

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRAVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2016

Hana Illichmannová

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Analýza odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků podniku

Hana Illichmannová

**Bakalářská práce
2016**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Hana Illichmannová**
Osobní číslo: **E12772**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Analýza odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků podniku**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce je analyzovat odchylky nákladů vybrané skupiny výrobků podniku.

Osnova:

- Náklady, výnosy.
- Plány, rozpočty, výhledy.
- Odchylky skutečnosti od plánů, rozpočtů a výhledů.
- Hledání příčin vzniku cenových a množstevních odchylek.
- Korektivní opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **min. 35 stran**

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

Seznam odborné literatury:

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20., aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOŽENÁ, M. Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.

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

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.


Vedoucí bakalářské práce:


PaedDr. Alexandr Šenec

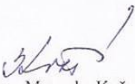
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

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 bakalářskou práci vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených 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 30. 6. 2016

Hana Illichmannová

PODĚKOVÁNÍ:

Ráda bych tímto poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce panu PaedDr. Alexandru Šencovi za jeho velikou ochotu, cenné rady a připomínky při zpracování mé práce.

Dále bych chtěla poděkovat vedoucí výrobního plánování a expedice pani Gabriele Karanské za poskytnuté informace a data ke zpracování bakalářské práce, za ochotu a především za trpělivost.

Mé poděkování patří také i všem ostatním, kteří se na mé bakalářské práci více, či méně podíleli.

ANOTACE

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků v podniku. Analýza probíhá porovnáváním standardních a skutečných kalkulací. Odchylky mezi těmito kalkulacemi jsou vysvětleny a je navrhováno opatření k jejich snížení.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, výnosy, kalkulace, analýza, odchylky, kalkulační systém, výsledná kalkulace

TITLE

Analysis of cost deviation of selected group products of company

ANNOTATION

This bachelor thesis is focused on analysis of deviations of the cost of selected group of products in the enterprise. Analysis is performed by comparing standard and specific calculations. Differences between these calculations are explained and measures to reduce them are proposed.

KEYWORDS

Costs, revenues, calculation, analysis, deviations, costing system, the resulting calculations

OBSAH

ÚVOD	- 10 -
1 NÁKLADY	- 11 -
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	- 11 -
1.1.1 Druhové členění nákladů	- 11 -
1.1.2 Účelové členění nákladů	- 12 -
1.1.3 Kalkulační členění nákladů	- 13 -
1.1.4 Členění podle závislosti na změnách objemu výroby	- 14 -
2 KALKULACE	- 16 -
2.1.1 Základní pojmy	- 16 -
2.1.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici	- 17 -
2.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	- 18 -
2.1.1 Předběžné kalkulace	- 19 -
2.1.2 Výsledná kalkulace	- 20 -
2.2 METODY KALKULACE	- 20 -
2.2.1 Kalkulace dělením	- 20 -
2.2.2 Kalkulace přírážkové	- 21 -
2.2.3 Kalkulace ve sdružené výrobě	- 21 -
2.2.4 Metoda ABC – Activity Based Costing	- 22 -
2.2.5 Kalkulace rozdílové	- 23 -
3 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	- 24 -
3.1 POJETÍ A CÍLE ANALÝZY ODCHYLEK	- 24 -
3.2 STANOVENÍ STANDARDŮ	- 25 -
3.3 SLEDOVÁNÍ SKUTEČNÉHO PRŮBĚHU A ZPŮSOBY ZJIŠŤOVÁNÍ ODCHYLEK	- 26 -
3.4 ANALÝZA ODCHYLEK	- 28 -
3.4.1 Odchylky výnosů a nákladů	- 28 -
3.4.2 Odchylky variabilních nákladů	- 28 -
3.4.1 Odchylky fixních nákladů	- 29 -
3.4.2 Odchylka prodejní ceny	- 30 -
3.4.3 Odchylka objemu výkonů	- 30 -
4 PRAKTICKÁ ČÁST	- 32 -
4.1 INFORMACE O FIRMĚ	- 32 -
4.2 INFORMACE Z OBCHODNÍHO REJSTRÁRIKU	- 32 -
4.3 HISTORIE SPOLEČNOSTI	- 33 -
4.4 STÁVAJÍCÍ HOSPODÁŘSKÉ POSTAVENÍ	- 34 -
4.5 HOSPODÁŘSKÉ VÝSLEDKY	- 34 -
5 VÝROBKY	- 37 -
5.1 PIANINO PETROF 131 M1	- 38 -
5.2 PIANINO PETROF 125 F1	- 40 -
5.3 PIANINO PETROF 118 S1	- 42 -
5.4 KLAVÍR PETROF 194 STORM	- 45 -
5.5 KLAVÍR PETROF 159 BORA	- 47 -
5.6 KLAVÍR PETROF 173 BREEZE ROCOCO	- 49 -
6 SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ	- 52 -
6.1 ZHODNOCENÍ SKUPINY PIANIN	- 52 -
6.2 ZHODNOCENÍ SKUPINY KLAVÍRŮ	- 52 -
6.3 CELKOVÉ ZHODNOCENÍ HOSPODAŘENÍ S NÁKLADY	- 53 -
6.4 DOPORUČENÍ	- 54 -
ZÁVĚR	- 55 -
ZDROJE	- 56 -

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Hospodářské výsledky.....	- 34 -
Tabulka 2: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 38 -
Tabulka 3: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 38 -
Tabulka 4: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 39 -
Tabulka 5: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 40 -
Tabulka 6: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 40 -
Tabulka 7: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 41 -
Tabulka 8: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 42 -
Tabulka 9: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 42 -
Tabulka 10: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 43 -
Tabulka 11: Kalkulace a odchylky skupiny pianin za roky 2013 - 2015	- 44 -
Tabulka 12: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 45 -
Tabulka 13: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 45 -
Tabulka 14: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 46 -
Tabulka 15: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 47 -
Tabulka 16: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 47 -
Tabulka 17: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 48 -
Tabulka 18: Kalkulace a odchylky pro rok 2013	- 49 -
Tabulka 19: Kalkulace a odchylky pro rok 2014	- 49 -
Tabulka 20: Kalkulace a odchylky pro rok 2015	- 50 -
Tabulka 21: Kalkulace a odchylky skupiny klavírů za roky 2013 - 2015.....	- 51 -
Tabulka 22: Kalkulace a odchylky skupin pianin a klavírů za roky 2013 – 2015	- 53 -

