

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje  
informací v konkrétní účetní jednotce**

**Martina Havrdová**

© 2020 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Martina Havrdová

Hospodářská politika a správa  
Podnikání a administrativa

Název práce

**Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v konkrétní účetní jednotce**

Název anglicky

**Assessment of Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company**

---

### Cíle práce

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce praktického charakteru. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

## Doporučený rozsah práce

60-80

## Klíčová slova

manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy

---

## Doporučené zdroje informací

ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. Brno:Computer Press, 2006, 182 s., ISBN 80-251-1124-5  
Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav  
DRURY, C. Management and cost accounting. Hampshire, UK:Cengage Learning EMEA, 2012, 800 s., ISBN 978-1408041802  
FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha:ASPI, 2007, 432 s., ISBN 978-80-7357-299-0  
HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠÍŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha:Grada Publishing, 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3  
KRÁL, B a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8  
LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno:Computer Press, 2008, 198 s., ISBN 978-80-247-4133-8

---

## Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 25. 2. 2020

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 26. 2. 2020

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 28. 03. 2020

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci " Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací ve konkrétní účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 6.4.2020 \_\_\_\_\_

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí práce Ing. Enikö Lörinczové, Ph.D. za odborné vedení, vstřícný přístup a cenné rady poskytované po celou dobu zpracování mé diplomové práce. Rovněž bych chtěla poděkovat podniku dle jehož vzoru jsem diplomovou práci zpracovávala za poskytování potřebných informací a podkladů k mé diplomové práci. Velké poděkování patří mé rodině za poskytnutí kvalitního zázemí při psaní diplomové práce a během celého studia.

# Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací ve konkrétní účetní jednotce

## Abstrakt

Cílem práce je zhodnotit fungování a využití kalkulačního systému, rozpočtů a sledování nákladů z různých hledisek pro rozhodování v konkrétní účetní jednotce, nalezení problémových oblastí a návrh jejich řešení.

V teoretické části práce představí nástroje manažerského účetnictví, přístupy k řízení pracovního kapitálu, organizaci vnitropodnikového účetnictví, způsoby sestavování rozpočtů, sledování nákladů a výnosů v čase, členění nákladů z různých hledisek, kalkulace, rozpočty, rozhodovací úlohy, a nakonec možnosti využití údajů z manažerského účetnictví pro plánování a budoucí strategii podniku.

V praktické části bude proveden popis činnosti analyzované společnosti, analýza současného stavu organizační struktury a způsobu vedení účetnictví a manažerského účetnictví ve společnosti ABC a.s. Bude provedena analýza současného způsobu rozpočtování přímých a nepřímých nákladů, složení celkového rozpočtu firmy. Budou analyzovány klíčové ukazatele podnikové výkonnosti.

Závěrečná část práce zhodnotí zjištěné nedostatky a navrhne vhodný způsob jejich řešení.

## Klíčová slova:

manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy

# **Assessment of Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company**

## **Abstract**

The objective of this diploma thesis is the evaluation of working and using of calculation system, budgets and cost monitoring from various points of view for decision-making in the chosen company, finding problem areas and proposing solutions.

In the theoretical part the thesis will introduce the tools of management accounting, approaches to work capital management, system of intercompany accounting, methods of budgeting, costs and revenues during time period, cost division from different perspectives, calculations, budgets, decision making tasks, and finally the possibilities of using accounting data for planning and future business strategy.

The practical part will present a description of the activities in the chosen company ,the analysis of the current state of organizational structure and the way of accounting and management accounting in the company ABC a.s. There will be performed analysis of the current method of budgeting direct and indirect costs and the construction of the company's overall budget. There will be analysed the key business performance indicators.

The final part of the thesis will evaluate the identified shortcomings and suggests a suitable way of solution.

## **Keywords:**

management accounting, intercompany accounting, calculation, calculation formula, overhead costs, scheduling base, valuation, budgets, system of intercompany accounting, analysis of variances, decision-making tasks.

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>11</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>12</b>
2.1 Cíl práce .....	12
2.2 Metodika zpracování práce .....	12
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>13</b>
3.1 Vztah manažerského, vnitropodnikového a finančního účetnictví .....	13
3.2 Úkoly manažerského účetnictví .....	14
3.3 Sledování nákladů .....	15
3.3.1 Druhové členění .....	15
3.3.2 Účelové členění.....	15
3.3.3 Kalkulační členění .....	16
3.3.4 Členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů.....	16
3.3.5 Členění z hlediska rozhodování .....	17
3.4 Sledování výkonů.....	18
3.5 Útvary.....	18
3.6 Kalkulace.....	19
3.7 Kalkulační systém .....	20
3.7.1 Předběžné kalkulace .....	20
3.7.2 Výsledné kalkulace .....	21
3.8 Rozpočetnictví.....	23
3.8.1 Rozpočty nákladů středisek .....	24
3.8.2 Metody stanovení rozpočtů.....	24
3.8.3 Formy rozpočtů.....	25
3.8.4 Metody kontroly rozpočtů .....	26
3.9 Kontrola nákladů.....	26
3.10 Rozhodovací úlohy.....	27
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>31</b>
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	31
4.1.1 Organizační struktura.....	31
4.1.2 Vývoj vybraných položek z účetních výkazů .....	32
4.2 Současný stav řešené problematiky .....	35
4.2.1 Charakteristika středisek .....	36
4.2.2 Sledování nákladů.....	36
4.2.3 Popis výkonů.....	37
4.2.4 Kalkulace .....	37
4.2.5 Způsob rozpočtování.....	40



4.2.6	Rozhodovací úlohy .....	47
<b>5</b>	<b>Zhodnocení a návrhy řešení .....</b>	<b>48</b>
5.1	Zhodnocení sledování nákladů.....	48
5.1.1	Druhové členění .....	48
5.1.2	Účelové členění.....	48
5.1.3	Kalkulační členění .....	50
5.1.4	Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů .....	54
5.2	Zhodnocení tvorby kalkulací.....	56
5.2.1	Přirážková metoda kalkulace pomocí rozvrhové základny .....	57
5.2.2	Výsledné kalkulace a porovnání s předběžnou kalkulací .....	57
5.3	Zhodnocení způsobu rozpočtování .....	60
5.3.1	Rozpočty středisek a celkový rozpočet společnosti.....	60
5.3.2	Metody kontroly rozpočtů .....	63
5.3.3	Identifikace odchylek plánů od skutečnosti.....	63
5.4	Zhodnocení rozhodovacích úloh .....	67
5.4.1	Cenová rozhodování – ziskovost zakázek – nabídky zákazníkům .....	67
5.4.2	Investiční rozhodování – investiční majetek .....	68
5.4.3	Nedokončená výroba .....	69
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>70</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>72</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>74</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1 – Organizační struktura .....	31
Obrázek 2 – Položky z účetních výkazů za posledních 5 let .....	32
Obrázek 3 – Vybrané ukazatele finanční analýzy za posledních 5 let.....	33
Obrázek 4 – Návrh sestavy pro zhodnocení předběžných a výsledných kalkulací zakázek	59

## Seznam tabulek

Tabulka 1 – Vývoj tržeb, EBITDa, EBT, Investic a ROE v období 2010-2018 .....	34
Tabulka 2 – Šablona pro předběžnou kalkulaci zakázky.....	38
Tabulka 3 – Výkaz hospodaření zakázky v návaznosti na vykázání nedokončené výroby	46
Tabulka 4 – Výkaz zisku a ztráty – účelové členění.....	49
Tabulka 5 – Výpis nákladů střediska 3 pro identifikaci možných úspor.....	52
Tabulka 6 – Návrh Výkazu fixních a variabilních nákladů produkce .....	55
Tabulka 7 – Celkový rozpočet plánovaných zakázek.....	61
Tabulka 8 – Nejvýznamnější odchylky plánu od skutečnosti 2018.....	63

## Seznam grafů

Graf 1– Vývoj ukazatelů EBITDA a ROE v období 2010-2018.....	35
Graf 2 – Porovnání skutečných režijních nákladů s plánem režijních nákladů .....	51
Graf 3 – Plán externích nákladů .....	62
Graf 4 – Plán interních nákladů .....	62

## Seznam schémat

Schéma 1 – Hlavní úkoly manažerského účetnictví .....	14
---	----

## Seznam zkratk

CF – Cash-Flow – Výkaz peněžních toků
ČSH – Čistá současná hodnota (NPV – Net Present Value)
FN – Fixní náklady
PI – Index ziskovosti (PI - Profitability index)
VN – Variabilní náklady
VVP – Vnitřní výnosové procento (IRR – Internal Rate of Return)
ROE - Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity)
EBITDA - Zisk před odpisy, úroky a zdaněním (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)
EBT - Zisk před zdaněním (Earnings before Taxes)

# 1 Úvod

V dynamickém podnikatelském prostředí se požadavky na informace poskytované z manažerského účetnictví neustále mění a liší se podle oboru podnikání i cílů jež chce podnik dosáhnout.

Manažerské účetnictví je obecně systém informací, jehož úkolem je poskytování informačních dat pro rozhodování řídicích pracovníků. Předmětem manažerského účetnictví jsou jednotlivé aktivity jako základní složky činnosti podniku. Zahrnuje a využívá všechny složky informačního systému v účetní jednotce, a to účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, statistiku, rozborové metody včetně statistických metod. Předmětem manažerského účetnictví jsou nejen náklady, ale i výnosy a peněžní toky.

Podnik si vymezuje své požadavky na manažerské účetnictví. Systémy manažerského účetnictví jsou tak velmi variabilní a odlišné v každém podniku, často jsou velmi úzce propojené s vnitropodnikovým účetnictvím. Management určuje požadavky na systém, tak aby byl schopen podnik operativně i strategicky řídit.

Systém manažerského účetnictví je nezbytný v každé fázi procesů podniku, ať už se jedná o řízení pracovních kapacit, množství materiálu, časovou náročnost jednotlivých procesů, nebo řízení subdodávek. Přizpůsobení požadavků manažerského účetnictví závisí také na situaci podniku, čím je složitější, tím více informací je na manažerském účetnictví požadováno. Informace poskytované manažerským účetnictvím jsou obvykle interní a podnikem pečlivě utajované, neboť jejich únik může znamenat zneužití dat konkurencí a tím ohrožení samotné existence podniku.

Systém manažerského účetnictví je proto důležitou složkou řízení podniku, jeho dalšího směřování a rozvoje. Informace jím poskytované jsou nezbytným předpokladem pro zachování konkurenceschopnosti podniku.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

### **2.2 Metodika zpracování práce**

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce praktického charakteru. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Podkladem je účetní jednotka založená v roce 1991 a podnikající v oblasti dopravy a energetiky.

Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Vztah manažerského, vnitropodnikového a finančního účetnictví

V praxi existuje velmi úzký vztah mezi třemi druhy účetnictví, známe účetnictví finanční, vnitropodnikové a manažerské. O finančním účetnictví toho lze napsat mnoho. Pravidla jsou vymezena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dle § 2 je předmětem účetnictví toto: Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření (Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, 2020)

**Finanční účetnictví** pracuje s údaji z minulosti, zaznamenává data, události a případy, které se skutečně staly. Jde o pravdivé zachycení ekonomických aktivit podniku do účetních knih a výkazů za pomoci informačního ekonomického systému. Finanční účetní výkazy představují veřejně dostupné informace o podniku. Poskytují informace externím uživatelům o stavu a struktuře majetku, zdrojích krytí, tvorbě a užití výsledku hospodaření, o peněžních tocích (Růčková, 2019, s. 21)

**Vnitropodnikové účetnictví** nemá určenou závaznou normu a vychází z potřeb účetní jednotky. Často poskytuje průkazné podklady pro finanční účetnictví, např. určení ceny pro ocenění zásob a majetku vytvořeného vlastní činností. Někdy je označováno jako *provozní* či *nákladové* účetnictví. Zpřesňuje údaje poskytované finančním účetnictvím, porovnává skutečně vynaložené náklady a výnosy podle vztahu k výkonům, ve vztahu k procesům, činnostem a útvarům. Můžeme je rozlišovat na výkonové účetnictví, které souvisí s kalkulacemi výkonů a řeší, jaké jsou náklady, marže, zisk a další veličiny.

Dále odpovědnostní, toto má vazbu na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen a řeší, jak přispívají jednotlivé útvary k celopodnikovým výsledkům. A v neposlední řadě procesní, které pomáhá koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy. Jehož účelem je poskytovat podklady pro všechny procesy v podniku např. marketing, zásobování, distribuce, zákaznický servis, výzkum apod. (Vztah finančního, daňového, nákladového a manažerského účetnictví, 2019)

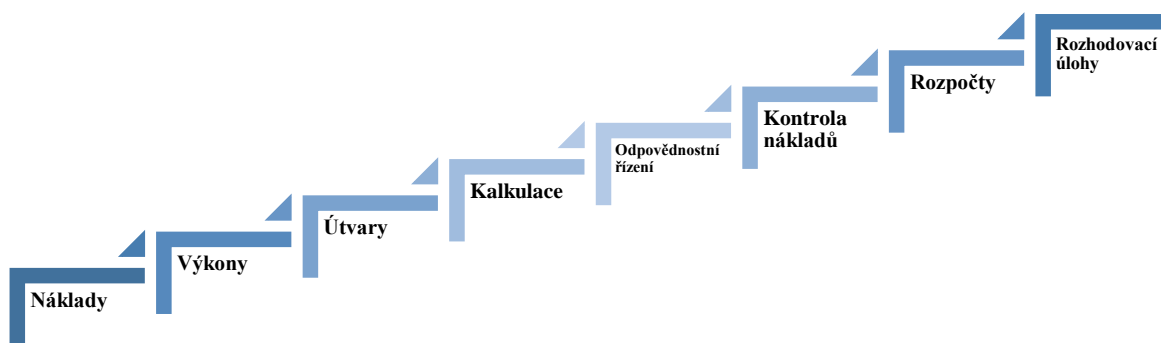
**Manažerské účetnictví** vychází z obou výše jmenovaných druhů účetnictví, ale je více orientováno na budoucnost. Nemá závazná pravidla pro sestavování výkazů, ale soustředí se na informace o nákladech, prodejkách a celkově vnitřních korelacích mezi podnikovými aktivitami a procesy. Poskytuje informace důležité pro manažerská rozhodnutí, plánování a vyhodnocování. Tyto informace jsou pečlivě utajovány zejména před konkurencí, tedy samozřejmě také před veřejností a úřady (Staněk, 2003, s. 36)

### 3.2 Úkoly manažerského účetnictví

Hlavními úkoly manažerského účetnictví jsou:

- Informace o struktuře nákladů
- Informace o výkonech
- Informace o útvarech
- Kalkulační systém
- Útvarové odpovědnostní řízení
- Běžná kontrola nákladů
- Rozpočty
- Rozhodovací úlohy (Lőrinczová, 2010, s. 3-4)

*Schéma 1 – Hlavní úkoly manažerského účetnictví*



*Zdroj: Vlastní zpracování*

### 3.3 Sledování nákladů

Sledování nákladů je nutností pro každou organizaci. Náklady lze sledovat dle různých hledisek a podle různých skupin. Manažerské pojetí nákladů lze rozlišit jako finanční, hodnotové a ekonomické. Náklady dle *finančního pojetí* představují celkový součet nákladů ve finančním účetnictví za určité období, tyto náklady jsou shodné s celkovým objemem nákladů vykázaných v manažerském účetnictví, ale bližší členění se liší. Náklady dle *hodnotového pojetí* jsou peněžním vyjádřením spotřeby zdrojů za podmínek, které neplatily v době pořízení a v současnosti tzn. že se neoceňují na bázi historických nákladů pořízení. Jedná se o náklady, které se neuvádějí ve finančním účetnictví – např. kalkulační odpisy dlouhodobého majetku, kalkulační rizika, kalkulační nájemné atd.

Při ekonomickém pojetí nákladů posuzujeme nejefektivnější využití nákladů v návaznosti na získané hodnotě. Jedná se zejména o oportunitní náklady (Landa, 2008, s. 7, 8)

#### 3.3.1 Druhové členění

Náklady v druhové členění představují peněžní vyjádření ekonomických zdrojů, které jsou vynaloženy na určité konkrétní aktivity. Jedná se o náklady prvotní a externí (Landa, 2008, s. 11). Tato kategorizace nákladů se používá pro základní členění ve finančním účetnictví, kde sledujeme náklady dle druhu, například náklady vynaložené na spotřebu materiálu, spotřebu energie, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy a další. Druhové členění je základem pro sestavení Výkazu zisku a ztrát.

Z výše uvedeného je zřejmé, že druhové členění a provázanost na zveřejňování výkazů podnikatelských subjektů má makroekonomický význam.

#### 3.3.2 Účelové členění

Účelové členění nákladů sleduje jejich vztah k příčině vzniku nákladů, charakteristickým rysem nákladů je jejich *účelovost*, tzn. že každý vznik nákladů musí být doložen konkrétně vymezeným účelem. Pro toto členění je podstatné funkční hledisko, spočívající v rozlišení funkcí jednotlivých složek nákladů ve vztahu k příslušnému výkonu (Landa, 2008, s. 11,12)

### 1. Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Technologické náklady -> *jednicové* – nejčastěji jednicový materiál, anebo jednicové mzdy například mzda mistra výroby, tedy ta část technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale i přímo s jednotkou dílčího výkonu.

Náklady na obsluhu a řízení činnosti -> *režijní náklady* jsou vykazovány v komplexních položkách podle jejich funkce jako různé typy režie: náklady na správu, ostatní výrobní režie a náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem tj. rozdělení na výrobní režii, správní režii, odbytovou režii, zásobovací režii.

### 2. Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Členění nákladů podle místa vzniku

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik (Lőrinczová, 2010, s. 18,19)

#### 3.3.3 Kalkulační členění

Z hlediska přímých vazeb nákladů k určitému výkonu rozlišujeme:

**Přímé náklady** – příčinně souvisí s konkrétním druhem výkonu, jedná se především o všechny technologické náklady jako přímý materiál, přímé mzdy produktivních pracovníků, ostatní přímé náklady.

**Nepřímé náklady** – nejsou přímo přiřaditelné k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech, přičítají se nepřímo pomocí početně technických postupů (Landa, 2008, s. 12). Tyto náklady jsou vynakládány na více výkonů a souhrnně je nazýváme režijní náklady a rozlišujeme je na výrobní režii např. odpisy víceúčelových strojů a správní režii jež tvoří například mzdy administrativní pracovníků, odpisy administrativních budov, odbytová režie, náklady na zajištění QMS a další.

#### 3.3.4 Členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů

V praxi se objevuje problém s určením variabilního a fixního charakterů nákladů. Valná většina podnikových nákladů má částečně fixní a částečně variabilní charakter. Dalším úskalím pro správné rozčlenění nákladů je způsob evidence a vykazování nákladů v účetních systémech, jež jsou založeny na evidenci nákladů v druhovém, respektive účelovém členění.



Proto se toto členění podle závislosti na objemu výkonů používá při plánování nákladů a v různých typech rozhodovacích úloh. Rozpoznání variabilních a fixních nákladů je možné buď *při sestavování předběžných kalkulací a rozpočtů*, kdy předem určíme výši fixních a variabilních nákladů v daném období a rozsahu činnosti, anebo *sledováním skutečných nákladů v účetnictví* odděleně za pomoci podrobných analytických účtů (Fibírová, 2011, s. 137)

**Fixní náklady** – nereagují na změny objemu výkonů a zůstávají v určitém časovém intervalu produkce neměnné, někdy jsou označovány jako kapacitní nebo pohotovostní náklady, neboť tyto typy nákladů jsou charakterizovány potencionální pohotovostí tedy schopností podílet se na uskutečnění výkonu v daném čase.

**Variabilní náklady** – mění se v závislosti na objemu produkce a musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku produkce. Členíme je dále na náklady:

Proporcionální – závisí přímo úměrně na počtu prováděných výkonů,

Podproporcionální - přírůstkové náklady, které se s každou další jednotkou objemu produkce snižují a rostou pomaleji než objem výkonů

Nadproporcionální – přírůstkové náklady, které se s každou další jednotkou objemu produkce zvyšují, rostou rychleji než objem výkonů (Landa, 2008, s. 13)

### 3.3.5 Členění z hlediska rozhodování

Náklady členěné z hlediska rozhodování poskytují informace pro různé typy rozhodovacích úloh se zaměřením na budoucnost. Předpokladem těchto informací je, že jsou relevantní k dané rozhodovací situaci. Z toho je odvozen rovněž název *relevantní náklad*. Relevantní náklady jsou tedy takové budoucí náklady, které jsou k danému rozhodnutí relevantní, daným rozhodnutím ovlivnitelné a vykazují rozdíly mezi jednotlivými alternativami (Landa, 2008, s. 14)

Dalšími příkladem jsou *náklady připisované danému rozhodnutí*, jejichž smyslem je přiřadit k uvažované alternativě všechny ekonomické důsledky.

