

Návrh optimální kalkulační metody výrobků společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.

Alžběta Kašpaříková

Bakalářská práce
2008



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Vyšší odborná škola ekonomická
akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Alžběta KAŠPAŘÍKOVÁ**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Téma práce: **Návrh optimální kalkulační metody výrobků společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

- 1. Provedte literární průzkum v oblasti kalkulací.**
- 2. Charakterizujte současný systém kalkulací v uvedeném podniku a provedte jeho kritickou analýzu.**
- 3. Výsledky analýzy zhodnoťte a navrhnete optimální metodu kalkulace cen ve společnosti.**

Rozsah práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

[1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové účetnictví. 3. vyd. Praha: VŠE Praha, 2005. 360 s. ISBN 80-245-0746-3.

[2] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. Řízení režijních nákladů. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.

[3] HUNČOVÁ, M. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 126 s. ISBN 80-85922-68-1.

[4] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 548 s. ISBN 80-7261-062-7.

[5] ŠOLJAKOVÁ, L. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 148 s. ISBN 80-7261-087-2.

Vedoucí bakalářské práce:

Bc. Tomáš Šuranský
EXT.

Datum zadání bakalářské práce:

5. října 2007

Termín odevzdání bakalářské práce:

7. prosince 2007

Ve Zlíně dne 2. listopadu 2007


Ing. Alena Dořková
v zast. děkan




Ing. Eva Heczková, Ph.D.
v zast. ředitel ústavu

ABSTRAKT

Ve své bakalářské práci „Návrh optimální kalkulační metody výrobků společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. se v teoretické části zaměřím na členění nákladů a samotnou kalkulaci.

V praktické části popíši současný systém cenových kalkulací u polotovarů a hotových výrobků ve firmě. Zaměřím se na cenové kalkulace u hotových výrobků.

Závěrem je zhodnocení situace a návrh na zlepšení možných nedostatků ve tvorbě cenových kalkulací.

Klíčová slova: kalkulace, metody kalkulace, alokace nákladů

ABSTRACT

I called my thesis “Project of optimal products calculation method in company RACIOLA - JEHLIČKA s. r. o. in the theoretical part I am going to focus in cost classification and calculation itself.

In the practical part I am going to describe current status of calculation system, costing of semi finished and finished products.

Last I will evaluate level of costing and I will work out some proposals for improvement.

Keywords: costing, costing methods, cost allocation

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedení společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o., že mi umožnila získat potřebné podklady pro vypracování bakalářské práce.

Za spolupráci při vyhledávání potřebných informací, cenné rady a ochotu děkuji vedoucímu bakalářské práce Bc. Tomáši Šuranskému.

OBSAH

ÚVOD.....	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	11
1.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	11
1.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	11
1.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	11
1.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	12
1.2.3 Náklady přímé a nepřímé	12
1.2.4 Náklady variabilní a fixní.....	13
2 KALKULACE	14
2.1 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU KALKULACE	14
2.2 KALKULAČNÍ JEDNICE A KALKULOVANÉ MNOŽSTVÍ	14
3 METODY KALKULACE	15
3.1 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	15
3.2 METODA KALKULACE PROSTÝM DĚLENÍM	15
3.3 METODA KALKULACE DĚLENÍM S POMĚROVÝMI (EKVIVALENČNÍMI) ČÍSLY	15
3.4 PŘIRÁŽKOVÁ METODA KALKULACE	16
3.5 METODA HODINOVÝCH REŽIJNÍCH PAUŠÁLŮ	17
3.6 KALKULACE VE SDRUŽENÉ VÝROBĚ	17
3.6.1 Metoda odčítací kalkulace.....	17
3.6.2 Metoda rozčítací kalkulace.....	17
4 ALOKACE NÁKLADŮ.....	19
4.1 PRINCIPY ALOKACE	19
4.2 ALOKAČNÍ FÁZE	20
5 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	21
5.1 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	21
5.2 RETROGRÁDNÍ KALKULAČNÍ VZOREC	22
5.3 KALKULAČNÍ VZOREC ODDĚLUJÍCÍ FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY.....	22
5.4 DYNAMICKÁ KALKULACE.....	22
5.5 KALKULACE SE STUPŇOVITÝM ROZVRSTVENÍM FIXNÍCH NÁKLADŮ	23
5.6 KALKULACE RELEVANTNÍCH NÁKLADŮ.....	24
6 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	25
6.1 VÝZNAM A OMEZENÍ KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ.....	25
6.1.1 Vztah kalkulace plných nákladů k podnikovému zisku	26

6.2	KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	26
6.2.1	Vztah kalkulační variabilních nákladů k podnikovému zisku.....	27
7	KALKULACE S PŘÍŘAZOVÁNÍM NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT	28
8	KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	29
8.1	PROPOČTOVÁ KALKULACE	30
8.2	PLÁNOVÁ KALKULACE	30
8.3	OPERATIVNÍ KALKULACE.....	30
8.4	VÝSLEDNÁ KALKULACE	31
II	PRAKTICKÁ ČÁST	32
9	RACIOLA-JEHLIČKA S. R. O.....	33
9.1	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	33
9.2	CHARAKTERISTIKA PODNIKÁNÍ.....	33
9.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA FIRMY	34
9.4	ZAMĚSTNANCI.....	34
9.5	VÝROBKY.....	34
9.6	ZÁKAZNÍCI	35
9.7	STRUKTURA VÝROBY	36
10	KALKULACE NÁKLADŮ	37
10.1	STŘEDISKO PORÁŽKA	37
10.2	PORCOVÁNÍ.....	39
10.3	SEPAROVÁNÍ	41
10.4	STŘEDISKO MASNÁ VÝROBA	41
10.4.1	Cenová kalkulace UB šunky LOVAC.....	42
10.4.2	Technologický postup při výrobě UB šunky LOVAC	43
10.4.3	Cenová kalkulace ĎÁBELSKÉHO CIGÁRA.....	44
10.4.4	Technologický postup při výrobě Ďábelského cigára	44
10.4.5	Rozbor kalkulačních položek.....	45
10.4.6	Rozvrhování režijních nákladů	46
11	NÁMĚTY A DOPORUČENÍ.....	49
11.1	ROZVRHOVÁNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	50
11.2	SROVNÁNÍ CENOVÉ KALKULACE METODOU PŘIRÁŽKOVOU A METODOU HODINOVÉHO REŽIJNÍHO PAUŠÁLU.....	52
11.2.1	UB šunka LOVAC	52
11.2.2	Ďábelské cigáro	53
	ZÁVĚR	54
	RESUMÉ	56
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	57
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	58

SEZNAM OBRÁZKŮ	59
SEZNAM TABULEK.....	60
SEZNAM PŘÍLOH.....	61

ÚVOD

Podniky jsou stále více nuceny konkurenčními tlaky pečlivě určovat a kontrolovat jejich náklady na výkony. Ekonomové společností se musí výborně orientovat v problematice řízení nákladů. Tedy v problematice kalkulací.

Kalkulace nákladů je součástí informačního systému podniku, který čerpá potřebná data z rozpočtictví a nákladového účetnictví.

V teoretické části se zaměřím na členění nákladů z různých hledisek. Členění podle druhů, z hlediska řízení hospodárnosti, z hlediska způsobu přiřazení nákladů, členění nákladů v závislosti na objemu výkonů. Dále se budu zabývat pojmem kalkulace a kalkulační metody. Nastíním problém alokace nákladů. Také stručně popíši strukturu nákladů v kalkulaci, kalkulace plyných a variabilních nákladů a kalkulační systém.

V úvodu analytické části představím firmu RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. a popíši současný stav kalkulací polotovarů a hotových výrobků. Zaměřím se na zhodnocení cenových kalkulací u hotových výrobků.

Cílem této bakalářské práce je pomoci firmě lépe se orientovat v oblasti nákladů a inspirovat ji ke změně zastaralých metod rozvrhování výrobních režii. Zjednodušené vnímání této problematiky vede k přílišnému „zatěžování“ výkonů výrobními režiiemi a k nesprávným manažerským rozhodnutím. V praktické části si tedy nekladu za cíl tvorbu nového kalkulačního systému, spíše se snažím odhalit firmě způsob rozvrhování režijních nákladů pomocí příčinné souvislosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

1.1 Druhové členění nákladů

Pokud se podrobněji člení náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za základní nákladové druhy se přitom považují spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady.

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní, předmětem zobrazení se stávají při svém vstupu do podniku na jeho hraniční vazbě s okolím;
- jsou to náklady externí, vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů;
- z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché.

1.2 Účelové členění nákladů

Jedná se o náklady, které se vztahují k nějakým podnikovým výkonům, činnostem. V rámci nich se pak podrobněji člení podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo jednotlivých operací.

1.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Z hlediska řízení hospodárnosti se náklady rozčlení podle jejich základního vztahu k činnosti, technologickému stupni či operaci do dvou základních skupin:

- do skupiny nákladů bezprostředně vyvolaných „technologí“ dané činnosti nebo operace, tyto náklady se nazývají **náklady technologické** a jejich nejjednodušším příkladem je spotřeba základního materiálu výrobku;
- do skupiny nákladů vynaložených za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti, tyto náklady se nazývají **náklady na obsluhu a řízení** příslušné činnosti, příkladem mohou být náklady na provoz, mzda ředitele. [5]

1.2.2 Náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní navazuje na členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, je jejich podrobnějším členěním. Zatímco náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní, náklady technologické zahrnují jak jednicové, tak i režijní náklady.

Jednicové náklady jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možno stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie) a ocenění této naturální spotřeby.

Norma je nástrojem řízení, stanovením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou příčinně vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu. Norma spotřeby (materiálu, energie) je stanovena v naturálních jednotkách.

Oceněním naturální spotřeby ekonomického zdroje vyvolaného jednotkou výkonu vzniká kalkulace jednicového nákladu, která představuje základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů.

Náklady režijní jsou náklady, u kterých není možno vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů, jsou to naopak společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvaru.

Řízení hospodárnosti režijních nákladů se zajišťuje pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů. Kontrola přiměřenosti režijních nákladů je založena především na odpovědnosti řídicích pracovníků za jejich vývoj.

1.2.3 Náklady přímé a nepřímé

Rozlišení nákladů na přímé a nepřímé se zabývá otázkou početně technického způsobu přiřazení (alokace) nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace.

Z hlediska způsobu přiřazení nákladů lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- **náklady přímé**, které je možno jednoznačně přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, protože s konkrétním druhem výkonu souvisejí;

- **náklady nepřímé**, které zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů (více druhů), činnosti útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení.