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Struktura kalkulačního vzorce	- 16 -
Obrázek 2: Schéma kalkulačního systému	- 18 -
Obrázek 3: Stanovení standardů na 1 ks produktu	- 26 -
Obrázek 4: Vývoj výnosů v letech 2013 – 2015 v tis. Kč.....	- 35 -
Obrázek 5: Vývoj přidané hodnoty v letech 2013 – 2015 v tis. Kč	- 35 -
Obrázek 6: Vývoj hospodářských výsledků v letech 2013 – 2015 v tis. Kč.....	- 36 -
Obrázek 7: Odchylky nákladů pianina Petrof 131 M1 pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 39 -
Obrázek 8: Odchylky nákladů pianina Petrof 125 F1 pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 41 -
Obrázek 9: Odchylky nákladů pianina Petrof 118 S1 pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 43 -
Obrázek 10: Odchylky nákladů skupiny pianin za roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 44 -
Obrázek 11: Odchylky nákladů klavíru Petrof 194 Storm pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 46 -
Obrázek 12: Odchylky nákladů klavíru Petrof 159 Bora pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 48 -
Obrázek 13: Odchylky nákladů klavíru Petrof 173 Breeze Rococo pro roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 50 -
Obrázek 14: Odchylky nákladů skupiny klavírů za roky 2013 – 2015 v Kč.....	- 51 -
Obrázek 15: Celkových odchylek nákladů na pianina i klavíry v Kč za rok 2013 - 2015..	- 54 -

Úvod

Snahou každého výrobního podniku je dosáhnout co nevyššího zisku. Jedním z nejdůležitějších prvků pro tvorbu zisku je efektivní řízení nákladů firmy, s kterým souvisí správně fungující kalkulační systém. Tento systém je zdrojem nezbytných a užitečných informací pro chod podniku se snahou co nejvíce ušetřit na nákladech. V dnešní době je tato regulace a řízení nákladů a výkonů velice důležitá vzhledem ke vzrůstající konkurenci. Firma si díky těmto metodám dokáže správně vyčíslit jednotlivé potřebné výdaje a stanovit výpočet prodejní ceny. Pomocí těchto výsledných čísel pak mohou manažeři snadněji rozhodovat v důležitých věcech v chodu podniku i vůči konkurenci.

Bakalářská práce „Analýza odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků podniku“ je zaměřena na zjišťování odchylek od plánů, rozpočtů a výhledů, hledání příčin vzniku cenových odchylek a zajišťování korektivních opatření.

Tato bakalářská práce bude rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části se bude zabývat definicemi nákladů a kalkulací, jejich dělením a smyslem využití. Dále se zaměří na metody analýzy odchylek a jejich výpočet. Všechny tyto informace jsou velice důležité k pochopení praktické části. V praktické části bude představena vybraná společnost – její historie, hlavní činnosti a organizační struktura.

V závěru budou shrnuty veškeré analýzy odchylek a doporučení k jejich odstranění, které přispěje k lepší prosperitě a efektivnosti podniku.

Cílem bakalářské práce je analyzovat odchylky nákladů vybrané skupiny výrobků podniku.

1 NÁKLADY

„Náklady představují ceny vstup do ekonomické činnosti a na jejich výši do značné míry závisí, jak bude podnikání úspěšné. Manažeři podniků se snaží náklady minimalizovat tak, aby výrobní proces probíhal co nejhospodárněji.“ [6, str. 62]

Definice nákladů je mnoho, např.:

- náklady jsou účelná spotřeba ekonomických zdrojů v peněžním vyjádření
- náklady jsou vyjádření peněžní hodnoty všech spotřebovaných vstupů při výrobě produktů či služeb
- náklady jsou vynaložení finančních prostředků, které je obvykle spojeno se souběžným nebo budoucím přínosem peněz [6, 12]

1.1 Členění nákladů

Hlavním důvodem podrobnějšího členění nákladů do stejnorodých skupin je jejich účinnější řízení. Způsobů členění je mnoho, ve všech případech členění je ale důležité, aby každá skupina byla vytvořena účelovou potřebou (k řešení určitých případů rozhodování). Podnik pak může rychleji a snadněji vyřešit otázky týkající se nedostatků v nákladech. [7]

1.1.1 Druhovému členění nákladů

Toto členění upřesňuje vztahy mezi náklady a příčinami jejich vzniku. Tyto náklady vstupují do podniku z vnějšího prostředí a jsou soustředovány do skupin podle společných faktorů. Jsou brány jako prvotní vstupní náklady do podniku v souvislosti s chodem podniku, které vznikají stykem s okolím. Představují tudíž externí náklady. Druhotné náklady jsou již interní, vznikají ve vnitropodnikových útvarech. [6]

- **spotřeba** materiálu, surovin, energie, paliv a provozních látek,
- **odpisy** budov, strojů, nástrojů, výrobního zařízení, nehmotného investičního majetku,
- **mzdové a ostatní osobní náklady**, jako jsou mzdy, platy provize, sociální a zdravotní pojištění,
- **finanční náklady** obsahující pojistné, placené úroky, poplatky,

- **náklady na externí služby**, jako jsou opravy, udržování, cestovné, dopravné, nájemné apod.).[6, 12]

Náklady dělíme do třech skupin: provozní, finanční a mimořádné.

Mezi provozní náklady řadíme spotřeba materiálu a energií, služby, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy, rezervy, apod.

Do finančních nákladů patří úbytek cenných papírů, úroky, kurzové ztráty, snížení hodnoty cenných papírů, manka a škody na finančním majetku atd.

Mezi mimořádné náklady se zahrnují mimořádné škody, náklady spojené se změnami způsobu oceňování a ostatní mimořádné náklady.

1.1.2 Účelové členění nákladů

„Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich informačním východiskem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů.“ [7, str. 72]

Základní charakteristikou tohoto členění je doložení konkrétního účelu, na který byl náklad vynaložen. Účelem může být buď hlavní výrobní činnost, nebo činnost pomocná a obslužná. Pokud nebude již při vzniku nákladu stanovena jeho účelovost vázaná ke konkrétním výkonům či útvarům, je zbytečné je vynakládat. [7]

Z hlediska účelovosti lze náklady sledovat ve vztahu:

- k výkonům
- k útvarům

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Technologické náklady, jsou náklady vynaložené ve spojitosti s tvorbou určitého technologického procesu a souvisí s jednotlivými operacemi. K tomuto procesu je zapotřebí vytvoření specifických podmínek, které zaručují hladký průběh výroby. Příkladem technologických nákladů může být například: spotřeba materiálu, odpisy, spotřeba energie, mzdy zaměstnanců vykonávající příslušnou aktivitu, atd.[6, 7]

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění průběhu procesů a doprovodných činností technologického procesu. Jsou vynakládány spolu s náklady technologickými, ale nesouvisí pouze s jedním určitým výkonem. Jedná se například o náklady na provoz budov (energie, úklid), mzdy administrativních pracovníků, údržba a opravy strojů, náklady na skladování materiálů apod. [7, 12]

Předchozí dvě členění se dále dají podrobněji dělit na:

- Jednicové náklady – souvisí s jednotkou dílčího výkonu. Jsou to náklady, které se vztahují pouze k danému výrobku a jejich výše se mění úměrně k počtu kusů. Jejich základním řídicím nástrojem hospodárnosti je kalkulace.
- Režijní náklady – souvisí s technologickým procesem jako s celkem. Výše těchto nákladů neroste úměrně s počtem vyrobených produktů a na jednotku výkonu se rozpočítává pomocí nepřímých metod.[12]

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Toto členění odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a na to automaticky navazuje členění odpovědnosti za jejich vznik.

