

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Metodika oceňování zásob v konkrétním výrobním podniku

Marie Jedináková

**Bakalářská práce
2016**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Marie Jedináková
Osobní číslo: E13445
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Ekonomika a provoz podniku
Název tématu: Metodika oceňování zásob v konkrétním výrobním podniku
Zadávací katedra: Ústav podnikové ekonomiky a managementu

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

Cílem práce je popsat metodiku oceňování zásob výrobního podniku se zaměřením na oceňování zásob hotových výrobků. Bude posouzena vhodnost stávající metodiky a provedeno srovnání s alternativní metodikou, při které by došlo k použití odlišných rozvrhových základů.

Osnova:

- Způsoby oceňování zásob.
- Kalkulace funkce a kalkulační metody.
- Zásoby vybraného podniku (struktura, způsoby oceňování).
- Popis kalkulačních metod používaných v současnosti pro oceňování zásob hotových výrobků.
- Posouzení stávajících kalkulačních metod a jejich srovnání s alternativní metodikou za použití odlišných typů rozvrhových základů.
- Formulace závěrů.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana. Nákladové a manažerské účetnictví: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-7357-299-0.

HURTA, Josef, BÍLEK, Lukáš. Manažerské účetnictví: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, Fakulta managementu a ekonomiky, 2002, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 80-731-8094-4.

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 18. aktualizované vydání. BOVA POLYGON, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7.

LOUŠA, František. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. Praha, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.



Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Michal Kuběnka, Ph.D.

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: 29. dubna 2016



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Nesouhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 29. 4. 2016

Marie Jedináková
Marie Jedináková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Michalovi Kuběnkovi, Ph.D za jeho cenné rady, připomínky a odborný dohled, které mi velmi pomohly při zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá metodikou oceňování zásob se zaměřením na oceňování zásob hotových výrobků ve společnosti KORADO, a. s. Porovnává teoretické poznatky z této oblasti s postupy používanými ve společnosti. Dále je v ní posouzena vhodnost stávající metodiky a provedeno srovnání s alternativní metodikou použití odlišných rozvrhových základů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Kalkulace, kalkulační vzorec, kalkulační metody, oceňování zásob, zásoby

TITLE

Methodology of inventory valuation in the particular company

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the methodology of inventory valuation focused on valuation of the stock of finished products, in KORADO, a. s. It compares the theoretical knowledge in this area with the procedures used in the company. It also evaluates the suitability of the currently used methodology and compares it with an alternative methodology which uses different cost allocation bases.

KEYWORDS

Costing, costing formula, costing methods, inventory valuation, inventory

OBSAH

ÚVOD	9
1 ZÁSoby	10
1.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ZÁSOb	10
1.2 ČLENĚNÍ ZÁSOb DLE VYHLÁŠKY Č. 500/2002 SB., O ÚČETNICTVÍ.....	11
1.3 DALŠÍ ČLENĚNÍ ZÁSOb	12
1.4 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	13
1.4.1 <i>Oceňování nakoupených zásob</i>	14
1.4.2 <i>Oceňování zásob vytvořených vlastní činností</i>	15
1.4.3 <i>Oceňování zásob získaných bezplatně</i>	16
1.5 INVENTARIZACE ZÁSOb.....	16
1.6 OPRAVNÉ POLOŽKY	17
1.7 DALŠÍ OPERACE SE ZÁSObAMI K ROZVAHOVÉMU DNI	18
1.8 ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb	18
2 KALKULACE NÁKLADŮ – FUNKCE, DRUHY A KALKULAČNÍ METODY	21
2.1 KALKULACE NÁKLADŮ – DEFINICE A FUNKCE.....	21
2.2 TYPY NÁKLADŮ V RÁMCI KALKULACÍ.....	22
2.3 KALKULAČNÍ VZOREC.....	23
2.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM – DRUHY KALKULACÍ.....	24
2.5 KALKULAČNÍ METODY	26
2.5.1 <i>Kalkulace dělením</i>	28
2.5.2 <i>Kalkulace ve sdružené výrobě</i>	28
2.5.3 <i>Rozdílové kalkulace</i>	29
2.5.4 <i>Přirážkové kalkulace</i>	29
2.5.5 <i>Kalkulace neúplných nákladů</i>	30
2.5.6 <i>Kalkulace nákladů podle aktivit (ABC kalkulace)</i>	31
2.5.7 <i>Kalkulace cílových nákladů (target casting)</i>	31
3 INFORMACE O SPOLEČNOSTI KORADO, A. S.	32
3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI	32
3.2 VÝROBKOVÉ PORTFOLIO SPOLEČNOSTI KORADO, A. S.	35
4 ZÁSoby VE SPOLEČNOSTI KORADO, A. S.	37
4.1 STRUKTURA ZÁSOb VE SPOLEČNOSTI KORADO, A. S.	37
4.2 ZÁSoby MATERIÁLU	38
4.2.1 <i>Struktura zásob materiálu</i>	38
4.2.2 <i>Oceňování zásob materiálu</i>	39
4.2.3 <i>Oceňování zboží</i>	40
4.2.4 <i>Oceňování zásob vlastní výroby</i>	40
4.2.5 <i>Alokace kalkulačních nákladů</i>	41
4.2.6 <i>Aktualizace kalkulačních nákladů</i>	44
4.2.7 <i>Inventarizace zásob a tvorba opravných položek</i>	45
5 POPIS KALKULAČNÍCH METOD POUŽÍVANÝCH V SOUČASNOSTI PRO OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb HOTOVÝCH VÝROBKŮ	47
6 POSOUZENÍ STÁVAJÍCÍCH KALKULAČNÍCH METOD A JEJICH ALTERNATIVNÍ METODIKY	52
ZÁVĚR	57
POUŽITÉ ZDROJE	59

SEZNAM TABULEK, ILUSTRACÍ A GRAFŮ

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování vybraných účetních operací s materiálem způsoby A i B.....	20
Tabulka 2: Doba obratu zásob v letech 2010 – 2014 (ve dnech).....	37
Tabulka 3: Výroba dle výrobních skupin v letech 2010 – 2014 (v tis. ks).....	52
Tabulka 4: Porovnání různých rozvrhových základů v rozšířené kalkulaci v roce 2014	55

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Materiálový tok ve fázové výrobě.....	13
Obrázek 2: Kalkulační systém	25
Obrázek 3: Tradiční členění kalkulací	27
Obrázek 4: Základní typy nákladových kalkulací dle Popeska	27
Obrázek 5: Struktura ceny	30
Obrázek 6: Celkový pohled na společnost KORADO, a. s.	32
Obrázek 7: Čelní pohled KORADO, a. s.....	33
Obrázek 8: Deskové, trubkové a designové otopné těleso	36
Obrázek 9: Struktura deskového radiátoru dle výrobních stupňů včetně pracovišť	42