Počítat je nutné rovněž s *oportunitními náklady*, jejichž podstatou je obětovaná neuskutečněná příležitost, respektive obětovaný užitek, který bychom měli, kdybychom se rozhodli pro druhou nejlepší alternativu.

*Rozdílové náklady* jsou sledované v čase a slouží k porovnání srovnatelných alternativ. *Přírůstkové náklady* ukazují celkovou změnu výše nákladů způsobenou změnou objemů výkonů.

### **3.4 Sledování výkonů**

Základním nástrojem pro sledování výkonů je kalkulace ve smyslu přiřazení nákladů k výkonům, přesněji na jednu jednotku výkonu. Výkony v tomto pojetí jsou například výrobky, práce, služby, činnosti nebo operace.

Druhy výkonů se liší v každé účetní jednotce v závislosti na jejím oboru podnikání.

Obvykle se náklady přiřazují externím výkonům, které jsou prodávány na trhu externím zákazníkům. Pro manažery je však důležité také přiřazení nákladů na interní výkony, které se uskutečňují mezi útvary podniku.

Výkony mohou být v závislosti na povaze výkonu sledovány v naturálních či peněžních jednotkách. Z naturálních lze uvést například kilogramy materiálu, litry pohonných hmot, najeté kilometry, odpracované hodiny a další.

Důležitým předpokladem pro stanovení prodejní ceny výkonu je správné sestavení kalkulace nákladů výkonu, která může být použita jako podklad pro obhajobu ceny při jednání se zákazníkem (Fibírová, 2011, s. 211).

Další kapitolou je oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností, které je regulováno účetními standardy CAS, IFRS a US GAAP a účetní legislativou.

### **3.5 Útvary**

Útvary jsou části podniku s vymezenou věcnou náplní činnosti. Rozlišují se podle začlenění v organizační struktuře podniku. Útvary jsou v podniku obvykle nazývány dle obsahové náplně úkolů, které v podniku vykonávají. Předpokládá se, že odbornost jednotlivých zaměstnanců útvaru přímo souvisí s rolí, kterou daný útvar v podniku má. Rozčlenění zaměstnanců do útvarů přímo souvisí s principem odpovědnostního řízení, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku (Fibírová, 2011, s. 345).

Útvary se dají obecně rozčlenit do dvou skupin, a to hlavní a pomocné, neboli produktivní a správní. Produktivní útvary se zabývají činností, která přímo souvisí

s oborovým zaměřením podniku a vytvářejí zisk. Správné útvary poskytují administrativní podporu produktivním útvarům a zajišťují činnosti, které nesouvisí s oborovým zaměřením podniku. Jako příklad správních činností můžeme jmenovat například zajišťování nákupního procesu, služby účetnictví, IT podpora, péči o lidské zdroje, právní služby a další.

### 3.6 Kalkulace

Kalkulace je nástroj pro zjištění nebo stanovení nákladů, přínosů nebo zisku za výrobek nebo službu. Umožňuje ovlivňovat výši a strukturu nákladů na produkt a následně na hospodářský výsledek podniku. Jedná se o základní nástroj řízení nákladů. Používá se zejména pro oceňování výkonů, případně majetku vytvářeného vlastní činností, stanovení prodejních cen, sestavování rozpočtů nákladů a výnosů, řešení rozhodovacích úloh (Landa, 2008, s. 35).

Metoda kalkulace je závislá na:

- a) předmětu kalkulace
- b) způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace
- c) struktuře nákladů v kalkulačním vzorci

Ad a) **předmět kalkulace** je vymezen kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotka je konkrétní výkon, pro který se stanovují nebo zjišťují náklady, jde o typ výrobku, zboží či služby v měrných jednotkách.

Kalkulovaným množstvím rozumíme počet kalkulačních jednotek.

Ad b) **přiřazování nákladů předmětu kalkulace** se označuje jako alokace nákladů. Náklady lze přiřazovat přímo, nepřímo anebo podle dílčích aktivit.

U *přímých nákladů* je vztah k určitému druhu prováděných výkonů je bezprostřední a je možné je zjistit pomocí dělení celkové výše nákladů konkrétním množstvím. Přímé náklady jsou vždy jednicové náklady a také režijní náklady výkonu, které jsou přímo přiřaditelné tomuto výkonu.

*Nepřímé náklady* jsou společné náklady zajišťující produkci většího sortimentu výkonů nebo útvaru. Pro přiřazení nepřímých nákladů se používají metody prostým dělením, dělením s poměrovými čísly a metoda přírážková za použití rozvrhové základny.

*Metoda dělení s poměrovými čísly* přiřazuje společné náklady u výkonům s rozdílnou nákladovou náročností, používá se u podobných výkonů.

*Přirážková metoda kalkulace pomocí rozvrhové základny* se používá v případě různorodých výkonů. Vychází z předpokladu, že nepřímé náklady se mění úměrně veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Nejčastěji se jsou zvoleny jako základny hodiny práce, strojové hodiny a spotřeba materiálu (Fibírová, 2011, s. 224-230)

*Přiřazování nákladů podle dílčích aktivit* tzv. metoda ABC-Activity Based Costing. Základem rozlišení aktivit je určení příčin vzniků nákladů a jejich vztah k výkonům. Trendem posledních let je růst struktury výkonů, nároků na kvalitu, poskytování širokého sortimentu v kratších časových intervalech, zkracování doby životnosti výrobků a nutnosti diverzifikace. V praxi pak dochází k nárůstu podílu režijních nákladů a je třeba zjišťovat také náklady těchto procesů, nejen náklady na finální výrobek (Šoljaková, 2003, s. 29-30).

### **3.7 Kalkulační systém**

Podniky používají mnoho druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, které tvoří kalkulační systém. Základní dělení systémů je dle určení okamžiku, ke kterému kalkulaci sestavujeme. Jedná se o kalkulace předběžné a výsledné.

#### **3.7.1 Předběžné kalkulace**

Připravují před zahájením tvorby výkonu a jsou vyjádřením plánovaného cíle. Podrobněji je členíme na propočtové, plánové a operativní.

*Propočtová kalkulace* vytváří podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nebo pro návrh ceny. Sestavuje se v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nově zaváděného výkonu. Velmi důležitá je opětovná propočtová kalkulace na konci fáze vývoje ještě před zahájením výroby. V zakázkově orientovaném podniku je propočtová kalkulace přímým podkladem pro zpracování cenové nabídky konkrétnímu zákazníkovi.

Sestavuje se na základě orientačních podkladů podle podobných výkonů. Kalkulace je méně přesné, neboť se sestavuje podle kalkulací porovnatelných výkonů nebo na základě odhadu. Používá se rovněž u výrobků kusové výroby, u kterých nejsou k dispozici technickohospodářské normy spotřeby přímých nákladů a podrobná konstrukční, technologická a výrobní příprava (Šoljaková, 2003, s. 81-82).

*Plánová kalkulace* vychází z existujících podmínek za možnosti použití technickohospodářských norem. Tyto normy vyjadřují nejen současné podmínky výroby, ale i plánované technickoorganizační změny ve výrobě během roku. Informují o vlastních nákladech, které se mají u určitého výkonu dosáhnout v průměru za plánované období. Používá se při plánování nákladů podniku na období jednoho roku. Plánová kalkulace je významným podkladem pro sestavení podnikového rozpočtu a rovněž pro přípravu výroby.

*Operativní kalkulace* vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají současným konkrétním konstrukčním a technickým výrobním podmínkám a operativně se mění při změnách konkrétních podmínek (Fibírová, 2011, s. 247-250).

### **3.7.2 Výsledné kalkulace**

Vychází ze skutečných nákladů a slouží zejména pro kontrolu hospodárnosti za pomoci porovnání s operativní kalkulací.

Volbu metody výsledné kalkulace ovlivňují tyto **výrobní podmínky**:

*a) charakter výrobního procesu, výroba organická či heterogenní.*

Organická výroba znamená, že v řadě souvisejících procesů se postupně mechanicky a chemicky spojují, respektive přeměňují výchozí suroviny a materiály a vytvářejí výrobky s novými kvalitativními vlastnostmi.

Heterogenní výroba znamená, že výrobky vznikají mechanickým spojováním samostatných dílů, přičemž jednotlivé díly si ponechávají i nadále charakter výměnné části celého výrobku.

*b) charakter výrobků, výrobky homogenní a heterogenní.*

Homogenní výrobky vznikají obvykle v organické výrobě, vyznačují se stejnorodostí suroviny nebo výchozího materiálu a jednotou výrobního procesu. Výrobek nelze mechanicky rozložit na jednotlivé části.

Heterogenní výrobky vznikají z různých složek, jejichž výroba může být časově i místně rozložena. Výroba nemusí probíhat rovnoměrně a jednotlivé díly je nutné vést v evidenci na meziskladech. Výrobky je možné mechanicky rozložit na jednotlivé části.

c) *členitost výrobního procesu, výrobní proces členitý a nečlenitý.*

Nečlenitý výrobní proces probíhá v jediném nebo v několika po sobě následujících pracovních procesech, které však vždy tvoří technologicky uzavřený celek. Výroba je zpravidla vázána na určité místo.

Členitý výrobní proces se člení na dva či více samostatných úseků. Výroba probíhá postupně a jednotlivé úseky jsou místně i časově odděleny. Produkce každého úseku je kvalitativně odlišná, vzniká nedokončená výroba nebo polotovar, který je nutné vést v evidenci na skladě.

d) *organizace dávkování výkonů, výroba hromadná, sériová nebo kusová.*

e) *existence nedokončené výroby (Lörinczová, 2010, s. 46-47).*

**Sdruženost výroby** je klíčovým faktorem. Jedná se o takovou výrobu, kdy z jednoho materiálu nebo skupin materiálu vznikají alespoň dva nebo více výrobků v určitém vzájemném poměru, přičemž výrobce nemá žádnou nebo má pouze omezenou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky (Hradecký, 2008, s. 36).

### **Metody výsledné kalkulace v nesdružené výrobě**

Pro nesdruženou výrobu lze používat následující typy kalkulací.

**Prostá metoda** je vhodná pro hromadnou výrobu s charakterem jednoduché, stejnorodé výroby s jedním technickým výrobním procesem za produkce jednoho výkonu. Příkladem takové výroby může být například výroba elektrického proudu.

**Fázovou metodu** použijeme například v podniku s hromadnou výrobou jednoho nebo několika stejnorodých výrobků, které procházejí několika *fázemi* výroby. Vstupní surovina nebo materiál a výstupy každých dalších jednotlivých fází se sledují odděleně, vzniká nedokončená výroba a vynaložené náklady v jednotlivých fázích při předání výkonů do následné fáze se nesledují účetně, ale pouze naturálně. Provádí se nejprve průběžné kalkulace, kdy skutečné náklady jednotlivých fází dělíme počtem dílčích výkonů vytvořených v jednotlivých fázích. Nakonec za použití metod výsledné kalkulace je nutné oddělit od celkových nákladů jednotlivých fází náklady vázané v nedokončené výrobě (Hradecký, 2008, s. 109-114).

**Stupňová metoda** je vhodná pro podniky mající složitou organickou výrobu a členitý výrobní proces, který je rozdělen do většího počtu *stupňů* a vznikají polotovary. Náklady vynaložené na jednotlivých stupních při předání výkonů do dalšího stupně se sledují účetně i naturálně a kalkulace se provádí nejen pro finální výkony, ale rovněž pro jednotlivé polotovary (Lőrinczová, 2010, s. 47).

**Zakázkovou metodu** použijeme v případě, že podnik vyrábí přímo na zakázku na základě specifikovaných požadavků zákazníka. Výroba tohoto charakteru je obvykle individuální a může obsahovat zvláštní typy materiálu či technologických prvků. Před zahájením prací je nutné stanovit číslo zakázky a položku kalkulačního vzorce, jsou zde zvýšené nároky na výpočet předběžné kalkulace pro určení správné ceny pro zákazníka. Po zahájení výroby jsou všechny související náklady přiřazovány ke této konkrétní zakázce. Výsledná kalkulace je možná až po ukončení zakázky.

### **Metody výsledné kalkulace v sdružené výrobě**

Pokud je sdružená výroba je charakterizována jedním hlavním výkonem s vedlejšími produkty používáme *odečítací metodu*, kdy od celkových nákladů *odečítáme* náklady vedlejších produktů.

Pokud je sdružená výroba charakterizována existencí výkonů, které jsou považovány za hlavní nebo rovnocenné používáme *rozčítací metodu*, kdy vypočteme podíl celkových nákladů na jednotlivé druhy výkonů.

Odečítací a rozčítací metody kalkulace lze kombinovat (Lőrinczová, 2010, s. 48)

## **3.8 Rozpočetnictví**

Rozpočetnictví jako samostatná disciplína se zabývá sestavováním a vyhodnocováním podnikových rozpočtů. Zahrnuje sestavení rozpočtové výsledovky, rozvahy a rozpočtu peněžních toků v návaznosti na rozpočty vnitropodnikových středisek. Základním úkolem rozpočtu je v peněžních jednotkách vyjádřit vývoj nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů pro určené období. Toto období se liší dle úrovně řízení na strategické, taktické nebo operativní, z toho pak vychází rozpočty dlouhodobé či krátkodobé.

Strategické rozpočty souvisí s plánováním pro období 3-10 let. Jejich plnění a tvorba patří do zodpovědnosti vrcholového managementu. Taktické rozpočty se odvíjí od

hospodářského cyklu podniku a dále se rozvíjí do operativních rozpočtů, které vycházejí z dílčích úkolů, jejich časový horizont je do jednoho roku a jsou nástrojem vnitropodnikového řízení (Šoljaková, 2003, s. 132).

Rozpočty se vytváří nejdříve dle hierarchicky nižších úrovních řízení a následně z toho vycházející je rozpočet pro celý podnik. Rozpočet musí být pravidelně aktualizován dle předpokládaných změn v procesu tvorby výkonů, který ovlivňuje nákladovou stranu a v procesu prodeje výkonů zákazníkům ovlivňující výnosovou stránku rozpočtů. Funkce rozpočtů jsou plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a plní rovněž funkci měření výkonnosti (Fibírová, 2011, s. 270-273).

### **3.8.1 Rozpočty nákladů středisek**

Pro tvorbu rozpočtů nákladů jednotlivých středisek musí být vytvořena jednotná metodická pravidla, ve kterých je nutné určit strukturu nákladů střediska, metodu stanovení rozpočtovaných nákladů střediska a způsob kontroly dodržení rozpočtu. Struktura nákladů v rozpočtu spočívá v obvyklém členění nákladů na jednicové a režijní, rozlišuje se fixní a variabilní část režie (Fibírová, 2011, s. 294).

### **3.8.2 Metody stanovení rozpočtů**

**Rozpočet dle minulosti** se provádí se na základě informací o skutečném vývoji nákladů v minulém období. Zdroje informací mohou být omezené a vlivy, které působily na hospodaření v minulých obdobích se nemusí opakovat.

**Rozpočtování s nulovým základem** nevychází z údajů v minulosti, ale z přehledu výkonů, které podnik provádí, na jejichž základě se stanoví výše režijních nákladů za využití normativu režijních nákladů. Normativ stanovuje nákladový úkol v proporcí k výkonu střediska, například k hodinám práce. Tato metoda stanovení rozpočtů se často využívá u nákladů, které nemají přímý vztah k výkonům, tedy režijní náklady na podpůrné činnosti například marketing, účetnictví, náklady na výzkum a vývoj.

**Normativ nákladů** vychází ze stanovení faktorů – *norem*, které mají vliv na variabilní náklady. Nejčastěji se jedná o časové jednotky například normohodiny či hodiny běžícího výkonu stroje, nebo technické parametry jako je například váha, km, hodiny práce.



**Indexní metoda** vychází z používání indexů, které vyjadřují změnu nákladů v návaznosti na informace o předpokládaných změnách v objemu výkonů. Metoda je často používána v praxi pro svoji jednoduchost.

**Rozpočtování použitím matematicko-statistických metod** je vhodné pro rozpoznání základních souvislostí a trendů vývoje důležitých pro strategické a taktické plánování, pro operativní rozpočty není příliš vhodná. Nejčastěji se používá metoda nejmenších čtverců a metoda dvou bodů. Za matematickou metodu lze považovat také *metodu grafického rozboru a extrapolace*.

**Stanovení limitů režijních nákladů** se používá na jednotlivé skupiny fixních nákladů, prakticky jde o rozdělení na náklady, které musí být vynaloženy a nemůže je ušetřit. Dále na náklady, u kterých lze motivovat k úspornosti (Fibírová, 2011, s. 296-301).

**Metoda variátorů** je vhodná pro určení průběhu režijních nákladů. Variátor vyjadřuje stupeň závislosti vynaložených režijních nákladů na vztahové veličině, tedy o kolik % vzroste nebo klesne výše režijních nákladů, jestliže vztahová veličina vzroste nebo klesne o 100% (Lazar, 2012, s. 148).

**Odborný odhad** se používá u rozpočtů, u kterých není efektivní použít přesné matematické metody (Hradecký, 2008, s. 139). Předpokládá odbornou znalost odhadce pro konkrétní charakter podnikání.

### 3.8.3 Formy rozpočtů

**Pevný rozpočet** se stanovuje pouze na jediný určitý objem prováděných výkonů a režijní náklady nejsou rozlišovány na fixní a variabilní. Pevný rozpočet se používá u středisek, u kterých není přesně vymezen výkon anebo tento výkon není měřitelný, případně není racionální jej měřit. Používá se u správních útvarů, například pro práce účetního oddělení, řízení lidských zdrojů a u středisek výzkumu a vývoje.

**Pevný přepočtený rozpočet** je lineárně přepočtený rozpočet na skutečnou výši výkonů, přepočítávají se celkové režijní náklady bez rozlišení na variabilní a fixní.

Lineárním přepočtem se zjistí efektivnost využití fixních nákladů, například náklady na dopravu, na zásobování.

**Variantní rozpočet** umožňuje stanovit nákladový úkol vnitropodnikového útvaru na jakýkoliv objem produkce, zpravidla v intervalu daných kapacit. Při jeho sestavování se respektuje odlišný vztah fixních a variabilních nákladů k objemu prováděných výkonů. To znamená, že variantně se přepočtou jen variabilní náklady na skutečnou výši výkonů, fixní náklady se nepřepočtou a jsou uznány v původní výši podle původního rozpočtu. Aplikuje se na rozpočty výrobních středisek (Landa, 2008, s. 56).

#### **3.8.4 Metody kontroly rozpočtů**

Kontrola rozpočtů spočívá v zásadě vždy s porovnáním rozpočtů se skutečností zaúčtovanou v účetnictví. V návaznosti na výše uvedené formy rozpočtů se provádí:

- a) porovnáním skutečných nákladů s pevným rozpočtem
- b) porovnáním skutečných nákladů s pevným rozpočtem přepočteným
- c) porovnáním skutečných nákladů s přepočteným variantním rozpočtem (Fibírová, 2011, s. 301).

### **3.9 Kontrola nákladů**

Kontrola nákladů se provádí porovnáním skutečně vynaložených nákladů jednak s pevným lineárně přepočteným rozpočtem a jednak s variantním rozpočtem pro tento objem. Zjištěné odchylky se analyzují podle odpovědnosti, podle místa vzniku a podle příčiny.

#### **Metoda jedné odchylky**

#### **Metoda dvou odchylek**

Základem výpočtu je účelně a produktivně vynaložená celková spotřeba, dále je celková odchylka rozdělena na spotřební a objemovou odchylku.

*Spotřební odchylka* určuje tu část režijních nákladů, které byly vynaloženy v důsledku více či méně úsporného vynakládání zdrojů. Týká se variabilních nákladů. Zjistí se jako rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a variantním rozpočtem pro příslušný stupeň využití kapacity.

*Objemová odchylka* vyjadřuje relativní úsporu nebo překročení nákladů způsobené lepším či horším využitím kapacity. Týká se fixních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi

variantním rozpočtem a pevným rozpočtem přepočteným na skutečný objem aktivity (Lőrinczová, 2010, s. 61).

### **Metoda čtyř odchylek**

Určuje vliv i neproduktivní a neúčelné činnosti ve výši fixních a variabilních nákladů. Rozkládá spotřební odchylku na rozpočtovou odchylku a výkonnostní odchylku a objemovou odchylku na kapacitní odchylku a účinností odchylku.

Spotřební odchylka se rozkládající se na rozpočtovou a výkonnostní odchylku:

*Rozpočtová odchylka* určuje, oč jsou skutečné náklady větší či menší, než je variantní rozpočet pro celkovou skutečnou aktivitu.

*Výkonnostní odchylka* zjišťuje, jaké množství variabilních nákladů bylo vynaloženo neúčelně. Vypočte se jako rozdíl mezi variantními rozpočty na celkovou aktivitu a na účelnou aktivitu střediska.

