

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Teze diplomové práce**

**Hodnocení vývoje nákladů z hlediska finančního a  
manažerského účetnictví v konkrétním podniku**

**Maria Dobiášová**

© 2015 ČZU v Praze

## **Souhrn**

Teoretická část této diplomové práce se zabývá způsoby organizace finančního a manažerského účetnictví a různým pohledem na sledování nákladů. V části věnující se finančnímu účetnictví jsou popsány zásady účtování na nákladových účtech a rozdělení nákladů na provozní, finanční a mimořádné. Je uvedeno i sledování nákladů z daňového hlediska.

V části, která se zabývá sledováním nákladů v manažerském účetnictví, je popsáno členění nákladů z různých hledisek.

Praktická část práce je zaměřena na sledování vývoje nákladů v konkrétním podniku. Pro aplikaci teoretických poznatků byl zvolen podnik, jehož hlavní činností je poskytování úklidových služeb.

Nejprve je popsán vývoj nákladů z hlediska finančního účetnictví v jednotlivých účtových skupinách za podnik jako celek a pro zjištěný vývoj nákladů jsou hledány příčiny. Dále jsou náklady členěny dle hledisek manažerského účetnictví, je popsán způsob jejich sledování v podniku a pro vývoj nákladů jsou opět zjišťovány příčiny. Obsahem poslední části práce je návrh řešení pro některé z problematických oblastí identifikovaných v předchozí části.

## **Klíčová slova**

Náklady, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, provozní náklady, finanční náklady, daň z příjmů, fixní a variabilní náklady, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, jednicové náklady, režijní náklady, přímé náklady, nepřímé náklady.

## **Cíle a metodika**

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétní společnosti a zhodnocení vývoje nákladů z různých hledisek, formulace problémových oblastí na základě analýzy příčin a návrhy jejich řešení.

Metodika zpracování vychází ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky jsou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce vychází z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení je použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

### **Teoretická východiska**

V teoretické části práce byly náklady popsány jako faktor ovlivňující efektivnost podniku a zdůrazněn význam jejich sledování z různých hledisek. Uspořádaným systémem, který podává přehled o podnikových nákladech, je účetnictví. Způsob uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů jsou v České republice upraveny Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Všeobecnými zásadami pro účtování nákladů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami se zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. Výstupem finančního účetnictví jsou finanční výkazy, které informují o výsledcích hospodářských operací a finanční pozici podniku především pro externí subjekty a slouží pro zjištění základu daně z příjmů. Pro efektivní řízení nákladů je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky a tou je manažerské účetnictví, jehož výstupy jsou určeny pro interní uživatele – řídicí pracovníky a nejsou předmětem mimopodnikové regulace.

### **Zhodnocení a návrhy řešení**

Pro aplikaci teoretických východisek a zhodnocení vývoje nákladů byl zvolen podnik XY, s. r. o., jehož hlavní činností je poskytování úklidových služeb v Praze. Důvodem byla skutečnost, že na trhu úklidových služeb panuje vysoce konkurenční prostředí s velkým převisem nabídky, které neumožňuje zvyšovat ceny služeb a řízení nákladů je pro přežití na trhu nezbytné.

Na spotřebovaných nákupech v podniku má nejvyšší podíl spotřeba materiálu, která v roce 2014 činila 50%. Výše spotřebovaných nákupů od roku 2011 každoročně stoupá, zvýšení

souvisejících výkonů lze tento trend připisat jen zčásti. Prudký nárůst nákladů na úklidový materiál o 33% podnik zaznamenal v roce 2013, kdy došlo ke změně úklidové chemie za ekologickou profesionální chemii, která je dražší, ale při správném ředění k nárůstu nákladů dojít nemělo. V účtové skupině 51 – Služby vykazují nárůst náklady na opravy a udržování, na tom mají podíl i opravy úklidové techniky. Část oprav byla způsobena nesprávnou manipulací a údržbou, na růstu nákladů se odráží i stáří úklidové techniky. Ke snižování nákladů dochází u bankovních poplatků, kdy se podniku daří využívat výhodných balíčků transakcí.