Členění nákladů na přímé a nepřímé je kalkulačním členěním nákladů, které je nezbytné pro sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na vypovídací schopnost kalkulace.

1.2.4 Náklady variabilní a fixní

Členění nákladů na fixní a variabilní je považováno za nejdůležitější členění, a to zejména z toho důvodu, že umožňuje propojit řízení nákladů s řízením výnosů a zisku. Toto členění nákladů umožňuje rozhodovat o různých variantách činnosti, porovnávat změny zisku (marže) vlivem změn objemu a sortimentu výkonů, a tak optimalizovat, za daných podmínek, strukturu prodaných výkonů (činnosti podniku).

Variabilní náklady jsou spotřebovány v proporcích, které vyžaduje určitý objem výkonů (nejtypičtější položkou je spotřeba základního materiálu výrobku, náklady na dopravu, spotřeba energie).

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů. Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. [1]

2 KALKULACE

Kalkulací se 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.

Nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výkon, který je předmětem prodeje externím zákazníkům.

[1]

2.1 Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace obecně mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. Tato obecná zásada se však v praxi často modifikuje s ohledem na rozsah prováděného sortimentu, složitost podnikatelského procesu i využitelnost kalkulací v řízení.

V řadě podniků se širokým sortimentem podobných výrobků, které se realizují stejnou technologií, se tak kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. [5, s. 170]

2.2 Kalkulační jednice a kalkulované množství

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady.

3 METODY KALKULACE

3.1 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace byl tradičně spjat zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé.

Přímé náklady je možno přiřadit na kalkulační jednici relativně velmi jednoduše pomocí dělení celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů, kalkulovaným množstvím.

Přímými náklady jsou vždy náklady jednicové, které jsou vyvolány každou konkrétní kalkulační jednicí. Skutečné jednicové náklady jsou zjišťovány v účetnictví na samostatných účtech, na jednici výkonu se zjistí dělením skutečným počtem vytvořených výkonů.

Přímými náklady jsou vedle jednicových nákladů i režijní náklady výkonu, které jsou vynaložené na zajištění druhu výkonu.

Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s vytvořením a zajištěním širšího sortimentu výkonů, jsou to společné náklady, které souvisejí se zajištěním konkrétní skupiny výkonů.

Pro přiřazení společných nákladů je možno využít několik metod kalkulace. [5]

3.2 Metoda kalkulace prostým dělením

Metoda kalkulace dělením přiřazuje náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k množství (počtu) různě vyjádřených kalkulačních jednic. Jednotka množství výkonů je vhodným kritériem pro přiřazování nákladů, pokud útvar zajišťuje výkony, které jsou z hlediska nákladové náročnosti relativně ekvivalentní.

3.3 Metoda kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly

Tato metody přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady.

3.4 Přírážková metoda kalkulace

Přírážková metoda kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Přírážková metoda kalkulace se uplatňuje jednak jako **sumační metoda**, jednak jako **diferencovaná metoda**.

Přírážka nepřímých nákladů se v sumační metodě zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Vychází tedy z předpokladu, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (hodina práce, strojové hodiny, spotřeba materiálu, atd.).

V praxi se v současné době uplatňuje spíše tzv. diferencovaná přírážková kalkulace. Pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se v ní používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.

Obecně je možno rozvrhové základny rozdělit na základny naturální a peněžní. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v % ve vztahu ke zvolené peněžní základně.

$$PP = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna [Kč]}} * 100$$

PP.....procento přírážky režijních nákladů

NRN...nepřímé režijní náklady

U naturálních základen je vypočtena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny.

$$\text{Sazba NRN} = \frac{NRN}{\text{rozvrhová základna [naturální jednotky]}}$$

Předností peněžních základen je jejich snadné a přesné zjišťování. Avšak podléhají častým změnám, které jsou vyvolány pouze změnou pořizovací ceny materiálu, atd..

Naturální základny sice vylučují působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování je často složitější. Jejich výběr se provádí buď na základě zkušeností, anebo konkrétních technicko-ekonomických rozborů. [1]

3.5 Metoda hodinových režijních paušálů

Touto metodou lze nahradit přírážkovou metodu, liší se tím, že využívá režijních paušálů a nepoužívá režijních přírážek k rozvrhové základně. Tato metoda je poměrně jednoduchá, ve většině případů využívá stávajících účetních informací.

$$\text{HRP} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{časové využití kapacity [h, dny]}}$$

3.6 Kalkulace ve sdružené výrobě

3.6.1 Metoda odčítací kalkulace

Metoda odčítací kalkulace se používá ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků, které jsou jak co do množství, tak i co do hodnoty méně významné než hlavní výrobek. Jde přitom o výrobky, které vznikají ve stejném výrobním procesu současně s hlavním výrobkem, proto je nemožné zjistit samostatně náklady, které vznikají při jejich výrobě.

Při kalkulaci odčítací metodou se postupuje tak, že všechny náklady na výrobu se přičtou hlavnímu výrobku a od nich se pak odečtou ceny vedlejších produktů. Tyto ceny se považují za náklady vedlejších výrobků. Předmětem kalkulace je tedy hlavní výrobek, zatímco náklady vedlejších výrobků stanoví či zjišťují nepřímo pomocí některého ze způsobů ocenění. Za cenu se považuje výrobní cena, za niž podnik příslušný vedlejší produkt prodává. Ta se sníží o podíl správní a odbytové režie a o podíl zisku.

3.6.2 Metoda rozčítací kalkulace

Metoda rozčítací kalkulace se aplikuje ve sdružené výrobě, kde vznikají dva nebo i více produktů současně a všechny je lze přitom označit za hlavní. Úkolem kalkulace je přičíst každému výrobku sdružené výroby tu část celkových nákladů, která byla s největší pravděpodobností jeho výrobou vyvolána. Jsou možné tři způsoby alokace nákladů:

- 1) celkové náklady se rozdělí na jednotlivé sdružené výrobky podle průměrných nákladů na jednotku výroby, pomocí níž lze všechny sdružené výrobky měřit. Lze použít např. váhových jednotek;

- 2) celkové náklady se na jednotlivé sdružené výrobky rozdělí v poměru prodejních cen;
- 3) celkové náklady se rozdělí na jednotlivé sdružené výrobky podle určitých fyzických jednotek (např. technické, objemové jednotky), které jsou sdruženým výrobků společné. [2]

4 ALOKACE NÁKLADŮ

Samostatná oblast manažerského účetnictví zabývající se otázkami přiřazení nákladů příslušnému objektu. Tímto objektem nemusí být jen podnikový výkon, ale i útvar nebo jakékoli manažerské rozhodnutí. Hlavním cílem výzkumu v této oblasti je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je potřeba řešit.

Tyto úlohy lze rozdělit do šesti následujících oblastí:

- a) úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě (např. rozhodnutí o budoucím sortimentu vyráběných a prodávaných výrobků);
- b) úlohy vycházející z propočtu nákladů vynaložených v souvislosti s výkony;
- c) úlohy, kdy jsou reálné náklady účelově upraveny pro cenová vyjednávání a pro obhajobu ceny před zákazníkem;
- d) úlohy, jejichž cílem je zainteresovat manažery a zaměstnance pracující v útvech na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů (např. stanovení vnitropodnikových cen interních výkonů);
- e) reprodukční úlohy, vycházející z otázky, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodávaných výkonů umožní uhradit veškeré náklady;
- f) úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti.

4.1 Principy alokace

Lze rozlišit tři různé principy přiřazování nákladů výkonům:

- princip příčinnosti (příčinné souvislosti) vzniku nákladů;
- princip únosnosti (reprodukce) nákladů ;
- princip průměrování.

Princip příčinné souvislosti vychází z úvahy, že každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal.

Princip únosnosti nákladů se uplatňuje zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Na rozdíl od principu příčinnosti neodpovídá na otázku, jaké náklady objekt alokace vyvolal, ale na dotaz jakou výši nákladů je výrobek schopen „unést“ v prodejní ceně.

Princip průměrování odpovídá na otázku, jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek. Často se uplatňuje při zpracování výsledných kalkulací.

4.2 Alokační fáze

Alokační fázi se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem. Zpravidla se v této souvislosti hovoří o třech alokačních fázích:

- a) cílem první fáze alokace je přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Takovým objektem alokace může být např. útvar, který opravuje stroje;
- b) cílem druhé fáze je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je pak zprostředkující veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jeho nepřímými náklady (např. zúčtování nákladů na opravy obráběcích a montážních strojů na útvary obrobny a montáže);
- c) cílem poslední fáze je pak co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu popř. na jeho jednici (např. přiřazení části celkových nákladů na opravy a údržbu montážních strojů konkrétnímu typu pračky). [5]

5 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazuje variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět. [5, s. 180]

5.1 Typový kalkulační vzorec

Toto variantní pojetí kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje relativně obtížně. Hlavním důvodem této skutečnosti je deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovitého řízení - poskytovat podklady pro nákladovou tvorbu cen, která probíhala na nadpodnikové úrovni. Legislativně prosazovaný tlak na předkládání kalkulací byl doprovázen požadavky na unifikaci vykazovaných informací. Struktura typového kalkulačního vzorce byla následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozní)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

5.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Retrogradní kalkulační vzorec vychází z cenové kalkulace. Vzájemný vztah kalkulace nákladů a dosažené ceny není součtový, ale rozdílový. Obecně mají retrogradní kalkulace následující podobu:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům (množstevní, sezónní,...)
-

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady
-

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

5.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Další modifikace kalkulačního vzorce si podrobněji všímají struktury vykazovaných nákladů. Zejména pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (variabilní) a náklady fixní. Základní podoba této tzv. kalkulace variabilních nákladů je následující:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie)
-

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
-

Zisk v průměru připadající na výrobek

5.4 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. Jeho vypovídací schopnost je však rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Její podoba je následující:

Přímé náklady

Ostatní přímé náklady (variabilní, fixní)

Přímé náklady celkem

Výrobní režie (variabilní, fixní)

Náklady výroby

Odbytové režie (variabilní, fixní)

Náklady výkonu

Správní režie

Úplné náklady výkonu

5.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tento typ kalkulace je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Jejím hlavním odlišujícím rysem je, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek, jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované 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. Lze ji vyjádřit tímto způsobem:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady (přímé 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

5.6 Kalkulace relevantních nákladů

Všímá si stupňovitě rozvrstvených fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky (např. časové mzdy, nájemné) a které nikoliv (např. odpis strojního zařízení, licence nebo speciálního přípravku). [5]