Vnitropodnikové útvary, do kterých se náklady řadí dle odpovědnosti, se nazývají odpovědnostní střediska. Tato střediska mají za úkol vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti hlavně vedoucích pracovníků útvaru. Náklady jsou v útvarech oceňovány vnitropodnikovými cenami, tudíž nemůže dojít k případu, že náklady které vstupují do odpovědnostního střediska, budou ovlivňovány náklady vzniklými mimo tento útvar. [7, 12]

„Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové.“ [7, str. 74]

1.1.3 Kalkulační členění nákladů

Toto členění je jedno z nejnáročnějších členění na přesnost vůbec, jelikož při obsáhlosti podniku není jednoduché přesně stanovit výši nákladů na určitý výrobek nebo proces. Tudíž jsou tyto hodnoty často zjednodušovány a hlavně zaokrouhlovány a konečný výsledek tak neodráží skutečnost na 100%. [7]

Říká nám, na které výrobky nebo služby byly náklady vynaloženy. Kalkulační členění je velice důležité z hlediska zjištění rentability jednotlivých produktů, které představují hlavní položku pro tvorbu zisku podniku. [12]

Z hlediska vztahů nákladů ke kalkulační jednotce rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- Přímé náklady je možné rovnou přiřadit k určitému druhu výkonu a stanovit je na kalkulační jednotce. Do těchto nákladů zahrnujeme jak jednicové náklady (náklady, které lze vykalkulovat a souvisí přímo s daným výrobkem), tak i režijní, které souvisejí opět pouze s určitým výrobkem.[7, 12]
- Mezi nepřímé náklady řadíme ty režijní, které vznikají při výrobě různých výrobků a proto je nelze při jejich vzniku přiřadit ke konkrétním bodům kalkulace. I tak se pak ale musí na závěr v kalkulaci odrazit. Tyto náklady zabezpečují průběh výroby jako celku.[7, 12]

1.1.4 Členění podle závislosti na změnách objemu výroby

V závislosti na změnách objemu výroby se náklady dělí na fixní a variabilní.

Fixními náklady je ta část nákladů, která se v rámci dané kapacity nemění s objemem výroby. Jedná se o tzv. kapacitní náklady, které zajišťují podmínky pro efektivní chod podnikatelského procesu. Do této skupiny řadíme například energie, nájemné, mzdy správních a řídicích pracovníků, atd. Fixní náklady se mění pouze v případě, že podnik přejde např. na změnu výrobní kapacity, to se potom náklady změní skokem a zůstávají nadále neměnné ve své nové výši. Tyto náklady vznikají, i když podnik nevykazuje momentální činnost (např. celozávodní dovolená).[6, 7]

Fixní náklady můžeme ještě dále rozdělit do dvou skupin. První skupina je specifická tím, že náklady jsou často vynaloženy ještě před samotným zahájením podnikatelské činnosti. Jedná se tudíž o investiční náklady, které se pro nás stávají tzv. utopenými náklady. V průběhu podnikatelského procesu už nemůžeme dále ovlivňovat jejich výši. Jedinou možností jejich snížení je samotný prodej investice. Do této kategorie spadají např. budovy, strojí zařízení, informační systém či jiný majetek. [7]

Druhá skupina už zajišťuje samotný chod podniku. Tyto náklady nejsou spojeny s investičním rozhodnutím, tudíž se dají omezit. Jsou to např. časové mzdy mistrů a náklady na vytápění hal. [7]

Společný fakt těchto dvou skupin fixních nákladů je ten, že čím větší bude objem provedených výkonů, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. [7]

Variabilními náklady rozumíme ty náklady, které se mění změnou objemu výroby, tudíž jsou vyvolány jednotkou výkonu a náklady související s touto jednotkou rostou úměrně k počtu výkonů.

Dále je můžeme dělit podle rychlosti změny na proporcionální (konstantní), nadproporcionální (progresivní) a podproporcionální (degresivní). [12]

Proporcionálními nazýváme náklady, které se mění rychle jako objem výroby. Progresivní se mění rychleji než objem výroby a degresivní naopak pomaleji než výroba. Pokud náklady rostou progresivně, měli bychom se snažit uzpůsobit chod výroby tak, abychom tento vývoj vrátili zpět do konstantního.

Při výpočtech předpokládáme, že se variabilní náklady budou vyvíjet lineárně.[12]

2 KALKULACE

„Hlavním nástrojem řízení nákladů na jednotlivé výrobky jsou kalkulace výrobků. K jejich sestavení je nezbytná znalost přímých (jednicových) a režijních nákladů. Hlavním nástrojem řízení režijních nákladů je rozpočet, hlavním nástrojem řízení jednicových nákladů jsou kalkulace a rozpočty.“ [12, str. 100]

2.1.1 Základní pojmy

Kalkulace nákladů má mnohostranný význam. Slouží například ke stanovení vnitropodnikových cen, sestavení rozpočtů, ke kontrole hospodárnosti výroby, k regulaci nákladů apod. Je to písemný přehled a propočet nákladů, marže, zisku a ceny nebo jiné hodnotové veličiny na jeden výkon. Tato kalkulace slouží jako interní informace, slouží jako nástroj vnitropodnikového řízení a není přístupná veřejnosti.

Kalkulační jednice je jeden určitý výkon, vymezený měrnou jednotkou (množství, kusy, hmotnost, atd.), ke kterému se vztahují vlastní náklady a další hodnotové veličiny.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, kterým se stanoví souhrnné vlastní náklady výroby. Tato kalkulace je významná hlavně z hlediska rozpočtu podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. [6, 12]

Kalkulační vzorec

1. Přímý (jednicový) materiál
2. Přímé (jednicové) mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<hr/>
Vlastní náklady výroby (součet 1-4)
5. Správní režie
<hr/>
Vlastní náklady výkonu (součet 1-5)
6. Odbytové náklady
<hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu (součet 1-6)
7. Zisk (ztráta)
<hr/>
Prodejní cena (součet 1-7)

Obrázek 1: Struktura kalkulačního vzorce

Zdroj: vlastní tvorba

Položky kalkulačního vzorce:

- přímý materiál – jedná se o materiál, který se stává trvalou součástí výrobku nebo napomáhá k vytvoření příslušných vlastností. Patří sem zejména suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocná a ostatní, materiál, atd.;
- přímé mzdy – zde se zahrnují základní mzdy (úkolové, časové, apod.), příplatky, prémie a odměny zaměstnanců související přímo s uskutečněním příslušného výkonu;
- ostatní přímé náklady – zbylé přímé náklady, které můžeme zobrazit na jednici (energie, technologické palivo, odpisy, opravy, udržování, apod.);
- provozní režie – zahrnuje náklady na obsluhu a řízení výroby, které nelze přesně stanovit na kalkulační jednici (režijní mzdy, opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, spotřeba energie, opravy, technický rozvoj, režijní materiál, apod.);
- správní režie – sem patří nákladové položky související s obsluhou a řízením podniku (odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, poštovné, telefonní poplatky, atd.);
- odbytová režie – náklady spojené s odbytovou činností (náklady na skladování, propagaci, prodej a samotnou expedici). [6, 12]

2.1.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici

V první řadě je nutné rozlišit, zda se jedná o přímé nebo režijní náklady. Přímé náklady se stanovují na předběžné kalkulační jednici podle norem spotřeby materiálu a práce, na výsledné potom dělením. Režijní náklady se stanoví zúčtovací (režijní) přírážkou, což je procentuální vyjádření poměru režijních nákladů k peněžní rozvrhové základně. Také lze tento poměr vyjádřit zúčtovací (režijní) sazbou, což je podíl připadající na jednotku naturální rozvrhové základny.[6, 12]

Rozvrhová základna je veličina, pomocí které jsou nepřímé náklady přiřazovány ke kalkulační jednici. Jedná se vlastně o zvolený druh přímého nákladu, díky němuž jsou nepřímé náklady poměrně rozpočítány k jednotce výkonu. Rozvrhová základna může být buď peněžní (zahrnuje např. přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady, atd.) nebo naturální (skládá se např. z počtu kusů výrobku, normohodin, hmotnosti výrobku, spotřeby elektrické energie, apod.).[12]

Výpočet peněžní základny:

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}} * 100$$

Procento přírážky režijních nákladů PP vypočítáme podílem nepřímých režijních nákladů NRN a rozvrhovou základnou v korunách, který celý vynásobíme stem, abychom získali procentuální podíl.

Výpočet naturální základny:

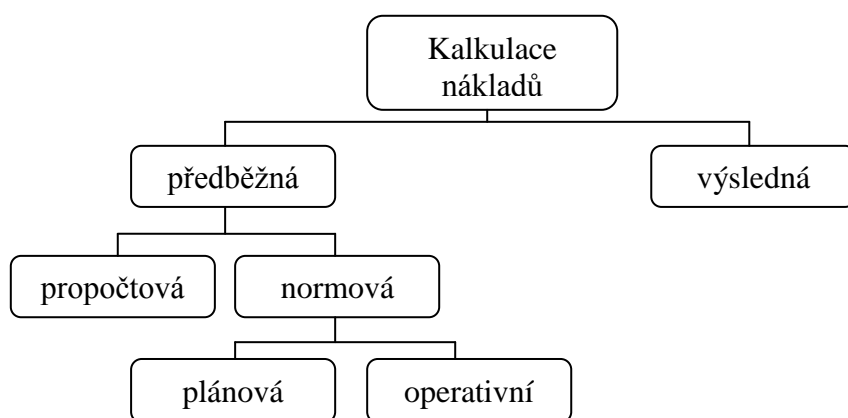
$$Sazba NRN = \frac{NRN}{RZ_{\text{natural jednotky}}}$$

U naturální základny zjistíme sazbu nepřímých režijních nákladů tak, že nepřímé režijní náklady vydělíme rozvrhovou základnou vyjádřenou v naturálních jednotkách (např. na hodinu práce nebo kg materiálu).

2.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém obsahuje všechny druhy kalkulací a vztahy mezi nimi. Tento systém považujeme za hlavní nástroj při řízení nákladů na výkony. Jednotlivé kalkulace, obsažené v systému, se liší jednak obsahem a strukturou a jednak délkou času, na kterou jsou sestaveny. Velikost kalkulačního systému závisí na druhu a velikosti podniku, nárocích na vypovídací schopnosti kalkulací a jejich využití v časových intervalech. Veškeré tyto kalkulace na sebe přitom musí systematicky navazovat. [5,7]

Kalkulační systém se dělá na předběžnou a výslednou kalkulaci. Předběžná se dále skládá z propočtové a normové, kde se normová člení na plánovou a operativní.



Obrázek 2: Schéma kalkulačního systému

Zdroj: [3], str. 224

2.1.1 Předběžné kalkulace

Propočtová kalkulace se používá při sestavování kalkulace na nový výrobek, který se v podniku teprve bude zavádět, je na konci etapy vývoje a příprav k výrobě a jeho podrobná konstrukční a technologická dokumentace ještě není k dispozici. Jejím hlavním úkolem je sestavení podkladů pro předběžné posouzení výnosnosti nově zaváděného produktu. Podklady získáváme z technických parametrů, cen, náčrtků, hmotnosti, výsledných kalkulací apod. podobných, již zavedených výrobků. [7, 8]

Využití propočtové kalkulace závisí na formě výroby. Pokud se jedná o výrobu hromadnou nebo sériovou, slouží tato kalkulace k předběžnému posouzení efektivnosti nového výrobku. Porovnání kalkulace s cenou, kterou bude ochoten trh přijmout, nám říká, zda zaváděný výrobek přinese podniku požadovaný zisk. Na základě tohoto srovnání a výsledného zjištění poté podnik výrobu započne či výrobek vyřadí. *„V zakázkově orientovaném typu činnosti je podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem.“* [5, str. 225]

Pokud se podnik na základně propočtové kalkulace rozhodne produkt zařadit do výroby, pokračuje proces řízení nákladů sestavením plánové a následně operativní kalkulace.

Plánová kalkulace, *... je významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů neboť vymezuje rámeček nákladů, který by měly útvary zabývající se výrobou nového výrobku dosáhnout.* [11, str. 93] Slouží hlavně jako jeden z podkladů k sestavení dlouhodobého rozpočtu přímých a nepřímých nákladů, výdajů a zásob. Tvoří se na určité rozpočtové období a vyčísluje horní hranici potřeby nákladů na dosažení výkonů v daném časovém úseku. Sestavuje se v souvislosti na již vytvořenou konstrukční a technologickou dokumentaci a její součástí jsou také spotřební a výkonové normy. Kalkulaci je vhodné využít v případě, že výroba je stálá a nehrozí nám v budoucnu velké odchylky od výrobních a prodejních plánů. [7]

Operativní kalkulace se používá při zadávání nákladových úkolů do výroby a následně při kontrole jejich plnění. Udávají nám rozdíl mezi kalkulovanými náklady a skutečnou spotřebou. Kalkulace je sestavována podle norem materiálu a času potřebných k tvorbě produktu a platných k datu sestavení kalkulace. Výše režijních položek se v tomto případě přiřadí podle sazeb či přírážek režijních nákladů, vypočtených z příslušných rozpočtů, které spadají do stejného časového úseku jako výroba daného produktu. Obsah a struktura operativní kalkulace vyplývá především z řízení jednicových nákladů, proto jsou tyto položky klíčové pro její stanovení. [7,8]

Tato kalkulace má návaznost na plánovou kalkulaci, kdy se v průběhu roku porovnává, zda podnik plní své nastavené cíle výroby a prodeje.