Ke každoročnímu nárůstu dochází i v případě mzdových nákladů. Výrazný je nárůst jednicových mezd, tj. mezd uklízečů. Část nárůstu je způsobena navyšováním výkonů, část je způsobena neustálým tlakem na zvyšování mezd ze strany zaměstnanců, kterému je často vyhověno, protože za stávající výši mzdy není možné na některé pozice zaměstnance sehnat. K nárůstu nákladů dochází i u zásobovací režie. Největší rozdíl byl mezi roky 2012 a 2013, to však bylo způsobeno především tím, že do roku 2012 byl k zásobování využíván již plně odepsaný automobil a do nákladů roku 2012 se nepromítly odpisy vozu. Každoročně vzrůstají i náklady na odbytovou režii – propagaci, jedná se však o pozitivní trend, který podniku přináší nové zakázky. Podrobně jsou v podniku sledovány náklady na úklidový materiál spotřebovaný při úklidu kanceláří a to jak podle jednotlivých objektových vedoucích – středisek, tak i podle jednotlivých zakázek. Náklady jsou vyjadřovány jako podíl z tržby příslušné zakázky, resp. střediska. U většiny středisek dochází meziročně k mírnému nárůstu nákladů v poměru k dosaženým tržbám.

Účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, v 5. kapitole bylo navrženo členění nákladů potřebné pro sestavení účelové výsledovky. Základem bylo analytické členění účtů, které je v některých oblastech velmi podrobné, některé účty však bylo nutno dále rozdělit podle jednotlivých účetních operací.

Z důvodu stárnoucí úklidové techniky dochází ke každoročnímu nárůstu nákladů na opravy. Podnik vlastní dva podlahové mycí automaty, které byly pořízeny v roce 2008 a náklady na opravy těchto strojů činily v roce 2014 více než 29 tis. Kč. Stroje jsou používány pouze na několika zakázkách na úklid garáží a podnik se tuto službu nesnaží rozšiřovat, právě z důvodu poruchovosti strojů. Byl navržen nákup nového vhodného úklidového stroje a byl

vypočítán bod zvratu, který udává, kolik m<sup>2</sup> musí být strojem uklizeno, aby byly uhrazeny fixní náklady.

Sledování nákladů z vnitropodnikového hlediska bylo shledáno nedostatečným. Pro účely této práce bylo nutno za účelem členění nákladů z různých hledisek provést rozčlenění v rámci některých analytických účtů na základě analýzy jednotlivých účetních pohybů v účetním deníku. Ekonomický systém POHODA umožňuje ke každé účetní operaci přiřadit středisko, činnost a zakázku. Tento způsob členění je v současné době používán v agendě vydané faktury a ve skladové evidenci. Podniku bylo doporučeno, aby byly stejným způsobem označovány i náklady. V účetním systému je pak možné sestavit výsledovku dle jednotlivých typů činností i za jednotlivé zakázky.

V podniku nedochází k alokaci režijních nákladů. Doporučeno bylo přiřazování režijních nákladů s použitím rozvrhové základny tržby. Při přiřazení nákladů tímto způsobem jedné ze zakázek na úklid kanceláří bylo zjištěno, že cena, kterou dodavatel za pravidelný úklid platí, náklady nepokrývá. Zvýšení ceny by však zákazníkem nebylo akceptováno, podniku bylo doporučeno orientovat se na úklid domů, který se po sestavení výsledné kalkulace za hlavní typy činností za rok 2014 ukázal jako ziskovější. Jako další možnost bylo podniku navrženo rozšířit po nákupu nového stroje úklid garáží.

Členění nákladů podle různých hledisek a jejich přiřazování jednotlivým činnostem či zakázkám se ukázalo jako nejproblematictější v případě mzdových nákladů. Mzdové náklady vstupují na účet 521 jednou částkou na základě dokladu od externí mzdové účetní. Pro účely této práce bylo jejich členění provedeno na základě interní evidence podniku, což vzhledem k časové náročnosti pro každoměsíční zaúčtování mezd nepřichází v úvahu. V poslední kapitole práce je proto návrh variant řešení zpracování mzdového účetnictví. Požadavkem vedení bylo, aby změnou způsobu zpracování mezd nedošlo ke zvýšení nákladů v porovnání se stávajícím způsobem zpracování. Byly porovnány náklady při zaměstnání pracovníka na pozici mzdového účetního a personalisty a náklady při zaměstnání samostatného účetního. Po porovnání nákladů bylo podniku doporučeno zaměstnání samostatného účetního a zakoupení mzdového software PAMICA, který umožňuje stejné členění jako ekonomický systém POHODA.