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Přehled prodeje deskových otopných těles RADIK podle zemí v 2014.	34
Graf č. 2: Konsolidované tržby skupiny KORADO (mil. Kč)	35
Graf č. 3: Struktura zásob KORADO v letech 2010 - 2014 (mil. Kč).....	37
Graf č. 4: Zjednodušená struktura zásob materiálu v letech 2010 - 2014 (mil. Kč).....	38
Graf č. 5: Výroba dle výrobních skupin v letech 2010 – 2014 (v tis. ks).....	52
Graf č. 6: Porovnání různých rozvrhových základů v rozšířené kalkulaci v roce 2014	53

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

a.s.	akciová společnost
BOZP	bezpečnost ochrany zdraví při práci
ČÚS	Český účetní standard
DOT	designové otopné těleso
EBRD	European Bank for Reconstruction and Development
FIFO	First In First Out
IT	informační technologie
KOB	Konsolidační banka Praha
mil.	milión
NV	nedokončená výroba
NR	nevýrobní režie
ODT	deskové otopné těleso
OTT	trubkové otopné těleso
PO	požární ochrana
Sb.	Sbírka zákonů
s. p. ú.	státní peněžní ústav
SW	software
tis.	tisíc
THN	technicko-hospodářské normy
VR	výrobní režie

ÚVOD

Zásoby ve výrobním podniku tvoří velmi významnou položku aktiv. Jejich vykazování musí být v souladu s požadavky na poskytování spolehlivých, pravdivých a věrných údajů o stavu majetku, závazků a výsledku hospodaření podniku. Již první pohled do účetních výkazů může přinést nové informace nejen o samotných zásobách, ale v souvislosti s nimi napoví mnohé i o podniku jako celku. Pouhý pohled do účetních výkazů může vést k mnoha otázkám či dokonce pochybám o spolehlivosti předkládaných výkazů a dodržení zásady věrného zobrazení hospodaření, důvodem může být například nezvyklý nárůst stavu zásob nekorespondující s vývojem tržeb, neexistence tvorby opravných položek k zásobám atd.

Cílem práce je popsat metodiku oceňování zásob se zaměřením na oceňování zásob hotových výrobků ve společnosti KORADO, a. s. a porovnat teoretické poznatky z této oblasti s používanou praxí, posoudit vhodnost stávající metodiky a provést srovnání s alternativní metodikou použití odlišných rozvrhových základů pro přírážkovou kalkulaci.

Teoretickou část tvoří kapitoly 1 Zásoby a 2 Kalkulace nákladů – funkce, druhy a kalkulační metody. Kapitola 1 Zásoby obsahuje základní definice, legislativní úpravy, členění zásob, jejich oceňování, účtování a další operace prováděné se zásobami jako je například inventarizace, snížení hodnoty zásob, operace prováděné k rozvahovému dni.

Praktická část obsahuje kapitoly 3 – 6. V kapitole 3 jsou obsaženy základní informace o společnosti KORADO, a. s. – historie, majetková struktura, dceřiné společnosti, významné trhy a vývoj tržeb. Obsahuje rovněž i informace o nabízeném portfoliu výrobků.

Následující kapitola číslo 4 je věnována zásobám ve společnosti KORADO, a. s., především jejich struktuře, členění a způsobu oceňování zásob materiálu, zboží i zásob vlastní výroby včetně aktualizace ocenění. Lze zde rovněž nalézt i další operace prováděné se zásobami jako je inventarizace a tvorba opravných položek.

Kapitola 5 se věnuje kalkulačním metodám, které se ve společnosti KORADO, a. s. používají pro ocenění zásob hotových výrobků, zejména však kalkulaci úplných nákladů, která je ve společnosti též označována jako rozšířená kalkulace. Obsahuje rovněž popis jednotlivých položek rozšířené kalkulace včetně jejich náplně.

Kapitola 6 se zabývá posouzením stávajících metod, zejména metody rozšířené kalkulace, a dále srovnáním výsledků této metody s použitím alternativní metodiky, což je použití různých typů rozvrhových základů pro přírážkovou kalkulaci.

1 ZÁSoby

Zásoby podniku tvoří část oběžných aktiv a z hlediska likvidity patří mezi nejméně likvidní oběžná aktiva. Je nutné jim věnovat náležitou pozornost, protože pro ně platí specifické postupy oceňování a nesprávné postupy mohou nepříznivě ovlivnit obraz hospodaření účetní jednotky. Výrobní společnosti disponují nakupovanými zásobami materiálu, ale i zásobami vlastní výroby, zatímco společnosti, které se zabývají obchodem, mají převážně zásoby nakupované od dodavatelů. [21, s. 42]

„Zásoby jsou krátkodobým majetkem podniku, který je zpravidla určen k přímé spotřebě (materiál) či prodeji (zboží).“ [4, s. 86] Nicméně dle Ryneše existuje celá řada výjimek. Do zásob může být zahrnut i drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, stavby včetně pozemků v případě, že jsou určeny k bezprostřednímu prodeji, nákup vzrostlého lesa, který je určen k pokácení a dřevo k prodeji, zálohy na zásoby atd. [13, s. 138]

1.1 Legislativní úprava zásob

Problematiku zásob legislativně upravují především tyto právní normy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- České účetní standardy
- Vnitropodnikové směrnice

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon o účetnictví“) ve znění pozdějších předpisů stanovuje obecná pravidla, postupy, rozsah a způsoby vedení účetnictví. Nejen zásob se týká ustanovení § 7 odst. 1, ve kterém je kladen důraz na poskytnutí věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace jednotky. Způsoby oceňování včetně oceňování zásob řeší zejména § 25, kde je uvedeno, že zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady a zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, se oceňují pořizovacími náklady. V odstavci 3 § 25 se říká, že účetní jednotky by měly při oceňování zásob k rozvahovému dni brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a ztráty. Možnosti ocenění metodou FIFO u zásob stejného druhu řeší odstavec 4. Možným snížením hodnoty zásob na základě inventarizace zásob se zabývá § 26. Problematiky zásob se dotýká i § 29, který řeší inventarizaci majetku a závazků. Zákon o účetnictví je právní normou nejvyšší síly. [23]

Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška o účetnictví“) ve znění pozdějších předpisů je hierarchicky nižší normou podřízenou Zákonu o účetnictví a jejím prostřednictvím se provádějí jeho vybraná ustanovení. § 9 Vyhlášky obsahuje členění zásob a způsoby účtování o zásobách. §39 odst. 5 mimo jiné ukládá účetní jednotce informovat o aplikaci účetních zásad, o použitých metodách a způsobech oceňování. Způsoby oceňování zásob a vymezení nákladů souvisejících s jejich pořízením řeší § 49. Částečně se problematiky zásob dotýká i § 55, který se týká opravných položek. [22]

Nižší právní sílu než Vyhláška mají české účetní standardy (dále „Standardy“). „*Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování.*“ Vydává je ministerstvo financí a jejich účelem je dosažení souladu použitých účetních metod a zajištění srovnatelnosti účetních závěrek. Jejich použití se považuje za naplnění účetních metod a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. [18, s. 37-38] Problematikou zásob se zabývá hlavně ČÚS č. 015 – Zásoby, zčásti ji řeší i ČÚS č. 005 – Opravné položky a ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Právní normou nejnižší síly jsou vnitřní účetní směrnice¹. „*Vnitřní účetní směrnice lze charakterizovat jako soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědnosti v určité pracovní činnosti...*“. [18, s. 38] Aplikují zákonné předpisy na konkrétní podmínky v konkrétní účetní jednotce. Jejich základním předpokladem je, že jsou v souladu s platnou legislativou a z tohoto důvodu je nutná jejich pravidelná aktualizace. Mohou obsahovat návod ve větším detailu, například použití analytických nákladových účtů, nákladových středisek atd.