Objemová odchylka se rozkládající se na kapacitní a účinnostní odchylku:

*Kapacitní odchylka* vyjadřuje, jak ovlivňuje výše nákladů nižší či vyšší využití kapacity střediska, a to činností účelnou i neúčelnou. Zjistí se jako rozdíl mezi variantním a pevným rozpočtem přepočtenými na celkovou aktivitu střediska.

*Účinnostní odchylka* vyjadřuje, jaká část fixních nákladů byla využita neúčelně na neproduktivní činnost. Vypočte se jako rozdíl mezi celkovou objemovou a kapacitní odchylkou (Lőrinczová, 2010, s. 62).

## **3.10 Rozhodovací úlohy**

Rozhodovací úlohy klasifikujeme jako krátkodobé a dlouhodobé.

*Krátkodobé rozhodovací úlohy* jsou takové, které nevyžadují vklady. Jedná se o:

- a) optimalizační úlohy jako je zvýšení rozsahu činnosti nebo optimalizace sortimentu
- b) stanovení dolního limitu ceny u doplňkového sortimentu při nevyužití kapacity
- c) úlohy typu „buď anebo“ – vyrábět nebo koupit.

Základními předpoklady řešení krátkodobých rozhodovacích úloh jsou:

- Rozlišení nákladů na fixní a variabilní
- Použití lineárního modelu ( $N = FN + VN$ )
- Daná a neměnná provozní kapacita
- Fixní náklady jsou neměnné

- Sledují se: variabilní náklady jednotky výkonu  $j$  ( $v_j$ )  
průměrné variabilní náklady na 1 Kč tržeb ( $vc$ )  
cena výkonu ( $c_j$ ) (Lőrinczová, 2010, s. 72-77).

*Dlouhodobé rozhodovací úlohy* jsou takové, které vyžadují vklady, Jedná se o investiční rozhodování a cenová rozhodování.

Typy investic jsou:

- investice do dlouhodobého hmotného majetku
- investice do dlouhodobého nehmotného majetku
- finanční investice do podílů nebo účastí na jiných podnicích
- nákup cenných papírů k dlouhodobému držení (mimo podílů)

Dynamické metody hodnocení investic zohledňující faktor času:

- **čistá současná hodnota** – obvykle se jedná o nejvhodnější a nejpoužívanější finanční ukazatel, v němž je v něm zahrnuta celá doba životnosti projektu a také možnost investování do jiného stejně rizikového projektu, kde uvažujeme časovou hodnotu peněz. Hodnota ukazatele závisí pouze na předpokládaných peněžních tocích a alternativních nákladech kapitálu.

Výpočet čisté současné hodnoty investice:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}$$

NPV... čistá současná hodnota,

$CF_t$ ...peněžní toky v jednotlivých letech,

$n$ ...doba životnosti projektu,

$r$ ...diskontní úroková míra.

Ukazatel ČSH používáme při hodnocení efektivnosti investice nebo projektu. Její výhodou je, že její pomocí můžeme popsat libovolné peněžní toky. Výsledkem je absolutní hodnota přínosu investice v dnešních cenách. Výsledná hodnota udává, kolik peněz realizace

investice podniku přinese. Pokud vyjde ČSH kladná, je projekt přijatelný. Naopak pokud vyjde hodnota záporná, projekt vyhodnocujeme jako ztrátový. V případě srovnání více investičních alternativ, je preferována vyšší ČSH (Čistá současná hodnota (NPV - Net Present Value), 2017)

- **vnitřní výnosové procento** ukazuje relativní výnos, který projekt ve svém životním cyklu poskytuje. Jedná se o takovou diskontní míru, při které je čistá současná hodnota rovna nule. Ukazatel vyjadřuje úrokovou míru, tj. diskontní sazbu, pomocí které je třeba diskontovat přínosy projektu, aby se jejich současná hodnota rovnala investičním výdajům.

Výpočet vnitřního výnosového procenta:

$$0 = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1 + IRR)^t}$$

IRR... vnitřní výnosové procento,

CF t... peněžní toky v jednotlivých letech,

n... doba životnosti projektu.

VVP používáme pouze u investic s obvyklými peněžními toky. Pokud ale dochází ke změně znaménka u finančních toků několikrát v jednotlivých obdobích, může VVP nabývat více hodnot. Jestliže máme samé kladné hodnoty cashflow, metoda hodnocení investic pomocí vnitřního výnosového procenta se obvykle nepoužívá (Vnitřní výnosové procento (IRR - Internal Rate of Return), 2016).

- **index ziskovosti** vyjadřuje poměr přínosů k počátečním investicím do projektu. Jedná se o poměrový ukazatel, který vyjadřuje poměr mezi současnou hodnotou očekávaných přínosů a současnou hodnotou investičních výdajů.

Výpočet indexu ziskovosti:

$$PI = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}}{I}$$

PI... index ziskovosti,

I... počáteční kapitálový výdaj,

CF t ...peněžní toky v jednotlivých letech,

n... doba životnosti projektu,

r... diskontní úroková míra.

Kritériem pro rozhodování přijatelnosti projektu je hodnota indexu ziskovosti větší než 1, jde o relativní vyjádření „obohacení“ společnosti.

Ukazatel je výhodné používat jako doplňující kritérium k ČSH a také pokud porovnáváme více investičních variant mezi sebou (Index ziskovosti (PI - Profitability Index), 2016).

Dalšími metodami hodnocení investic nezohledňujícími faktor času jsou nejčastěji:

- doba návratnosti
- účetní rentabilita
- nákladové metody

Cenová rozhodování spočívají ve stanovení přijatelné hranice ceny v závislosti na konkrétní situaci na trhu a stanovených ekonomických cílech podniku. Smyslem a účelem cenových rozhodování je maximalizace rozsahu prodeje, potažmo maximalizace zisku.

## 4 Vlastní práce

Praktická část diplomové práce se zaměřuje na charakteristiku a analýzu současného stavu vnitropodnikového účetnictví konkrétní účetní jednotky, zejména v oblasti kalkulací a rozpočtů.

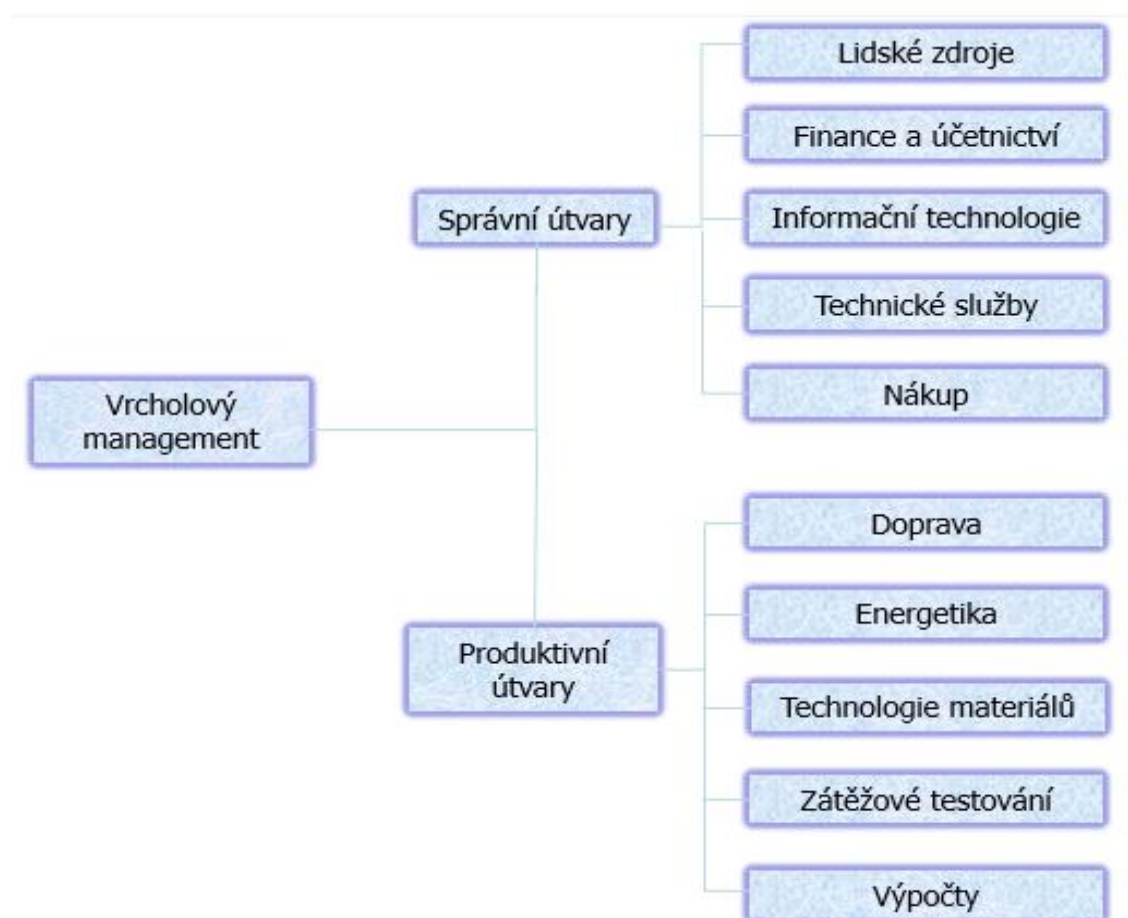
### 4.1 Charakteristika účetní jednotky

Společnost byla založena v roce 1991. Sídli v Praze. Právní formou společnosti je akciová společnost. Dále společnost vlastní 100% podíl na základním kapitálu svých tří dceřiných společností. Výše základního kapitálu činí 750 968 000,- Kč. Počet zaměstnanců k 31.12.2018 – 212.

#### 4.1.1 Organizační struktura

Obrázek 1 – Organizační struktura

### Organizační struktura



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky

#### 4.1.2 Vývoj vybraných položek z účetních výkazů

Obrázek 2 – Položky z účetních výkazů za posledních 5 let

	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Aktiva celkem</b>	1 159 964	1 116 313	1 159 640	1 133 950	1 427 931
Dlouhodobý majetek	813 021	820 944	794 264	793 412	799 082
Oběžná aktiva	345 337	294 497	364 090	339 428	627 832
z toho zásoby	13 764	23 217	5 237	13 125	18 425
krátkodobé pohledávky	177 630	132 389	159 095	126 407	395 693
finanční majetek	153 943	138 891	196 691	199 896	213 714
Ostatní aktiva	1 606	872	1 286	1 110	1 017
<b>Pasiva celkem</b>	1 159 964	1 116 313	1 159 640	1 133 950	1 427 931
Základní kapitál	750 968	750 968	750 968	750 968	750 968
Vlastní kapitál	938 195	945 546	952 057	959 989	969 248
Cizí zdroje	209 593	157 580	184 165	160 716	440 229
z toho krátkodobé závazky	177 593	122 910	146 965	132 355	406 796
bankovní úvěry a výp.	0	0	0	0	0
Ostatní pasiva	12 176	13 187	23 418	13 245	18 454
<b>Tržby z prodeje výr. a služeb</b>	100 422	103 545	145 713	103 868	115 289
Přidaná hodnota	34 371	58 311	71 165	56 238	67 650
Osobní náklady	148 521	147 272	134 511	142 379	153 376
Odpisy	15 308	15 509	17 586	16 113	13 693
Jiné provozní výnosy	153 364	117 790	102 412	98 573	116 605
Provozní HV	21 161	8 528	24 819	9 230	10 008
Finanční HV	149	59	-139	167	257
HV po zdanění	16 901	6 685	19 728	7 257	8 032

Zdroj: Veřejný rejstřík a Sběrka listin[on-line]. [cit. 2019-6-18], <https://or.justice.cz/>

Ekonomický vývoj společnosti je pozitivní, což ukazuje trvalý růst vlastního kapitálu. Celkový objem aktiv a pasiv společnosti se zvýšil, což je především způsobeno zvýšením krátkodobých pohledávek a závazků z obchodního styku v souvislosti se zvýšením obrátu. Společnost v roce 2018 investovala do dlouhodobého majetku ve výši 25 mil. Kč. Došlo k nárůstu tržeb z prodeje výrobků a služeb oproti roku 2017 o 11 mil. Kč. a nárůstu jiných provozních výnosů o 17 mil. V souvislosti se zvýšením tržeb došlo rovněž k nárůstu osobních nákladů o 11 mil. Společnost vykazuje v horizontu 5 ti let zisk.

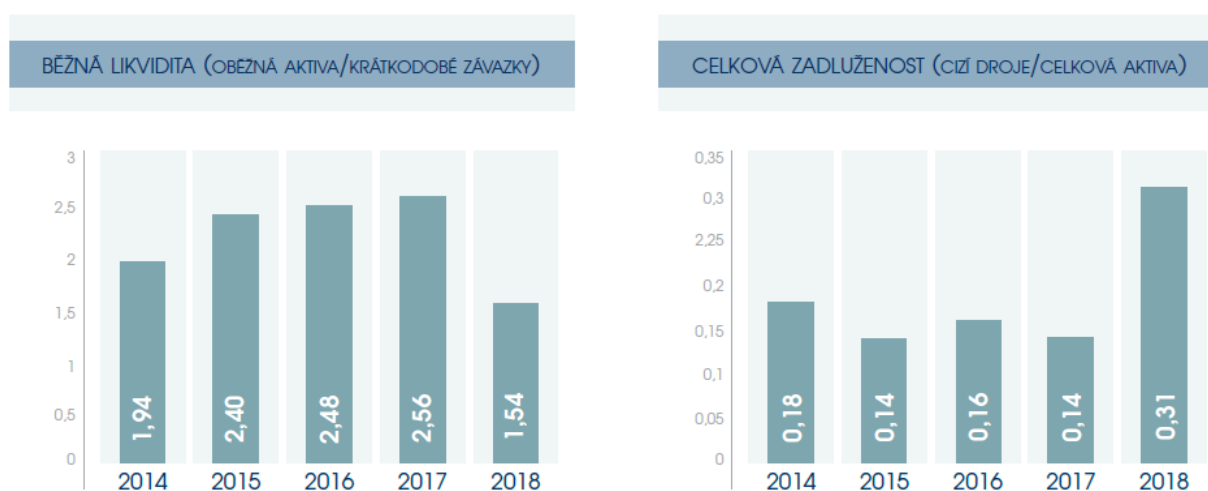


Finanční zdraví podniku je ovlivňováno rentabilitou a likviditou. Mezi likviditou a rentabilitou je ovšem vzájemný protikladný vztah. Podniky s vysokým podílem likvidního majetku dosahují obvykle nižší rentability.

**Ukazatel likvidity** měří schopnost účetní jednotky uhradit své dluhy, podnik musí mít tedy část svých aktiv v likvidní formě. Běžná likvidita ukazuje kolikrát jsou krátkodobé závazky kryty oběžnými aktivy.

**Ukazatel celkové zadluženosti** vyjadřuje poměr mezi cizími zdroji financování a celkovým majetkem. Pokud je hodnota ukazatele nižší než 0,5, podnik k financování svých podnikatelských aktivit využívá převážně své vlastní zdroje.

Obrázek 3 – Vybrané ukazatele finanční analýzy za posledních 5 let



Zdroj: Veřejný rejstřík a Sběrka listin[on-line]. [cit. 2019-6-18], <https://or.justice.cz/>

Výše uvedené poměrové ukazatele z obrázku č. 3 vykazují hodnoty zdravé společnosti. Výkyv poměrového *ukazatele celkové zadluženosti* na hodnotu 0,31 v roce 2018 je způsoben přijetím dotace určené na více let, jejím zaúčtováním došlo k výraznému navýšení cizích zdrojů v poměru k vlastním aktivům podniku. Přesto je hodnota ukazatele stále nižší než 0,5 a podnik využívá převážně své vlastní zdroje. V dlouhodobém horizontu 5 let je hodnota tohoto ukazatele ještě nižší a nedosahuje průměrné hodnoty 0,2.

Vypovídací schopnost ukazatele běžné likvidity je závislá na struktuře a likvidnosti jednotlivých aktiv. V našem sledovaném podniku jsou v oběžných aktivech největší mírou zastoupeny pohledávky, poté peněžní prostředky a nejmenší položku oběžných aktiv tvoří zásoby, jak je patrné z příložené rozvahy.

Následující tabulka č. 1 uvádí vývoj ukazatelů rentability, pro jejich výpočet vycházíme z údajů z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty.

**ROE** (Return on Equity) Rentabilita vlastního kapitálu, která vyjadřuje poměr mezi čistým ziskem a vlastním kapitálem. Vyjadřuje kolik jedna koruna vlastních zdrojů generuje čistého zisku, tedy úspěšnost investice vložené do podnikání.  $ROE = \frac{\text{ČZ}}{\text{VK}}$  (čistý zisk / vlastní kapitál).

Při výpočtech ukazatelů rentability vycházíme z několika úrovní zisku. V našem případě se jedná o ukazatele:

**EBITDA** (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) Zisk před odpisy, úroky a zdaněním, který vyjadřuje součet výsledku hospodaření před zdaněním a úroky a trvalých úprav hodnot dlouhodobého nehmotného hmotného majetku – odpisů.

**EBT** (Earnings before Taxes) Zisk před zdaněním.

*Tabulka 1 – Vývoj tržeb, EBITDa, EBT, Investic a ROE v období 2010-2018*

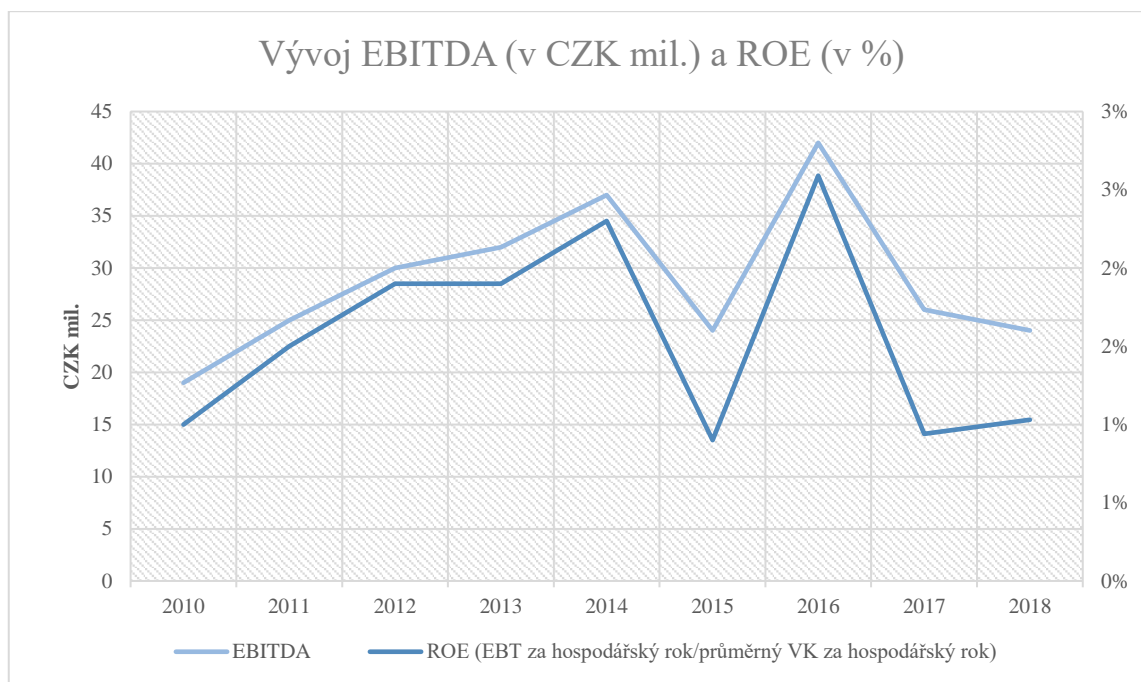
VÝVOJ									
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
TRŽBY a Ost. výnosy	273	280	267	254	253	221	248	202	232
růst v %		3%	-5%	-5%	0%	-13%	12%	-19%	15%
EBITDA	19	25	30	32	37	24	42	26	24
růst v %		32%	20%	7%	16%	-35%	75%	-38%	-8%
EBT	9	14,00	18,00	18,00	21,00	9,00	25,00	9,00	10,00
růst v %		56%	29%	0%	17%	-57%	178%	-64%	11%
EBT	9,00	14,00	18,00	18,00	21,00	9,00	25,00	9,00	10,00
růst v %		56%	29%	0%	17%	-57%	178%	-64%	11%
INVESTICE (CAPEX)	13	21,00	14,00	36,00	29,00	20,00	13,00	20,00	22,00
růst v %		62%	-33%	157%	-19%	-31%	-35%	54%	10%
ROE	1%	2%	2%	2%	2%	1%	3%	1%	1%
růst v %		50%	27%	0%	21%	-61%	188%	-64%	10%

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky*

Hodnota ukazatele rentability ROE je kladná a v čase se pohybuje okolo 1-2 %, což je hodnota shodná s obvyklým výnosem bezrizikových investic, např. státních dluhopisů.