6 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

6.1 Význam a omezení kalkulace plných nákladů

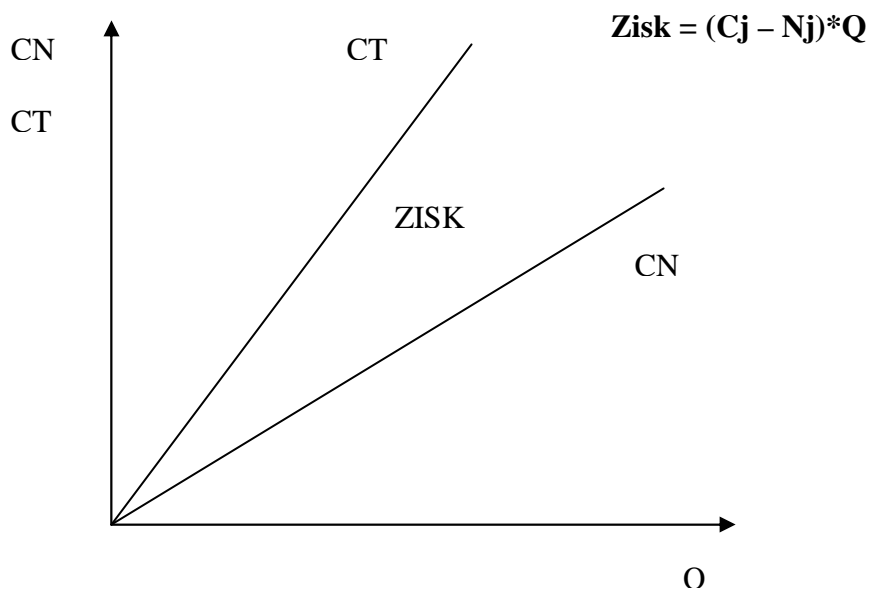
Kalkulace plných nákladů (absorpční kalkulace) má význam při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti finálních výkonů, při obhajobě cen individuálně prováděných zakázek a pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob.

Hlavním problémem je rozvrhování nákladů vyvolaných konkrétním druhem výkonu a společných nákladů, které se přiřazují výkonům na jejich jednoznačně vyjádřený, zpravidla předem stanovený objem a sortiment. Kdykoliv se liší předpokládaný a skutečný objem a struktura výkonů, vznikají rozdíly mezi skutečnými a „uznávanými“ náklady. Tyto rozdíly vznikají vlivem fixních nákladů, které se přiřazují výkonům na základě předpokládaného objemu a struktury výkonů. Zpětně jsou však uhrazeny skutečně prodanými výkony. Kalkulace plných nákladů způsobuje problémy při řešení úloh na existující kapacitě, jejichž smyslem je např. rozhodnout o budoucím sortimentním složení, o dolním limitu cen prodávaných výkonů nebo o tom, zda je výhodnější určitou součást vyrábět ve vlastní režii nebo nakupovat.

Kalkulace plných nákladů staticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu. Tato kalkulace je pravdivá, pouze nezmění-li se objem a sortiment výkonů, který byl vzat za základ propočtu.

6.1.1 Vztah kalkulace plných nákladů k podnikovému zisku

Obr. 1. Schématické znázornění výnosů a nákladů při variantě plných nákladů



CN.....celkové náklady

CT.....celkové tržby

Q.....množství

Cj.....cena za jednotku

Nj.....průměrné náklady na jednotku

6.2 Kalkulace variabilních nákladů

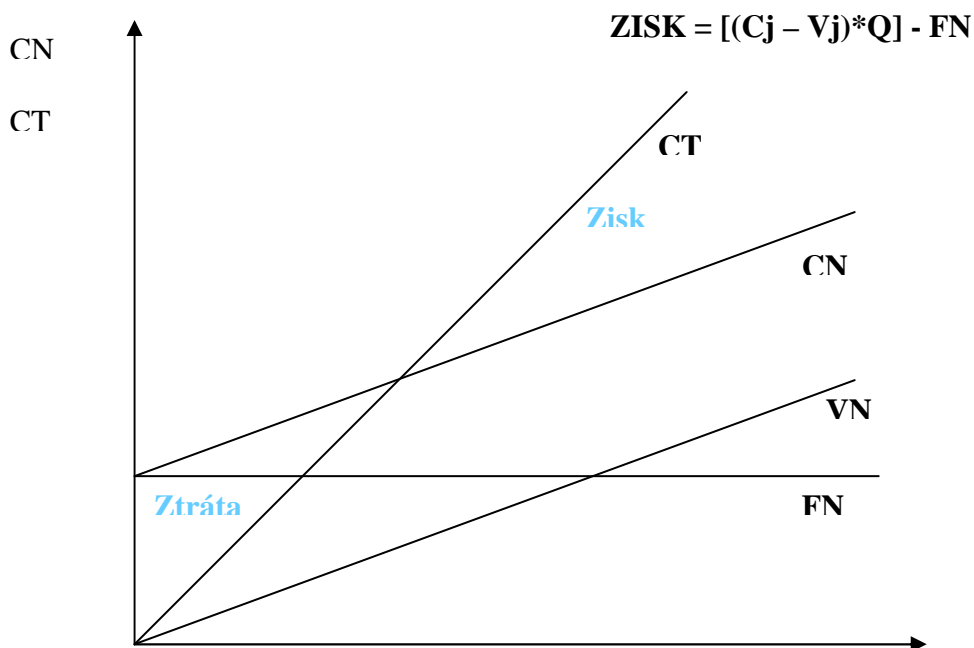
Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky kalkulace plných nákladů a na problémy spojené s jejich využitím v podstatě velmi jednoduchým způsobem. Protože fixní náklady příčinně nesouvisejí s kalkulační jednotkou, nýbrž s časovým obdobím, je třeba je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních. Členění na fixní a variabilní náklady se stává nejdůležitějším třídícím hlediskem, které je určující i pro řazení nákladových položek ve struktuře kalkulačního vzorce.

Na fixní náklady pohlíží metoda jako na nedělitelné bloky, které je třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej druhu výrobku, jejich skupin, útvaru nebo celostně chápaného podnikání v daném časovém období. Fixní náklady musí

být uhrazeny jako celek z rozdílu mezi výnosy a variabilními náklady prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje. [5]

6.2.1 Vztah kalkulace variabilních nákladů k podnikovému zisku

Obr. 2. Schématické znázornění výnosů a nákladů při variantě variabilních nákladů



VN.....variabilní náklady

FN.....fixní náklady

Vj.....jednotkové variabilní náklady

7 KALKULACE S PŘÍŘAZOVÁNÍM NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT

Jedná se o dvou stupňovou kalkulaci:

1. náklady se přiřazují činnostem;
2. činnosti budou přiřazeny ke konkrétním výrobkům (výkonům).

Pro každý útvar se definují hlavní činnosti, k těmto činnostem přiřadíme náklady, náklady zjištěné při činnosti se rozvrhují na výkony pomocí rozvrhové základny. Nejčastější příčiny vzniku (cost drivers) režijních nákladů jsou objednávky, kontrola, expedice, balení, školení, změny technologie, atd..

Postup při aplikaci této metody:

1. vymezení středisek, v nichž vznikají náklady podle jednotlivých aktivit (činností), které způsobují vznik režijních nákladů (např. středisko opravy a údržby);
2. vymezení příčin vzniku nákladů (např. oprava, kontrola);
3. vymezení měrné jednotky (např. počet kontrol, hodina údržby);
4. určení sazby příčiny vzniku;
5. určení počtu jednotek příčiny vzniku podle jednotlivých výrobků;
6. přiřazení nákladů jednotlivých aktivit výrobku.

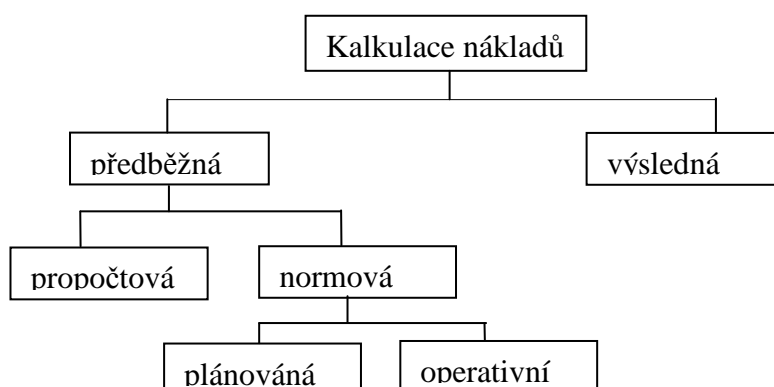
8 KALKULAČNÍ SYSTÉM

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

- využívají se jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a pro rozhodování 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 zejména při vynakládání jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů výkonů;
- jsou nástrojem, jenž se široce využívá pro zhodnocení variantních cenových úvah;
- využívají se jako důležitý podklad pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku;
- jsou významným nástrojem ocenění 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. Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří často značně rozsáhlý a variantní kalkulační systém.

Obr. 3. Kalkulační systém



8.1 Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla současně s technickým upřesněním výrobku nebo jiného výkonu, ale ještě před jeho konstrukční a technologickou přípravou. Kalkulace je sestavována na podkladě různých orientačních podkladů (např. na základě informací o vlastních a cizích podobných výrobcích, o jejich technicko-ekonomických parametrech, kalkulacích, cenách), protože ještě nejsou k dispozici příslušné spotřební nebo výkonové normy.

Hlavním cílem propočtové kalkulace je vyjádřit cílové podmínky, kterých by měl být podnik schopen dosáhnout, pokud chce s výrobkem vstoupit na trh a být při jeho prodeji přiměřeně úspěšný.

8.2 Plánová kalkulace

Zpracování plánových kalkulací má zásadně význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu. Tato kalkulace má dvě formy:

- plánová kalkulace dílčího období vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech následujících po realizaci předpokládaných změn;
- plánová kalkulace celého hodnoceného období je v podstatě váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů.

8.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se využívá zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Významnou úlohu plní v tomto směru zejména při uplatnění tzv. rozdílových metod, které umožňují preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti tím způsobem, že se porovnává skutečně vynaložený náklad s nákladovým úkolem nikoli až po jeho vynaložení, ale již v okamžiku spotřeby ekonomických zdrojů či dokonce před jejich vynaložením.