1.2 Členění zásob dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví

Velmi rozšířené je použití členění zásob dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví. Toto členění používá Kovanicová [9], Louša [11], Ryneš [13] i Šteker [18]. Zásoby jsou členěny následně:

Materiál, který lze členit na:

- suroviny – základní materiál, který přechází do výrobku a tvoří jeho podstatnou část,
- pomocné látky – materiál, který rovněž přechází do výrobku, ale netvoří jeho podstatnou část,

¹ Terminologie není přesně vymezena, účetní jednotky například používají názvy: interní směrnice, směrnice, interní pokyn atd.

- látky, které jsou zapotřebí pro zajištění provozu,
- náhradní díly,
- obaly a obalové materiály za předpokladu, že se o nich neúčtuje jako o dlouhodobém majetku nebo zboží,
- další movité věci, které mají dobu použitelnosti kratší než jeden rok, bez ohledu na ocenění,
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterých účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- pokusná zvířata.

Nedokončená výroba a polotovary obsahuje položky:

- nedokončená výroba - produkty, které nejsou již materiálem, ale dosud ani výrobkem, a které prošly minimálně jedním výrobním stupněm,
- polotovary – produkty, které budou dokončeny nebo zkompletovány v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

Výrobky – tato položka obsahuje věci vlastní výroby určené k prodeji nebo spotřebě účetní jednotkou.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – do této položky patří zvířata a jejich skupiny včetně jatečných, která nejsou v rozvaze vykazována jako dlouhodobý majetek, materiál nebo zboží.

Zboží – tato položka obsahuje movité věci a zvířata, které účetní jednotka nabyla za účelem prodeje. Obsahuje rovněž i nemovité věci nabyté účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je prodej a nákup nemovitých věcí, za účelem prodeje.

Poskytnuté zálohy na zásoby – zahrnují krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky na pořízení zásob.

1.3 Další členění zásob

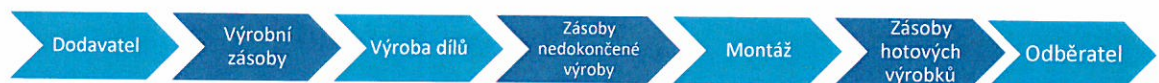
Dalším kritériem pro členění zásob může být i způsob pořízení. Dle tohoto kritéria lze dle Kovanicové [9] zásoby členit na:

- zásoby pořízené nákupem,

- zásoby vytvořené vlastní činností - do této kategorie je nutné zahrnout i aktivaci zásob, která se týká například renovace náhradních dílů,
- zásoby získané bezúplatně – tento způsob není tak častý, nicméně pro úplnost je nutné ho uvést, jedná se například o dary, dědictví, nalezené přebytky zásob, odpad nebo vklad.

Tomek a Vávrová [19] člení zásoby dle toku materiálu ve fázové výrobě následovně:

- výrobní zásoby – materiál od jeho pořízení do předání do výrobního procesu,
- zásoby nedokončené výroby – vlastní polotovary a polotovary dodávané z kooperačních vztahů, které jsou dočasně skladovány ve výrobních meziskladech,
- zásoby hotových výrobků – dokončená výroba, která slouží jako výrobky určené k dodávkám pro odběratele.



Obrázek 1: Materiálový tok ve fázové výrobě

Zdroj: vlastní zpracování dle [19]

1.4 Oceňování zásob

Pro ocenění zásob nakoupených a rovněž zásob vyrobených vlastní činností se používá princip historické ceny, která oceňuje aktiva dle nákladů, které na jejich pořízení byly vynaloženy. Cena se vztahuje k minulosti, kdy byly zásoby nakoupeny nebo vyrobeny, a proto se označuje jako historická. [9]

Strouhal poukazuje na to, že nespornou výhodou použití historických cen pro ocenění je „... *snadná realizovatelnost, průkaznost a ve vysoké míře eliminace průniku subjektivních vlivů do oceňování.*“ [15, s. 38] Za nevýhodu považuje vazbu na minulost a fakt, že původní pořizovací náklady lze pouze snižovat.

Oproti tomu zásoby získané bezúplatně se oceňují na bázi cen běžných (současných).

1.4.1 Oceňování nakoupených zásob

Oceňování nakoupených zásob řeší primárně Zákon o účetnictví v § 25, který uvádí, že se oceňují pořizovacími cenami. Za pořizovací cenu považuje cenu pořízení a náklady s pořízením související. Vyhláška o účetnictví, konkrétně § 49, stanovuje, které vedlejší náklady související s pořízením lze do pořizovací ceny zahrnout. Jedná se zejména o:

- přepravné (vyúčtované dodavatelem, ale i provedené účetní jednotkou),
- provize,
- clo a další výlohy s proclením spojené,
- skladné (včetně skladného v meziskladech),
- pojistné,
- poštovné,
- náklady na úpravu skladovaného materiálu a zboží.

Dle Vyhlášky o účetnictví § 49 do vedlejších nákladů zahrnout nelze především náklady finančního charakteru (úroky z úvěrů nebo zápůjček, kurzové rozdíly) a dále smluvní pokuty a úroky z prodlení nebo jiné sankce ze smluvních vztahů.

V závislosti na zvoleném způsobu oceňování mohou vznikat oceňovací odchylky, které upravuje ČÚS č. 15 Zásoby v bodě 3.3. Cena pořízení může být kromě nákladů souvisejících s pořízením tvořena cenou stanovenou předem a odchylkou od ceny skutečné. Způsob rozpouštění těchto odchylek stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem.

Možnosti stanovení pořizovacích cen účetní jednotkou dle Kovanicové [9] jsou následující:

- individuální pořizovací cena – znamená zjištění skutečné pořizovací ceny pro každou jednotlivou dodávku, resp. položku zásob a následné ocenění v takto zjištěné ceně i každého úbytku zásob. Bezesporu se jedná o metodu nesmírně pracnou a z tohoto důvodu ji lze aplikovat pouze u vybraných druhů nestejnorodých zásob, například umělecká díla atd.
- metoda FIFO – „First In First Out“ - tuto metodu lze ovšem dle § 25 Zákona o účetnictví použít pouze u stejného druhu zásob. „První cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku“ [23, §25 odst. (4)]

Tento způsob oceňování má za následek ocenění stavu zásob na skladě cenami posledních dodávek a z tohoto důvodu lze konstatovat, že takto oceněné zásoby splňují požadavek na poskytnutí věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.