2.1.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je závěrečným krokem celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po dokončení celého technologického procesu určitého výrobku. Je tedy jedinou kalkulací, která bere v potaz reálně vynaložené náklady. Proto má hlavní význam při zjišťování hospodárnosti útvarů, kdy se porovnává s operativní kalkulací a vypovídá o tom, jaké náklady byly skutečně vynaloženy na jednotku výkonu za dané časové období. Funguje jako nástroj kontroly všech předběžných kalkulací vztahujících se k danému výkonu. [1]

Využití výsledné kalkulace závisí také na charakteristice výrobního procesu. V případě, že se jedná o zakázkovou výrobu nebo výrobu s delším časovým úsekem, je na místě, aby se prováděla průběžná porovnávání operativních kalkulací nákladů se skutečnou spotřebou. Toto zkoumání může pomoci zjišťovat odchylky od plánů a eliminovat tím riziko změny koncové ceny důsledkem zvýšení nákladů.[3]

„Naopak v hromadné a sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem kontrola skutečně vynakládaných nákladů, kromě porovnání operativní a výsledné kalkulace, probíhá na úrovni jednotlivých odpovědnostních středisek porovnáním skutečných nákladů a předem stanovených nákladů.“ [3, str. 229-230] I když v tomto krátkém cyklu není možné ve většině případů negativnímu stavu zabránit, analýza odchylek příčin a odpovědnosti za jejich vznik dodává podniku důležité informace pro efektivní řízení.

2.2 Metody kalkulace

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.“ [12, str. 104]

Kalkulační metody dále dělíme na kalkulace dělením, kalkulace přírážkové, kalkulace ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové.

2.2.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením členíme dále na prostou, stupňovitou a na kalkulaci dělením s poměrovými čísly.

Prostá kalkulace dělením se nejčastěji využívá v hromadné výrobě, jejímž výsledkem je pouze jeden druh výrobku (výroba piva, těžba uhlí, apod.).

Vzorec pro výpočet nákladů na kalkulační jednici:

$$n = \frac{N}{Q}$$

Náklady na kalkulační jednici n zjistíme podílem nákladů v Kč na celou produkci N a počtem vyrobených kalkulačních jednic Q . [12]

Stupňovitá kalkulace se používá zejména ve dvou případech:

- při oddělení výrobních správních nebo odbytových náklad, pokud se liší počet vyprodukovaných a prodaných výrobků. Tato kalkulace pomáhá zajistit, aby neprodané výrobky daného období nebyly zatěžovány odbytovými nebo správními náklady;
- při výrobě polotovaru, který se v pozdější době stane součástí několika výrobků (např. chemická výroba). [6, 12]

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly se využívá v případech, kdy podnik vyrábí podobné výrobky, lišící se pouze tvarem, hmotností, velikostí, pracností, jakostí apod., *Poměrová čísla eliminují tyto drobné rozdíly výrobků a pomocí nich pak přepočítáme dané objemy produkce. Celkové náklady (na všechny výrobky) se pak vydělí přepočítaným objemem produkce a zjistí se náklady na kalkulační jednici.* [6, str. 74] Využívá se převážně v hromadné výrobě u technologicky podobných výrobků (např. hutnické, dřevařské, cihlářské výrobky).

2.2.2 Kalkulace přírážkové

Tato kalkulace se používá při výrobě různorodých výrobků většinou v sériové nebo hromadné (s různou technologií a množstvím režijních nákladů) výrobě. Náklady se rozdělí na přímé a režijní, kde přímé náklady vypočítáme přímo na kalkulační jednici a režijní určíme pomocí rozvrhové základny a zúčtovací přírážky nebo sazby jako přírážka k přímým nákladům. Vyjádření zúčtovací přírážky (sazby) jsme již probírali v podkapitole 2.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici. [12]

2.2.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

U této kalkulace je určení nepřímých nákladů velice obtížné. Při sdružené výrobě vzniká v jenom technologickém procesu více výrobků (např. při výrobě plynu z uhlí vzniká mimo

jiné i koks, dehet, čpavek). Tyto vedlejší výkony musíme být schopni rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomuto dělení používáme zůstatkovou metodu a rozčítací metodu kalkulace.[6]

Zůstatková (odečítací) metoda

Tato metoda se používá, pokud v podniku můžeme při procesu výroby považovat jeden produkt za hlavní a ostatní za vedlejší.,,Metoda spočívá v tom, že od celkových nákladů za zúčtovací období se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami a zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku.“ [12, str. 110] Náklady na kalkulační jednotici hlavního výrobku se zjistí jako poměr zbývajících nákladů hlavního výrobku a počet kalkulačních jednic hlavního výrobku. Nevýhodou této kalkulace je, že nejsme schopni kontrolovat náklady vedlejších výrobků.

Rozčítací metoda

Tato metoda se naopak používá v případě, kdy výsledky technologického procesu nejsme schopni dělit na hlavní a vedlejší výrobky. V této metodě rozčítáme jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel, které získáme z množství vyprodukovaných výrobků, nebo podle množství surovin vstupujících do jednotlivých výrobků. [12]

2.2.4 Metoda ABC – Activity Based Costing

Activity Based Costing umožňuje podniku určit aktuální náklady spojené s jejich produkty a službami bez ohledu na samotnou strukturu organizace a zároveň poskytuje managementu včasné a důležité informace.

Při metodě ABC se nevyužívá přiřazování nákladů na kalkulační jednotici, jako je tomu u tradičních kalkulačních metod. Tato metoda alokuje činnosti, které jsou pro tvorbu výkonů nezbytné, a přiřazuje jim odpovídající náklady.

Hlavním principem této metody je co nejpřesněji vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku. Náklady se tedy nepřisuzují výrobkům, ale objektům (cokoli, co vyvolává spotřebu zdrojů provádějící činností, např. zákazníci, poskytovaná služba).

Metoda ABC se skládá ze 4 základních fází. První je identifikace aktivit a procesů, které v podniku probíhají (objednání materiálu, doprava, skladování, balení výrobků, kontrola kvality, atd.). Druhou fází je identifikace zdrojů aktivit a přiřazení ke zdrojům. Přímé náklady se přiřazují rovnou jednotlivým výrobkům, nepřímé náklady jsou naopak rozděleny na část nákladů, které mají souvislost s větší skupinou produktů. Třetí fáze je zaměřena na definování

nákladových objektů (např. mzdy vedení podniku). A poslední, čtvrtou fází je alokace procesních nákladů na nákladové objekty, tedy ocenění nákladových objektů.