8.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce či v celkovém množství výkonů vyrobených za období.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

9 RACIOLA-JEHLIČKA S. R. O.

9.1 Předmět podnikání

Společnost RACIOLA-JEHLIČKA s.r.o. se sídlem v Uherském Brodě se zabývá porážkou a zpracováním drůbeže, výrobou drůbežích výrobků, uzenin a specialit. Dále firma v menší míře podniká i v obchodní činnosti, v oblasti nákupu a prodeje komplementárních výrobků – vejce, mražené ryby, hranolky, vaječné výrobky – tatarčky a majonézy.

9.2 Charakteristika podnikání

Společnost je exportním závodem a je strukturována do několika středisek:

- středisko Porážka –zabezpečuje porážku živé drůbeže (kuřat, slepic), kterou společnost nakupuje od externích dodavatelů. Část porážené drůbeže se balí do spotřebitelských obalů a distribuuje konečným spotřebitelům a zbylá část se dále zpracovává na středisku Masná výroba;
- středisko Masná výroba – produkuje porcovanou balenou drůbež a balené droby, šunky a vařené výrobky, uzeniny a spotřebitelská i velkoobchodní balení polotovarů z drůbežího masa (různé směsi pro rychlou přípravu pokrmů);
- středisko Velkoobchod – zajišťuje prodej převážné části produkce a dále obchoduje s příkopeným komplementárním a doplňkovým zbožím;
- středisko Maloobchod – maloobchodní prodej zajišťuje 10 firemních prodejen a to i na Slovensku. Jejich tržby a zároveň odezvy zákazníků těchto obchodů jsou velmi důležitým indikátorem poptávky po zboží, celkové situace na trhu a pro srovnání s konkurenčními výrobky;
- středisko Autodoprava - zajišťuje bezproblémový chod výrobních a obchodních divizí, disponuje několika rozvozovými vozidly a soupravami pro svoz živé drůbeže;
- středisko Ředitelství – zastřešuje všechny střediska, řídí jednotlivé činnosti, zpracovává veškeré informace a udává směr ve vývoji společnosti.

Společnost RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. je dlouholetým členem Sdružení drůbežářských podniků, které sdružuje 10 nejvýznamnějších firem v drůbežářství ČR. Celkem všechny podniky zapojené ve sdružení produkuje zhruba 80 % domácí produkce drůbežního masa.

9.3 Organizační struktura firmy

Organizační struktura je klasická liniová. *Viz příloha P I*

9.4 Zaměstnanci

Společnost RACIOLA-JEHLIČKA s.r.o. se řadí k významným zaměstnavatelům v rámci oblasti podhůří Bílých Karpat. Z hlediska struktury zaměstnanců je firma schopna zaměstnávat jednak osoby kvalifikované se středoškolským, vysokoškolským vzděláním, i osoby se zdravotním postižením nebo osoby hůře uplatnitelné na trhu práce (z hlediska vzdělání, praxe).

Zaměstnanecká politika společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s.r.o. se řídí vnitropodnikovými směrnicemi a řády, které vychází z pracovně-právních norem, systémů kritických bodů (HACCP) a řízení jakosti (ISO).

Společnost zaměstnává více než 200 zaměstnanců, řadí se proto do kategorie středních podniků.

9.5 Výrobky

Kromě výroby celé nebo porcované mražené a chlazené drůbeže je cílem firmy specializace na výrobu originálních a žádaných výrobků s vysokým podílem přidané hodnoty, zejména tradičních kuřecích šunek, uzenin a drůbežích specialit. Firemní výrobky, zejména ty nejvyšší kvality, oceněné na mnoha mezinárodní veletrzích (Šunka LOVAC – Zlatá SALIMA 1996, Šunka ALPAK Zlatá Medaile Plovdiv 2000, Šunka PRESIDENT – Zlatá SALIMA 2002, Šunka FITNESS – SALIMA 2006-Trendy), patří ke špičce ve svém oboru. V květnu 2004 převzala firma z rukou ministra zemědělství prestižní ocenění KlasA u řady výrobků (Šunka PRESIDENT, Drůbeží šunka RACIOLA, Uherskobrodská šunka LOVAC, Drůbeží šunka ALPAK, Drůbeží tlačěnka), neboť všechny tyto výrobky splnili sedm nadstandardních kritérií výběru. V květnu 2007 toto ocenění všechny výrobky obhájily.

Výrobní skupiny:

- celá mražená drůbež – kuřata, slepice, slepice těžké, kachny;
- porcovaná mražená drůbež;
- chlazená celá a porcovaná drůbež;
- drůbeží droby;
- drůbeží masné výrobky - šunky, salámy, tlačanky, uzenářské výrobky, párky, klobásy, aj.;
- mražené polotovary;
- ochucená a marinovaná masa, směsi se zeleninou;
- doplňkový sortiment – ostatní drůbež, vejce a vaječné výrobky, ostatní mražené výrobky.

9.6 Zákazníci

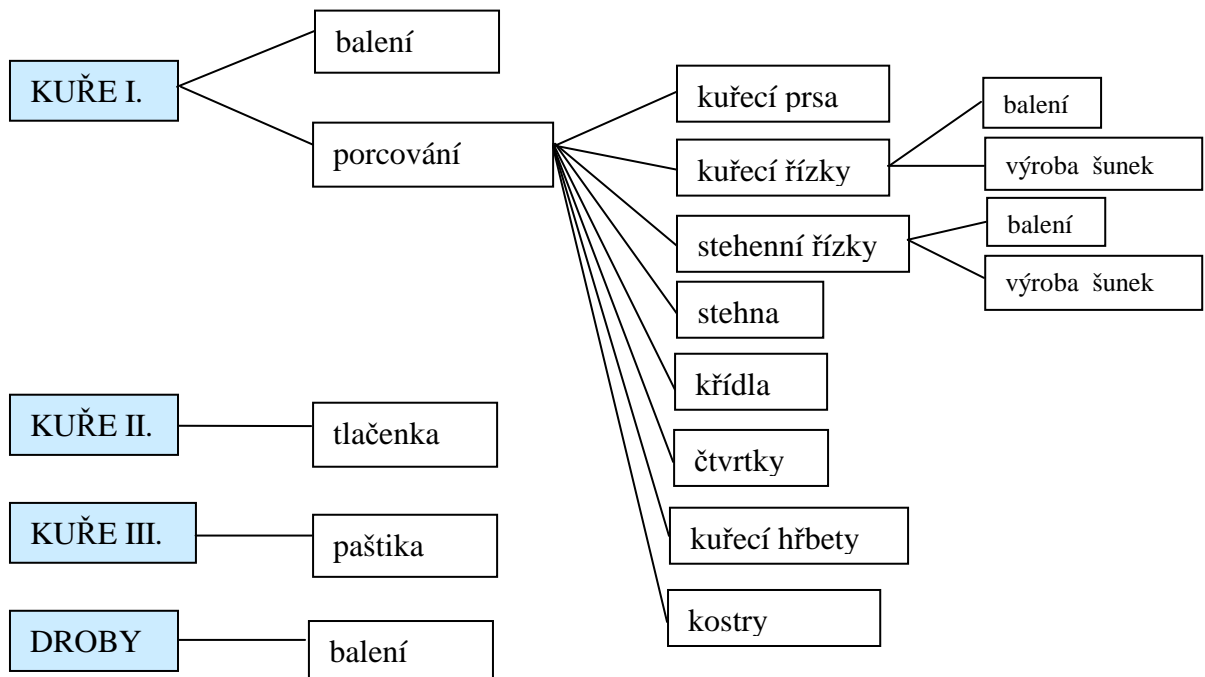
Firemní zákazníci lze rozdělit do několika segmentů:

- a) velkoobchody, řetězce supermarketů;
- b) řetězce maloobchodů (JEDNOTY, HRUŠKA, atd.)
- c) samostatné nezávislé maloobchodní prodejny;
- d) vlastní podnikové prodejny;
- e) kooperující partneři.

9.7 Struktura výroby

Celková produkce firmy je rozčleněna do určitých modelových skupin, které jsou znázorněny v následujícím schématu.

Obr. 4. Model celkové produkce



(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Společnost nakupuje jako základní materiál pro svou výrobu živá kuřata a samozřejmě různé další vstupní suroviny.

Ve středisku Porážka dochází k první etapě zpracování. Výsledkem jsou čtyři položky (podle jakosti KUŘE I., KUŘE II., KUŘE III. a droby) a odpad 25% z poražené drůbeže.

KUŘE I., polotovar nejvyšší jakosti, se buď balí a prodává jako hotový výrobek nebo porcuje. Z porcovaných kuřat se produkují prsa s kostí, prsní řízky, stehna, stehenní řízky (steaky), křídla, čtvrtky, kuřecí hřbety a kostry. Prsní řízky jsou dále buď baleny nebo zpracovávány jako šunka. Kostry se v další fázi separují (strojně se odděluje maso od kostí). Ze separovaného masa z koster se vyrábějí uzenky, popřípadě se balí jako hotový výrobek. Z polotovaru KUŘE II. se vyrábí tlačenka, KUŘE III. je vstupní surovinou pro výrobu paštik. Droby jsou samostatně baleny a prodávány.

10 KALKULACE NÁKLADŮ

10.1 Středisko Porážka

Základem je průměrná cena živých kuřat, která činí 25 Kč/kg. Na základě metody rozčítací kalkulace středisko Porážka zjišťuje cenu polotovaru KUŘE I., jež je určující pro další kalkulace, a rovněž ceny ostatních polotovarů.

Na základě tržní ceny si stanoví poměr mezi jednotlivými výrobky. Vztah mezi výrobky se vyjádří prostřednictvím váhy, která je dána poměrem tržní ceny jednotlivých výrobků a výrobku KUŘE I., který si středisko zvolilo jako základ. Váhou jsou násobené průměrné výtěžnosti, které připadají na jednotlivé položky při zpracování. Vznikne koeficient porážky pro KUŘE I. a ostatní položky porážky. Nyní se průměrná cena živých kuřat, která činí 25 Kč/kg, vydělí celkovým koeficientem porážky a tím je vykalkulována cena suroviny KUŘE I. Z ceny této suroviny vychází podle váhy ceny surovin dalších položek na porážce.

Tab. 1. Kalkulace rozčítací metodou v Kč

Položka	% výtěžnost	Tržní cena	Váhy	Koeficient porážky	Cena suroviny
Kuře I.	60	40	1	0,6	35,70
Kuře II.	8	25	0,625	0,05	22,30
Kuře III.	3	10	0,25	0,0075	8,90
Droby	4	19	0,475	0,019	17,00
Odpad	25	0	x	x	x
Celkem	100	x	2,925	0,6995	x

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

K výsledku kalkulace ceny jednotlivých surovin je nutné přičíst náklady, které při porážení živých kuřat vznikají v souvislosti s provozem střediska Porážka. Tím firma dostane kalkulovanou cenu polotovaru.