Hodnota toho ukazatele by měla být v dlouhodobém horizontu v podnikání vyšší, z důvodu rizikovosti vložených investic. Avšak podniky s vysokým podílem likvidního majetku dosahují obvykle nižší rentability. Ukazatel ROE je u majitelů podniků oblíbeným ukazatelem, protože vyjadřuje úspěšnost jejich investice do podnikání.

*Graf 1– Vývoj ukazatelů EBITDA a ROE v období 2010-2018*



*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky*

## 4.2 Současný stav řešené problematiky

Společnost ABC a.s. je mateřskou společností skupiny účetních jednotek, svých dceřiných společností. Účetní závěrku sestavuje dle českých účetních standardů pro podnikatele a používá dvouokruhovou účetní soustavu. Účetním obdobím je kalendářní rok. Společnost používá Integrovaný ekonomický informační systém IIS Ekonom® s modulovou stavbou architektury klient/server. Jednotlivé moduly jsou navzájem propojené. Program umožňuje sledovat náklady dle středisek, zakázek a činností. Firma pracuje na zakázkách, které jsou krátkodobé i dlouhodobé.

Tato práce pojednává o manažerském účetnictví mateřské společnosti, konkrétně bude řešit hospodářskou činnost, tj. poskytování služeb zákazníkům v oblasti letecké i pozemní dopravy a energetiky.

#### **4.2.1 Charakteristika středisek**

Dle organizační struktury je firma rozdělena na produktivní a správní střediska. Produktivní střediska jsou odborná pracoviště, která realizují poskytování služeb zákazníkům. Správní střediska poskytují podporu produktivním divizím ve smyslu prací účetní, právní, nákupní, servisní a podobné povahy.

Produktivní střediska navzájem spolupracují na řešení zakázek dle konkrétního požadavku zadání od zákazníků. Jedná se o střediska: Doprava, Energetika, Technologie materiálů, Zátěžové testování a Výpočty.

Názvy správních středisek reflektují jejich skutečnou činnost poskytovanou produktivním střediskům. Jsou to střediska: Lidské zdroje, Účetní oddělení, Informační technologie, Technické služby, Nákupní oddělení. Správní střediska čítají většinou minimum zaměstnanců nezbytných pro celkový provoz firmy, protože jejich činnost je vždy režijní povahy.

#### **4.2.2 Sledování nákladů**

Společnost používá druhové a kalkulační členění nákladů. Primárně jsou náklady sledovány dle druhu. Druhové členění umožňuje účetní software a z něj vycházející účetní osnova, kdy jsou k syntetickým účtům přiřazeny účty analytické. Dalším druhovým členěním je určeno středisko společnosti, činnost produktivní či režijní a konkrétní zakázka. Toto základní sledování nákladů je použito pro sestavení účetních výkazů společnosti a je také výchozím podkladem pro sledování nákladů mimo účetní systém dle požadavků managementu.

Všechny náklady se člení také dle účelu, na který byly vynaloženy. Konkrétně jde o přiřazování nákladů k zakázkám, anebo k činnostem zajišťujícím administrativní podporu. Účelové členění se provádí mimo účetní systém za použití analytických excelovských tabulek, třídícími kritérii jsou střediska a činnosti, které jsou zavedeny ve formě číselníků v účetním systému.

Společnost používá rovněž účty tříd 8 a 9 pro vnitropodnikové náklady, jelikož se náklady sledují rovněž podle místa vzniku, respektive konkrétního střediska společnosti. Dále společnost používá kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé náklady.

#### **4.2.3 Popis výkonů**

Výkony jsou plánovány dle skutečně uzavřených smluv. Případně pro účely vypracování plánu na roční bázi jsou jako podklad pro plánované výkony rovněž nabídky služeb zákazníkům, u nichž je vysoká pravděpodobnost skutečné realizace. Jedná zejména o opakované dodávky a pravidelné poskytování služeb. Měrnou jednotkou výkonů v podniku je 1 hodina práce jednoho pracovníka. Ve výsledné kalkulaci nákladů výkonu na jednu zakázku jsou podkladem osobních nákladů odpracované hodiny celkem všech zaměstnanců podílejících se na jejím zpracování. Odpracované hodiny konkrétních pracovníků jsou vynásobené jejich sazbou za hodinu práce.

#### **4.2.4 Kalkulace**

Společnost používá zakázkovou metodu kalkulačního systému, protože vyrábí na zakázku na základě přesné specifikace a zadání od zákazníka. Poskytuje výrobky a služby individuálního charakteru obsahující nestandardní typy materiálu a zejména technologických dovedností odborných pracovníků. Před zahájením prací na zakázce je v informačním systému vytvořeno číslo zakázky a v systému nabídek a smluv uložena rovněž předběžná kalkulace zakázky, která je podkladem pro stanovení prodejní ceny pro zákazníka. Po zahájení výroby jsou všechny související náklady přiřazovány ke této konkrétní zakázce.

Předmětem **předběžné kalkulace** u služeb jsou hodiny práce u zakázek. Kalkulace jednotlivých zakázek jsou zpracovány na základě předem vypočtených úplných vlastních nákladů zakázky do šablony „Kalkulace nabídkové ceny“. Na zakázku jsou alokovány přímé náklady přímo přiřaditelné k zakázce a nepřímé náklady, alokované na základě stanovených zúčtovacích sazeb procentem z přímých produktivních mezd.

Z celkových nákladů je následně odvozena nabídková cena za provedení zakázky včetně přiměřeného zisku.

Tabulka 2 – Šablona pro předběžnou kalkulaci zakázky

Kalkulace nabídkové ceny		Číslo nabídky:		
		NA18011234		
		Číslo zakázky*:		
Účet	Název			Kč
501	Spotřeba materiálu			0
512	Cestovné			0
518	Ostatní služby			0
521	Mzdy - produktivní			60 000
524	Zákonné odvody na soc.a zdr. Poj. z mezd (33,8% z účtu 521)			20 280
548	Ostatní provozní náklady			500
551	Výkonové účetní odpisy použitého zařízení			30 000
811001	Výrobní režie (x % z účtu 521)	70,0	%	42 000
811002	Správní režie (x % z účtu 521)	65,0	%	39 000
821	VPN – náhrady za svátek a dovolenou	17,57	%	10 540
824	VPN – odvody z náhrad (% z účtu 821)	33,8	%	3 563
848	VPN – zák.poj.odpovědnosti	0,42	%	252
812	Vnitropodnikové náklady (doprava, TK)			
<b>Náklady celkem (součet účtu 501 až 812)</b>				<b>206 135</b>
<b>Použitý kurz (Kč/EUR)**</b>	<b>25,00</b>	<b>EUR**</b>	<b>Kč</b>	
<b>Nabídková cena</b>		<b>8 800</b>	<b>220 000</b>	
<b>Zisk</b>		<b>555</b>	<b>13 865</b>	
<b>Rentabilita výnosů</b>		<b>6,3%</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování podle zakázkových nabídek

**Režijní náklady** ve společnosti jsou tzv. nepřímé náklady, které vznikají v souvislosti s řešením produktivních činností. Jedná se o náklady, které nelze přiřadit přímo ke konkrétní produktivní aktivitě nebo jejichž přímé určení by bylo nevhodné – například náklady na energie, administrativní zabezpečení, pomocný personál apod.

Příslušné režijní náklady jsou do nákladů jednotlivých produktivních činností uplatňovány pouze částí, která je určena za pomoci relevantní základny.

Režijní náklady jsou pro účely stanovení zúčtovací sazby poníženy o tzv. neuznatelné náklady (např. daně, kurzové zisky, kurzové ztráty nebo úroky).

Režijní náklady jsou podle místa „vzniku“ členěny na PROVOZNÍ a SPRÁVNÍ.

**Provozní režijní náklady** vznikají v produktivních střediscích a zahrnují náklady související s řízením a obsluhou produktivních činností příslušného útvaru. Patří sem především osobní náklady režijních zaměstnanců (např. vedoucí střediska a asistentka), zákonné sociální náklady (stravenky), administrativní náklady (telefonní poplatky, internet, nájemné, školení, audity, poplatky apod.), režijní materiál (kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, úklidové prostředky, nábytek, počítače apod.), spotřeba energie a tepla, vodné, stočné, časové odpisy režijního majetku (např. užívané prostory), udržování a opravy režijního majetku.

**Správní režijní náklady** vznikají ve správních střediscích a zahrnují obdobné náklady jako provozní režie, nicméně vznikající v souvislosti s administrativní a obslužnou činností správních útvarů (např. vedení účetnictví, nakupování, řízení lidských zdrojů, řízení kvality, úklid, odpady, audity projektů, IT, udržování a opravy inženýrských sítí a nemovitého majetku).

### **Rozdělení režijních nákladů**

Společnost používá přírážkovou metodu kalkulace za pomoci rozvrhové základny.

Jedná se o zakázkově orientovaný systém sledování nákladů, a proto jsou v závislosti na legislativních a smluvních podmínkách příslušné zakázky režijní náklady pro účely stanovení zúčtovací sazby alokovány na konkrétní středisko. Tato režie má platnost vždy pouze pro středisko, pro které byla stanovena.

Příslušné režijní náklady jsou do nákladů jednotlivých produktivních činností uplatňovány pouze částí, která je určena za pomoci rozvrhové základny. Touto základnou jsou přímé produktivní mzdy, přesčasy a odměny (účet 521 a k němu příslušné analytické účty).

Zúčtovací sazba pak je:

$$\text{ZÚČTOVACÍ SAZBA (\%)} = 100 \times \frac{\text{REŽIJNÍ NÁKLADY}}{\text{ZÁKLADNA}}$$

Zúčtovací sazby provozní a správní režie jsou navrženy na základě orientačního výpočtu s přihlédnutím ke skutečnosti předchozího roku a předpokládaným změnám v aktuálním roce. Za návrh zúčtovacích sazeb odpovídá finanční analytik, který je k rozhodnutí předkládá vrcholovému vedení. Vedení na základě návrhu určuje závazné zúčtovací sazby, které jsou poté hlavní účetní zavedeny účetního systému.

Zúčtovací sazby jsou stanoveny pro každý kalendářní rok na jeho počátku a jsou v průběhu roku neměnné.

#### **Výsledné kalkulace a porovnání s předběžnou kalkulací**

Porovnávání výsledků hospodaření jednotlivých zakázek je prováděno až po účetní závěrce. Zakázky jsou souhrnně vyhodnoceny v lednu roku bezprostředně navazujícímu na rok uzavření zakázek. Manažeři do jejichž zodpovědnosti předmětná zakázka patří se vyjadřují písemnou formou k příčinám vedoucím k případným ztrátám či naopak k výrazným ziskům.

#### **4.2.5 Způsob rozpočtování**

Rozpočet společnosti je sestavován na základě analýz nákladů a výnosů minulých období, analýz obchodních příležitostí jednotlivých středisek a celkové strategie společnosti. Rozpočet se sestavuje skládáním zdola, tzn. že každé středisko navrhuje a sestavuje svůj rozpočet na celý kalendářní rok na základě skutečnosti z minulých let s přihlédnutím k aktuálním cenám materiálu, energií, služeb, mzdových nákladů dle daných pracovních kapacit, hodnoty majetku atd., do rozpočtu zahrne předpokládané tržby, dle již uzavřených, ale také navržených smluv. Každá zakázka má svůj vlastní rozpočet a náklady jsou sledovány podrobně dle syntetických účtů.



Náklady, které jsou pro středisko dané rozhodnutím vedení jsou vyčísleny a zahrnuty na základě poskytnutých kalkulací. Jedná se zejména o náklady na úklid, údržbu společných prostor, opravy společného majetku a odpisy tohoto majetku.

O majetku a zásobách, které jsou nakupovány a je jich třeba pro zajištění činnosti konkrétního střediska si toto středisko rozhoduje samo a může takto ovlivnit výši svých nákladů. Respektive navrhuje výběr dodavatele a investici do majetku a následně tyto návrhy musí být schváleny vedením společnosti.

Konsolidaci a finální kalkulaci všech navržených střediskových rozpočtů provádí finanční analytik, který poskytuje střediskům vstupní data a podklady, provádí průběžné korekce sestavovaných rozpočtů a jejich kontrolu.

Na začátku kalendářního roku je rozpočet společnosti zafixován a dále každý měsíc aktualizován dle skutečnosti a nových informací. Porovnání rozpočtu se skutečnými náklady se provádí a konzultuje každý měsíc po uzávěrci měsíce v účetnictví.

Za každé kalendářní čtvrtletí se navíc organizují ekonomické porady, kde vedoucí středisek (každý samostatně) a vedení společnosti za přítomnosti finančního analytika porovnávají skutečný rozpočet s plánovaným.

Střediskové rozpočty se připravují ve formě excelovských tabulek a finanční analytik s tabulkami dále pracuje ve smyslu konsolidace a dalšího členění dle typu zakázek, typu nákladů, výnosů atd. Pomocným podkladem pro tvorbu střediskových rozpočtů je Metodika pro tvorbu rozpočtu (viz příloha), které je vodítkem pro určení druhu nákladu, respektive členění na přímé a nepřímé. Rozpočty se připravují přímo dle druhu syntetických případně analytických účtů a je zde patrná přímá návaznost na finanční účetnictví, která usnadňuje následnou kontrolu rozpočtů s ohledem na aktualizaci položek v účetnictví. Rovněž při tvorbě rozpočtu lze využít data z minulých období jako referenci pro případné očekávané opakující se ekonomické skutečnosti.

#### Metodika pro tvorbu rozpočtu dle účtů a kalkulačního členění nákladů:

Účty – názvy účtů – přímé a nepřímé – popis nákladů

- 501 Spotřeba materiálu: cena včetně dopravy a vstupní technické kontroly
- 502 Spotřeba energie vč. vodného a stočného: nepřímé – zohlednit koeficienty nárůstu cen energií na další rok, přímé – elektrická energie přímo přiřaditelné zakázce, náklady musí být průkazné, středisko povede evidenci dle příkonu/hodin používání stroje

- 511 Opravy a udržování: nepřímé – opravy a údržba strojního zařízení a vybavení, revize, ne stavební údržba a údržba a inženýrských sítí, přímé – opravy a údržba strojního zařízení a vybavení přiřaditelné zakázce
- 512 Cestovné: přímé pouze dle parametrů zakázky / projektu, jinak nepřímé
- 513 Náklady na reprezentaci: vždy nepřímé – náklady na občerstvení obchodních partnerů, důležitých návštěv, dárky pro významné zákazníky a podobně
- 518 Ostatní služby: přímé pouze dle parametrů zakázky / projektu
- 521.010 Mzdy
- 521.011 Náhrady za svátek: náhrady na účtech 5xx jsou vždy nepřímé
- 521.012 Přesčasy bez příplatku: přímé dle parametrů zakázky / projektu
- 521.013 Bonusy: přímé dle parametrů zakázky / projektu
- 521.014 Náhrady za dovolenou: náhrady na účtech 5xx jsou vždy nepřímé
- 521.015 Mzdy DPP: přímé dle parametrů zakázky / projektu
- 521.016 Mzdy DPČ: přímé dle parametrů zakázky / projektu
- 521.0xx Ostatní mzdy výše neuvedené: nepřímé mzdy zaměstnanců pracujících na režii, zákonné volno, příplatky, zástup
- 524 Zákonné sociální pojištění: Automatický výpočet. Sazba 34% (od 1.7.19 – 33,8%)
- 527 Zákonné sociální náklady: vždy nepřímé – hodnota stravenek činí 100 Kč tj. 55 Kč/osoba na odpracovaný den, příspěvek na penzijní připojištění 500 Kč/osoba na HPP
- 528 Ostatní sociální náklady: vždy nepřímé a nedaňové náklady – kafeterie benefity 5 tis/osoba
- 538 Ostatní daně a poplatky: produktivní střediska plánují jen poplatky, daně plánuje výhradně správní střediska
- 548 Ostatní provozní náklady: a) pojištění majetku, b) zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, členské příspěvky v organizacích, ostatní provozní náklady přiřaditelné k projektu/zakázce
- 551 Odpisy DHM a DNM: „ČASOVÉ ODPISY“ – režijní odpisy stávajícího majetku jsou vypočteny účetním oddělením, přičtete hodnotu odpisů schválených, ale dosud nezařazených investic do provozu – z formulářů schválených investic, včetně zhodnocení

- „VÝKONOVÉ ODPISY“ stávajícího majetku jsou vypočteny účetním oddělením, přičtete hodnotu odpisů schválených, ale dosud nezařazených investic do provozu – z formulářů schválených investic, včetně zhodnocení
- 568 Ostatní finanční náklady: bankovní poplatky, platební transakce se zahraničím, pojištění karet
- 581 Změna stavu nedokončené výroby: přímé náklady – do NV vstupuje správní režie – zakázky nebudou v průběhu trvání vykazovat ztrátu ve výši správní režie, HV nedokončených zakázek bude 0,-
- 811.001 Provozní režie – plánovaná: automatický výpočet, dle stanoveného % PR z rozvrhové základny
- 811.002 Správní režie – plánovaná: přidělená částka příspěvku na SR
- 821.012 VPN – náhrada za svátek: automatický výpočet koeficientem 4,867 % z účtu 521.010
- 821.014 VPN – náhrada za dovolenou: automatický výpočet koeficientem 12,7 % z účtu 521.010.
- 824.100 SP z náhrad: automatický výpočet koeficientem 24,8 % z náhrad (účtů 821.xxx).
- 824.500 ZP z náhrad: automatický výpočet koeficientem 9 % z náhrad (účtů 821.xxx).
- 848.620 VPN – Zákonné pojištění odpovědnosti: automatický výpočet: 4,2 ‰ z účtu 521, respektive z vyměřovacího základu na sociální pojištění zaměstnance
- 851 VP náklady: nepřímé – nájmy, vnitropodniková doprava, ostatní práce a služby jiných středisek nepřiraditelné zakázce / projektu, například úklid, přímé – vnitropodnikové náklady přiřaditelné k zakázce / projektu.
- 861 VP kooperace – náklady: přímé – vnitropodniková kooperace na zakázkách/projektech
- 602 Tržby z prodeje služeb: nepřímé – pouze služby poskytované režijními středisky, přímé – všechny prodané služby mimo nepřímých
- 648 Jiné provozní výnosy: náhrady škody od pojišťovny, dotace
- 911.001 Provozní režie PR – výnos: automatický výpočet
- 921.012 VPV – náhrada za svátek: automatický výpočet: 4,867 % z účtu 521.010
- 921.014 VPV – náhrada za dovolenou: automatický výpočet: 12,7 % z účtu 521.010
- 924.100 SP z náhrad: automatický výpočet 25 % z náhrad (účtů 821.xxx)

- 924.500 ZP z náhrad Automatický výpočet: 9 % z náhrad (úctů 821.xxx)
- 951 VP výnosy: pouze středisko technických služeb: vnitropodniková doprava, úklid, ostatní práce a služby středisek nepřiraditelné zakázce / projektu
- 961 VP kooperace – výnosy: vnitropodniková kooperace – výnosy kooperujícího střediska přiřaditelné k zakázce/projektu

Oceňování zásob vlastní výroby a majetku vlastní výroby:

### **Oceňování dlouhodobého majetku vlastní výroby**

Výdaje související s pořízením majetku vstupují do jeho pořizovací ceny. Výdaje se účtují přímo na účty 04. Výdaje, které se účtují do nákladů např. materiál ze skladu, mzdy, sociální pojištění, zdravotní pojištění, režie, tvoří nedokončenou výrobu. Po ukončení výroby dlouhodobého majetku se tyto náklady aktivují a vytvořená nedokončená výroba se zruší. Dlouhodobý majetek je oceněn výdaji na účtu 04x a aktivací dlouhodobého majetku na účtu 588.

### **Oceňování nedokončené výroby**

Společnost je projektově řízena a používá časové rozlišení nákladů a výnosů, výnosy se přiřazují k nákladům v tom období, ke kterému věcně i časově patří a byly skutečně vynaloženy. K tomu slouží účty výnosy příštích období a nedokončená výroba.

Při využití účtu výnosy příštích období se snižuje hodnota výnosů ze zaúčtované vydané faktury v měsíci a výnosy jsou převedeny do příštích období k pokrytí nákladů v budoucím období, které se k tomuto výnosu vztahují. Tím si společnost snižuje daňový základ v daném roce u zakázek trvajících více let.

Účet nedokončené výroby je použit u každé zakázky jejíž doba trvání přesahuje jeden měsíc. Jsou kalkulovány výnosy, které se vztahují ke skutečně odpracovaným hodinám nebo vydaným nákladům a nejsou dosud vyfakturovány odběrateli. Nedokončená výroba je výnosem, zvyšuje daňový základ na aktuální rok a snižuje jej na příští rok.

