10]. Dostupné z WWW: <http://www.kovonax.cz/cz/homepage/technologie.php>.
15. VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE O KALKULACÍCH, 2012. Bystřice pod Hostýnem: KOVONAX spol. s r. o.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

- FN. Fixní náklady
- RZ Rozvrhová základna
- KV Kalkulační vzorec

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Alokace nákladů	18
-------------------------------	----

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec	26
Tab. 2. Retrogradní kalkulační vzorec	26
Tab. 3. Kalkulace variabilních nákladů	27
Tab. 4. Dynamický kalkulační vzorec	28
Tab. 5. Stupňovité rozvrstvení FN	29
Tab. 6. Přehled vlastníků KOVONAX spol. s r. o.	31
Tab. 7. Sazby režii	39
Tab. 8. Kalkulace výrobku NIKA podle vnitropodnikové směrnice	40
Tab. 9. Kalkulace výrobku SABINA VII. podle vnitropodnikové směrnice	42
Tab. 10. Kalkulace výrobku FORMEX podle vnitropodnikové směrnice	43
Tab. 11. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímé mzdy)	46
Tab. 12. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímé mzdy)	46
Tab. 13. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímé mzdy)	47
Tab. 14. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímé mzdy vč. prémie)	47
Tab. 15. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímé mzdy vč. prémie)	48
Tab. 16. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímé mzdy vč. prémie)	48
Tab. 17. Kalkulace výrobku NIKA (RZ přímý materiál)	49
Tab. 18. Kalkulace výrobku SABINA VII. (RZ přímý materiál)	49
Tab. 19. Kalkulace výrobku FORMEX (RZ přímý materiál)	50
Tab. 20. Rozdělení režijních nákladů na náklady fixní a variabilní	52
Tab. 21. Rozdělení fixních nákladů na výrobní, správní a odbytovou režii	53
Tab. 22. Rozdělení variabilních nákladů na výrobní, správní a odbytovou režii	55
Tab. 23. Přidělení fixních a variabilních nákladů na jednotlivé režie	55
Tab. 24. Podíl fixních a variabilních nákladů v režii	57
Tab. 25. Výpočet výrobku NIKA (změna struktury KV)	58
Tab. 26. Výpočet výrobku SABINA VII. (změna struktury KV)	59
Tab. 27. Výpočet výrobku FORMEX (změna struktury KV)	61

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Židle NIKA
- P II Postel SABINA VII.
- P III Židle FORMEX
- P IV Pravidla pro stanovení kupní ceny a způsob platby pro typový sortiment společnosti KOVONAX spol. s r. o.
- P V Pravidla pro stanovení kupní ceny a způsob platby pro zdravotnická zařízení společnosti KOVONAX spol. s r. o.
- P VI Režijní náklady za rok 2013

PŘÍLOHA P I: ŽIDLE NIKA



Židle NIKA patří do skupiny výrobků, které společnost KOVONAX zahrnuje mezi židle, křesla a lavice, označené pod názvem: sedací nábytek a příslušenství.

Předností nábytku značky KOVONAX je jeho kvalita zpracování, stabilita a vysoká užitná hodnota. Sortiment společnosti KOVONAX zahrnuje desítky produktů: židle, otočné sedačky, křesla, lavice, stoly a řadu příslušenství.

Všechny výrobky jsou vyráběny z kvalitních ocelových profilů, jejich povrch je upraven práškovými vypalovacími laky nebo chromováním, povrchová úprava dřevěných částí je dokončena vodou ředitelným lakem, splňujícím přísné ekologické požadavky, nebo vysokotlakým laminátem.

Sedacím nábytkem je možné vybavit kanceláře, veřejné prostory, jídelny nebo kulturní a společenské sály.

Hlavní předností výrobků KOVONAX

- nosnost až 150 kg
- 5 let záruky na kovové části
- kvalitní povrchová úprava
- vysoká pevnost kovových podnoží

Zdroj: Katalog KOVONAX 2013, vlastní zpracování

PŘÍLOHA P II: POSTEL SABINA VII.



Postel SABINA VII. patří ve společnosti KOVONAX do skupiny výrobků označovaných jako: lůžka mechanická, elektrická a jejich příslušenství.

Sortiment společnosti KOVONAX zahrnuje desítky produktů: nemocniční či pečovatelská lůžka, matrace, sedací zdravotnický i pečovatelské nábytek a širokou řadu příslušenství. Nemocniční lůžka a pečovatelská lůžka jsou určena pro pacienty hospitalizované na standardních i specializovaných odděleních. Vyznačují se především dlouhou životností, nenáročnou údržbou, velmi snadným čištěním a širokou škálou variant. Díky široké nabídce variant mohou být lůžka konfigurována přesně dle Vašich specifických požadavků a nemusejí obsahovat navíc žádné funkce, které nevyužíváte.

Všechny výrobky jsou vyráběny z ocelových profilů, jejich povrch je upraven práškovými vypalovacími laky nebo chromováním, které splňují nejpřísnější požadavky kladené na zdravotnické výrobky.

Výrobky značky KOVONAX je možné vybavovat standardní i nadstandardní pokoje, ordinace a sesterny.