Tab. 2. Přiřítání režijních nákladů v Kč

Položka	Cena suroviny	Mzdy	Pojištění	Fixní režie	Variabilní režie	Cena polotovaru
Kuře I	35,70	0,57	0,20	1,28	2,03	39,80
Kuře II	22,30	0,57	0,20	1,28	2,03	26,40
Kuře III	8,90	0,57	0,20	1,28	2,03	13,00
Droby	17,00	0,57	0,20	1,28	2,03	21,10
Odpad	0	0	0	0	0	0

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Ve středisku Porážka je základním předpokladem správného rozdělení fixní části a variabilní části režijních nákladů stanovení kalkulovaného množství porážených kuřat. Tento počet středisko přepočítává na kilogramy poražené drůbeže, kdy se počet kuřat násobí průměrnou váhou jednoho kuřete, která je stanovena na hmotnost 1,8 kg, a zohledňuje se odpad vzniklý při porážení, jenž činí 25 %. Firma kalkuluje na rok 2007 s porážením 3 500 000 kusů, rozpočtovaný objem výroby polotovaru střediska Porážky činí 4 725 000 kg živých kuřat.

Tab. 3. Režijní náklady střediska Porážka na rok 2007 v Kč

Nákladová položka	Náklad celkem	Fixní část	Variabilní část
Režijní materiál	600 000		600 000
Režijní mzdy	1 500 000	1 500 000	
Pojištění	525 000	525 000	
Elektřina	1 600 000	800 000	800 000
Voda	3 200 000		3 200 000
Plyn	600 000	180 000	420 000
Opravy	500 000	500 000	
Přepravné vlastní	2 600 000		2 600 000
Telefon	60 000	60 000	
Služby	350 000		350 000
Odpady	1 260 000		1 260 000
Veterinární poplatek	350 000		350 000
Odpisy	2 500 000	2 500 000	
CELKEM	15 645 000	6 065 000	9 580 000

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Variabilní režie na 1 kg vyrobeného polotovaru činí:

$$\frac{9\,580\,000}{4\,725\,000} = 2,03 \text{ Kč/kg}$$

Fixní režie na 1 kg vyrobeného polotovaru činí:

$$\frac{6\,065\,000}{4\,725\,000} = 1,28 \text{ Kč/kg}$$

Celková režie připadající na 1 kg vyrobeného polotovaru tedy činí **3,31 Kč/kg**.

Z důvodu prodeje celé poražené drůbeže KUŘE I., které je pouze zamrazené a zabalené, je nutné vyjádřit náklady vztahující se k tomuto výrobku. Tyto režijní náklady jsou nad rámec výše uvedených režijních nákladů střediska Porážka, tj. spotřebovaná energie na zamrazení a mzdy související s tímto úkonem. Opět je velmi důležité vyjádřit si rozpočtovaný objem výrobků, tj. celé balené drůbeže, který si firma stanovila jako 40% z celkového objemu poražené drůbeže, činí 1 890 000kg.

Tab. 4. Režijní náklady v Kč výrobku KUŘE I.

Nákladová položka	Cena	Množství	Náklad celkem	Kč/kg
Elektrická energie (zámraz)	1 000 000	1	1 000 000	0,53
Režijní mzdy	800 000	1	800 000	0,42
Pojištění	X	X	280 000	0,15
CELKEM	X	X	2 080 000	1,10

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Polotovar KUŘE I. je v této fázi možno prodávat jako hotový výrobek. Po přičtení nákladů na obal a na zamrazení dostaneme kalkulovanou prodejní cenu výrobku KUŘE I. 42,70 Kč (39,80 + obal 1,78 + 1,10).

10.2 Porcování

Další etapou je porcování. Porcování se ve firmě provádí 3 různými způsoby, přičemž každou variantou je porcována 1/3 drůbeže určené k porcování. U všech variant porcování se vždy vyrábí prsní řízky, křídla a zůstává kostra. V případě porcování I. se vykostí uřízky stehna a vyrábí se steaky, u porcování II. stroj porcuje kuře s tím, že výrobkem jsou kuřecí čtvrtky. Celá stehna jsou pak výrobkem v případě porcování podle varianty III.

Tab. 5. Porcovací záznam I.

Část	% podíl	Tržní cena	Váhy	Koeficient	Polotovar v Kč
Prsní řízky	19	130	1,00	0,19	99,30
Stehenní řízky	18	100	0,77	0,14	76,46
Křídla	10	30	0,23	0,02	22,84
Kostry	51	20	0,15	0,08	14,90
Odpad	2	0	0,00	0,00	0,00
Celkem	100	X	2,15	0,43	X

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Tab. 6. Porcovací záznam II.

Část	% podíl	Tržní cena	Váhy	Koeficient	Polotovar v Kč
Prsní řízky	19	130	1,00	0,19	112,37
Čtvrtky	44	45	0,35	0,15	39,33
Křídla	10	30	0,23	0,02	25,85
Kuřecí hřbety	25	10	0,08	0,02	9,00
Odpad	2	0	0,00	0,00	0,00
Celkem	100	x	1,66	0,38	X

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Tab. 7. Porcovací záznam III.

Část	% podíl	Tržní cena	Váhy	Koeficient	Polotovar v Kč
Prsa s kostí	25	125	1,00	0,25	92,80
Stehna	30	60	0,48	0,14	44,54
Křídla	10	30	0,24	0,02	22,27
Kostry	33	20	0,16	0,05	14,85
Odpad	2	0	0,00	0,00	0,00
Celkem	100	x	1,88	0,47	X

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Konečnou cenu polotovarů prsní řízky a prsa s kostí zjistíme vydělením ceny výrobků KURĚ I., která činí 42,70 Kč a celkovým koeficientem u jednotlivých porcovacích záznamů. Z ceny těchto surovin vychází podle váhy ceny ostatních polotovarů. Následně je cena zprůměrována aritmetickým průměrem.

Tab. 8. Ceny polotovarů v Kč

Část	PZ I.	PZ II.	PZ III.	Průměrná cena polotovaru
Prsní řízky	99,30	112,37		106,00
Prsa s kostí			92,80	93,00
Stehenní řízky	76,46			76,00
Stehna			44,54	45,00
Křídla	22,84	25,85	22,27	24,00
Čtvrtky		37,08		37,00
Kuřecí hřbety		9,00		9,00
Kostry	14,90		14,85	15,00

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

10.3 Separování

Kuřecí kostry, které vzniknou jako polotovar při porcování, je nutné separovat.

Tab. 9. Separáčnı záznam

Část	% podíl	Tržní cena	Váhy	Koeficient	Cena polotovaru
Kosti ze separace	37,50	0,0001	1	0	0,0
Separované maso	60,50	26	260 000	157 300	24,80
Ztráta	2,00		0	0	0,00
Celkem	100,00	X	260 001	157 300	X

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Vstupním polotovarem pro separaci jsou kuřecí kostry. Vychází se z ceny polotovaru, která je 15,00 Kč.

10.4 Středisko Masná výroba

Na tomto středisku se zhodnocuje vstupní surovina a realizuje se s největší přidanou hodnotou. Záměrem společnosti je maximalizovat výkony právě na tomto středisku. Pro znázornění cenové kalkulace jsem si vybrala výrobek Uherskobrodská šunka LOVAC a Ďábelské cigáro.

10.4.1 Cenová kalkulace UB šunky LOVAC

Tab. 10. Kalkulace nákladů výrobku UB šunka LOVAC

Druh	Položka	M J	Cena (v Kč)	Množství	Hodnota (v Kč)	Na 1 kg (v Kč)
Základní materiál	Stehenní maso	kg	76,00	230,00	17 480,00	28,42
	Prsní maso	kg	106,00	230,00	24 380,00	39,63
	Ztráta technologická	kg		-18,00	0,00	0,00
	Celkem	x	x	442,00	41 860,00	68,05
Přísady	Dusitanová sůl	kg	3,60	12,30	44,28	0,07
	Koření eso Lovac	kg	167,00	8,86	1 479,62	2,41
	Dextrosa-cukr	kg	30,00	6,00	180,00	0,29
	Voda (led)	kg	0,03	146,00	4,38	0,01
	Celkem	x	x	27,16	1 703,90	2,77
Obalový materiál	Sáček Lovac	ks	10,00	120,00	1 200,00	1,95
	Karton	ks	0,25	60,00	15,00	0,02
	Etiketa	ks	2,10	122,40	257,04	0,42
	Celkem	x	x	x	1 472,04	2,39
Celkové přímé materiálové náklady			x	469,16	45 035,94	73,21
Normované přímé mzdové náklady				55,00	440,00	0,70
Sociální a zdravotní pojištění				19,25	154,00	0,25
CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY					45 629,94	74,18
Variabilní režijní náklady		Přirážka k přímým nákladům 15 %			6 844,50	11,13
Celkové variabilní náklady					52 474,44	85,30
Fixní režijní náklady		Přirážka k přímým nákladům 10,70%			4 882,40	7,90
Kalkulovaná hodnota vyrobeného množství				615,16	57 356,84	93,23
KALKULOVANÁ CENA NA JEDNOTKU						93,00

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

10.4.2 Technologický postup při výrobě UB šunky LOVAC

Na výrobu je používáno čerstvé vychlazené kuřecí stehenní a prsní maso. Maso se rozmělní na kutru a ihned nasolí, přidá se voda, led, koření Eso Lovac a dextrosa-cukr. Po promíchání se surovina strojně masíruje do požadované vaznosti a nechá se v chladárně s teplotou do + 5 °C uležet. Maso se plní do varné pětivrstvé fólie na požadovanou hmotnost, sáčky se neprodyšně uzavřou a vloží do tvarovacích forem. Tepelné opracování probíhá ve varné komoře po dobu 6 hodin s dosažením minimálně 70 °C ve všech vrstvách výrobku nejméně po dobu 10 minut.