2.2.5 Kalkulace rozdílové

Rozdílové kalkulace, naproti od výše uvedených metod, které nám umožňují kontrolovat výši vynaložených nákladů až po sestavení kalkulace, stanovují výši nákladů předem jako normu (úkol, standart) a pomáhají nám zjišťovat odchylky skutečných nákladů s touto normou.[6]

Metoda normová, „spočívá v tom, že se předem stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem.“ [12, str. 112]

Metoda standardních nákladů je obdobou metody normové. Mimo standard jednicových nákladů zahrnuje i standardy režijních nákladů, využití výrobní kapacity, cenové apod. Tyto hodnoty slouží k hodnocení odchylek od skutečných nákladů a tím napomáhají i k řízení samotných nákladů.[12]

3 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ

Metoda standardních nákladů a výnosů, byla původně spojována hlavně v souvislosti s využitím předem stanovených nákladů při zobrazení interních vztahů v účetnictví, a to zejména při oceňování vnitropodnikových výkonů. I dnes se tak často zúženě chápe jako metoda ocenění interních nákladů, výnosů a aktiv (hlavně zásob) vlastní výroby na úrovni předem stanovených nákladů. V dnešní době můžeme říci, že tato metoda je relativně ucelený systém hodnotového řízení, které má za úkol podrobné sledování a analýzu odchylek nákladů, výnosů a zisku a zefektivnit řídicí proces.[7]

3.1 Pojetí a cíle analýzy odchylek

Odchyłka nám udává rozdíl mezi hodnotou hodnoceného kritéria podle standardu a jeho reálné výši. Odchyłky v základním slova smyslu můžeme dělit na pozitivní a negativní. Pozitivní nastanou v případě, že skutečné náklady jsou nižší než standardní nebo, že skutečné výnosy jsou vyšší než standardní výnosy. U negativních odchylek je to naopak (skutečné náklady jsou vyšší než náklady podle standardů nebo výnosy jsou nižší než výnosy podle standardů).[7]

Hlavním principem analýzy odchylek, je porovnávání aktuální výkonnosti firmy a předem stanovených hodnot (standardů), které zobrazují předem odsouhlasený optimální stav. Analýza odchylek je jednoduchý kontrolní mechanismus založený na metodě zpětné vazby, jejímž hlavním úkolem je poskytnout manažerům základní informace o místě vzniku a někdy i příčině vzniku těchto odchylek aby na ně mohli včas a co nejučinněji reagovat. Cílem při těchto opatřeních je hlavně udržení a zvýšení výkonnosti, efektivnosti, ziskovosti, hospodárnosti a v první řadě redukci nákladů. [10]

Fáze systému řízení na základě odchylek:

1. stanovení standardů,
2. zjištění skutečných výsledků,
3. zjištění odchylky mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny,
4. analýza odchylek,
5. přijetí opatření.

[3, str. 397]

3.2 Stanovení standardů

Standardy (normy) vyjadřují očekávané náklady nebo výnosy. Představují předem určenou výši nákladů, výnosů, zisku, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje (kg, hod.) na jednotku výkonů. Nejdříve přesně stanovíme jednotky výkonů, které budou standardy vyjadřovat. Pokud se jedná o procesní činnost, kde vzniká velké množství stejných výkonů (hromadná, velkosériová), se standardy stanovují na jednotku finálního výkonu. V případě individuální tvorby výkonu (výroba přizpůsobená požadavkům zákazníka) se nestanovují standardy na finální výkony dodávané zákazníkovi, ale na „standardní dílčí části“ výkonů, ze kterých je konečný výkon vytvořen. [2]

Dalším krokem je stanovení primárních standard, které jsou bezprostředně spjaty s jednotkou výkonu, jako je například prodejní cena, spotřeba věcných zdrojů (materiál, energie, lidská práce, apod.). *„Tyto normy spotřeby se oceňují standardní cenou materiál, energie, standardním mzdovým tarifem atd. Výsledkem jsou pak standardy jednicových nákladů a variabilní režie.“* [3, str. 167]

Mimo jiné je také nutné stanovit i standardní (plánovaný) celkový objem výkonů vznikajících za určité období, nebo standardní využití kapacity. Tato data slouží jako podklad pro stanovení standardní výše fixních nákladů na jednotku výkonů.

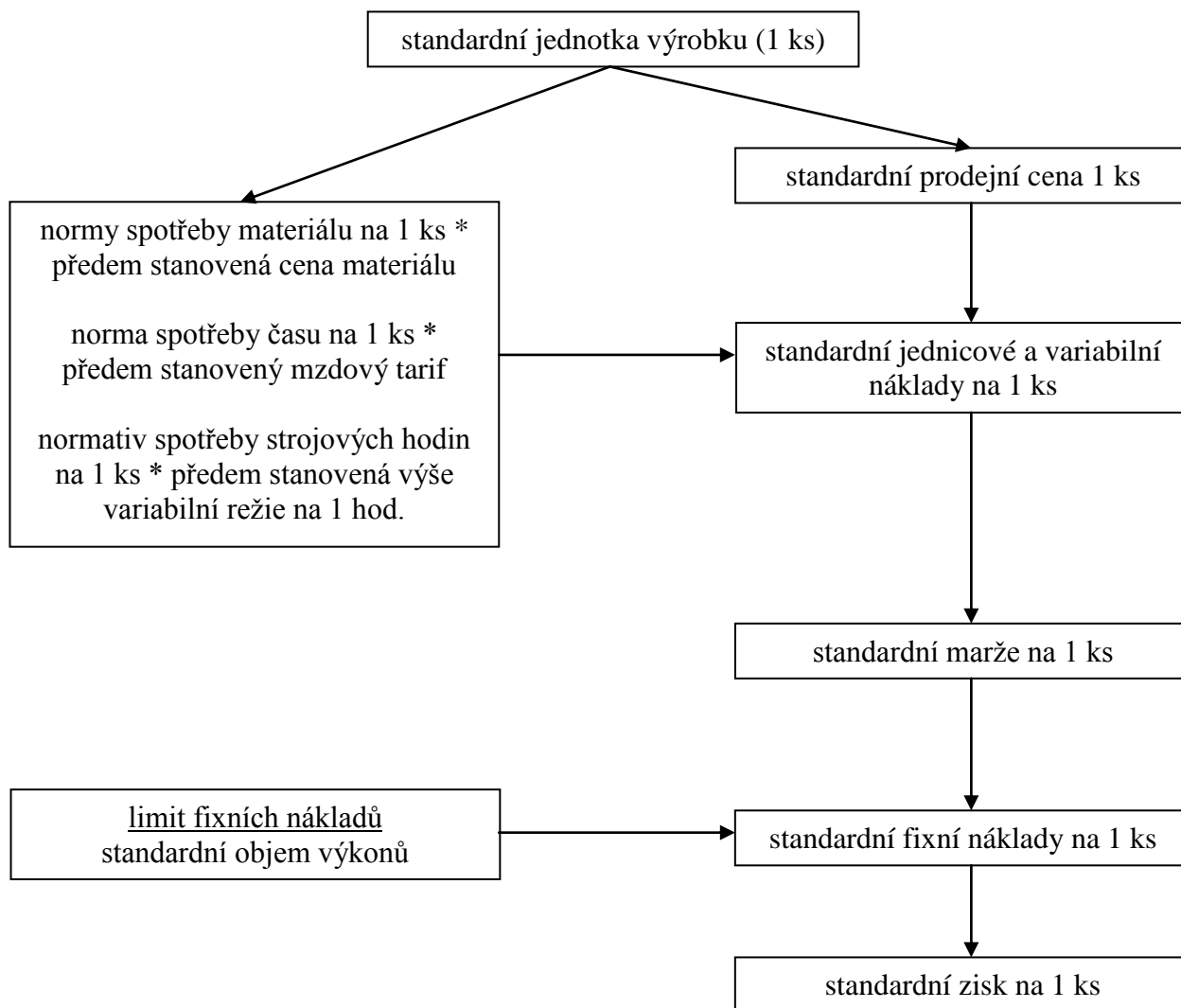
$$\text{FN na jednotku výkonů} = \frac{\text{standardní celkové FN hodnoceného období}}{\text{standardní objem výkonů}}$$