- použití průměrů – tato metoda je také aplikovatelná pouze pro zásoby stejného druhu. Pro ocenění je možné použít buď vážený aritmetický průměr, který je ovšem nutné nejméně jednou za měsíc spočítat nebo i klouzavý aritmetický průměr, který se přepočítává při každé nové dodávce. Postup by měl být stanoven ve vnitropodnikové směrnici.

1.4.2 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností se dle § 25 Zákona o účetnictví oceňují vlastními náklady, kterými se rozumí náklady přímé vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nákladů nepřímých, které se k výrobě nebo jiné činnosti vztahují.

Dle Vyhlášky o účetnictví § 49 se vlastními náklady rozumí buď skutečná výše nákladů anebo výše nákladů podle kalkulace stanovené výrobní jednotkou. Zásoby vlastní výroby lze odlišně oceňovat dle typu výroby:

- krátkodobý nepřetržitý cyklus – nedokončená výroba je oceněna jen přímými materiálovými náklady, ocenění polotovarů a hotových výrobků obsahuje kromě přímých materiálových nákladů i přímé mzdové náklady,
- hromadná a velkosériová výroba – zásoby vlastní výroby se oceňují jen přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),
- malosériová a kusová výroba nebo zakázková výroba, případně výroba s dlouhým cyklem – zásoby vlastní výroby se oceňují přímými náklady a výrobní reží, výjimečně i správní reží, když výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců.

Do zásob vytvořených vlastní činností patří a jsou oceňovány dle stejné metodiky, tj. vlastními náklady, i aktivace materiálu a zboží. „ *Aktivace znamená převod již vynaložených nákladů do majetku účetní jednotky (aktiv). Aktivace tedy představují „zaktivnění“ určitého výkonu.* “ [20, s. 18] K aktivaci materiálu dochází například při renovaci náhradních dílů nebo úpravě zásob účetní jednotkou.

Pro úplnost je nutno dodat, že Zákon o účetnictví § 25 umožňuje ocenit zásoby vytvořené vlastní činností v případě, že vlastní náklady nelze zjistit reprodukční pořizovací cenou.

1.4.3 Oceňování zásob získaných bezplatně

Ocenění zásob získaných bezplatně se dle Zákona o účetnictví § 25 provádí reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by bylo možné daný typ majetku, v tomto případě zásoby, pořídit v současnosti, Kovanicová ji dále definuje jako „běžnou vstupní cenu“.

Skálová ji definuje následovně: „*Reprodukční cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen době, kdy se o něm účtuje.*“ [14, s. 39]

1.5 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob slouží k tomu, aby účetní jednotka jejím prostřednictvím zjistila skutečný stav majetku a ověřila, že tento stav odpovídá stavu v účetnictví. Inventarizace kromě zjištění skutečného stavu slouží i k následnému opravení stavu zjištěného v účetnictví. Jejím cílem je podat pravdivý obraz o předmětu účetnictví. [13, s. 69]

Zákon o účetnictví § 29 stanovuje, že inventarizace je prováděna k okamžiku sestavení účetní závěrky a v tomto případě se jedná o „periodickou inventarizaci“. Připouští ovšem i možnost provádění průběžné inventarizace. Ta je ovšem možná pouze u zásob, u kterých se účtuje podle druhů, míst uložení nebo hmotně odpovědných osob.

Inventarizaci lze dále členit dle dalších hledisek například na řádnou a mimořádnou, fyzickou a dokladovou, úplnou a částečnou.

Inventarizace má dle Kovanicové [9] několik fází:

- inventura – proces, během něhož se zjišťuje skutečný stav zásob, který je zaznamenáván do inventurních soupisů. Zásob se týká většinou inventura fyzická, kde je skutečný stav zjišťován počítáním, vážením, měřením atd. Dokladová inventura se v případě zásob týká poskytnutých záloh na zásoby.
- porovnání skutečně zjištěného stavu se stavem vykázaným v účetnictví,
- zjištění případných rozdílů - inventarizačním rozdílem může být buď manko, resp. ztráta v rámci norem přirozených úbytků (účetní stav je vyšší než skutečnost) nebo naopak přebytek. U některých typů zásob může být snížení stavu způsobeno technologickou nebo technickou ztrátou v rámci technologických úbytků v procesu. V tomto případě se ovšem nejedná o manko ale o ztrátu v rámci norem přirozených úbytků a zásob, kterou z účetního hlediska řeší ČÚS č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

- prošetření každého rozdílu a zjištění jeho příčiny,
- vypořádání inventarizačních rozdílů, což znamená, provedení takových účetních operací, že dojde ke shodě stavu skutečného a účetního,
- návrh na opatření, aby se v budoucnu vzniku rozdílů předešlo.

Skutečné stavy zjištěné při inventurách se zaznamenávají do inventurních soupisů. Povinné náležitosti inventurních soupisů stanovuje Zákon o účetnictví. Inventurní soupisy musí dle [13, s. 71] obsahovat:

- jednoznačné určení předmětu inventarizace včetně jeho množství,
- podpis osoby odpovědné za zjištění inventarizovaného majetku,
- podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- způsob, jakým byl skutečný stav zjišťován, např. vážení, přepočít,
- ocenění majetku k rozvahovému dni, případně k rozhodnému dni,
- datum zahájení a ukončení inventarizace,
- rozhodný den inventury pokud byl stanoven,
- rozvahový den – okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

1.6 Opravné položky

V případě, že se inventarizací zásob zjistí, že tržní cena zásob je nižší než cena vykazovaná v účetnictví, zásoby je nutné ocenit tou nižší cenou. Dochází tím k naplnění nejen zásady opatrnosti, ale i zásady věrného zobrazení předmětu účetnictví. Opravná položka se však tvoří pouze v případě, že snížení zásob není trvalého, ale pouze dočasného charakteru a lze ji tvořit maximálně do výše hodnoty zásob, ke kterým se vztahuje, a musí být rozpuštěna, pokud pominou důvody k jejímu vytvoření, případně pokud dojde k prodeji zásob. [18, s. 87]

Opravné položky ovšem nemusí vznikat jen na základě inventarizace, ale lze je tvořit i z důvodů stanovených v Zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů. Jedná se například o tvorbu opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, k pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 nebo opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh. V případě, že takto vytvořené opravné položky jsou v souladu

s výše jmenovaným zákonem, je jejich nespornou výhodou, že na rozdíl od ostatních opravných položek je jejich tvorba daňově účinným nákladem. [24]

1.7 Další operace se zásobami k rozvahovému dni

Kromě inventarizace zásob a tvorby opravných položek by účetní jednotka měla vypořádat k rozvahovému dni následující operace:

- zásoby na cestě,
- nevyfakturované dodávky.

Zásoby na cestě vzniknou v případě, že účetní jednotka obdrží fakturu za dodávku materiálu či zboží, ale dodávka ještě fyzicky doručena nebyla. V tomto případě, je nutné provést přeúčtování z pořízení materiálu na účet materiál/zboží na cestě.