Obr. 5. UB ŠUNKA LOVAC



(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

10.4.3 Cenová kalkulace ĎÁBELSKÉHO CIGÁRA

Tab. 11. Kalkulace nákladů výroby Ďábelské cigáro

Druh	Položka	M J	Cena (v Kč)	Množství	Hodnota (v Kč)	Na 1 kg (v Kč)
Základní materiál	Separované maso	kg	24,80	24,00	595,20	14,75
	Ztráta vyuzením	kg		-10,00	0,00	0,00
	Ztráta technologická	kg		-3,00	0,00	0,00
	Celkem	x	x	11,00	595,20	14,75
Přísady	Dusitanová sůl	kg	3,60	1,00	3,60	0,09
	Koření	kg	180,00	0,75	135,00	3,35
	Bramborový škrob	kg	20,50	1,50	30,75	0,76
	Voda (led)	kg	0,03	6,00	0,00	0,00
	VVBK	kg	35,00	15,00	525,00	13,01
	Eso gel	kg	220,00	0,10	22,00	0,55
	Kůžová emulze	kg	10,00	5,00	50,00	1,24
	Celkem	x	x	29,35	766,35	19,00
Obalový materiál	Střevo	ks	2,44	84,74	206,75	5,12
	Vakuové sáčky	ks	2,00	45,00	90,00	2,23
	Termoetiketa	ks	0,24	45,00	10,80	0,27
	Celkem	x	x	x	307,55	7,62
Celkové přímé materiálové náklady			x	40,35	1 669,10	41,37
Normované přímé mzdové náklady				55,00	220,00	5,45
Sociální a zdravotní pojištění				19,25	77,00	1,90
CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY					1 966,10	48,73
Variabilní režijní náklady		Přirážka k přímým nákladům 15 %			294,90	7,30
Celkové variabilní náklady					2 261,00	56,03
Fixní režijní náklady		Přirážka k přímým nákladům 10,70%			210,37	5,21
Kalkulovaná hodnota vyrobeného množství				40,35	2 471,37	61,25
KALKULOVANÁ CENA NA JEDNOTKU						61,00

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

10.4.4 Technologický postup při výrobě Ďábelského cigára

Pro výrobu se používá kuřecí separované maso, které se smíchá s přísadami. Takto připravené dílo se naráží do jedlého kolagenního střeva. Pak následuje sušení 50 minut, a dvakrát 15 minut uzení. Po ukončení uzení se ďábelské cigáro sprchuje studenou vodou

až do úplného vychlazení. Po oschnutí povrchu se výrobek přepraví do balírny, kde se zabalí a opatří etiketou.

Obr. 6. ĎÁBELSKÉ CIGÁRO



(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Cenová kalkulace se vytváří na jeden kilogram vyrobené šunky nebo ďábelského cigára, proto je nutné hodnotu v Kč (cena za MJ * množství) ještě vydělit kalkulovanou hodnotou vyrobeného množství (u UB šunky LOVAC je to 615,16 kg, u Ďábelského cigára 40,35 kg) a zjistíme náklady na 1 kg výrobku.

10.4.5 Rozbor kalkulačních položek

Základní materiál – mezi přímý materiál patří stehenní a prsní maso, u výrobku ďábelské cigáro se pak jedná o separát. Cena je určena v korunách na kg masa, vychází z cenové kalkulace polotovarů střediska Porážka viz výše.

Ztráta – u každého výrobku se počítá s určitou technologickou ztrátou, popř. ztrátou vyuzením.

Přísady – cenu přísad zjistíme v ceníku přísad a obalového materiálu viz *příloha P II*. Tento ceník je sestavován na základě smluvního jednání s dodavateli a je platný na jeden rok.

Obalový materiál – cena je taktéž uvedena v ceníku přísad a obalového materiálu viz příloha P II.

Přímé materiálové náklady – podle receptury zjistíme, kolik času se stráví na vyrobení jedné dávky (u UB šunky LOVAC je to 615,16 kg, u Ďábelského cigára 40,35 kg) a ten pak vynásobíme hodinovou mzdou, která činí 55 Kč.

10.4.6 Rozvrhování režijních nákladů

Výrobní režie je důležitá pro chod střediska Masná výroba. Následující tabulka ukazuje rozpočet režijních nákladů střediska Masná výroba na rok 2007 a zároveň jejich rozčlenění na fixní složku a variabilní složku.

Tab. 12. Rozpočet režijních nákladů střediska Masná výroba na rok 2007 v Kč

Nákladový druh	Celkové režijní náklady	Fixní část	Variabilní část
Režijní materiál	850 000		850 000
Režijní mzdy	3 410 000	2 728 000	682 000
SP a ZP	1 193 500	954 800	238 700
Elektřina	500 000	250 000	250 000
Voda	740 000		740 000
Plyn	600 000	240 000	360 000
Opravy	1 000 000	1 000 000	
Přepravné vlastní	1 500 000		1 500 000
Přepravné cizí	820 000		820 000
Telefon	130 000		130 000
Služby	2 800 000		2 800 000
Nájemné, leasing	350 000	350 000	
Odpisy	450 000	450 000	
CELKEM	14 343 500	5 972 800	8 370 700

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

Firma RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. má plánovaný objem výkonů na rok 2007 2 800 000 kg a plánovaný objem výkonů v přímých nákladech 55 846 173 Kč.

Režijní materiál - tvoří mazací oleje na výrobní stroje, pracovní vybavení, ochranné pomůcky, náhradní díly atd.. Netvoří součást výrobku, ale souvisí s výrobní činností, proto je firma zahrnuje do variabilní části režijních nákladů. Do režijního materiálu spadají i kancelářské potřeby, ale firma tuto část vůbec nezohledňuje.

Režijní mzdy – tu část režijních mezd, která souvisí s objemem výroby zahrnuje firma RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. do variabilní části, zbytek rozpočtují jako fixní část např. plat mistra, technologa, atd..

Sociální a zdravotní pojištění – tvoří 35 % z režijních mezd.

Elektřina, plyn - část této energie se spotřebovává na provoz strojů, tuto část považuje firma za variabilní. Nájemné za elektroměr, plynoměr, spotřeba plynu na vytápění, spotřeba elektřiny k osvětlení řadí firma mezi fixní část režijních nákladů.

Voda – spadá do variabilní části, s objemem produkce vstupá spotřeba vody.

Opravy – opravy dlouhodobého majetku, které nesouvisí s objemem výroby jsou fixním nákladem.

Přepravné vlastní, cizí – zahrnuje vnitropodnikovou přepravu mezi střediskem Porážka a střediskem Masná výroba. Tvoří variabilní část režijních nákladů.

Telefon, Služby – telefon, náklady na poradenské služby v oblasti vývoje nových výrobků, servisní služby považuje firma za variabilní část režijních nákladů.

Nájemné, leasing, odpisy – nájemné, leasing a odpisy dlouhodobého majetku firma řadí do fixní část režijních nákladů.

V cenové kalkulaci výrobku firma RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. přičítá určité procento z výše uvedených režijních nákladů rozvrhové základně. Za rozvrhovou základnu považuje firma celkové přímé náklady. Toto procento se zjistí následovně:

$$\frac{\text{Variabilní část režijních nákladů}}{\text{Plánovaný objem výkonů v šunkách a uzeninách}} * 100$$
$$\frac{8\,370\,700}{55\,846\,173} * 100 = 15\%$$

$$\frac{\text{Fixní část režijních nákladů}}{\text{Plánovaný objem výkonů v šunkách a uzeninách}} * 100$$

$$\frac{5\,972\,800}{55\,846\,173} * 100 = 10,70\%$$

11 NÁMĚTY A DOPORUČENÍ

Seznámili jsme se s kalkulováním ceny polotovarů a hotových výrobků společnosti RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.. Nyní se pokusíme zjistit zda jsou postupy při stanovení ceny správné.

Výrobky firmy je možné rozdělit na dva celky, které se liší v technologickém postupu. Jedna část výrobků se vaří a druhá část výrobků se suší a udí. To má za následek vznik různých režijních nákladů. Pokud má technologie vliv také na strukturu režijních nákladů, je nutné k tomuto faktu při rozvrhování režii přihlídnout. Mám-li se držet příčinné souvislosti mezi rozvrhovou základnou a nákladem, nemohu rozvrhovat režie takovým způsobem jako doposud. Jsou-li technologie dosti různorodé a energeticky náročné, pak přírážková metoda kalkulace tyto odlišnosti dostatečně neodráží a nezohledňuje. Je tedy zřejmé, že jedna skupina je režii zatěžována, zatímco druhá nese mnohem menší břemeno. Dochází tak k zamlžení cenové informace, které může způsobit špatné manažerské rozhodování. Chce-li firma tento nedostatek napravit, musí použít jiný způsob rozvržení režijních nákladů. Doporučuji použít metodu hodinového režijního paušálu, která dostatečně zohledňuje odlišnost použitých technologií a již podrobně předvedu v následující subkapitole.

Ráda bych také na tomto místě zmínila fakt, že firma rozlišuje režijní náklady na fixní a variabilní část. Toto rozčlenění však není správné, neboť nelze jednoznačně určit, která část nákladů je variabilní povahy. Je zřejmé, že se jedná o jakési zjednodušení. Většina režijních nákladů má totiž smíšenou povahu, to znamená, že při změně objemu výroby se mění i velikost těchto nákladů, ne však ve stejné proporcii. Ke zjištění přesnější výše variabilní části režijních nákladů slouží regresní a korelační analýza. Tato analýza využívá delší časové řady skutečných údajů o režijních nákladech a objemech výroby. Využívá metody nejmenších čtverců, která umožní určit variabilní část režijních nákladů a dále také míru korelace, tedy závislosti nákladů na objemu výroby. Správná kategorizace tedy začíná rozčleněním režijních nákladů na jednoznačně fixní náklady a náklady smíšené. Náklady smíšené poté podrobíme regresní analýze, která ukáže, jaká část těchto režii reaguje na změny v objemu výroby.

11.1 Rozvrhování režijních nákladů

Současná cenová kalkulace výrobků firmy RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. nám ukazuje, že fixní část a variabilní část režijních nákladů je přiřazována na základě přírážkové metody. Suma fixní části a variabilní části režijních nákladů se podělí plánovaným objemem výkonů. Je zjištěno procento přírážky k rozvrhové základně, kterou jsou celkové přímé náklady. Tento postup vzhledem k tomu, že jednotlivé technologické postupy jsou odlišné, není dle mého názoru objektivní. Navrhovala bych proto rozvrhování režijních nákladů pomocí metody hodinového režijního paušálu.

Nejprve zjistíme sumu režijních nákladů připadající na jednotlivé technologické postupy, k tomu nám bude sloužit následující tabulka.