[7]

Pomocí těchto získaných hodnot lze určit standardní marži a standardní zisk na jednotku výkonů. Dále ukazatele jako například standardní příspěvek z tržeb, standardní ziskovost výnosů, apod. [2]

Při tvorbě nehomogenní produkce, kde jsou hodnotová kritéria ovlivněna i strukturou výkonů, se pro potřeby metody standardních nákladů stanovuje i standardní sortiment výkonů, což je předpoklad poměru, ve kterém jsou jednotlivé výkony „standardně“ vytvářeny či prodávány. [3]

Podle výše uvedeného tedy lze normy klasifikovat podle zaměření. V [2, str. 167-168] je k nalezení dělení standardů na standardy primární (jednicové), standardy variabilních nákladů, standardy fixních nákladů a standardní sortiment výkonů.



Obrázek 3: Stanovení standardů na 1 ks produktu

Zdroj: [2], str. 168

Jednotlivé standardy mohou být stanoveny na úrovni základní, běžné nebo ideální. Základní úroveň představuje konstantní výši nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje, která se v určitém časovém období nemění. Běžná (operativní) úroveň vyjadřuje reálně dosažitelnou úroveň nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje při efektivním provádění činnosti. Na ideální úrovni je vyjadřována výše nákladu, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje při ideálním průběhu činnosti (nejsou předpokládány žádné ztráty). [7]

3.3 Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek

Samotné zjišťování odchylek je možno provádět buď následně, nebo průběžně.

Průběžné zjišťování odchylek napomáhá na rozdíl od následného zjišťování odhalit a ovlivnit odchylky hned při vzniku nebo jejich vzniku celkově předcházet. „*Tento požadavek*

zajišťují tzv. Rozdílové metody řízení. Primárně lze těchto metod využít zejména při kontrole jednicových nákladů, které jsou charakteristické svým jednoznačným příčinným vztahem ke konkrétní jednotce prováděného výkonu.“ [3, str. 402]

Tento vztah potom umožňuje:

- stanovit normy spotřeby na konkrétní jednotku výkonů
- vyjádřit jejich žádoucí hodnotovou úroveň,
- okamžitě zjišťovat rozdíly mezi skutečnou a předběžnou kalkulovanou výší nákladů,
- identifikovat příčiny těchto rozdílů a popř.
- je přiřazovat konkrétním osobám, které za jejich vznik zodpovídají.

[7, str. 335]

Využití těchto metod má za následek zvýšené nároky na informace. Spotřeba jednicových nákladů na určitý výkon musí být už při prvním zobrazení v informačním systému rozdělena na dvě skupiny:

- náklady vyjádřené ve výši předem stanoveného ocenění a normované spotřeby – označované jako předem stanovené náklady
- rozdíl mezi předem stanovenými a skutečně vynaloženými náklady – označovaný jako odchylky. [2, str. 171]

Hlavní výhodou průběžného zjišťování odchylek je možnost činit rychlé opatření k nápravě vzniklých odchylek.

Následné zjišťování odchylek (tzv. úhrnné metody řízení) naopak probíhá až po skončení určitého časového úseku. Základním rysem toho zjišťování je sledování skutečných nákladů a výnosů týkajících se vznikajících výrobků, prací nebo služeb oproti plánům.

Tato kontrola není ovšem tak efektivní. Má omezenou vypovídací schopnost, není dostatečně rychlá a v souvislosti s tím často ani konkrétní v odhalování nedostatků. Všechny důležité informace (skutečná nákladovost, náročnost činností, procesů, výrobků, apod.) jsou k získání až po ukončení hodnoceného období výroby.

„Úhrnné metody tedy rozdíly následně konstatují, zatímco jedním z předpokladů úspěšného vnitropodnikového řízení je ovlivnit je hned při vzniku, popř. jejich vzniku

předcházet. Tento požadavek zajišťují tzv. rozdílové metody řízení hospodárnosti.“ [7, str. 339]

3.4 Analýza odchylek

Jak je již uvedeno v kapitole 3.1 Pojetí a cíle analýzy odchylek, principem analýzy odchylek je porovnávání aktuální výkonnosti firmy a předem stanovených hodnot. Samotná analýza je jednoduchým kontrolním mechanismem, který funguje na metodě zpětné vazby.

Příčiny vzniku a odpovědnost za vznik odchylek je možné analyzovat v různé podrobnosti podle potřeb podniku. V odborné literatuře lze najít veliké množství různých klasifikací odchylek, které je třeba chápat především jako obecný koncepční přístup. Konkrétní pravidla a metodické postupy si tedy podnik stanovuje sám vzhledem k účelu analýzy. V následujícím textu budou vyčleněny nejčastější z nich.

3.4.1 Odchyly výnosů a nákladů

Jednou z nejzákladnějších klasifikací odchylek je rozlišení, zda zkoumaná veličina vstupuje do transformačního procesu, či vystupuje.

- odchyly nákladů

$$\text{odchylka nákladu} = \text{standard} - \text{skutečnost}$$

- odchyly výnosů

$$\text{odchylka výnosu} = \text{skutečnost} - \text{standard}$$

3.4.2 Odchyly variabilních nákladů

Odchyly variabilních nákladů je udávána rozdílem mezi skutečně vynaloženými variabilními náklady a standardními variabilními náklady. Tyto odchyly lze zjišťovat buď podle jednotlivých složek variabilních nákladů, nebo je lze dělit na kvantitativní a kvalitativní složku.