Nedokončená výroba může být i nákladem za předpokladu, že bylo za běžící zakázku průběžně vyfakturováno více než činily skutečně vynaložené náklady.

Nedokončená výroba se oceňuje náklady zaúčtovanými na konkrétní zakázku na účtech:

501 spotřeba materiálu,

512 cestovné,

518 externí služby,

521 mzdy,

524 zákonné odvody sociálního a zdravotního pojištění,

548 ostatní provozní náklady,

551 výkonové odpisy použitého zařízení,

811 podíl na výrobní a správní režii,

821 vnitropodnikové náklady - náhrady za svátek a dovolenou,

824 vnitropodnikové náklady - odvody z náhrad,

851 ostatní vnitropodnikové náklady například doprava, technická kontrola, případně jiné identifikované náklady účtované na příslušnou zakázku.

Tvoří se ve výši všech nákladů účtovaných na konkrétní zakázku. Po vystavení faktury se nedokončená výroba sníží o hodnotu výnosu. Od roku 2017 do nedokončené výroby vždy vstupuje rovněž správní režie, k této možnosti se účetní jednotka přiklonila po změně účetních předpisů. Přínosem je zpřesnění účtování a hospodářského výsledku zakázky i celé firmy, jednodušší plánování zakázek a jednodušší aktualizace zakázek. Není potřeba sledovat dobu trvání zakázky. Zakázky v průběhu trvání nevykazují hospodářský výsledek.

Tuto situaci v účetnictví lze popsat pomocí dat v následující tabulce Výkazu hospodaření jedné zakázky, která nebude v běžném účetním období ukončena a konečná fakturace zakázky proběhne až po předání díla.

Tabulka 3 – Výkaz hospodaření zakázky v návaznosti na vykázání nedokončené výroby

HV ZAKÁZKY	ROK		Celkový součet
	2017	2018	
ÚČTY			
501113	4 351		4 351
501117	2 690	1 207	3 897
501119		229	229
501120	30 824	203 070	233 894
501122	1 955	47 812	49 767
501123	3 914	15 962	19 876
501124	1 283	3 342	4 625
501125	1 981		1 981
501126	8 317	46 887	55 205
501129	7 770	181 067	188 837
501130		24 392	24 392
501199	24	126 989	127 012
501210	6 247	32 663	38 910
512100	2 666	1 595	4 260
518010		95 760	95 760
518100	121	4 000	4 121
518400	20 000		20 000
518500	11 848		11 848
518510		79 988	79 988
518530	25 186	2 182	27 367
518540		22 000	22 000
518800	212 294	303 450	515 744
521010	702 194	1 344 630	2 046 824
521011		9 113	9 113
521013	20 000	44 000	64 000
521014		2 592	2 592
521015		66 795	66 795
521016		88 201	88 201
524100	180 549	379 874	560 423
524500	65 003	136 766	201 769
551200		23 828	23 828
<b>581100</b>	<b>-2 427 896</b>	<b>-2 716 049</b>	<b>-5 143 944</b>
601120		-2 742 000	-2 742 000
811001	411 956	806 477	1 218 433
811002	541 646	1 048 307	1 589 953
821012	31 206	65 739	96 944
821044	87 283	168 213	255 496
824100	29 622	58 488	88 110
824500	10 664	21 056	31 720
851410	4 528	344	4 872
851500	577		577
851986	1 200	1 030	2 230
861120	3 750	419 658	423 408
961120	-3 750	-419 658	-423 408
Celkový součet	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat účetní jednotky

V tabulce č. 3 je patrné, že většina tržeb bude fakturována zákazníkovi až v následujícím období. V obou sledovaných obdobích se nedokončená výroba chová jako přírůstek, který bude finálně vypořádán v roce ukončení zakázky. Při zaúčtování výnosu z fakturace bude tato nedokončená výroba odečtena od výnosu v roce uzavření zakázky, touto metodikou je výnos postupně realizován a zdaňován v průběhu let, se kterými časově souvisí. Z tabulky můžeme vysledovat, že zakázka nevykazuje v běžném období ztrátu a na zakázku nabíhá *přírůstek nedokončené výroby ve výši dosud vynaložených nákladů* na zakázku. V roce ukončení zakázky dojde k vypořádání nedokončené výroby, tedy jejímu *úbytku* a následnému zaúčtování výnosu na účet 602.

#### **4.2.6 Rozhodovací úlohy**

Ve hodnocené společnosti se *krátkodobé rozhodovací úlohy* středního managementu zaměřují zejména na řízení pracovních kapacit, řízení zásob materiálu, náhradních dílů a subdodávek služeb pro tvorbu výkonů. Jedná se o krátkodobé rozhodovací úlohy vázané ke kapacitě, takzvané CVP úlohy, kdy se sledují proměnné jako je rozsah činností, tj. objem prováděných výkonů, náklady k těmto výkonům a cenu za výkony, respektive tržby. Manažeři řeší pak při kombinaci těchto tří proměnných rozhodovací úlohy typu: Jak využít dané kapacity nebo přesuny kapacit na jinou zakázku? Jaký bude zisk při plném využití daných kapacit nebo jaký bude zisk, pokud změníme prodejní cenu? Co se stane, když nedostaneme včas požadovaný materiál a bude nutné přesunout dokončení zakázky do dalšího období. Na čem budou pracovat přidělení zaměstnanci, pokud chybí náhradní díly? Co když se ceny materiálu zvýší? Jak velké riziko ztráty můžeme kompenzovat z jiných zakázek? Na tyto otázky lze odpovědět pomocí kritérií hodnocení krátkodobých rozhodovacích úloh.

*Dlouhodobé rozhodovací úlohy* jsou plně v kompetenci vyššího a vrcholového managementu.

Investiční rozhodování managementu ve společnosti spočívá v rozhodnutí a schválení opodstatněnosti nákupu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Vedení rozhoduje o nutnosti pořídit investiční majetek dle předložených podkladů dodaných nižším managementem vysvětlujících na předepsaném formuláři charakter investic a její nové schopnosti či vlastnosti, účel pořízení tohoto majetku, celkové náklady a případně dobu návratnosti, počet let odpisování a termín uvedení investice do provozu.

Cenová rozhodování ve společnosti spočívají v určení minimální ziskovosti za provedené výkony v procentech. Tato ziskovost je v předběžných kalkulacích vyjadřována jako rentabilita tržeb a vyjadřuje poměr mezi ziskem a tržbou zakázky. Minimální hranice ROS (rentability tržeb) je stanovena vedením společnosti na 5%.

## **5 Zhodnocení a návrhy řešení**

Tato kapitola se zabývá zhodnocením současného stavu řešené problematiky a návrhy na možná řešení problémů v oblasti sledování nákladů, tvorby kalkulací, způsobu rozpočtování a rozhodovacích úloh v podniku.

### **5.1 Zhodnocení sledování nákladů**

#### **5.1.1 Druhové členění**

Sledování nákladů ve společnosti je podrobné dle druhu nákladu, toto sledování umožňuje samotná koncepce účetního software a náklady jsou v účetnictví členěny podrobně dle analytických účtů, středisek, prováděné činnosti a číselné řady zakázek. Společnost používá druhové členění nákladů jako výchozí pro sestavování účetní závěrky, účetní a statistické výkazy.

#### **5.1.2 Účelové členění**

##### Zhodnocení:

Pro manažerská rozhodnutí však toto druhové členění není dostatečné a je třeba s daty dále pracovat dle účelu, na který byly vynaloženy. Tento požadavek na účelové členění nákladů může částečně splňovat účetní software, jelikož se náklady ve valné většině účtují podle místa (střediska) vzniku anebo se alokují středisku zodpovědnému za vznik nákladů.

V návaznosti na tuto zodpovědnost jsou součástí účtové osnovy společnosti vnitropodnikové účty tříd 8 a 9 pro vnitropodnikové náklady/výnosy a jednotlivá střediska si mohou přeúčtovávat náklady vzniklé z titulu interních objednávek mezi středisky.

Konkrétní manažerské reporty nákladů dle *účelového členění* však společnost nevytváří.



Návrh řešení:

Pro zlepšení poskytování informací určených pro rozhodování manažerů by bylo vhodné vytvářet na měsíční bázi *report vynaložených nákladů a výnosů dle účelu*.

Vyhotovení Výkazu zisku a ztráty v účelovém členění nákladů může podniku poskytnout informace o poměru vynaložených nákladů na prodané výkony, nákladů na odbyty a nákladů na správu.

*Tabulka 4 – Výkaz zisku a ztráty – účelové členění*

<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY</b> Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů <b>31.12.2018</b> ( v celých tisících Kč ) Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu - účelové členění			
Označení	TEXT	Číslo	Skutečnost v úč.obd.
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	01	115 289
A	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	02	87 797
*	<b>Hrubý zisk nebo ztráta (ř. 01 - 02)</b>	03	27 492
B	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	04	1 055
C	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	05	125 885
II	Ostatní provozní výnosy	06	119 068
D	Ostatní provozní náklady	07	9 613
*	<b>Provozní výsledek hospodaření (ř. 03 - 04 - 05 + 06 - 07)</b>	08	10 007
II I.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	09	0
E	Náklady vynaložené na prodané podíly	10	0
I V	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	11	0
F	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	12	0
V	Výnosové úroky a podobné výnosy	13	514
G	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	14	0
H	Nákladové úroky a podobné náklady	15	0
VI.	Ostatní finanční výnosy	16	1 110
I	Ostatní finanční náklady	17	1 367
*	<b>Finanční výsledek hospodaření (ř. 09 - 10 + 11 - 12 + 13 - 14 - 15 + 16 - 17)</b>	18	257
*	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 08 + 18)</b>	19	10 264
J	Daň z příjmů	20	2 232
*	<b>Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 19 - 20)</b>	21	8 032
K	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	22	
*	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 21 - 22)</b>	23	8 032
*	<b>Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV + V + VI.</b>	24	235 981

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetní závěrky společnosti*

Tabulka č. 4 ukazuje vysoké vynaložené náklady na správu. Rozkladem položek lze určit, že některé společné náklady, například opravy a údržba budovy, společné prostory, či odpisy společného majetku nejsou alokovány na jednotlivá produktivní střediska a tyto náklady nese správa. Poměr vynaložených nákladů na prodej, odbyt a správu pravděpodobně neodráží skutečnou nákladovou náročnost jednotlivých činností podniku. Bylo by vhodné vypočteným alokačním klíčem přeúčtovat společné náklady na střediska dle jejich obdržného přínosu ze společných aktivit.

### 5.1.3 Kalkulační členění

#### Zhodnocení:

Společnost používá *kalkulační členění* nákladů na přímé a nepřímé náklady.

Přímé náklady tvoří takové náklady, které lze jednoznačně a přímo přiřadit k výkonům.

Jedná se o přímé technologické náklady: použitý materiál, služby potřebné pro zajištění výkonu, mzdy odborných pracovníků, odpisy používaného zařízení a další.

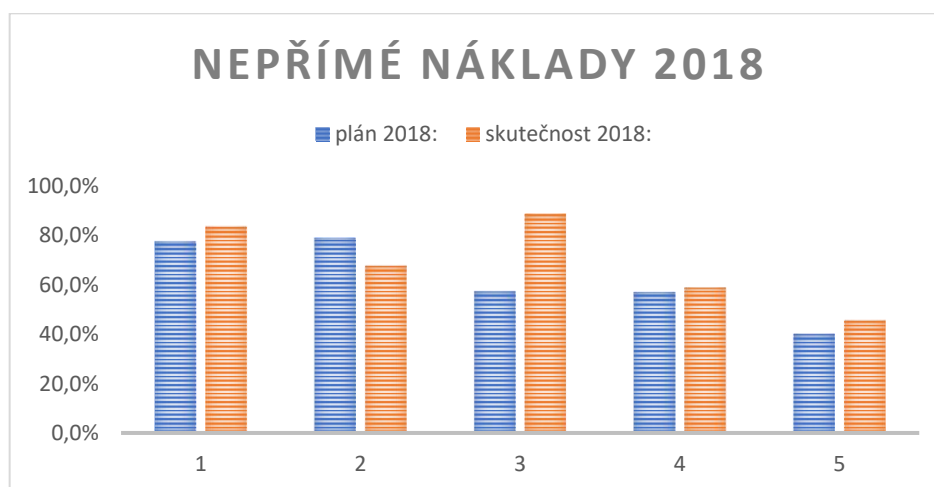
Nepřímé náklady tvoří takové náklady, u nichž nelze jednoznačně určit, ke kterému konkrétnímu výkonu náleží a jejich přímá alokace by byla administrativně náročná. Nepřímé náklady jsou tak vypočteny pomocí rozvrhové základny, konkrétně procentem z mezd odborných pracovníků.

Rozpočítány jsou pak režijní náklady na zajištění podpůrných aktivit podniku například náklady na mzdy pracovníků, kteří se nezabývají přímo oborem podnikání společnosti, ale zajišťují její fungování po stránce administrativní, účetní, právní a podobně. Procentní sazba pro rozdělení režijních nákladů je určena podílem součtu režijních nákladů střediska ve jmenovateli a součtu přímých produktivních mezd v čitateli.

$$\text{ZÚČTOVACÍ SAZBA (\%)} = 100 \times \frac{\text{NEPŘÍMÉ NÁKLADY}}{\text{PŘÍMÉ MZDY}}$$

Kalkulace režii je prováděna vždy na začátku účetního období. Vstupními daty jsou plánované výkony, respektive pracovní kapacity vytvářející tyto výkony a nepřímé náklady, které nelze alokovat přímo na výkony. Po uzavření roku je prováděna kontrola výše režijních nákladů a její soulad s plánem.

Graf 2 – Porovnání skutečných režijních nákladů s plánem režijních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky

Z grafu č. 2 vyplývá, že největší odchylky mezi plánovanými režijními náklady a náklady skutečnými má středisko č. 3. Ostatní střediska plánují režijní náklady kvalifikovaně a nevykazují značné rozdíly mezi plánem a skutečností.

Po provedení kontroly skutečných nákladů s plánovanými by měla následovat podrobná analýza nákladů pro nalezení možných úspor a identifikace nákladů, které lze snížit. Případně nalezení chyb v rozhodovacích úlohách manažerů.

Z uvedené tabulky č. 5 vyplývá, že vysoké náklady vznikly především z nákupu drobného majetku, je otázkou, zda tyto náklady byly opodstatněné a jedná se o jednorázové nákupy, například při zařizování kanceláří. Nákupní proces u drobného majetku je decentralizovaný. Společnost drobný majetek nakupuje individuálně podle potřeby v běžném roce a na základě výběru zaměstnance střediska. Nákup proběhne po schválení přímým nadřízeným zaměstnancem, který schvaluje opodstatněnost nákupu a to, že zaměstnanec skutečně danou věc potřebuje ke své práci. Nákupy jsou individuální a dané středisko neřeší, zda jiné středisko ve firmě nenakupuje v témže období ten samý drobný majetek. Často jsou využíváni rozdílní dodavatelé.

Tabulka 5 – Výpis nákladů střediska 3 pro identifikaci možných úspor

Středisko	Účet	Rok	Total	Název účtu	Název synt.účtu
3	501110	2018	4 740	Spotřeba mat.-kancelářské potřeby	Spotřeba materiálu
3	501111	2018	3 711	Spotřeba mat.-ochranné pom.	Spotřeba materiálu
3	501112	2018	1 215	Spotřeba mat.-úklid.prostředky	Spotřeba materiálu
3	501117	2018	1 640	Spotřeba mat.-náradí	Spotřeba materiálu
3	501120	2018	6 179	Spotřeba mat.-elektromateriál	Spotřeba materiálu
3	501121	2018	54	Spotřeba mat.-stavební	Spotřeba materiálu
3	501123	2018	142	Spotřeba mat.-spojovací	Spotřeba materiálu
3	501125	2018	699	Spotřeba mat.-instalatérský	Spotřeba materiálu
3	501126	2018	247	Spotřeba mat.-plasty,guma	Spotřeba materiálu
3	501199	2018	3 658	Spotřeba mat.-ostatní	Spotřeba materiálu
<b>3</b>	<b>501210</b>	<b>2018</b>	<b>246 702</b>	<b>Spotřeba mat.-DHM</b>	<b>Spotřeba materiálu</b>
3	502100	2018	49 369	Spotřeba elektrické energie	Spotřeba energie
3	502300	2018	26 075	Vodné a stočné	Spotřeba energie
3	502500	2018	108 012	Tepllo	Spotřeba energie
3	518100	2018	348	Přepravné	Ostatní služby
3	518200	2018	1 500	Telefonní poplatky + internet	Ostatní služby
3	518400	2018	864	Nájemné	Ostatní služby
3	518500	2018	9 932	Nákup DrNM - režie	Ostatní služby
3	518800	2018	1 764	Ostatní služby-různé	Ostatní služby
3	518830	2018	2 450	Ostatní služby-lékařské prohl	Ostatní služby
3	518840	2018	25 100	Ostatní služby - revize	Ostatní služby
3	521010	2018	563 292	Mzdy	Mzdové náklady
3	521010	2018	54 924	Mzdy	Mzdové náklady
3	521011	2018	84 102	Mzdy - svátek	Mzdové náklady
3	521011	2018	36 845	Mzdy - svátek	Mzdové náklady
3	521012	2018	4 246	Mzdy - náhrady, nemoc	Mzdové náklady
3	521012	2018	1 367	Mzdy - náhrady, nemoc	Mzdové náklady
3	521013	2018	5 800	Bonusy	Mzdové náklady
3	521013	2018	1 000	Bonusy	Mzdové náklady
3	521022	2018	17 000	Mim. odměny - režie	Mzdové náklady
3	521014	2018	202 049	Dovolená	Mzdové náklady
3	521014	2018	86 418	Dovolená	Mzdové náklady
3	521046	2018	5 071	Zákonné volno	Mzdové náklady
3	524100	2018	176 139	Zákonné sociální pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	524100	2018	72 806	Zákonné sociální pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	524100	2018	15 181	Zákonné sociální pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	524500	2018	63 417	Všeobecné zdravotní pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	524500	2018	26 212	Všeobecné zdravotní pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	524500	2018	5 465	Všeobecné zdravotní pojištění	Zákonné soc.a zdr. pojištění
3	527100	2018	48 560	Příspěvky na stravování zam.	Zákonné sociální náklady
3	548560	2018	7 721	Tech.zhodnocení HM a DrHM do 40 tisíc	Ostatní provozní náklady
3	568100	2018	2 686	Bankovní poplatky	Ostatní finanční náklady
3	851600	2018	56 064	VPN - nájemné	Vnitropodnikové náklady
3	851986	2018	14 151	VPN - ostatní práce a služby	Vnitropodnikové náklady

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky

## Návrhy řešení

Jako řešení snížení nákladů na *nákupy drobného majetku* lze navrhnout zajišťování nákupů přímo oddělením Nákupu následovně:

- 1) **Plánování nákupů** drobného majetku, vytvoření takzvaného „*Nákupního plánu*“, který by vytvářel pracovník oddělení Nákupu. Tento plán by obsahoval seznam požadovaných položek podobného druhu a dle dodavatele jež dané zboží, materiál či služby poskytuje a zároveň termín kdy bude nákup proveden, termín by předcházel přesně vymezenému časovému období pro sběr požadavků na nákup od jednotlivých oddělení.
- 2) Na základě nákupního plánu by pak oddělení Nákup vybralo vhodného dodavatele pro **souhrnné nákupy** většího rozsahu, kdy lze využít množstevní slevy anebo jiné výhody plynoucí z velkých objednávek, například slevy na příští nákup, jiné zboží zdarma, poukázky na zboží od jiného dodavatele, který je s naším dodavatelem ve skupině spřízněných osob.

Další položkou možných úspor se jeví *spotřeba energií* obecně:

- 3) Jelikož je spotřeba, a to zejména tepla vysoká za celou společnost, stojí za zvážení zavedení úsporných opatření a **kontrola případných úniků** tepla. Možným řešením je rovněž **změna dodavatele**, kdy se stávající smlouva s poskytovatelem energií může ukončit a uzavřít smlouva s novým dodavatelem za výhodnějších cenových podmínek.
- 4) Rovněž je vhodné provést **revizi energetické náročnosti** spotřebičů a či osvětlení a vyměnit je za úspornější varianty.

#### 5.1.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

##### Zhodnocení:

Společnost nezohledňuje hledisko členění nákladů na fixní a variabilní v žádném ze svých interních výkazů, jelikož při své nesdružené výrobě a zakázkovém sledování nákladů a výnosů využívá zakázkové metody kalkulace a členění nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění se zdá jako účelné a efektivní při plánování a realizaci samotných výkonů.