Tab. 13. Režijní náklady připadající na jednotlivé technologie v Kč

Nákladový druh	Celkové režijní náklady	z toho			Ostatní režijní náklady
		vaření	sušení	uzení	
Režijní materiál	850 000	230 000	190 000	190 000	240 000
Režijní mzdy	3 410 000	950 000	480 000	550 000	1 430 000
SP a ZP	1 193 500	332 500	168 000	192 500	500 500
Elektřina	500 000	220 000	45 000	48 000	187 000
Voda	740 000	290 000	50 000	42 000	358 000
Plyn	600 000	240 000	35 000	30 000	295 000
Opravy	1 000 000	235 000	120 000	150 000	495 000
Přepravné vlastní	1 500 000	0	0	0	1 500 000
Přepravné cizí	820 000	0	0	0	820 000
Telefon	130 000	0	0	0	130 000
Služby	2 800 000	0	0	0	2 800 000
Nájemné, leasing	350 000	0	0	0	350 000
Odpisy	450 000	200 000	55 000	0	195 000
CELKEM	14 343 500	2 697 500	1 143 000	1 202 500	9 300 500

(zdroj: vlastní)

Získanou sumu režijních nákladů podělíme využitím časového fondu, což je plánovaná doba provozu zařízení. Kalendářní rok 2007 má 251 pracovních dnů.

$$\mathbf{V\check{C}F = 251 * 8}$$

$$\mathbf{V\check{C}F = 2\ 008\ h/rok}$$

Varná komora je ovšem využívána pouze na 95 %, proto je nutné pro další výpočty vynásobit využití časového fondu kapacitou varné komory.

$$2\ 008 * 95 \% = \mathbf{1\ 907,60\ h/rok}$$

Kapacita sušárny je využívána na 90 %.

$$2\ 008 * 90 \% = \mathbf{1\ 807,20\ h/rok}$$

Stejné využití kapacity jako sušárna má uzení.

$$2\ 008 * 90 \% = \mathbf{1\ 807,20\ h/rok}$$

Nyní už můžeme rozvrhnout režijní náklady na základě metody hodinových režijních paušálů.

ŠUNKY

$$\mathbf{HRP = \frac{2\ 697\ 500}{1\ 907,60} = 1\ 414,10\ K\check{c}/h}$$
 sazba režijních nákladů na hodinu vaření

Sazbu režijních nákladů vynásobím dobou v hodinách, kterou je šunka připravována ve varné komoře a vydělím kapacitou varné komory v kilogramech šunky. Zjistíme režijní náklady připadající na 1 kg UB šunky LOVAC.

$$\frac{\mathbf{1\ 414,10 * 6}}{\mathbf{220}} = \mathbf{38,60\ K\check{c}/kg}$$

UZENINY

Sušení:

$$\mathbf{HRP = \frac{1\ 143\ 000}{1\ 807,20} = 632,50\ K\check{c}/h}$$
 sazba režijních nákladů na hodinu sušení

Stejně jako u UB šunky LOVAC vynásobím sazbu režijních nákladů dobou v hodinách, kterou je zapotřebí k vysušení, vyuzení Ďábelského cigára a vydělím kapacitou sušárny, udírny v kilogramech uzenin.

$$\frac{632,50 * \left(\frac{50}{60}\right)}{600} = 0,90 \text{ Kč/kg}$$

Uzení:

$$\text{HRP} = \frac{1\ 202\ 500}{1\ 807,20} = 665,40 \text{ Kč/h} \quad \text{sazba režijních nákladů na hodinu uzení}$$

$$\frac{665,40 * \left(\frac{30}{60}\right)}{600} = 0,60 \text{ Kč/kg}$$

Celkové režijní náklady na 1 kg uzeniny činí $0,90 + 0,60 = 1,50 \text{ Kč}$.

Ostatní režijní náklady rozvrhnu pomocí přírážkové metody:

$$\frac{\text{Ostatní režijní náklady}}{\text{plánovaný objem výkonů v šunkách a uzeninách}} * 100$$

$$\frac{9\ 300\ 500}{55\ 846\ 173} * 100 = 16,70 \%$$

11.2 Srovnání cenové kalkulace metodou přírážkovou a metodou hodinového režijního paušálu

11.2.1 UB šunka LOVAC

Tab. 14. Přirázování nákladů pomocí přírážkové metody

Nákladový druh	Náklady na 1 kg výrobku (v Kč)
Celkové přímé náklady	74,18
Variabilní část režijních nákladů	11,13
Fixní část režijních nákladů	7,90
Kalkulovaná cena na jednotku výrobku	93,00

(zdroj: vlastní)

Tab. 15. Přiřazování nákladů pomocí metody hodinového režijního paušálu

Nákladový druh	Náklady na 1 kg výrobku (v Kč)
Celkové přímé náklady	74,18
Výrobní režie na základě HRP	38,60
Přirážka ostatní výrobní režie 16,70%	12,39
Kalkulovaná cena na jednotku výrobku	125,00

(zdroj: vlastní)

11.2.2 Ďábelské cigáro

Tab. 16. Přiřazování nákladů pomocí přirážkové metody

Nákladový druh	Náklady na 1 kg výrobku (v Kč)
Celkové přímé náklady	48,73
Variabilní část režijních nákladů	7,30
Fixní část režijních nákladů	5,21
Kalkulovaná cena na jednotku výrobku	61,00

(zdroj: vlastní)

Tab. 17. Přiřazování nákladů pomocí metody hodinového režijního paušálu

Nákladový druh	Náklady na 1 kg výrobku (v Kč)
Celkové přímé náklady	48,73
Výrobní režie na základě HRP	1,50
Přirážka ostatní výrobní režie 16,70%	8,14
Kalkulovaná cena na jednotku výrobku	58,00

(zdroj: vlastní)

Nyní můžeme porovnat cenovou kalkulaci přirážkovou metodou a metodu hodinového režijního paušálu. Vidíme, že firma RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. nesprávně přiřazuje režijní náklady pomocí přirážky k celkovým přímým nákladům u všech výrobků ať už se jedná o šunky nebo uzeniny. Pomocí metody hodinového režijního paušálu jsem zjistila, že šunky vyvolávají daleko více režijních nákladů než uzeniny. Proto je nutné do cenové kalkulace šunky zahrnout více výrobní režie. Do cenové kalkulace uzeného výrobku Ďábelské cigáro firma zahrнула více režijních nákladů, než váže na sebe samotný výrobek.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo navrhnout zlepšení v oblasti sestavování cenových kalkulací firmy RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.

V teoretické části jsem představila základní přístupy využívané při klasifikaci nákladů a jednotlivé metody kalkulací. Dále jsem se zaměřila na teoretické poznatky týkající se alokace nákladů výkonům, které je vyvolávají.

V praktické části jsem nejdříve stručně představila firmu RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o. Dále jsem nastínila portfolio této společnosti, tedy výrobky a polotovary, se kterými přichází na trh. Důkladně jsem popsala systém kalkulací, kterým se oceňují polotovary a hotové výrobky na jednotlivých střediscích. Pro analýzu oceňování finálních produktů jsem zvolila dva zástupce, v zásadě se lišící použitými technologiemi. Zjistila jsem, že firma v současné cenové kalkulaci rozvrhuje výrobní režie pomocí přírážkové metody. Procentní přírážku stanoví společnost jako podíl sumy režijních nákladů a rozvrhové základny, jíž je v tomto případě suma plánovaných celkových přímých nákladů. Tato jednotná procentní přírážka je potom připočítána ke každému výrobku. Velikost režijních nákladů je tak závislá na velikosti celkových přímých nákladů. Odráží tento způsob rozvrhování režii příčinnou souvislost mezi konkrétním nákladem a rozvrhovou základnou? Opravdu platí, že čím dražší je přímý materiál produktu, tím vyšší režijní náklady vyvolává? Obávám se, že nikoliv.

V námětové části této práce jsem proto navrhla použití metody hodinového režijního paušálu. Vycházela jsem přitom ze skutečnosti, že finální produkty lze rozčlenit z hlediska technologického postupu do dvou samostatných skupin. Použité technologie se v zásadě liší energetickou náročností a dalšími náklady, jež vyvolávají, např. opravy, režijní mzdy, atd.

Na dvou zástupcích jsme potom předvedla použití metody hodinového režijního paušálu a poté provedla porovnání obou metod. Z tohoto porovnání vyplývá, že laxní způsob, nezohledňující příčinnou souvislost, vedl k mylnému rozvržení režijních nákladů. Zatímco UB šunka Lovac byla zatížena mnohem menší částí režijních nákladů než ve skutečnosti vyvolává, d'ábelské cigáro „neslo“ ve své ceně náklady, na jejichž vzniku se nepodílelo. Taková situace by pak mohla vést k mylným závěrům a manažerským rozhodnutím. Ceny, vytvořené na základě kalkulací, plní v tržním hospodářství nezastupitelnou informační

úlohu. Zapomeňme na chvíli na existenci správné režie a představme si, jak by firma reagovala na situaci, kdy tržní cena poklesne pod námi kalkulovanou cenu. Takový výrobek je pro firmu zdánlivě neziskový a tak ho přestane vyrábět. Pokud však není kalkulace správná a výrobek je zatížen režijními náklady, které nevyvolal, dopustila se firma chyby. Ve skutečnosti může být takový výrobek ziskový.

Pokud si navíc firma uvědomí nutnost správně náklady klasifikovat a znát příčiny jejich vzniku, je na nejlepší cestě tyto nemalé částky snižovat a efektivně řídit.

RESUMÉ

The goal of my thesis was give out proposals how to improve system of product costing in the company RACIOLA-JEHLIČKA, s. r. o.

In theoretical part of this work I presented basic approaches, which are used for cost classification, and several costing methods. I focused on theoretical findings concerning cost allocation

I presented the company RACIOLA-JEHLIČKA, s. r. o. at the beginning of practical part. Further I outlined product portfolio of this company, its semi finished and finished products. I deeply analyzed the system of calculations, which is used for assessing of products. I selected two representatives of finished products for analysis of finished products costing. In principle, these representatives are different in used technology. Presently, the company applies “absorbing method of costing” for overhead costs allocation. Total direct costs are used as a cost-allocation base. The amount of product overhead costs depends on amount of total direct costs. Are we able to find some causality between overhead costs and cost-allocation base? I believe not.

That is why I suggested application of special method, which allocates overhead costs in dependence on overhead costs tariff per hour. This method takes into consideration differences in used technologies and time which products spend in the system. Then I presented the usage of this method on selected representatives – “UB šunka Lovac” and “Ďábelské cigáro”. Next you can find here a comparison of both methods – absorbing method of costing and method of overhead costs tariff per hour. This comparison proved that original costs allocation is wrong. One product included more overhead costs than the other one. This situation could cause wrong managerial decisions. That is a reason why we must use this method regarding principle of causality.