Odchylku lze vyjádřit:

- ve vztahu k jednotce výkonu o_v

$$o_v = v_{st} - v_{sk}$$

- ve vztahu k celkovému objemu prodeje O_v

$$O_v = (v_{st} - v_{sk}) * Q_{sk}$$

- jako procentní změnu

$$\%o_v = (v_{st} - v_{sk}) / v_{st} * 100$$

v_{st} – standard variabilních nákladů na jednotku

v_{sk} – skutečná výše variabilních nákladů na jednotku

Q_{sk} – skutečný objem prodeje[3]

Kvantitativní odchylky variabilních nákladů

Představují změnu nákladů v důsledku úspory či překročení spotřeby variabilních zdrojů (materiálu, času práce). Vypočítají se jako rozdíl mezi standardní a skutečnou spotřebou variabilního zdroje oceněný standardní cenou.

$$O_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$$

Kvalitativní odchylky

Představují změnu nákladů v důsledku změny ocenění variabilních nákladů. Vypočítají se jako rozdíl mezi standardní a skutečnou cenou zdroje, vynásobený skutečnou spotřebou.

$$O_p = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk}$$

Q_{st} – standardní spotřeba variabilních zdrojů

Q_{sk} – skutečná spotřeba variabilních zdrojů

c_{st} – standardní cena

c_{sk} – skutečná cena[7]

3.4.1 Odchylky fixních nákladů

U odchylek fixních nákladů můžeme vyjádřit celkovou absolutní úsporu či překročení fixních nákladů. Tato odchylka se vyjadřuje rozdílem standardních a skutečně vynaložených fixních nákladů.

$$O_{FN} = FN_{st} - FN_{sk}$$

Také je možné zjistit i odchylku fixních nákladů na jednotku výkonů:

$$o_{FN} = (FN_{st} - FN_{sk}) / Q_{sk}$$

„Je vhodné upozornit, že odchylka fixních nákladů na jednotku výkonu se zjišťuje ve vztahu ke skutečnému objemu produkce Q_{sk} , neboť tato odchylka má vyjádřit absolutní úsporu fixních nákladů a úspornostní složku hospodárnosti.“ [2, str. 177]

Dále výpočet odchylky fixních nákladů v procentech:

$$\%o_{FN} = \frac{FN_{st} - FN_{sk}}{FN_{st}} * 100$$

FN_{st} – standardní fixní náklady

FN_{sk} – skutečná výše fixních nákladů

Q_{sk} – skutečný objem produkce [3]

Relativní odchylka

3.4.2 Odchylka prodejní ceny

Odchylka prodejní ceny udává, jak ovlivní změna skutečné prodejní ceny oproti standardní ceně výši zisku. Tuto odchylku můžeme vyjádřit:

- ve vztahu k jednotce výkonu

$$o_c = c_{sk} - c_{st}$$

- ve vztahu k celkovému objemu

$$O_c = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk}$$

- jako procentní změnu prodejní ceny

$$\%o_c = (c_{sk} - c_{st}) / c_{st} * 100$$

c_{sk} – skutečná prodejní cena

c_{st} – standardní prodejní cena

Q_{sk} – skutečný objem prodeje [3]

3.4.3 Odchylka objemu výkonů

Odchylka objemu výkonů udává změnu skutečného objemu prodeje výkonů oproti standardnímu objemu prodeje. Toto zvýšení či snížení objemu se projeví nejen změnou výnosů, ale také změnou variabilních nákladů. V důsledku se vliv změny objemu prodeje promítne v celkovém zisku jako změna celkové marže.

Výpočet odchylky změny prodeje:

$$O_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * m_{st}$$

Q_{sk} – skutečný objem prodeje

Q_{st} – standardní objem prodeje

m_{st} – jednotka výkonů

Změna objemu výkonů má na celkový zisk podniku vliv prostřednictvím dvou faktorů. Prvním způsobem působení je změna výše průměrných fixních nákladů na jednotku výkonu důsledkem změny ve využití kapacity. Druhý faktor je jako změna samotného zisku z prodeje výkonů důsledkem změny prodaného množství a standardní ziskovosti výkonů. [2]

Relativní fixní odchylka vyjadřuje právě výše zmíněný první faktor, a to změnu průměrné výše fixních nákladů, která vyčísluje využití kapacity na celkový zisk. Relativní odchylku lze tedy zjišťovat pomocí lepšího či horšího využití kapacit.[7]

$$O_R = \frac{FN_{st}}{Q_{st}} * Q_{sk} - FN_{st}$$

Druhým faktorem je změna samotného zisku z prodeje výkonů. Jeho vliv lze vypočítat standardním ziskem na jednotku výkonu, který je odpovídající hodnotou rozdílu mezi standardní cenou a standardními fixními a variabilními náklady.

$$O_z = (Q_{sk} - Q_{st}) * z_{st}$$

z_{st} – zisk na jednotku výkonů

“Odlišení obou dvou faktorů je sice jen modelové, protože fakticky se změna objemu výkonů projeví změnou celkové marže, přesto však umožňuje lépe analyzovat příčiny a odpovědnost za vliv odchylky objemu výkonů na celkový zisk a přijímat adekvátní opatření“ [2, str. 179]

Pro analýzu odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků byla autorkou zvolena následující kritéria:

- 1) velikost odchylek v kalkulacích v jednotlivých letech v Kč a v %**
- 2) velikost odchylek v kalkulacích za sledované období v Kč a v %**

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla analýza odchylek nákladů vybrané skupiny výrobků v podniku. Teoretická část byla zaměřena na definování nákladů, základních kalkulačních pojmů, kalkulačního systému a metod kalkulace. Dále se zabírala metodou standardních nákladů, do které spadají pojetí a cíle analýzy odchylek, stanovení standardů a samotné typy analýzy odchylek. Praktická část nejprve popisuje společnost a postupně představuje výrobky, které budou analyzovány. Následně jsou u každého výrobku porovnávány předběžné kalkulace se skutečnými. Odchylky mezi těmito kalkulacemi jsou analyzovány a odůvodňovány možné příčiny vzniku.

Všechny získané materiály pro výpočty jednotlivých odchylek byly čerpány z interních zdrojů podniku a to v rozmezí let 2013 – 2015. Z výsledků analýzy bylo vytvořeno shrnutí, které bylo zakončeno návrhem vlastního doporučení. Po analyzování odchylek výrobních nákladů podniku můžeme říci, že se jedná o společnost, která umí hospodařit se svými náklady a umí efektivně reagovat na dění se na trhu.

ZDROJE

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualizované a přepracované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 stran. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KOČMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, x, 358 s. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.
- [6] KOŽENÁ, Marcela. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, xiii, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-673-2.
- [7] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [8] LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, xiv, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2005, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005, 371 s. ISBN 80-247-1046-3.
- [11] POPESKO, 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.
- [12] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.