Nevyfakturované dodávky vzniknou v opačném případě. Účetní jednotka dodávku fyzicky obdržela, ale dosud k ní nedorazila faktura, což znamená, že k příjemce na skladě nelze přiřadit dodavatelskou fakturu. V tomto případě, aby byl vypořádán účet pořízení materiálu, který ke konci účetního období musí mít nulový zůstatek, je účtováno na dohadné účty pasivní.

1.8 Způsoby účtování zásob

Možné způsoby účtování o zásobách upravuje ČÚS č. 015 Zásoby. Účetní jednotka si může zvolit, zda bude o zásobách účtovat průběžně způsobem A, periodicky způsobem B anebo použít kombinaci obou způsobů. Pokud ovšem účetní jednotky neúčtují dle míst uskladnění nebo dle odpovědných osob kombinace metod není možná a musí používat pouze jeden způsob.

Způsob A – průběžný způsob

Jedná se o více používaný způsob účtování o zásobách, který zajišťuje průběžnou informaci o stavu zásob, ve srovnání se způsobem B je sice pracnější, nicméně poskytuje nepoměrně více informací nutných pro rozhodování ale i zpracování účetních podkladů.

Dle Českého účetního standardu č. 15 – Zásoby [3] se nákupy zásob a aktivace materiálu se v průběhu účetního období účtují v pořizovacích cenách na vrub účtu pořízení dané materiálové skupiny (11 - materiál nebo 13 - zboží) ve prospěch účtové třídy 2 nebo 3. Aktivace se účtuje na vrub stejných účtů a ve prospěch skupiny 62 - Aktivace. Při převzetí

zásob na sklad se účtuje na vrub účtů materiálu nebo zboží a ve prospěch účtů pořízení materiálu nebo zboží. Spotřeba zásob se účtuje na vrub příslušných nákladových účtů a ve prospěch účtů materiálu nebo zboží. Pro účtování zásob vlastní výroby je použita stejná logika. Přírůstky zásob se účtují na vrub účtové skupiny 12- Zásoby vlastní výroby a ve prospěch účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, při vyskladnění se účtuje na stejné účtové skupiny opačně.

Způsob B – periodický způsob

Způsob B je ve srovnání se způsobem A jednodušší, nicméně účetní jednotky, které si tento způsob zvolí, musí pomocí skladové evidence stav zásob v průběhu roku stejně sledovat. Stav skladu zásob z účetnictví není v průběhu roku možné zjistit.

Pořízení zásob se účtuje na vrub účtů 50 – Spotřebované zásoby a ve prospěch účtů třídy 2 nebo 3. Aktivace se účtuje na vrub stejných účtů a ve prospěch skupiny 62 - aktivace. V průběhu roku se na účty účtové třídy 1 vůbec neúčtuje. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy skupin 11 – Materiál a 13 – Zboží převedou na vrub příslušných nákladových účtů spotřeby. Stav zásob dle skladové evidence se zaúčtuje na stejné účtové skupiny opačně. Pro zásoby vlastní výroby platí stejná logika jako pro materiál. V průběhu roku se na účtovou skupinu 12- Zásoby vlastní výroby vůbec neúčtuje. I postup při uzavírání účetních knih je obdobný jako u zásob. Počáteční stavy se přeúčtují na vrub účtů 61- Změny zásob vlastní činnosti a stavy zjištěné dle skladové evidence se zaúčtují na stejné účtové skupiny opačným způsobem.

Srovnání způsobů A a B

Pro větší přehlednost je doplněno srovnání účtování stejných operací pomocí obou způsobů. Pro zjednodušení je uvažováno pouze o zásobách materiálu.

Seznam použitých účtů [10]:

111 Pořízení materiálu	112 Materiál na skladě
119 Materiál na cestě	211 Pokladna
321 Dluhy z obchodních vztahů	335 Pohledávky za zaměstnanci
389 Dohadné účty pasivní	501 Spotřeba materiálu
542 Prodaný materiál	549 Manka a škody z provozní činnosti
559 Tvorba a zúčtování OP provozní činnost	621 Aktivace materiálu a zboží

622 Aktivace vnitropodnikových služeb

642 Tržby z prodeje materiálu

648 Ostatní provozní výnosy

Tabulka 1: Účtování vybraných účetních operací s materiálem způsoby A i B

Popis účetního případu	Způsob A		Způsob B	
	MD	D	MD	D
Pořízení materiálu - faktura za materiál	111	321	501	321
Pořízení materiálu - přepravné ve vlastní režii	111	622	501	622
Převzetí materiálu na sklad	112	111	x	x
Aktivace materiálu - pořízení materiálu ve vlastní režii	111	621	501	621
Aktivace materiálu - převzetí materiálu na sklad	112	111	x	x
Výdej materiálu ze skladu do spotřeby	501	112	x	x
Nákup drobného materiálu za hotové	501	211	501	211
Prodej nepotřebného materiálu za hotové	211	642	211	642
Vyskladnění prodaného materiálu	542	112	542	501
Operace prováděné na konci účetního období:				
Převod počátečních stavů do nákladů	x	x	501	112
Převod konečných stavů do rozvahy	x	x	112	501
Inventarizace - manko do normy	501	112	501	112
Inventarizace - manko nad normu	549	112	549	112
Inventarizace - předpis úhrady manka	335	648	335	648
Inventarizace - dočasné snížení hodnoty (tvorba OP)	559	191	559	191
Materiál na cestě - faktura bez dodávky materiálu	111	321	501	321
Materiál na cestě - dodávka materiálu do konce účetního období nedorazila	119	111	119	501
Materiál na cestě - účtování v následujícím období	112	119	501	119
Nevyfakturované dodávky - příjem materiálu	112	111	x	x
Nevyfakturované dodávky - faktura do konce účetního období nedorazila	111	389	501	389
Nevyfakturované dodávky - účtování v následujícím období	389	321	389	321

Zdroj:[10]

2 KALKULACE NÁKLADŮ – FUNKCE, DRUHY A KALKULAČNÍ METODY

2.1 Kalkulace nákladů – definice a funkce

Šoljaková definuje kalkulaci nákladů následovně: „*Kalkulace nákladů představuje proces, při kterém se stanovuje výše nákladů, ceny, marže, zisku, event. jiné hodnotové veličiny, na tzv. kalkulační jednici (objekt kalkulace).*“ [17, s. 196] Kalkulační jednicí může být vyráběný produkt, poskytovaná služba anebo jiná činnost prováděná podnikem.

Synek ji definuje takto: „*Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.*“ [16, s. 101]

Kalkulace nákladů patří mezi důležité podklady pro rozhodování manažerů, kteří potřebují znát, kolik je ve skutečnosti prováděné výkony stojí, a na základě těchto údajů stanovovat prodejní ceny a dále posuzovat ziskovost jednotlivých výkonů.