##### Návrhy řešení:

Za fixní náklady společnosti lze považovat všechny režijní náklady a další přímé náklady, které musejí být vynaloženy bez ohledu na objem výkonů. Cestou k jejich snížení, respektive zefektivnění je zvyšování objemu výkonů při stejných fixních nákladech. Může se jednat o efektivitu práce odborných zaměstnanců podílejících se na výkonech, kdy jeho vedoucí má zajistit rozložení práce zaměstnanců tak, aby nedocházelo ke zbytečným časovým prostojům, například z důvodu nedodání potřebného materiálu nebo náhradního dílu nebo čekání na odvedenou práci kolegy, na jehož výkon daný zaměstnanec navazuje. Tato otázka se týká řízení pracovních kapacit a krátkodobých rozhodovacích úloh operativního managementu. Právě pro tyto operativní/střední manažery by rozdělování nákladů na fixní a variabilní mohlo být skutečným přínosem pro získání informací potřebných pro rozhodování o alokaci pracovních sil.

Jako vhodné řešení lze navrhnout tvorbu:

*1) Výkazu fixních a variabilních nákladů* vytvořeného a průběžně aktualizovaného dle skutečných nákladů v analytickém členění z účetního systému.

*2) Plánu fixních a variabilních nákladů* vytvořeného nejlépe již při sestavování předběžných kalkulací, jež jsou podkladem pro plánování výkonů, a tudíž i pro plánování pracovních kapacit. Tento předběžný výkaz by mohl být pak každý měsíc aktualizován na základě zaúčtovaných nákladů pro usnadnění rozhodování středního managementu o alokaci pracovních sil.

V tabulce č. 6 je uveden návrh Výkazu fixních a variabilních nákladů za 1 rok za pomoci analytického členění nákladů a prováděné činnosti produktivního charakteru.

Tabulka 6 – Návrh Výkazu fixních a variabilních nákladů produkce

VÝKAZ FIXNÍCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ PRODUKCE						
SYNTETICKÝ				TYP NÁKLADU		
ÚČET	NÁZEV ÚČTU	ANALYTI	NÁZEV ANALYTICKÉHO ÚČTU	VARIABILNÍ	FIXNÍ	Celkový součet
501	Spotřeba materiálu	501110	Spotřeba mat.-kancelářské potřeby		6 102	6 102
		501111	Spotřeba mat.-ochranné pomůcky	7 811		7 811
		501112	Spotřeba mat.-úklidové a čist.prostředky	792		792
		501113	Spotřeba mat.-technické plyny	6 027		6 027
		501114	Spotřeba mat.-pohonné hmoty	1 008		1 008
		501115	Spotřeba mat.-oleje a maziva	107 202		107 202
		501117	Spotřeba mat.-nářadí	58 232		58 232
		501119	Spotřeba mat.- normy a odborná liter.		229	229
		501120	Spotřeba mat.-elektromateriál	350 329		350 329
		501123	Spotřeba mat.-spojovací	41 554		41 554
		501124	Spotřeba mat.-chemický	252 926		252 926
		501125	Spotřeba mat.-instalatérský	398		398
		501126	Spotřeba mat.-plasty,guma	97 952		97 952
		501127	Spotřeba mat.-dřevo	45 324		45 324
		501128	Spotřeba mat.-tkaniny a pěny	254 934		254 934
		501129	Spotřeba mat.-strojní součásti	238 178		238 178
		501130	Spotřeba mat.-součásti měř.a vypoč.techr	71 730		71 730
		501199	Spotřeba mat.-ostatní	183 774		183 774
		501210	Spotřeba mat.-DHM		221 768	221 768
501 Celkem				1 898 267	228 099	2 126 366
502	Spotřeba energie	502100	Spotřeba elektrické energie	287 743		287 743
502 Celkem				287 743		287 743
511	Opravy a udržován	511200	Opravy a udrž. - strojů a zařízení-HIM	138 585		138 585
511 Celkem				138 585		138 585
518	Ostatní služby	518010	Subdodávky služeb	582 251		582 251
		518100	Přepravné	56 832		56 832
		518400	Nájemné	166 440		166 440
		518500	Nákup DrNM - režie		18 100	18 100
		518510	Údržba software		508 189	508 189
		518530	Licence do 1 roku		2 182	2 182
		518540	Odborná literatura - z internetu		38 780	38 780
		518710	Vzdělávání - školení		15 480	15 480
		518800	Ostatní služby-různé	1 933 476		1 933 476
		518810	PR	5 620		5 620
		518840	Ostatní služby-kalibrace,kont.ověř,reviz	12 850		12 850
518 Celkem				2 757 469	582 731	3 340 200
521	Mzdové náklady	521010	Mzdy		14 470 927	14 470 927
		521011	Mzdy - příplatky		42 908	42 908
		521014	Přesčas	300 689		300 689
		521020	Bonusy		885 421	885 421
		521023	Mim. odměny na úkoly	40 000		40 000
		521041	Práce za přesčas - 25%	87 574		87 574
		521042	Práce v So a Ne - 50%	5 389		5 389
		521049	Příplatek za vedení zakázky	57 000		57 000
		521050	Odměny - dohody o provedení práce	191 350		191 350
		521060	Odměny - dohody o pracovních činnostech	130 261		130 261
521 Celkem				812 263	15 399 256	16 211 519
524	Zákonné sociální a	524100	Zákonné sociální pojištění		4 011 715	4 011 715
		524500	Všeobecné zdravotní pojištění		1 444 337	1 444 337
524 Celkem					5 456 051	5 456 051
Celkový součet				5 894 326	21 666 137	27 560 464

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky

Z tabulky č. 6 vyplývá že nejvyšší položkou fixních nákladů produkce v podniku jsou zejména mzdy tedy. tzv kapacitní náklady, které nereagují na změny objemu výkonů a zůstávají v čase stejné, protože zaměstnanci dostávají časové mzdy dle svých smluv a měsíčních mzdových výměrů bez ohledu na jejich aktuální pracovní vytíženost.

## 5.2 Zhodnocení tvorby kalkulací

### Zhodnocení způsobu vytváření kalkulací zakázek

K tvorbě předběžných kalkulací jednotlivých zakázek používá společnost excelovské tabulky k výpočtu úplných vlastních nákladů zakázky, které následně uvede do šablony „Kalkulace nabídkové ceny“. Tyto podrobné tabulky včetně nabídkových cen jsou pak uloženy na interních datových discích společnosti a je možné je prohlížet pouze z odkazů umístěných v nabídkovém modulu účetního systému. Účetní systém pak ale neobsahuje vstupní data pro výpočet cen výkonů, kalkulace nákladů ani předpokládaný zisk plynoucí ze zakázky. Kontrola předběžných kalkulací s výslednými pak musí probíhat také mimo účetní systém, jelikož v systému nejsou dostupné obě hodnoty najednou a je třeba provádět porovnání opět v samostatných excelových souborech.

### Návrh řešení:

Bylo by vhodné převést *vytváření předběžných kalkulací zakázky přímo do nabídkového modulu v účetním systému*. Kalkulace nabídkové ceny by musela být v účetním systému nastavena tak, aby odpovídala metodě kalkulace používané ve společnosti. Rovněž by tvorba kalkulací v účetním systému přinesla výhodu v propojení jednotlivých modulů v systému, například mzdového modulu v případě kalkulací produktivních mezd, či modulu dlouhodobého majetku pro výpočet správné výše odpisů majetku použitého při práci na zakázce, a to jak časově, tak výkonově odpisovaného majetku.

Výhodou by pak byla dostupnost těchto dat nejen pro porovnání předběžných kalkulací s výslednými, ale rovněž pro vytváření dalších analýz a porovnání nákladů. Určení minimálních prodejních cen výkonů, sledování vývoje cen v čase a dalších. Předběžné kalkulace zakázek vedené přímo v účetním systému by bylo možné využít rovněž pro tvorbu rozpočtů společnosti.



### **5.2.1 Přirážková metoda kalkulace pomocí rozvrhové základny**

#### Zhodnocení:

Jelikož se dá produkce společnosti označit jako různorodá, používá podnik *přirážkovou metodu kalkulace pomocí rozvrhové základny*, má se tedy za to, že nepřímé náklady se mění úměrně rozvrhové základně. Touto základnou jsou zvoleny hodiny práce na zakázce, respektive pouze produktivní hrubé mzdy, přesčasy a bonusy. Ostatní přímé náklady jako jsou strojové hodiny potažmo výkonové odpisy, spotřeba materiálu, externí služby, cestovné, ostatní provozní náklady, ostatní složky mezd a jiné náklady přímo přiřaditelné k zakázce se do rozvrhové základny nezahrnují.

#### Návrh řešení:

Do rozvrhové základny lze zahrnout i jiné přímé náklady zejména ty, které jsou jednoznačně přiřaditelné konkrétní zakázce. Mohlo by se jednat o výkonové odpisy, přímý materiál a externí služby. Tímto krokem by se zvedla rozvrhová základna a podíl přímých a nepřímých nákladů by vykazoval nižší procento.

### **5.2.2 Výsledné kalkulace a porovnání s předběžnou kalkulací**

#### Zhodnocení:

Porovnání výsledných kalkulací s předběžnými kalkulacemi společnost neprovádí průběžně, ale až po roční účetní závěrce, kdy je na nápravná opatření většinou již pozdě. Zejména u zakázek, které jsou uzavřeny v první polovině roku předcházejícího.

Manažerská opatření, která by mohla být aplikována při poskytnutí včasných informací, již po uplynutí hospodářského roku postrádají smyslu. I tak je ovšem vhodné sledovat zakázky na měsíční bázi po celou dobu trvání zakázky, k tomu dochází při příležitosti průběžné kontroly odchylek plánů od skutečnosti po uzavěrce každého měsíce, jak bude popsáno dále.

Návrhy řešení:

**1) Zavedení procesu ve společnosti pro zhodnocení předběžných a výsledných kalkulací**

Po dokončení zakázky, zaúčtování všech skutečných nákladů a výnosů, kdy účetní oddělení uzavře zakázku, by mělo být provedeno vyhodnocení ziskovosti předmětné zakázky. V informačním systému by měla být zprovozněna sestava dostupná pracovníkům zodpovědným za vedení zakázky. Tito pracovníci nemají odborné znalosti z manažerského účetnictví, avšak jejich součinnost při kontrole je důležitá v prvním kroku zhodnocení zakázky po odborně technické stránce. Tento pracovník provede zhodnocení a kontrolu zakázky po stránce věcné a technické. Po kontrole provedené pracovníkem pověřeným technickým vedením zakázky, by měl být proveden druhý krok zhodnocení zakázky po obchodní stránce projektovým manažerem, který rovněž zkontroluje, zda vykázané hodnoty jsou v souladu s veškerou zakázkovou dokumentací. Dalším krokem je finální vyhodnocení zakázky po stránce finanční kontroly a plnění plánu ziskovosti zakázky. Měly by být identifikovány položky u nichž došlo k výraznému překročení plánovaných hodnot v porovnání se skutečnými hodnotami.

Účelem je zajistit vyhodnocení ziskovosti zakázek v informačním systému ihned po ukončení plnění a získání informací o ziskovosti zakázek včetně příčin nestandardních ztrát, případně zisků. Dále možnost operativního řešení a přijetí nápravných opatření v případě výrazně ztrátových zakázek.

**2) Návrh sestavy „Zhodnocení předběžných a výsledných kalkulací zakázek“:**

Zobrazená data ukazují pouze zakázky s příznakem nedokončené výroby U (uzavřená), respektive již vyfakturované zakázky. Data rovněž respektují omezení dle střediska. Rentabilita tržeb je vypočtena jako poměr mezi ziskem zakázky a tržbou za výrobek, či poskytnou službu.

Tato hodnota odpovídá matematicky vypočtené hodnotě rentability tržeb z předběžného kalkulačního listu zakázky. Předběžná kalkulace by měla být v sestavě viditelná pro okamžité porovnání.

Pro úplnost je vhodné, aby sestava obsahovala i výpočet rentability nákladů vyjadřující poměr mezi ziskem zakázky a jejími náklady.

Zakázky by měly mít zabarvené znaky dle % rentability tržeb následovně:

Ztrátové zakázky - zisk  $\leq$  0% červeně,

Zakázky v intervalu ziskovosti od 0% do 5% modře

Ziskové zakázky – zisk > 40% zeleně.

V sestavě by mělo být přidáno volné pole pro “Vyjádření odpovědného pracovníka“, kde pracovník odpovědný za vedení zakázky uvede informace k předmětné zakázce.

Obrázek 4 – Návrh sestavy pro zhodnocení předběžných a výsledných kalkulací zakázek

SKUTEČNOST							KALKULAČNÍ LIST				
Zakazka	Název zakázky	Trzby_6	Naklady_5	Naklady_8	Zisk	ROS=EAT/S	Nabídka č.	Nabídka V	Nabídka N	Nabídka Zisk	ROS=EAT/S
18140078	Materiálové charakteristiky plechů	898 607,06	567 216,27	300 299,27	31 091,52	3,5%	NA18140078	788 600,00	691 200,00	97 400,00	12,4%
18160018	Zkoušky střížných kolků	321 000,00	133 167,14	178 521,81	9 311,05	2,9%	NA18160018	321 000,00	285 173,00	35 827,00	11,2%
18150074	Plechý tl. 1mm z mat. D16ČAT	404 600,00	223 888,62	155 592,88	25 118,50	6,2%	NA18150074	404 600,00	356 500,00	48 100,00	11,9%
18150079	Plechý tl. 0,8mm z mat. D16ČAT	404 600,00	232 840,34	126 899,55	44 860,11	11,1%	NA18150079	404 600,00	356 500,00	48 100,00	11,9%
18150060	Naladění výpočtového modelu	643 100,00	360 519,99	214 999,74	67 580,27	10,5%	NA18150060	643 100,00	546 320,00	96 780,00	15,0%
18160027	Mat.zk. desek tl. 14 a 16 mm	763 200,00	323 081,05	359 083,43	81 035,52	10,6%	NA18160027	763 200,00	674 500,00	88 700,00	11,6%
18160019	Mat. zk. D16ČAT - 8mm	571 300,00	277 436,66	235 111,99	58 751,35	10,3%	NA18160019	571 300,00	506 600,00	64 700,00	11,3%
18160038	Mat.zk. D16ČT, tl.35 a 50 mm	964 500,00	483 407,83	369 841,12	111 251,05	11,5%	NA18160038	964 500,00	859 220,00	105 280,00	10,9%

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky.

Z návrhu sestavy dle obrázku č. 4 je patrné, že skutečné náklady zakázky a předběžná kalkulace se liší. Například u druhé položky je skutečná ziskovost 2,9 %, přičemž plánovaná ziskovost byla vypočtena na 11,2%. Výnos zůstal na stejné výši, avšak náklady byly o 26,5 tis. vyšší.

Důvodem může být nekvalifikovaný odhad cen materiálu, služeb, anebo také nesprávný výpočet mezd z titulu nezahrnutí potřebných pracovních kapacit na tvorbu výkonů. Je zřejmé, že kalkulace nákladů zakázky je mnoha případech podhodnocena. Dalším důvodem může být nesprávný odhad časové náročnosti práce na zakázce, který má za následek navýšení mzdových nákladů.

## 5.3 Zhodnocení způsobu rozpočtování

### 5.3.1 Rozpočty středisek a celkový rozpočet společnosti

#### Zhodnocení:

Společnost sestavuje rozpočet skládáním zdola. Požaduje data pro celkový rozpočet nejprve od hierarchicky nižších úrovní řízení, od jednotlivých oddělení a následně středisek. Poté metodou konsolidace střediskových rozpočtů sestavuje rozpočet pro celý podnik. Rozpočet je aktualizován dle předpokládaných změn v nákladech a výnosech po každé uzávěrce měsíce. Pro tvorbu rozpočtů nákladů jednotlivých oddělení, respektive středisek jsou vytvořena metodická pravidla, která jsou v podstatě manuálem pro určení nákladů a výnosů střediska. Jsou stanoveny rovněž způsoby a termíny kontroly dodržování rozpočtu.

Vzhledem k heterogenní produkci a odlišnostem jednotlivých výkonů na základě specifických požadavků zákazníka společnost používá metodu *rozpočtování s nulovým základem*. Kdy vychází z plánovaných výkonů na základě učiněných objednávek od zákazníků a příslibů takových objednávek, které mají vysokou pravděpodobnost realizace v roce, pro který je rozpočet sestavován.

Vzhledem k charakteru produkce se tento způsob rozpočtování jeví jako nejvíce vhodný. Nelze v žádném případě vycházet z údajů z minulosti, jelikož se objem i struktura zakázkové produkce může mezi roky lišit.

Výchozím bodem pro stanovení rozpočtů je objem pracovních kapacit při daném počtu zaměstnanců, výše jejich hrubých mezd a úvazků. Tato suma rozpočtu je nepřesnější položkou celopodnikového rozpočtu a vykazuje na konci období minimálních odchylek.

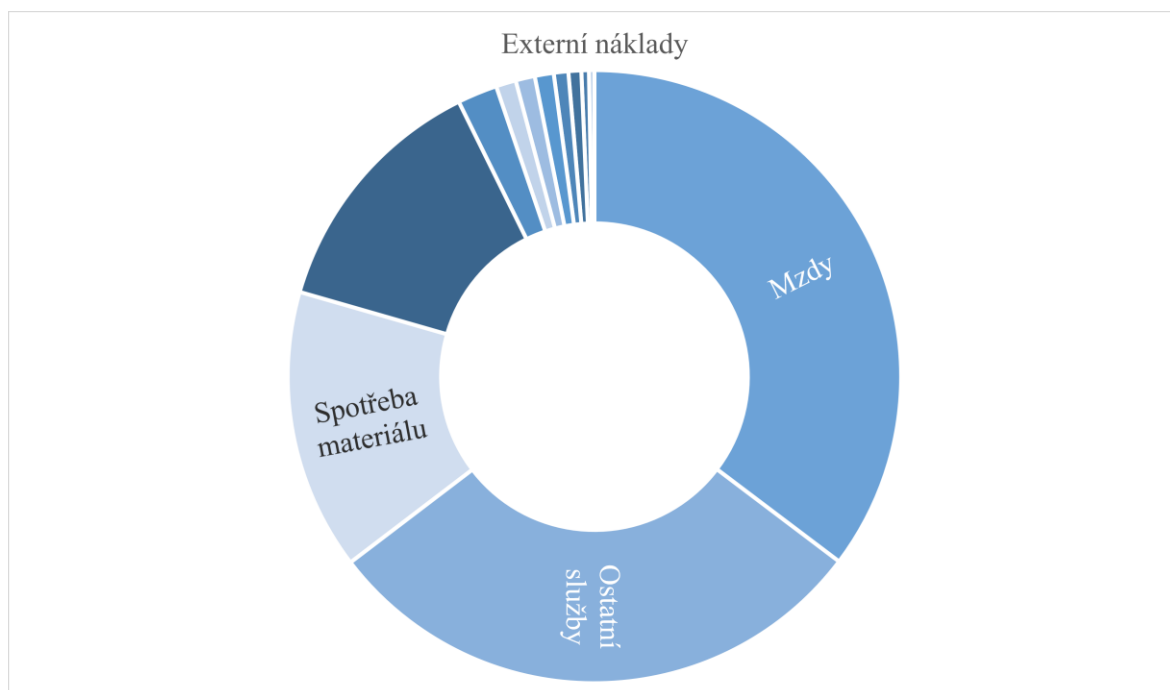
Podrobný výpis účtů a hodnot vzorového podnikového rozpočtu nalezneme v následující tabulce č. 7.