The company must realize necessity of right costs classification and must know reasons that caused formation of costs. This is the best way how to control and cut down costs efficiently.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové účetnictví*. 3. vyd. Praha: VŠE Praha, 2005. 360 s. ISBN 80-245-0746-3.
- [2] HRADECKÝ, M., KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. 156 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [3] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.
- [4] HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 126 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [5] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 548 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [6] LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X.
- [8] MACÍK, K. *Účetnictví pro manažerskou praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2000. 236 s. ISBN 80-7169-914-4.
- [9] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1996. 456 s. ISBN 80-7169-211-5.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 148 s. ISBN 80-7261-087-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Cj	Cena za jednotku
CN	Celkové náklady
CT	Celkové tržby
FN	Fixní náklady
HRP	Hodinový režijní paušál
Nj	Průměrné náklady na jednotku
NRN	Nepřímé režijní náklady
PP	Procento přirážky režijních nákladů
Q	Množství
UB	Uherskobrodská
Vj	Jednotkové variabilní náklady
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Schématické znázornění výnosů a nákladů při variantě plných nákladů.....	26
Obr. 2. Schématické znázornění výnosů a nákladů při variantě variabilních nákladů	27
Obr. 3. Kalkulační systém.....	29
Obr. 4. Model celkové produkce.....	36
Obr. 5. UB ŠUNKA LOVAC	43
Obr. 6. ĎÁBELSKÉ CIGÁRO	45

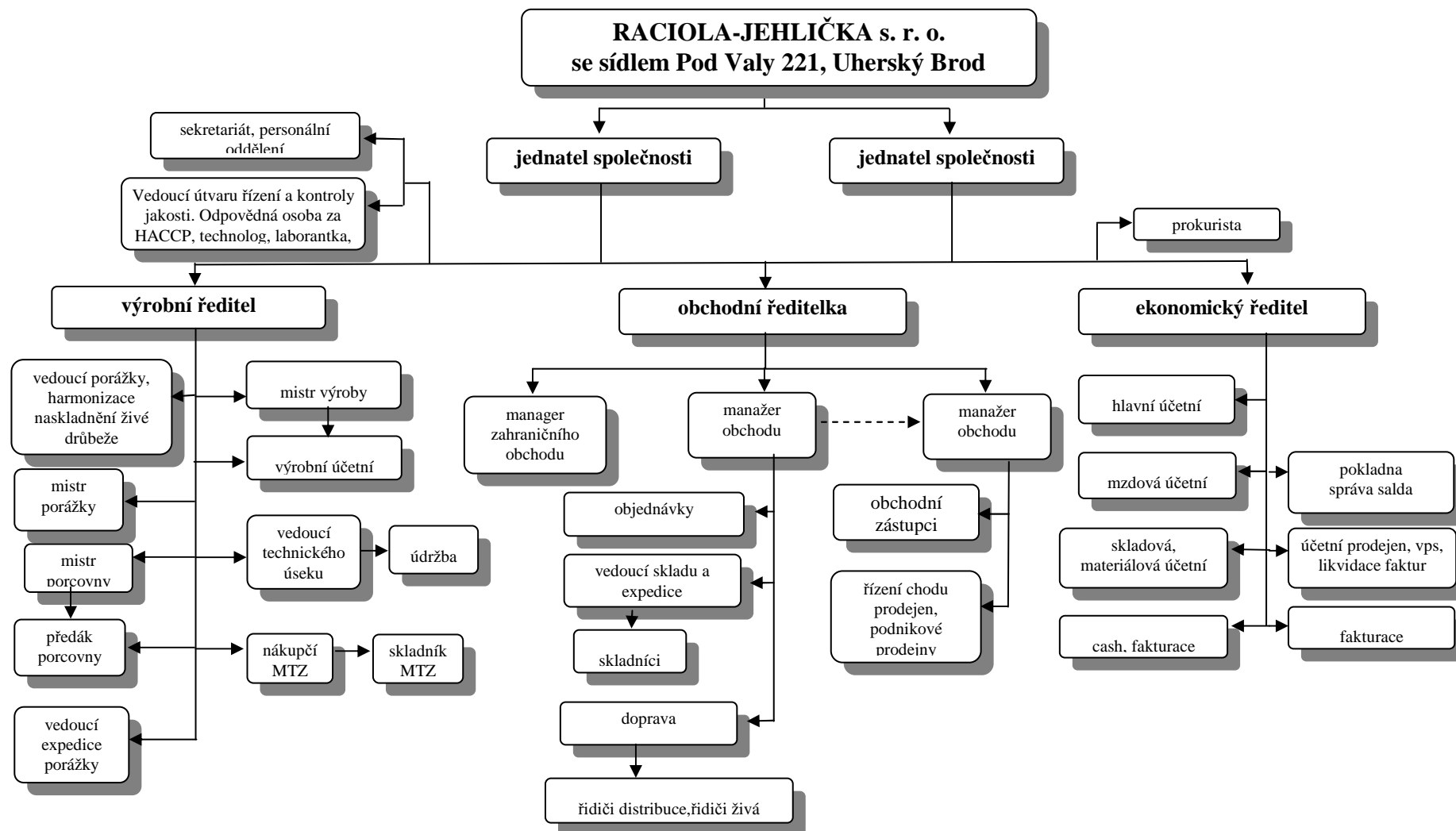
SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Kalkulace rozčítací metodou v Kč.....	37
Tab. 2. Přiřítání režijních nákladů v Kč	38
Tab. 3. Režijní náklady střediska Porážka na rok 2007 v Kč	38
Tab. 4. Režijní náklady v Kč výrobku KUŘE I.	39
Tab. 5. Porcovací záznam I.....	40
Tab. 6. Porcovací záznam II.....	40
Tab. 7. Porcovací záznam III.	40
Tab. 8. Ceny polotovarů v Kč	41
Tab. 9. Separční záznam	41
Tab. 10. Kalkulace nákladů výrobku UB šunka LOVAC.....	42
Tab. 11. Kalkulace nákladů výrobku Ďábelské cigáro	44
Tab. 12. Rozpočet režijních nákladů střediska Masná výroba na rok 2007 v Kč.....	46
Tab. 13. Režijní náklady připadající na jednotlivé technologie v Kč	50
Tab. 14. Přiřazování nákladů pomocí přírážkové metody	52
Tab. 15. Přiřazování nákladů pomocí metody hodinového režijního paušálu	53
Tab. 16. Přiřazování nákladů pomocí přírážkové metody	53
Tab. 17. Přiřazování nákladů pomocí metody hodinového režijního paušálu.....	53

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Organizační struktura firmy.
- P II Ceník přísad a obalového materiálu.

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA FIRMY



(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)

PŘÍLOHA P II: CENÍK PŘÍRAD A OBALOVÉHO MATERIÁLU

Název položky - přísady	MJ	Cena za MJ
bramborový škrob	kg	20,50
cibule	kg	16,00
cibule 96031	kg	103,00
colormix	kg	360,00
cukr	kg	22,00
česneková pasta	kg	55,00
dextrosa-cukr	kg	30,00
dom sekaná -koření	kg	134,00
dusitanová sůl-DSS	kg	3,60
erythrobát	kg	137,00
Eso gel	kg	220,00
Eso Lovac kombi	kg	167,00
Idea - uzenka	kg	290,00
játrovka combi	kg	178,00
kmín	kg	61,00
koř. Combi - lázeňský	kg	290,00
koře. Combi - pološunkový	kg	230,00
koření	kg	180,00
koření paprika	kg	164,00
koření paštika	kg	178,00
kouřová sůl	kg	130,00
kůžová emulze	kg	10,00
krupice JEMNÁ	kg	9,20
kukuřice	kg	28,00
kůže	kg	13,00
majoránka	kg	60,00
marináda	l	303,00
mouka hladká	kg	8,90
mrkev	kg	18,00
muškátový květ	kg	217,00
nové koření	kg	195,00
olej	l	31,00
paprika	kg	32,00
pepř MLETÝ	kg	160,00
petržel	kg	20,00
Pro šunka	kg	226,00
sádlo syrové bez kůže	kg	35,00
koření kombi -gothaj	kg	227,00
soja	kg	76,97
sojová emulze	kg	25,00
sůl	kg	2,84
superlák 30U beskid	kg	180,00
škrob	kg	20,50
uzený špek	kg	58,00
vejce	ks	2,50
vepřová játra	kg	32,00
voda	l	0,03
VVBK	kg	35,00

Název položky - obaly	MJ	Cena za MJ
AL spona	ks	0,15
AL spona na střívka	ks	0,23
etiketa	ks	0,24
etiketa lovac	ks	2,10
etiketa na plech šunku	ks	1,00
etiketa na přepravku	ks	0,25
etikety Lovac, plech	ks	2,10
fóli na paštiky 120 g	m	1,29
fólie	m	0,76
fólie na paštiky 80 g	m	1,04
fólie na VB řízků	ks	3,00
karton dvoudílný	ks	13,00
karton jednodílný	ks	10,00
karton	ks	0,25
krabíčka na alpack	ks	9,55
motouz	m	0,14
papírová vložka pod játra	ks	0,23
plechovka na 120 g	ks	2,60
plechovka na šunku	ks	30,50
podtáček "žehlička" 71P	ks	0,85
podtáček 73	ks	0,65
podtáček 74 C	ks	0,87
přířez do kuřet sířka	ks	0,45
pytel na kostry	m	1,98
sáček do VPŠ plech	ks	1,00
sáček Lovac	ks	10,00
sáček na kuře či slepici	ks	1,78
sáček na polévkovou	ks	0,47
sáčky na hlavy	ks	0,99
sáčky na kosti 2 kg	ks	1,30
sáčky na kosti ze separace	ks	1,40
sáčky na separované maso	ks	2,20
samolepící etiketa	ks	1,00
sířka na kuře chlazené	m	0,74
střevo	ks	2,44
střevo na gothaj	m	27,50
střevo na pološunkový	m	15,00
střevo na president	m	10,00
střevo na sekanou	m	10,00
střevo na SPECIÁL	ks	15,00
střevo na SVĚTLOVAN	ks	15,00
střevo na tlačenkou	ks	3,00
střevo vepřové	m	3,30
střívko na paštiku 40 mm	m	9,38
střívko na paštiku 63 mm	m	11,58
thermoetiketa	ks	0,24
vakuový sáček 35*40		2,00

(zdroj: RACIOLA-JEHLIČKA s. r. o.)