Využití nákladových kalkulací je dle Synka [16] a Šoljakové [17] velmi široké a lze je využít v celé řadě činností:

- stanovení prodejní ceny – znalost nákladové kalkulace je podkladem pro správné nastavení prodejní ceny,
- sestavování plánů a rozpočtů,
- kontrola a rozbor hospodárnosti výroby a rentability výkonů – porovnávání nákladů skutečně vynaložených s náklady plánovanými a následná kontrola, zda jsou tyto náklady vynakládány efektivně,
- rozhodování o struktuře a objemu výroby,
- rozhodování o způsobu provádění výkonů – nákladová kalkulace slouží jako podklad k rozhodnutí, zda daný výkon provést ve vlastní režii anebo nakoupit,
- limitování nákladů,
- tvorba vnitropodnikových cen,
- ocenění aktiv vytvořených vlastní činností.

S tématem bakalářské práce velmi úzce souvisí zejména dvě posledně jmenované funkce nákladových kalkulací – ocenění aktiv vytvořených vlastní činností a tvorba vnitropodnikových cen.

2.2 Typy nákladů v rámci kalkulací

Náklady v kalkulacích se dle Šoljakové [17] člení dle vztahu k objemu výkonů, z hlediska nástrojů pro řízení a dále dle způsobu přiřazení nákladů objektu kalkulace.

Členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů je jedním z nástrojů manažerského účetnictví, objemem výkonů může být celá řada ukazatelů, například objem výroby, objem prodeje, počet odpracovaných hodin atd. Náklady ve vztahu k objemu výkonů lze dle Popeska [12] členit následovně:

- náklady variabilní,
- náklady fixní,
- náklady smíšené.

Variabilní náklady jsou závislé na objemu výkonů a jejich výše se mění v závislosti na něm. Změna nákladů může být proporcionální, podproporcionální (náklady rostou pomaleji než objem) anebo naopak nadproporcionální (náklady rostou rychleji než objem).

Fixní náklady na objemu výkonů závislé nejsou a zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity firmy a v daném časovém období se jejich výše nemění.

Smíšené náklady jsou náklady, které v sobě obsahují část variabilní a část fixní.

Z hlediska nástrojů používaných pro řízení nákladů se náklady rozlišují na:

- jednicové náklady,
- režijní náklady.

Jednicové náklady – náklady přiřaditelné k dané jednici výkonu, které byly jejím vytvořením vyvolány. Jejich předběžnou výši lze stanovit pomocí ocenění norem spotřeby.

Režijní náklady – náklady, které nejsou vyvolány vytvořením jednice výkonu a není možné jejich vztah k ní bezprostředně vyjádřit, nicméně jsou nutné k zajištění chodu podniku. Jsou to většinou náklady společné pro určitý výkon, výrobek, útvar ale i celý podnik. K jednotlivé kalkulační jednici jsou tyto náklady přiřazovány nepřímo prostřednictvím přírážek.

Podle způsobu přiřazení nákladů objektu kalkulace lze náklady členit na:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Přímé náklady – náklady jednoznačně přiřaditelné k výkonu, s nímž přímo souvisí. Patří mezi ně například přímý materiál nebo přímé mzdy.

Nepřímé náklady – náklady společné pro více druhů výkonů, útvarů atd.

2.3 Kalkulační vzorec

Struktura nákladů je vyjádřena v kalkulačním vzorci. Dle Popeska [12] existují dva typy kalkulačních vzorců – typový/všeobecný a retrogradní.

„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.“ [12, s. 58]

Typový/všeobecný kalkulační vzorec:

1. Přímý materiál (např. suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty)
2. Přímé mzdy (mzdové náklady přímo související s prováděným výkonem)
3. Ostatní přímé náklady (např. energie, odpisy, náklady na opravy a udržování)
4. Výrobní (provozní) režie (např. režijní mzdy a materiál, odpisy, náklady na opravy a udržování)

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie (náklady související se správou a řízením podniku)

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady (např. reklama, propagace, náklady související s prodejem a expedicí výrobku)

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Struktura tohoto kalkulačního vzorce není závazná, nicméně představuje v minulosti nařízenou standardizovanou variantu. Je užíván velkým počtem podniků v České republice. Cena výkonu z tohoto vzorce vypočtená je cena nákladová.

Retrográdní kalkulační vzorec:

Základní cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)

Cena po úpravách

- Náklady

Zisk

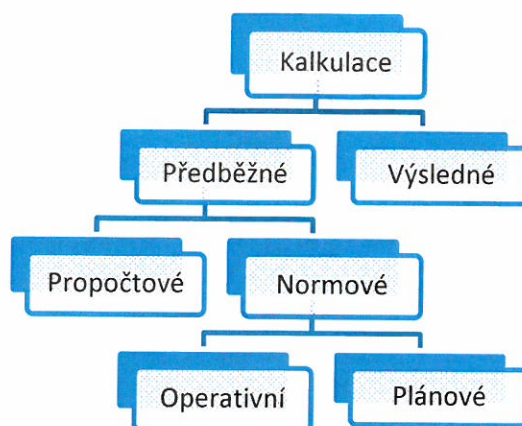
V retrográdním vzorci jsou náklady výkonu vypočteny jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Používá se v případě, že podnik používá nikoliv cenu nákladovou, ale cenu tržní, která je ovlivněna konkurenčním prostředím a kterou je nucen akceptovat.

2.4 Kalkulační systém – druhy kalkulací

„Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony; kalkulační systém musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou.“ [5, s. 182]

Popesco [12] definuje kalkulační systém jako soustavu kalkulací, která má přesně vymezený účel využití a definované vazby. Je to zejména proto, že podniky používají více různých typů kalkulací pro různé účely. Rozsah kalkulačního systému a počet kalkulací jsou ovlivněny řadou faktorů, například velikostí podniku, typem výroby, nároky na vypovídací schopnost kalkulačního vzorce atd.

Kalkulace dle časového hlediska



Obrázek 2: Kalkulační systém

Zdroj: vlastní zpracování dle [5, s. 183]

Předběžné kalkulace obsahují kalkulace normové (operativní a plánové) a kalkulace propočtové. Jsou zpracovávány ještě před zahájením výrobního procesu a jsou často velmi cenným zdrojem pro další rozhodování managementu. Jsou sestavovány ještě před samotným zahájením výroby, kdy k dispozici všechny informace týkající se výroby a nákladů s ní spojených, nemusí být zcela přesné. Jejich spolehlivost závisí na spolehlivosti zdroje informací. V podstatě se jedná o odhad budoucích nákladů, který slouží například pro stanovení cenové nabídky.

Výsledné kalkulace jsou sestavovány až po dokončení výkonu a slouží ke zpětné kontrole, zda náklady na výkon skutečně vynaložené odpovídají odhadu nákladů z kalkulací předběžných. Jedná se o významný kontrolní prvek.

Propočtové kalkulace se používají pro kalkulaci nákladů nových nebo neopakovatelných výrobků, většinou v době, kdy informace o nich a jejich dokumentace a normy spotřeby ještě nejsou známy nebo nejsou zcela kompletní. Pro sestavení propočtové kalkule lze použít kalkulaci výrobku s podobnými parametry, pokud je k dispozici.