*Tabulka 7 – Celkový rozpočet plánovaných zakázek*

Účet	Název účtu	Plán
501	Spotřeba materiálu	7 732,32
502	Spotřeba energie (včetně vodného a stočného)	550,00
511	Opravy a udržování	150,00
512	Cestovné	529,01
513	Náklady na reprezentaci	0,00
518	Ostatní služby	15 309,85
521010	Mzdy	18 422,10
521011	Náhrada za svátek	0,00
521012	Přesčasy bez příplatku	521,00
521013	Bonusy	1 097,00
521014	Náhrada za dovolenou	0,00
521015	Dohoda o provedení práce	400,00
521016	Dohoda o pracovní činnosti	207,00
5210XX	Mzdy - ostatní	353,00
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	6 915,00
Externí náklady celkem		<b>55 781,28</b>
811001	Výrobní režie	15 060,00
811002	Správní režie	14 471,00
821011	VPN – náhrada za svátek	799,69
821014	VPN – náhrada za dovolenou	2 262,63
824100	VPN – SP z náhrady za svátek	874,59
824500	VPN – ZP z náhrady za svátek	275,61
848620	VPN - zákonné pojištění odpovědnosti	86,64
851	VP-náklady	0,00
861	VP kooperace - náklady	13 733,00
Interní náklady celkem		<b>47 563,15</b>
Náklady celkem		<b>103 344,43</b>
601	Tržby za vlastní výrobky	-3 000,00
602	Tržby z prodeje služeb	-110 095,00
Externí výnosy celkem		<b>-113 095,00</b>
951	VP výnosy	-30,00
961	VP kooperace - výnosy	-13 733,00
Interní výnosy celkem		<b>-13 763,00</b>
Výnosy celkem		<b>-126 858,00</b>
Hospodářský výsledek		<b>-23 513,57</b>

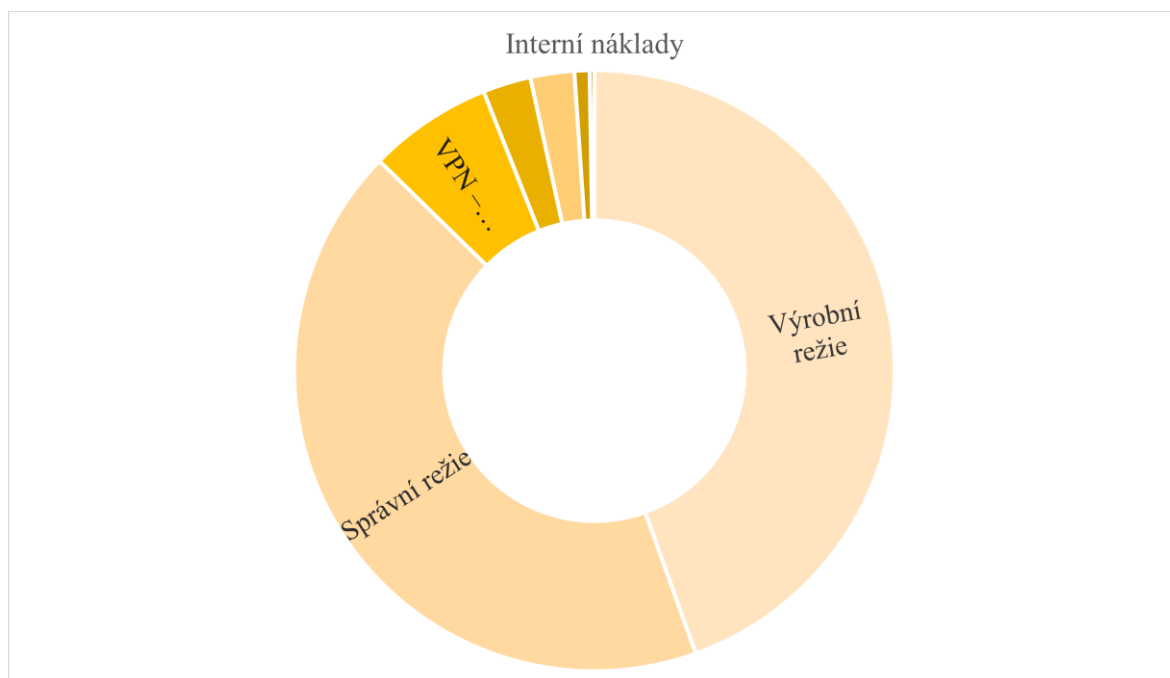
*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky.*

Graf 3 – Plán externích nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky.

Graf 4 – Plán interních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky.

### 5.3.2 Metody kontroly rozpočtů

Kontroly rozpočtů se provádějí každý měsíc po účetní uzávěrce porovnáním skutečných nákladů s prvotním rozpočtem, na základě odchylek a nově známých skutečností z produkce se provádějí korekce plánu ve formě predikcí hospodářského výsledku ke konci účetního období a predikce se více zpřesňuje v průběhu času.

Výchozím bodem pro stanovení rozpočtů je objem pracovních kapacit při daném počtu zaměstnanců, výše jejich hrubých mezd a úvazků. Tato suma rozpočtu je nepřesnější položkou celopodnikového rozpočtu a vykazuje minimálních odchylek.

Další položkou, která vykazuje minimální rozdíly mezi plánovanými a skutečnými hodnotami jsou odpisy hmotného a nehmotného majetku v případě časových odpisů. V případě výkonových odpisů, kdy na výši odpisů má vliv počet hodin používání majetku, jsou častěji pozorovány rozdíly, neboť použití výkonově odpisovaného majetku má přímou vazbu na tvorbu výkonů.

### 5.3.3 Identifikace odchylek plánů od skutečnosti

Tabulka 8 – Nejvýznamnější odchylky plánu od skutečnosti 2018

Synt. účet	Název účtu	Plán 2018	Korekce plánu 18	Predikce 18	Skut.18	Predikce x Skut. t.18	Plán x Skut.18
501	Spotřeba materiálu	29 487	-16 543	12 944	11 983	961	16 543
518	Ostatní služby	37 126	-18 327	18 799	15 889	2 910	18 327
521	Mzdy	81 938	-9 017	72 921	71 686	1 239	9 017
811	Provozní režie	37 180	-4 226	32 954	32 579	376	4 226
811	Správní režie	67 174	-3 799	63 375	61 922	1 454	3 799
861	Vnitropodnikové náklady	25 762	-7 913	17 849	17 758	91	7 913
602	Tržby z prodeje služeb	-168 054	56 077	-111 977	-108 196	-3 782	-56 077
961	Vnitropodnikové	-25 761	7 872	-17 889	-17 729	-160	-7 872

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů účetní jednotky

Dle hodnot z tabulky č. 8 jsou nejvýznamnější odchylky mezi plánovanými a skutečnými hodnotami jsou ve spotřebě materiálu 16, 543 tis., u ostatních služeb 18,327 tis. a u tržeb z prodeje služeb – 56,077 tis. Další významnou odchylkou v plánech versus skutečností jsou vnitropodnikové náklady/výnosy 7,9 tis. Důvody odchylek ve všech výše uvedených položkách lze rozdělit dle příčin zejména do dvou základních. Jedná se za prvé o zpoždění dokončení zakázek a za druhé zahrnutí zakázek s nízkou mírou pravděpodobnosti uskutečnění do plánu. Tyto příčiny jsou podrobně rozebrány dále.

**Zpoždění dokončení zakázek** má za následek rovněž odloženou fakturaci a náběh nedokončené výroby v aktuálním roce. Tržby budou realizovány v příštím období a aby zakázka nevykazovala v hospodářském výsledku ztrátu je vhodným nástrojem použití nástrojů jako je nedokončená výroba či tvorba rezervy na výnosy příštího období.

V roce ukončení zakázky pak dojde buď k vypořádání nedokončené výroby, anebo k rozpuštění rezervy na výnosy podle použitého nástroje v předchozím období. Pokud tedy nastane situace se zpožděním zakázky, jejíž tržby a zisk, které byly v rozpočtu zahrnuty ve skutečnosti v daném období neproběhnou, je nutné rozpočty korigovat v průběhu roku a tím se více přibližovat dané situaci.

Zpoždění prací na zakázkách může být zapříčiněno jak na straně zákazníka, tak na straně naší společnosti, či dokonce třetích stran. V případě zpoždění způsobených zákazníkem může být příčinou opoždění konkrétního zadání či dodávka zkušebních kusů, které mají být testovány či upravovány dle požadavků zákazníka.

Pokud dojde ke zpoždění na straně naší společnosti většinou se jedná o chybný odhad časové náročnosti práce na zakázce nebo zpoždění dodávky materiálu potřebného pro provedení práce na zakázce i v tomto případě se jedná rovněž o nepřesné plánování časové náročnosti, neboť plánování kapacit a zdrojů je nutné pečlivě určit již při specifikaci úkolů a tvorbě smluvní dokumentace se zákazníkem.

Jestliže je zpoždění způsobeno třetí stranou, jedná se nejčastěji o subdodávky služeb, které naše společnost nedokáže poskytnout nebo nemá potřebné technické zázemí pro jejich poskytnutí. I tady se ale opět vracíme k nutnosti plánování kapacit a zdrojů na straně naší společnosti.



#### Návrh řešení:

Řešení může vycházet z posílení kompetencí projektových manažerů a v jejich úzké spolupráci s odborným pracovníkem zodpovědným za vedení zakázky po stránce řízení pracovních kapacit a logistickým procesem dodávek materiálu a služeb. Tito projektoví manažeři a odborní pracovníci by měli být proškoleni v řízení zdrojů a kapacit potřebných pro tvorbu výkonů. Vhodným nástrojem by mohlo být rovněž zavedení systému pro projektové řízení v podobě software, kterých je na trhu celá řada.

#### **Zahrnutí zakázek s nízkou mírou pravděpodobnosti uskutečnění do plánu.**

S rozdílem plánovaných a skutečných tržeb rovněž souvisí zahrnutí zakázek, které se nemusí uskutečnit do rozpočtu. Jedním z důvodů může být vyjednávání o potencionálních zakázkách, kdy zákazník může dát přednost konkurenci, například z důvodu vysokých cen nebo získáním jiné výhody, kterou náš podnik není schopen poskytnout.

#### Návrhy řešení:

- 1) Problematika konkurence je velmi obsáhlá a zvýšení konkurenceschopnosti podniku lze v našem prostředí uskutečnit například aplikací různě *vypočtené marže za výkony v závislosti na druhu tohoto výkonu*. Společnost poskytuje služby různého charakteru v závislosti na konkurenčním trhu. U některých činností má velkou konkurenční výhodu v podobě znalostní základny a může těžit z toho, že uvedenou službu poskytuje jen málo podniků. U tohoto typu služby lze tedy nastavit vyšší procento ziskovosti zakázek.

Naopak u těch činností, které jsou poskytovány širokým okruhem firem, lze nastavit nižší procento ziskovosti zakázek při zachování rentability vynaložených nákladů.

Takto lze provést analýzu u všech typů poskytovaných služeb a navrhnout doporučené rozmezí ziskovosti zakázek pro jednotlivé typy služeb.

- 2) Obecně lze také pro zvýšení tržeb společnosti doporučit *zvýšení nákladů na reklamu* a celkově více pracovat na aktivitách PR. Web společnosti je sice dostatečně informativní a při vyhledávání na internetu podle klíčového slova předmětu činnosti podniku se zobrazuje na prvních pozicích, což lze hodnotit velmi pozitivně, přesto to není nijak překvapivé s ohledem na předmět podnikání, který je specifický. Nicméně zde chybí zpětná vazba ve formě *možnosti zanechání komentáře od uživatelů*. Na webu společnosti jsou uvedeny kontakty, jako je email a telefon na které mohou zákazníci psát a volat. Jedná se ovšem o pasivní způsob komunikace a aktivní způsob jako je reklama společnost prakticky nevyužívá.
  
- 3) Celkově pro všechny aktivity společnosti lze doporučit *snižování nákladů*, které se promítají do ceny zakázky. U subdodávek služeb se lze zaměřit na vyhledávání takových dodavatelů, jejichž cena je nižší, avšak za dodržení požadované kvality. Dosáhnout výhodnějších nákupních cen lze buď změnou dodavatele anebo získáním výhodnějších cenových podmínek u dodavatelů, s nimiž společnost dlouhodobě spolupracuje.

Pokud se nedaří dokončit zakázky dle plánovaného termínu v aktuálním roce a finalizaci zakázky je nutné v čase posunout, souvisí s tím rovněž vynaložené náklady. V návaznosti na nejvyšší odchytku v plánovaných a skutečných tržbách společnosti jsou další odchylky v nákladech, jedná se o *Mzdy, Provozní a Správní režii*. Společným znakem těchto odchylek je to, že se jedná o náklady, které měly být vynaloženy na práci na zakázkách, které buď nebyly uskutečněny nebo se přesouvají v čase do dalšího účetního období. Mzdy, které byly plánovány jako produktivní pak jsou vykázány jako režijní, neboť daní pracovníci nemusí mít uplatnění při práci na produktivních výkonech a jejich náhradní práce je režijního charakteru. Tím se samozřejmě snižuje i alokace režijních nákladů na zakázku na vnitropodnikových účtech, neboť ta se vypočítává pomocí rozvrhové základny z přímých produktivních mezd.

Skutečné režijní mzdy pak rostou právě z důvodu přesunu z produktivních mezd. Největší vykázaná odchylka mezi plánem a skutečností je *spotřeba materiálu* 16,543 tis., ta souvisí jednoznačně s menším počtem zakázek a posunem termínů u zakázek většího rozsahu.

Stejnou příčinu odchylek mají nižší náklady na *ostatní služby* 18,327 tis., tedy subdodávky nakupovaných služeb pro účely uskutečnění výsledků konkrétních zakázek.

Další významnou odchylkou v plánech versus skutečností jsou *vnitropodnikové náklady/výnosy* 7,9 tis, kdy si jednotlivá střediska společnosti přeučtovávají náklady vzniklé z titulu interních objednávek mezi středisky. Tyto odchylky mají stejný důvod vzniku z titulu nižších objemů práce na zakázkách. Každé středisko má své určité profesní zaměření a směrem k zákazníkovi poskytuje společnost služby jako celek, přičemž nositelem zakázky/výkonu je vždy jedno středisko a další střediska vystupují jako interní subdodavatelé.

## **5.4 Zhodnocení rozhodovacích úloh**

Zhodnocení rozhodovacích úloh ve sledované společnosti a návrhy na jejich zlepšení či nová řešení vycházejí z výše uvedených nalezených problémů a doplňují navržená doporučení.

### **5.4.1 Cenová rozhodování – ziskovost zakázek – nabídky zákazníkům**

Vedení společnosti určuje minimální hodnotu ziskovosti zakázek v hodnotě 5%. Při stanovení ceny zakázky, kterou kalkuluje pracovník odpovědný za její vedení, případně za pomoci projektového manažera, je určena dolní hranice ziskovosti pro všechny typy zakázek, na kterých podnik pracuje bez ohledu na typ výkonu, služby nebo finální výsledek zakázky.

#### Návrhy řešení:

- 1) Bylo by vhodné stanovit nejen minimální hodnotu ziskovosti, ale také její doporučené rozmezí. V první řadě je třeba rozčlenit výkony dle druhu poskytované služby a následně určit hodnotu minimální ziskovosti v závislosti na povaze výkonu. Konkrétně zda se jedná o výrobu nebo služby a dále určit maximální možnou marži dle tržního podílu, tak aby nabídková cena pro zákazníka byla pro zákazníka přijatelná a nedal raději přednost konkurenci. Pro činnosti, které jsou na trhu obecně široce dostupné nelze stanovit vysokou marži,

ta tak může zůstat na minimální hodnotě 5%. Cenu pro zákazníka lze snižovat pouze efektivním vynakládáním nákladů na výkony.

Naopak pro činnosti, které na trhu téměř žádná konkurence nenabízí lze stanovit vyšší procento ziskovosti zakázky v rozmezí 20-30%.

Do metodiky stanovení cen a ziskovosti zakázek je rovněž vhodné zakomponovat kvalitu poskytovaných služeb a tyto rovněž ocenit vyšší nabídkovou cenou pro zákazníka. Pokud má společnost u některých typů zakázek tuto výhodu lze doporučit procento ziskovosti v rozmezí 15-25%.

- 2) Prvním krokem k implementaci této metody stanovení ceny zakázky v podniku by měla být odborná studie prováděných výkonů v souvislosti se situací na trhu, analýza konkurence a další strategické analýzy vnitřního i vnějšího prostředí podniku. Informace pro správné určení ceny zakázky bude vhodné získávat ze sledování vývoje konkurence.

#### **5.4.2 Investiční rozhodování – investiční majetek**

Vrcholové vedení rozhoduje o nutnosti pořídit investiční majetek dle předložených podkladů dodaných nižším managementem vysvětlujících na předepsaném formuláři žádosti o nákup investice charakter investice a její nové schopnosti či vlastnosti, účel pořízení tohoto majetku, celkové náklady a výjimečně rovněž dobu návratnosti, počet let odpisování a termín uvedení investice do provozu.

Vhodným ukazatelem efektivnosti vynaložených prostředků lze doporučit zavedení ukazatelů čisté současné hodnoty při investičním rozhodování formou výpočtu do schvalovacího formuláře žádosti o investici. Ukazatel ČSH může podnik použít při hodnocení efektivnosti investice nebo projektu. Pomocí tohoto ukazatele může podnik již na začátku popsat peněžní toky plynoucí z pořízení investice. Výsledkem bude pak hodnota přínosu investice v dnešních cenách, podnik se tak dozví, kolik peněz realizace investice přinese v budoucnu.

Pokud vyjde ČSH kladná lze snadno investici schválit. Naopak pokud vyjde hodnota záporná, investice bude pravděpodobně ztrátová. Při srovnávání více investičních alternativ, pak může vedení při investičním rozhodování preferovat investici s vyšší čistou současnou hodnotou.

### 5.4.3 Nedokončená výroba

Pro zamezení příliš vysoké nedokončené výroby je možné čerpat informace ze analýz odchylek plánů zakázek od skutečnosti.

Podnik nedělá zhodnocení rizika, že projekt skončí se ztrátou. Toto riziko v podniku existuje právě z titulu nedokončené výroby, práce na zakázkách pokračují v čase i v případě, že fakturace probíhá pozdě opožděně. Tato situace může mít reálné opodstatnění z důvodu neplnění termínů dle smlouvy. Podniku pak zůstává v účetnictví nedokončená výroba ve výši skutečně naběhlých vynaložených nákladů a rozpuštění nedokončené výroby proběhne po dokončení zakázky a konečné fakturaci. Riziko, že naběhlé náklady jsou v průběhu času vyšší je třeba sledovat. Důvodem může být špatný odhad časové náročnosti projektu, který je ale zaveden ve smlouvě dle smluvních podmínek. Podnik povinen jej dodržet a v případě nesplnění podmínek mohou nastat sankce za neplnění dodávek dle smlouvy.

#### Návrhy řešení:

- 1) Zvýšení kvalifikace zaměstnanců pro správné určení časové náročnosti projektu. Zaměstnanec by měl být schopen kvalifikovaně spočítat za jak dlouho a v jaké kvalitě je podnik schopen dodat hotový projekt.
- 2) Soustředění se na dokončení jednotlivých etap zakázky či projektu kvůli možné průběžné fakturaci zákazníkovi. Efektivní rozložení pracovních kapacit a logistických procesů dodávek materiálu a služeb.

## 6 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit stav v manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

Manažerské účetnictví vychází z účetnictví finančního a vnitropodnikového, avšak je více orientováno na budoucí aktivity podniku a obsahuje údaje nanejvýš citlivého charakteru s ohledem na možné zneužití těchto údajů konkurencí. Také proto se systémy manažerského účetnictví liší v každém podniku. Hlavním důvodem odlišnosti je ovšem skutečnost, že požadavky na manažerské účetnictví se mohou lišit v závislosti na oboru, stáří podniku a jeho životním cyklu a na strategii, kterou si podnik zvolil.

Každý systém manažerského účetnictví se obecně soustředí na informace o nákladech, výkonech a vztazích mezi podnikovými procesy. Informace poskytované systémem manažerského účetnictví jsou důležité pro manažerská rozhodování, plánování a kontrolu. Data a informace systémem poskytované musí být relevantní a přímo související s danou aktivitou či procesem, musí být včasné a dostatečně flexibilní tak, aby se manažerská rozhodování mohla odehrávat v aktuálním čase.

V diplomové práci bylo rozvedeno současné fungování manažerského systému ve sledovaném podniku zabývajícím se poskytováním služeb v oblasti dopravy a energetiky. Podnik je úspěšný a dynamicky se rozvíjející. Vrcholové vedení podniku soustavně pracuje na investiční a obchodní strategii a k tomu účelně využívá dostupné zdroje. Rovněž systém manažerského účetnictví ve společnosti je poměrně dobře propracován a návrhy na jeho zlepšení se víceméně týkají správného vyhodnocení údajů z něj plynoucích, aplikace kontrolních mechanismů až do nejnižších úrovní řízení podniku a důraz na efektivní rozložení kapacit, zdrojů a kompetencí.

V závěru práce jsou zhodnoceny okruhy týkající se sledování nákladů, tvorby kalkulací, způsobu rozpočtování a rozhodovacích úloh ve společnosti. Pro každý okruh bylo navrženo několik způsobů možných zlepšení.

V oblasti sledování nákladů je doporučeno využít výhod plynoucích ze sledování nákladů dle účelu, jež může společnosti přinést efektivnější způsoby řízení zdrojů určených na výrobu, odbytu a správu. Pomocí účelového členění lze nalézt příčiny neefektivního

vynakládání zdrojů a kapacit. Dále je vhodné sledovat náklady dle závislosti na objemu prováděných výkonů, využití metod kalkulovaných pomocí fixních a variabilních nákladů. Produktivní střediska tak mohou získat informace pro rozhodování o rozvržení pracovních sil.

Možným způsobem úspory nákladů je pak zavedení nákupního plánu a systému souhrnných nákupů za využití množstevních slev.