## Seznam použitých zdrojů

1. Meritum, kol autorů. *Účetnictví podnikatelů 2014*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 536 s. ISBN 978-80-7478-447-7.
2. SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
3. KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 109 s. ISBN 978-80-739-5301-0.
4. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
5. KRÁL, Bohumil a kol., *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, s. r. o., 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
6. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, PETERA, Petr, *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
7. HORNGREN, Charles a kol. *Financial and Managerial Accounting*. New Jersey: Pearson Education, Inc, 2012. 1320 s. ISBN 978-0-13-249799-2.
8. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2012. str. 280. ISBN 978-80-247-4133-8.
9. KRÁL, Bohumil. *Duální vztah finančního a manažerského účetnictví*. Český finanční a účetní časopis, roč. 1, č. 1. [Online] 2006. [Citace: 11. 06 2015.] [http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vse.cz%2Fpolek%2Fdownload.php%3Fjnl%3Dcfuc%26pdf%3D113.pdf&ei=F1qMVZ7yGcToUsy-scgH&usq=AFQjCNGMyFdHaJA-r\\_yxNXhkAKTQhYb07g&bvm=bv.96782255,d.d24&cad=rja](http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vse.cz%2Fpolek%2Fdownload.php%3Fjnl%3Dcfuc%26pdf%3D113.pdf&ei=F1qMVZ7yGcToUsy-scgH&usq=AFQjCNGMyFdHaJA-r_yxNXhkAKTQhYb07g&bvm=bv.96782255,d.d24&cad=rja).
10. LANDA, Martin a POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, a. s., 2008. str. 198. ISBN 978-80-251-1996-9.
11. CARDOVÁ, Zdenka, CARDA Jindřich. *Pravidla pro vnitropodnikové účetnictví. Daně, účetnictví, práce, práce a mzdy pro profesionály*. [Online] Verlag Dashöfer, 30. 03 2015. [Citace: 16. 09 2015.] Dostupné z: [http://www.du.cz/33/vnitropodnikove-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCz-qNlPmf5xmhkSSI7BKysvA/?uri\\_view\\_type=32](http://www.du.cz/33/vnitropodnikove-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCz-qNlPmf5xmhkSSI7BKysvA/?uri_view_type=32).
12. PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy, 2. vydání*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
13. PODNIKÁTOR. *Pojetí nákladů podle finančního a manažerského účetnictví*. [Online] 2015. [Citace: 11. 06 2015.] Dostupné z WWW:<<http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18288/Pojeti-nakladu-podle-financniho-a-manazerskeho-ucetnictvi>>..
14. Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
15. Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších úprav.

16. CAFIN. *Náklady*. [Online] 2015. [Citace: 05. 06 2015.] Dostupné z WWW:<<http://news.cafin.cz/slovník/naklady>>.
17. HARRISON, W. a kol. *Financial accounting*. New Jersey: Prentice Hall. 2010. 924 s. ISBN: 978-0-13-610886-3.
18. Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele.
19. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0.
20. JINDROVÁ, Blanka. *Daně a účetnictví*. [Online] 26. 04 2014. [Citace: 19. 06 2014.] <http://www.du.cz/33/548-ostatni-provozni-naklady-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40w5qMCiGLOh5og5Ry8Wk9gZA/?query=548&serp=1>.
21. Česko, Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav.
22. Česko. Česká národní rada. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších úprav.
23. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
24. CARDOVÁ, Zdenka. *Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění*. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. [Online] 25. 06 2009. [Citace: 27. 10 2015.] <http://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-ztraty-v-ucelovem-cleneni-uniqueidmRRWSbk196EZY9EEhbhYd21Y1unzW13x6-qUVhrTkj8/?query=v%FDkaz%20zisku%20a%20ztr%E1ty%20v%20FA%E8elov%E9m%20E8len%ECn%ED&serp=1>.
25. BUSINESS CENTER. *Kalkulace nákladů*. [Online] 2015. [Citace: 13. 06 2015.] Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/diskuze/zprava.aspx?id=332763>>.
26. HRADECKÝ, M. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
27. MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Starobní důchody*. [Online] 31. 08 2011. [Citace: 07. 11 2015.] <http://www.mpsv.cz/cs/618>.
28. ISPV. *Aktuální výsledky šetření. Informační systém o průměrném výdělku*. [Online] TREXIMA, spol. s r.o, 2015. [Citace: 12. 11 2015.] <http://www.ispv.cz/cz/Vysledky-setreni/Aktualni.aspx>.
29. STORMWARE. *PAMICA Personalistika a mzdy*. STORMWARE. [Online] STORMWARE, 2014. [Citace: 11. 11 2015.] <http://www.stormware.cz/pamica/porovnani-pohoda-nebo-pamica/#funkcnost>.