Hlavní předností společnosti KOVONAX

- nosnost až 190 kg
- 5 let záruka na kovové části
- kvalitní povrchová úprava

Krátký popis postele SABINA VII.:

Elektricky ovládané pečovatelské lůžko pojízdné, se samostatně brzditelnými kolečky. Je nabízeno se 4dílnou ložnou plochou z vevařených ocelových sítí. Polohování výšky ložné plochy, podhlavního a stehenního panelu pomocí elektromotorů. Polohování lýtkového dílu mechanicky pomocí rastomatu. Čela LTD melamin, integrované spustitelné zábrany buková překližka. Všechny kovové části jsou lakovány v odstínech dle stupnice RAL.

Volitelné příslušenství postele SABINA VII.:

- matrace 100 x 900 x 2 000 mm
- infuzní stojan pevný
- hrazda vzpřimovací

PŘÍLOHA P III: ŽIDLE FORMEX



Židle FORMEX, ve společnosti KOVONAX, patří mezi židle ordinační.

Židle a křesla jsou určeny pro ordinace a jsou výškově stavitelné pomocí plynového pístu. Komponenty jsou vyrobeny z vysokojakostních materiálů a testovány státní zkušebnou. Kovová konstrukce je svařena z trubkového profilu a opatřena kvalitní povrchovou úpravou chromováním. Výhodou je variabilita opěrné části s možností posunu opěry dopředu, dozadu a výšky kloubového opěráku. Vhodným doplňkem produktu je kruh pro uložení nebo podpěra nohou, které mění svou výšku v závislosti na změně výšky sezení.

Hlavní předností výrobků KOVONAX

- nosnost až 150 kg
- 5 let záruka na kovové části
- kvalitní povrchová úprava
- vysoká pevnost kovových podnoží

Zdroj: Katalog KOVONAX 2013, vlastní zpracování

**PŘÍLOHA P IV: PRAVIDLA PRO STANOVENÍ KUPNÍ CENY
A ZPŮSOB PLATBY PRO TYPOVÝ SORTIMENT SPOLEČNOSTI
KOVONAX SPOL. S R. O.**

Kategorie zákazníka	Výše slevy	Způsob platby
Konečný uživatel:	MC	
Fyzická osoba i právnická	0%	a) v hotovosti
Fyzická i právnická osoba na ŽL, která nemá zboží pro další prodej	10%	a) při jednorázovém odběru nad 50 000 Kč platba předem na zálohovou fakturu v hotovosti, navíc skonto 2 %
Fyzická i právnická osoba se ŽL, která má zboží pro další prodej	15%	a) platba předem na zálohovou fakturu v hotovosti, navíc skonto 2 % b) kupní smlouva u stálého zákazníka platba na fakturu - splatnost 14 dnů
Velkooběratelé se ŽL s uzavřenou kupní smlouvou	28%	a) kupní smlouva u stálého zákazníka platby na fakturu - splatnost 14 dnů v hotovosti, navíc skonto 2 % b) nový zákazník při jednorázovém odběru, platba předem

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, vlastní zpracování

**PŘÍLOHA P V: PRAVIDLA PRO STANOVENÍ KUPNÍ CENY
A ZPŮSOB PLATBY PRO ZDRAVOTNICKÁ ZAŘÍZENÍ
SPOLEČNOSTI KOVONAX SPOL. S R. O.**

Kategorie zákazníka	Výše slevy	Způsob platby
Konečný uživatel:	MC	
Ordinace, zdravotnická a pečovatelská zařízení	0%	a) v hotovosti
Ordinace, zdravotnická a pečovatelská zařízení	5%	a) při jednorázovém odběru nad 20 000 Kč platba předem na zálohovou fakturu v hotovosti, navíc skonto 5 %
Zdravotnická a pečovatelská zařízení	10%	a) při jednorázovém odběru nad 50 000 Kč platba předem na zálohovou fakturu u nových zákazníků v hotovosti, navíc skonto 5 %
Zdravotnická a pečovatelská zařízení	15%	a) při jednorázovém odběru nad 100 000 Kč platba předem na zálohovou fakturu v hotovosti, navíc skonto 5 %
Zdravotnická a pečovatelská zařízení	15%	a) kupní smlouva u stálého zákazníka platba na fakturu - delší splatnost v hotovosti, navíc skonto 5 % b) nový zákazník při jednorázovém odběru, platba předem

Zdroj: Vnitropodniková směrnice o kalkulacích, vlastní zpracování

PŘÍLOHA P VI: REŽIJNÍ NÁKLADY ZA ROK 2013

Režijní náklady	Kč
501 - Přímý materiál	2 280 736,01
502 - Spotřeba energie	3 542 708,87
511 - Opravy a udržování	261 412,35
512 - Cestovné	126 942,30
518 - Ostatní služby	2 789 304,22
521 - Přímé mzdy	9 494 430,00
524 - Sociální pojištění	3 717 507,00
525 - Ostatní pojištěná	7 993,00
527 - Zákonné sociální náklady	62 918,00
53 - Daně a poplatky	262 338,70
551 - Odpisy	2 499 438,00
558 - 559 Opravné položky	29 000,00
562 - Úroky	411 627,50
563 - Kurzové ztráty	124 966,60
568 - Finanční náklady	436 072,37
592 - Daň z příjmů - odložená	3 107,00
Režijní náklady celkem	26 050 501,92

Zdroj: KOVONAX spol. s r. o., vlastní zpracování