V oblasti tvorby kalkulací je doporučeno zavést systém vytváření předběžných kalkulací zakázky přímo do nabídkového modulu v účetním systému a zavedení nového procesu ve společnosti pro zhodnocení předběžných a výsledných kalkulací.

V okruhu zhodnocení tvorby rozpočtů středisek a následného řešení odchylek plánů od skutečnosti je pak doporučeno proškolení manažerů na nižších úrovních v řízení zdrojů a kapacit potřebných pro tvorbu výkonů. Dále je doporučeno nezahrnovat do rozpočtu zakázky, u nichž je nízká pravděpodobnost získání objednávky od zákazníka.

V návrzích zlepšení rozhodovacích úloh jsou pak vyjmenována konkrétní doporučení pro cenová rozhodování, investiční rozhodování a přístupů k rizikům plynoucím z vytváření nedokončené výroby.

Celkově lze pro systém manažerského účetnictví společnosti doporučit komplexnější provázání se všemi podnikovými procesy a zvýšení přístupnosti a srozumitelnosti údajů poskytnutými manažerským účetnictvím, tak aby každá úroveň řízení od nejvyšší po nejnižší měla možnost z těchto informací těžit a získat znalosti pro efektivní řízení svěřené části podniku.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura

LAZAR, Jaromír, 2012. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. Manažerské účetnictví. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. Ekonomické řízení podniku. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1996-9.

PETŘÍK, Tomáš, 2007. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). 1. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-648-8.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-087-2.

LŐRINCZOVÁ, Enikő, 2010. Cvičení z manažerského účetnictví. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. ISBN 978-80-213-2055-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-712-4.

MÁČE, Miroslav, 2013. Účetnictví a finanční řízení. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4574-9.

STANĚK, Vladimír, 2003. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. Praha: Grada. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.



RŮČKOVÁ, Petra, 2019. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 6. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-2028-4.

Internetové zdroje

Veřejný rejstřík a Sběrka listin [online], 2019. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2019-06-18]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/>

Index ziskovosti (PI - Profitability Index), 2016. ManagementMania.com [online]. Wilmington (DE), 2011-2013: MANAGEMENTMANIA.COM, 20.05.2016 [cit. 2020-04-03]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/index-ziskovosti>

Čistá současná hodnota (NPV - Net Present Value), 2016. ManagementMania.com [online]. Wilmington (DE) 2011-2016, 28.08.2017 [cit. 2020-03-21]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/cista-soucasna-hodnota>

Vnitřní výnosové procento (IRR - Internal Rate of Return), 2016. ManagementMania.com [online]. Wilmington, DE, 2011-2016, 16.09.2015 [cit. 2020-04-03]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/vnitрни-vynosove-procento>

Vztah finančního, daňového, nákladového a manažerského účetnictví [online], 2019. Praha: ALTAXO SE [cit. 2019-10-31]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/vztah-financniho-danoveho-nakladoveho-a-manazerskeho-ucetnictvi>

Použité související legislativní normy (2020)

Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví [online], 2020. Praha: Verlag Dashöfer, nakladatelství [cit. 2020-02-09]. Dostupné z: [https://www.fulsoft.cz/infozdroje.czu.cz/33/563-1991-sb-zakon-o-ucetnictvi-ve-zneni-ucinnem-k-1-1-2018-uniqueidOhwOuzC33qe\\_hFd\\_-jrpTunXhamyvNI\\_7teTf7ZT6a8CD-vMUnwPlw/#ctx=p2](https://www.fulsoft.cz/infozdroje.czu.cz/33/563-1991-sb-zakon-o-ucetnictvi-ve-zneni-ucinnem-k-1-1-2018-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTunXhamyvNI_7teTf7ZT6a8CD-vMUnwPlw/#ctx=p2)

## 8 Přílohy

Tabulka 5 – Metodika pro tvorbu rozpočtu

<b>METODIKA pro tvorbu ROZPOČTU</b>			
Účet	Název účtu	NEPŘÍMÉ NÁKLADY - REŽIE	PŘÍMÉ NÁKLADY - PROJEKTY/ZAKÁZKY
501	Spotřeba materiálu	Cena včetně dopravy a vstupní technické kontroly.	Cena včetně dopravy a vstupní technické kontroly.
502	Spotřeba energie vč. vodného a stočného	Zohlednit koeficienty nárůstu cen energií na další rok.	El.energie přímo přiřaditelné zakázce (komerční) náklady musí být průkazné, středisko povede evidenci dle příkonu/hodin používání stroje.
511	Opravy a udržování	Opravy a údržba strojního zařízení a vybavení, revize. Ne stavební údržba a údržba a inženýrských sítí.	Opravy a údržba strojního zařízení a vybavení přiřaditelné zakázce.
512	Cestovné	Ano	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
513	Náklady na reprezentaci	Náklady na občerstvení obchodních partnerů, důležitých návštěv, dárky pro významné zákazníky apod.	Ne.
518	Ostatní služby	Ano.	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
521.010	Mzdy	Ano	Ano
521.011	Náhrady za svátek	Náhrady jsou vždy režijní.	Ne.
521.012	Přesčasy bez příplatku	Ano.	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
521.013	Bonusy	Ano	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
521.014	Náhrady za dovolenou	Náhrady jsou vždy režijní.	Ne
521.015	DPP	Ano.	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
521.016	DPČ	Ano.	Ano, dle parametrů zakázky / projektu.
521.0XX		Ostatní mzdy výše neuvedené: zaměstnanců pracujících na režii: (zákonné volno, příplatky, zástup, aj.)	Ostatní mzdy výše neuvedené (zákonné volno, příplatky, zástup, aj.)

<b>524</b>	Zákonné sociální pojištění	Automatický výpočet. Sazba 34%.	Automatický výpočet. Sazba 34%.
<b>527</b>	Zákonné sociální náklady	Hodnota stravenek činí 100 Kč tj. 55 Kč/osoba na HPP a odpracovaný den. Příspěvek na penz.připojištění 500 Kč/osoba na HPP.	Ne.
<b>528</b>	Ostatní sociální náklady	Nedaňové náklady-kafeterie benefity 5 tis/osoba. Účet 528 je vždy nedaňový!	Ne
<b>538</b>	Ostatní daně a poplatky	Produktivní střediska plánují jen poplatky. Daně plánuje výhradně správa.	Produktivní střediska plánují jen poplatky
<b>548</b>	Ostatní provozní náklady	a)pojištění majetku b) zákonné poj.odpovědnosti zaměstnavatele-sumu na účtu 521 vynásobte koeficientem 0,0042)	Členské příspěvky v organizacích, ost.provozní náklady přiřaditelné k projektu/zakázce.
<b>551</b>	Odpisy DHM a DNM	„ČASOVÉ ODPISY“ – režijní odpisy stávajícího majetku budou sděleny. Přičtete hodnotu odpisů schválených, ale dosud nezařazených investic do provozu (z formulářů schválených investic ),vč. zhodnocení.	„VÝKONOVÉ ODPISY“ stávajícího majetku budou sděleny. Přičtete hodnotu odpisů schválených, ale dosud nezařazených investic do provozu (z formulářů schválených investic ),vč. zhodnocení.
<b>568</b>	Ostatní finanční náklady	Bankovní poplatky, platební transakce se zahraničím, pojištění karet.	Ne
<b>581</b>	Změna stavu nedokončené výroby	Ne	Do NV vstupuje správní režie tj. komerční zakázky nebudou v průběhu trvání vykazovat ztrátu ve výši správní režie, HV nedokončených zakázek bude 0,-
<b>811.001</b>	Provozní režie – plánovaná	Ne: PR – náklad.	Automatický výpočet, dle stanoveného % PR z rozvrhové základny.
<b>811.002</b>	Správní režie – plánovaná	Ne: SR – náklad.	Přidělená částka příspěvku na SR.
<b>821.012</b>	VPN – náhrada za svátek	Ne	Automatický výpočet koeficientem 4,867 % z účtu 521.010.
<b>821.044</b>	VPN – náhrada za dovolenou	Ne	Automatický výpočet koeficientem 12,7 % z účtu 521.010.
<b>824.100</b>	SP z náhrad	Ne	Automatický výpočet koeficientem 24,8 % z náhrad (účtů 821.xxx).
<b>824.500</b>	ZP z náhrad	Ne	Automatický výpočet koeficientem 9 % z náhrad (účtů 821.xxx).

<b>848.620</b>	VPN - Zákonné pojištění odpovědnosti	Ne	Automatický výpočet: 4,2 ‰ z účtu 521 (resp.z vyměř.základu na soc.poj.zaměstnance)
<b>851</b>	VP náklady	Nájmy, VP doprava, ostatní práce a služby jiných středisek nepřidatelné zakázce / projektu, např. úklid.	VP náklady přidatelné k zakázce / projektu.
<b>861</b>	VP kooperace - náklady	Ne	VP kooperace na zakázkách/projektech.
<b>601</b>	Tržby za vlastní výrobky	Jen správní střediska. Ne-produktivní střediska.	Ano.
<b>602</b>	Tržby z prodeje služeb	Ano-režijní střediska (např.mzdy a účetnictví poskytované dceřiné spol.)	Ano.
<b>648</b>	Jiné provozní výnosy	Ne. Do skutečnosti nabíhá náhrada škody od pojišťovny.	Ano: Pouze dotace.
<b>911.001</b>	Provozní režie	PR – výnos. Automatický výpočet.	Ne.
<b>921.012</b>	VPV – náhrada za svátek	Automatický výpočet: 4,867 % z účtu 521.010.	Ne
<b>921.044</b>	VPV – náhrada za dovolenou	Automatický výpočet: 12,7 % z účtu 521.010.	Ne
<b>924.100</b>	SP z náhrad	Automatický výpočet 24,8 % z náhrad (účtů 821.xxx).	Ne
<b>924.500</b>	ZP z náhrad	Automatický výpočet: 9 % z náhrad (účtů 821.xxx).	Ne
<b>951</b>	VP výnosy	Středisko technických služeb: VP doprava, úklid. Ostatní práce a služby středisek nepřidatelné zakázce / projektu.	Ne.
<b>961</b>	VP kooperace - výnosy	Ne	VP kooperace - výnosy kooperujícího střediska přidatelné k zakázce/projektu.

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat účetní jednotky*

Příloha č. 1 – Rozvaha společnosti

Minimální závazný výčet informací uvedený podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění p.p.		ROZVAHA v plném rozsahu ke dni : 31.12.2018 ( v celých tisících Kč )		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky			
		IČ		Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště			
		2018-12					
Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min.úč.obd. Netto 4	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3		
	<b>AKTIVA CELKEM</b> (f.02+03+37+78)=f.82	001	1 831 266	403 325	1 427 931	1 133 950	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002					
B.	<b>Stálá aktiva</b> ( f.04+14+27)	003	1 202 182	403 100	799 082	793 412	
B.I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b> (f.05+06+09+10+11)	004	16 214	13 271	2 943	1 254	
B.I.1.	<b>Nehmotné výsledky vývoje</b>	005	1 981		1 981		
B.I.2.	<b>Ocenitelná práva</b> (f.07+08)	006	13 837	12 735	902	1 135	
	B.I.2.1. Software	007	12 654	11 752	902	1 135	
	B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva	008	983	983			
B.I.3.	Goodwill	009					
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	596	536	60	119	
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dl. nehmot. maj. (f.12+13)	011					
	B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012					
	B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013					
B.II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b> (f.15+18+19+20+24)	014	1 158 224	389 829	768 395	765 701	
B.II.1.	<b>Pozemky a stavby</b> (f.16+17)	015	901 649	195 629	706 020	701 541	
	B.II.1.1. Pozemky	016	547 676		547 676	547 753	
	B.II.1.2. Stavby	017	353 973	195 629	158 344	153 788	
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	254 198	194 200	59 998	57 192	
B.II.3.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	019					
B.II.4.	<b>Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</b> (f.21 až 23)	020	193		193	193	
	B.II.4.1. Pěstičské celky trvalých porostů	021					
	B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny	022					
	B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	193		193	193	
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hm. Majetek (f.25+26)	024	2 184		2 184	6 775	
	B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025					
	B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	2 184		2 184	6 775	
B.III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b> (f.28 až 34)	027	27 744		27 744	26 457	
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	27 744		27 744	26 457	
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029					
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	030					
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031					
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032					
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033					
B.III.7.	<b>Ostatní dlouhodobý finanční majetek</b> (f.35+36)	034					
	B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	035					
	B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouh.fin. majetek	036					

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min.úč.obd. Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (f.38+40+72+75)	037	628 057	225	627 832	339 428
C.I.	Zásoby (f.39+40+41+44+45)	038	16 425		16 425	13 125
C.I.1.	Materiál	039	1 064		1 064	1 114
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	17 219		17 219	11 972
C.I.3.	Výrobky a zboží (f.42+43)	041				
C.I.3.1.	Výrobky	042				
C.I.3.2.	Zboží	043				
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	142		142	39
C.II.	Pohledávky (f.47+57+58)	046	395 918	225	395 693	126 407
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky (f.48 až 52)	047				
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048				
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	050				
C.II.1.4.	Odloužená daňová pohledávka	051				
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní (f.53 až 56)	052				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky	053				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobě poskytnuté zálohy	054				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	055				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	056				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky (f.58 až 61)	057	395 918	225	395 693	126 407
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	22 560	225	22 335	21 447
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059				
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	060				
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní (f.62 až 67)	061	373 358		373 358	104 960
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	062				
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
C.II.2.4.3.	Stát daňové pohledávky	064	1 794		1 794	3 214
C.II.2.4.4.	Krátkodobě poskytnuté zálohy	065	310		310	416
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066				
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	371 254		371 254	101 330
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv (f.68 až 71)	068				
C.II.3.1.	Náklady příštích období	069				
C.II.3.2.	Komplexní náklady příštích období	070				
C.II.3.3.	Příjmy příštích období	071				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (f.73+74)	072				
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	073				
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	074				
C.IV.	Peněžní prostředky (f.76+77)	076	213 714		213 714	199 896
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	856		856	859
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	212 858		212 858	199 007
D.	Časové rozlišení aktiv (f.79 až 81)	078	1 017		1 017	1 110
D.1.	Náklady příštích období	079	885		885	1 109
D.2.	Komplexní náklady příštích období	080				
D.3.	Příjmy příštích období	081	332		332	1

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	<b>PASIVA CELKEM</b> (7.83+104-147)-7.001	082	1 427 931	1 133 950
A.	Vlastní kapitál (7.84+88+96+99+102+103)	083	969 248	959 989
A. I.	Základní kapitál (7.85 až 87)	084	750 968	750 968
A. I. 1.	Základní kapitál	085	750 968	750 968
A. I. 1. 1.	Vlastní podíly (-)	086		
A. I. 1. 2.	Změny základního kapitálu	087		
A. II.	Ažio a kapitálové fondy (7.89+90)	088	61 727	60 440
A. II. 1.	Ažio	089		
A. II. 2.	Kapitálové fondy (7.91 až 95)	090	61 727	60 440
	A. II. 2. 1. Ostatní kapitálové fondy	091	76 983	76 983
	A. II. 2. 2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	092	-15 256	-16 543
	A. II. 2. 3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	093		
	A. II. 2. 4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	094		
	A. II. 2. 5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	095		
A. III.	Fondy ze zisku (7.97+98)	096	91 561	84 756
A. III. 1.	Ostatní rezervní fondy	097	11 438	11 973
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	098	80 123	73 683
A. IV.	Výsledek hospodaření min. let (+/-) (7.100 až 101)	099	56 960	56 568
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	56 960	56 568
A. IV. 2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	101		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného úč.období (+/-) (7.01-84 88-96-99-103-105-110-147)-7.55 VZZ	102	8 032	7 257
A. VI.	Režijní výplata o zálohové výplata podílu na zisku (-)	103		
B + C	Cizí zdroje (7.105+110)	104	440 229	160 716
B.	Rezervy (7.106 až 109)	105	9 185	5 184
B. 1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	106		
B. 2.	Rezerva na daň z příjmů	107		
B. 3.	Rezervy podle zvláštních předpisů	108	8 604	1 800
B. 4.	Ostatní rezervy	109	2 581	3 384
C	Závazky (7.111+126+144)	110	431 044	155 532
C. 1.	Dlouhodobé závazky (7.112+115 až 122)	111	24 248	23 177
C. 1. 1.	Vydané dluhopisy (7.113+114)	112		
	C. 1. 1. 1. Vyměnitelné dluhopisy	113		
	C. 1. 1. 2. Ostatní dluhopisy	114		
C. 1. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	115		
C. 1. 3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	116		
C. 1. 4.	Závazky z obchodních vztahů	117		
C. 1. 5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	118		
C. 1. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119		
C. 1. 7.	Závazky - podstatný vliv	120		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
C.I.8.	Odložený daňový závazek	121	24 248	23 177
C.I.9.	Závazky - ostatní (ř.123až 125)	122		
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	123		
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	124		
C.I.9.3.	Jiné závazky	125		
C.II.	Krátkodobé závazky (ř.127+130 až 136)	126	406 796	132 355
C.II.1.	Vydané dluhopisy (ř.128+129)	127		
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	128		
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	129		
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	130		
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	2 058	8 834
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	8 910	10 070
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	133		
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134		
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	135		
C.II.8.	Závazky ostatní (ř.137 až 143)	136	395 828	113 451
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	137		
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	138		
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	139	6 595	20
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	3 942	
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	141	385 219	113 431
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142		
C.II.8.7.	Jiné závazky	143	72	
C.III.	Časové rozlišení pasiv (ř.145+146)	144		
C.III.1.	Výdeje příštích období	145		
C.III.2.	Výnosy příštích období	146		
D.	Časové rozlišení pasiv (ř.148+149)	147	18 454	13 245
D.1.	Výdeje příštích období	148	15 193	13 244
D.2.	Výnosy příštích období	149	3 261	1

Zdroj: Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbirka listin [online], 2019. [cit. 2020-02-20].

Dostupné z: <https://or.justice.cz/>



Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty společnosti

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění p.p.		<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY</b> v plném rozsahu ke dni : 31.12.2018 ( v celých tisících Kč )		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		IČ		Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (zářil se od bydliště)	
		2018-12			
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			běžném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001	115 289	103 868	
II.	Tržby za prodej zboží	002			
A.	Výkonová spotřeba (ř.04 až 06)	003	53 109	58 080	
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	004			
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	005	28 120	25 438	
A.3.	Služby	006	24 989	32 642	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	007	-5 247	-7 319	
C.	Aktivace (-)	008	-223	-3 131	
D.	Osební náklady (ř.10+11)	009	153 376	142 379	
D.1.	Mzdové náklady	010	113 133	105 095	
D.2.	Náklady na soc. zabezpečení, zdrav. poj. a ost. náklady (ř.12+13)	011	40 243	37 284	
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	012	37 595	35 194	
D.2.2.	Ostatní náklady	013	2 648	2 090	
E.	Úpravy hodnot v provozní činnosti (ř.15+18+19)	014	13 721	16 144	
E.1.	Úpravy hodnot dlouhod. nehmot. a hmot. majetku (ř.16+17)	015	13 693	16 113	
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku - invalu	016	13 693	16 113	
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku - dočasné	017			
E.2.	Úpravy hodnot zásob	018			
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	019	28	31	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř.21 až 23)	020	119 068	109 873	
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	021	2 376	11 032	
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	022	87	268	
III.3.	Jiné provozní výnosy	023	116 605	98 573	
F.	Ostatní provozní náklady (ř.25 až 29)	024	9 613	-1 642	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025	1 971	5 525	
F.2.	Prodaný materiál	026	2	1	
F.3.	Daně a poplatky	027	1 378	1 489	
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady přitřích období	028	4 001	-10 881	
F.5.	Jiné provozní náklady	029	2 261	2 224	
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.01+02-03-(-/-07)-08-09-14+20-24)	030	10 008	9 230	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř.32+33)	031	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	032		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	033		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	034		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř.36+37)	035	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	036		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	037		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	038		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40+41)	039	514	214
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná a ovládající osoba	040		29
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	041	514	185
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	042		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř.44+45)	043	0	0
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	044		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	045		
VII.	Ostatní finanční výnosy	046	1 110	3 209
K.	Ostatní finanční náklady	047	1 367	3 256
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31 34+35-38+39-42-43+46-47)	048	257	167
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48)	049	10 265	9 397
L.	Daň z příjmů (ř.51+52)	050	2 233	2 140
L.1.	Daň z příjmů splatná	051	1 161	98
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	052	1 072	2 042
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř.30+48-50)	053	8 032	7 257
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	054		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.63-64)	055	8 032	7 257
*	Čistý obrát za účetní období (L.+II.+III.+IV.+V.+VI.+VII.)	056	235 981	217 164

Zdroj: Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbirka listin [online], 2019. [cit. 2020-02-20].

Dostupné z: <https://or.justice.cz/>