Operativní kalkulace se užívají při operativním řízení výroby. Obsahují náklady, které odráží podmínky konkrétního výrobního procesu. Podkladem pro jejich sestavení jsou spotřební a technologické normy, které určují spotřebu materiálu a časovou náročnost pro jednotlivé výkony nebo jejich části vzhledem ke konkrétním stanoveným parametrům, např. objem výroby, dostupné technologie atd.

Plánové kalkulace obsahují plánované náklady, které by měly být vynaloženy na plánovaný objem výkonů. Podkladem pro jejich sestavení jsou normy spotřeby, ale promítají se do nich i plánované změny. Slouží jako podklad pro plán výkonů, nákladů a zisku.

Synek [16] do kalkulačního systému dále ještě zahrnuje kalkulace z hlediska struktury a kalkulace z hlediska úplných nákladů, ale zároveň kalkulaci neúplných nákladů uvádí jako jednu z kalkulačních metod. Popesko [12] kalkulace z hlediska úplných nákladů zahrnuje do kalkulačních metod. Z tohoto důvodu budou tyto kalkulace zmíněny v bodě týkajícím se metod kalkulací.

Kalkulace z hlediska struktury obsahuje kalkulace postupné a průběžné.

Postupné kalkulace náklady vzniklé v předcházejících stupních výroby zahrnují do položky „Polotovary vlastní výroby“ a s nárůstem stupňů výroby dochází k jejímu nárůstu, protože zahrnuje všechny náklady vzniklé v předchozích stupních. Nevýhodou těchto kalkulací je, že u finálního výrobku není identifikovatelná přesná skladba nákladů.

Průběžné kalkulace položku „Polotovary vlastní výroby“ neobsahují a jejich náklady jsou v členění dle původních položek kalkulačního vzorce.

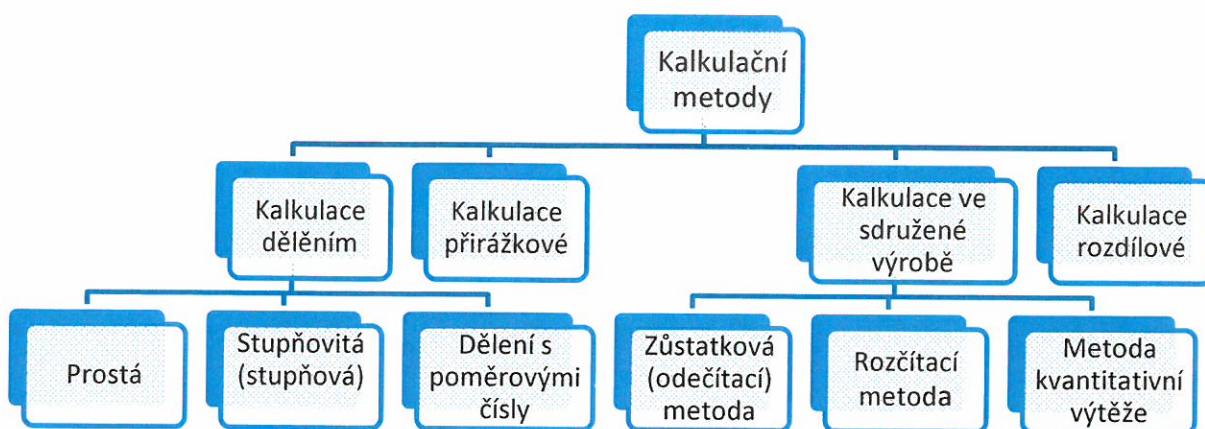
2.5 Kalkulační metody

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici.“, [16, s. 104] Výběr metody závisí na předmětu kalkulace, způsobu přiřazení nákladů a požadavcích na strukturu a podrobnost informací kalkulací poskytovaných.

Přístupy autorů k členění kalkulačních metod se liší. Synek [16] uvádí tradiční členění kalkulačních metod. Kalkulační metody člení následovně:

- kalkulace dělením,
- kalkulace přírážkové,
- kalkulace ve sdružené výrobě,
- kalkulace rozdílové.

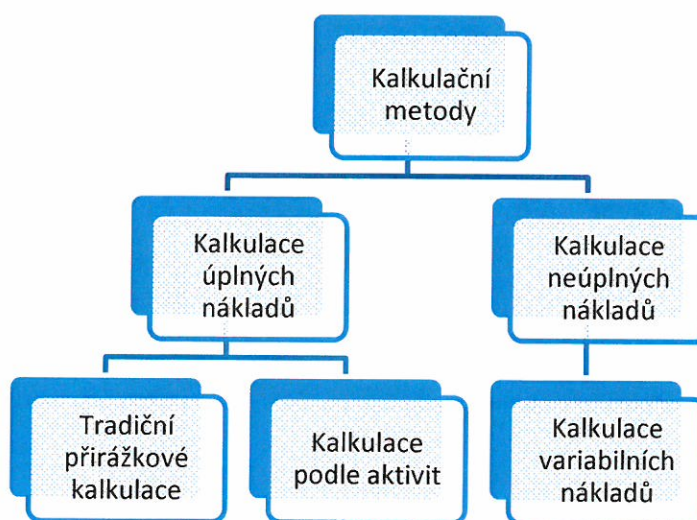
Dále zmiňuje i užití kalkulací neúplných nákladů, kalkulace podle metody ABC a kalkulace target costing.



Obrázek 3: Tradiční členění kalkulací

Zdroj: vlastní zpracování dle [16, s. 104]

Zatímco Popesko [12] považuje za základní kritérium při členění kalkulací způsob, jakým absorbují náklady, a kalkulace člení na kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů. Kalkulace dělením a sdružených výkonů zařazuje do speciálních typů nákladových kalkulací.



Obrázek 4: Základní typy nákladových kalkulací dle Popeska

Zdroj: vlastní zpracování dle [12, s. 61]

Kalkulačních metod existuje několik a pro výběr správné metody je nutné brát v úvahu účel kalkulace, dostupné informace, časovou náročnosti i nákladovost vypracování. Více detailů k jednotlivým metodám kalkulací bude uvedeno v následujícím textu.

2.5.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením přiřazuje přímé, ale i nepřímé náklady k výkonům na základě množství kalkulačních jednic. Lze je členit následovně:

- kalkulace prostá,
- kalkulace stupňovitá (stupňová),
- kalkulace dělením poměrovými čísly.

Prostá kalkulace dělením se používá pro stejnorodé výkony. Náklady na kalkulační jednici jsou stanoveny jako podíl celkových nákladů a počtu výkonů. Využití této metody je vzhledem k požadavku na stejnorodost a stejnou časovou náročnost výkonů dosti omezené.

Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením je založena na obdobném principu jako kalkulace prostá, ale náklady na výkon nabíhají postupně v různých stupních výroby z různých útvarů. Stejně jako kalkulace prostá vyžaduje stejnorodou produkci se stejnou časovou náročností.

Kalkulace dělením s poměrovými/ekvivalentními čísly se používá pro stejnorodou produkci, která se liší jen jedním parametrem. Při užití této metody se stanoví ekvivalent nákladů typického představitele a následně se zjistí přepočtené ekvivalentní číslo pro ostatní výkony. Náklady na jeden ekvivalent jsou podílem celkových nákladů a sumy ekvivalentů, přičemž náklady na jednotlivý typ výrobku jsou násobkem ekvivalentního čísla a nákladu na jeden ekvivalent.

2.5.2 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě se používají v případě, že při výrobním procesu najednou vzniká několik druhů výrobků a výroba jednoho typu výrobku nemůže být oddělena od výroby ostatních. Dělí se na:

- zůstatkové (odčítací) kalkulace,
- rozčítací kalkulace,
- kalkulace dle metody kvantitativní výtěže.

Zůstatková (odčítací) kalkulace se používá, pokud je možnost rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší, např. dle hlediska prodejní ceny, výše nákladů atd. Od celkových nákladů

vyvolaných výkonem se odečtou náklady související s vedlejší činností a rozdíl těchto nákladů je považován za náklad hlavního výrobku.

Rozčítací kalkulace je použita v případě, že výrobu nelze rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady na jednotlivé typy výrob jsou rozdělovány za pomoci poměrových čísel.

Metoda kvantitativní výtěže se užívá při přiřazování nákladů ke sdruženým výrobkům ve stupňové výrobě.

2.5.3 Rozdílové kalkulace

Rozdílové kalkulace pracují s porovnáním nákladů plánovaných (plánové kalkulace, normy, standardy) s náklady na daný výkon skutečně vynaloženými. Zjištěné odchylky se následně analyzují, zkoumá se důvod jejich vzniku a následně dochází k přijetí nápravných opatření. Tato metoda je zaměřena především na přímé náklady.

2.5.4 Přirážkové kalkulace

Za pomoci přirážkových kalkulací jsou výkonům přiřazovány režijní náklady. Používají se při výrobě různorodých výrobků a z tohoto důvodu je jejich užití velmi časté. Přímé náklady jsou kalkulovány přímo na kalkulační jednici a režijní náklady jsou pomocí přirážky přičteny k nákladům přímým. Přirážka je vyjádřena buď procentem (režijní základna byla stanovena v peněžní formě) nebo sazbou (režijní základna byla stanovena v naturálních jednotkách). Vypočítá se jako podíl režijních nákladů a rozvrhové základny. Dle Synka [16] by ovšem měl být co největší podíl nákladů vykázan jako náklad přímý. Hlavním důvodem je, že ačkoliv tato metoda vypadá na první pohled dosti jednoduše, její výstup nemusí být přesný. K nepřesnosti může dojít z důvodu ne zcela optimálně zvolené rozvrhové základny, ale také proto, že dochází k neustálému zvyšování podílu z důvodu nárůstu podílu nákladů režijních na nákladech celkových a z tohoto důvodu roste dopad odchylek do celkových kalkulovaných nákladů.

Rozvrhová základna by měla dle Synka [16] tvořit podstatný podíl ve struktuře nákladů, být dostatečně velká, stálá a snadno zjištělná a reflektovat příčinné závislosti režijních nákladů. Rozvrhovou základnou mohou být například přímý materiál, přímé mzdy, celkové přímé náklady, hodiny práce, strojové hodiny, objem výroby atd. Pomocí přirážkové kalkulace jsou rozdělovány tyto režijní náklady:

- zásobovací režie,

- výrobní režie,
- odbytová režie,
- správní režie.

Největší výhodou této metody je dle Popeska [12] její jednoduchost. Vzhledem k tomu, že podává informace o celkových nákladech, je vhodná jako podklad pro cenotvorbu. Jako nevýhodu uvádí fakt, že dochází k nadhodnocení nákladů výkonů, které jsou nenáročné na spotřebu režijních nákladů, a naopak k podhodnocení nákladů výkonů na spotřebu režii náročných.

2.5.5 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů se dále člení na:

- kalkulaci přímých nákladů,
- kalkulaci variabilních nákladů.

Pro kalkulace neúplných nákladů platí, že se zisk neurčuje u jednotlivých výrobků, ale pohlíží se na něj jako na výsledek činnosti podniku jako celku. [16, s. 118]

Kalkulace přímých nákladů pracuje s hrubým rozpětím, které je rozdílem mezi prodejní cenou a přímými náklady.

Kalkulace variabilních nákladů se skládá z nákladů variabilních, což jsou přímé náklady a variabilní režijní náklady. Rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady tvoří příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

CENA VÝROBKU			
Celkové náklady			Zisk
Přímé náklady	Režie		
Hrubé rozpětí			
Přímé náklady	Variabilní režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Obrázek 5: Struktura ceny

Zdroj: [16, s. 119]

Výhodou této metody je eliminace možných nepřesností při stanovení podílu režijních nákladů na jednotlivé výrobky. Nevýhodou jsou ovšem chybějící informace o struktuře a příčinách spotřeby režijních nákladů. [12, s. 94]

2.5.6 Kalkulace nákladů podle aktivit (ABC kalkulace)

Kalkulace podle aktivit bývá také nazývána ABC (Activity Based Costing) kalkulací. Tato kalkulační metoda přiřazuje k výkonům režijní náklady podle jejich příčinné souvislosti. Činnosti v podniku jsou rozčleněny na dílčí činnosti a následně dochází k jejich analýze a prověřování nákladů, které tyto činnosti vyvolávají. Vztahy, které vznik nákladů způsobují, jsou označovány jako nákladové objekty. Náklady jsou nejprve přiřazeny k příslušným nákladovým objektům a následně alokovány k jednotlivým výkonům.

Tato metoda poskytuje bezesporu daleko přesnější výstupy. Správně nastavená ABC kalkulace dle Popeska [12, s. 99] může být podkladem pro vyhodnocení ziskovosti produktových řad, zjištění nákladovosti a efektivnosti jednotlivých podnikových činností. Nicméně je nutno dodat, že tato metoda je značně komplikovaná a vyžaduje obsáhlé vstupní informace často nefinančního charakteru, jejich získání je náročné nejen časově, ale i finančně. Z tohoto důvodu není tato metoda příliš rozšířená.

2.5.7 Kalkulace cílových nákladů (target costing)

Kalkulace cílových nákladů (target costing) vychází z předpokládané tržní ceny pro nový výrobek. Od této ceny se odečítá výše plánovaného zisku, výsledkem jsou náklady, které mohou být na výkon vynaloženy. Oproti výše uvedeným metodám se jedná o obrácený postup, protože výchozím krokem je tržní cena a od ní se odvíjí výše nákladů.

Vzhledem k vzrůstající konkurenci a rostoucím tlakům na neustálé snižování cen tato metoda stále častěji nahrazuje klasickou nákladovou kalkulaci. Její výhodou je orientace na zákazníka a tlak na ovlivňování nákladů ještě v předvýrobních fázích.