

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje
informací v účetní jednotce**

Bc. Lukáš Karban

Vedoucí: Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Lukáš Karban

Podnikání a administrativa

Název práce

Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce

Název anglicky

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Cíle práce

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

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. 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 stran

Klíčová slova

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

Doporučené zdroje informací

Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 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., ŠIŠKA, 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

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

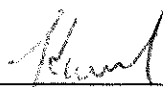
Děkan

V Praze dne 31. 03. 2016

Čestné prohlášení

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

V Novém Bydžově dne 31. 3. 2016



Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval předsedovi představenstva společnosti ZEM, a.s. Ing. Václavu Matouškovi za jeho pomoc a poskytnutí materiálu k diplomové práci. Dále bych rád poděkoval Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D., za její vstřícnost a jasné a přímé vedení, které vedlo k mému zdárnému dokončení diplomové práce.

Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Souhrn

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v účetní jednotce bude hodnoceno v konkrétní zemědělské společnosti s více než dvacetiletou historií. Společnost se zabývá jak rostlinnou tak i živočišnou výrobou a její obrat převyšuje hranici 250 milionů korun českých.

V první části jsou shrnuty poznatky z odborné literatury, zákonných předpisů a částečně i poznatky z mé vlastní praxe. V další části je uvedena charakteristika sledované společnosti včetně vzájemných vztahů mezi jednotlivými typy výrob. Popis procesů jednotlivých výrob je důležitý pro další sledování způsobu využití manažerského účetnictví včetně jeho provázanosti s výrobou jako zdroje informací pro rozhodování.

Na základě těchto kapitol budou popsány a dále hodnoceny způsoby využití manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví bude hodnoceno v oblastech plánování, rozhodování. Dále v oblasti kalkulací, rozdělení nákladů a kódování jednotlivých nákladových položek na konkrétní výkony.

Na závěr jsou zhodnoceny postupy využití manažerského účetnictví ve sledované účetní jednotce a popsána určitá doporučení včetně navržení možných zlepšení.

Summary

Managerial accounting as an information source in the unit of account will be assessed in a particular agricultural company with more than twenty years of history. The company is engaged in both crop and livestock productions and its turnover exceeds the limit of 250 million Czech crowns.

The first section summarizes the findings from the professional literature, legal regulations and partly findings from my own experience too. The characteristic of the monitored company, including the interrelationship among different types of production is shown in the next part. Description of individual production processes is important for further monitoring of the use of management accounting, including its coherence with the production as a source of information for decision making.

On the basis of these chapters managerial accounting use will be described and further evaluated. Managerial accounting will be evaluated in the areas of planning and decision-making. Further, in the area of calculation, cost allocation and coding of individual cost items for specific performances.

At the end procedures of managerial accounting use in the monitored accounting unit are evaluated and some recommendations, including suggestions for possible improvements are described.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy.

Key words: managerial accounting, calculation, calculation table, overhead expense, base of distribution, pricing, budgets, organization of internal accounting, variance analysis, decision-making roles.

Obsah

1	Úvod	- 7 -
2	Cíl a metodika.....	- 9 -
3	Teoretické východisko	- 11 -
3.1	Účetnictví finanční a manažerské	- 11 -
3.1.1	Finanční účetnictví.....	- 11 -
3.1.2	Manažerské účetnictví	- 11 -
3.1.3	Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím	- 11 -
3.2	Vnitropodnikové účetnictví	- 12 -
3.2.1	Jednookruhové účetnictví	- 12 -
3.2.2	Dvouokruhové účetnictví.....	- 13 -
3.3	Odpovědnostní účetnictví	- 13 -
3.3.1	Hlavní cíle odpovědnostního účetnictví.....	- 14 -
3.3.2	Předpoklady účinného fungování odpovědnostního účetnictví	- 14 -
3.4	Organizační struktura.....	- 14 -
3.4.1	Centralizace nebo decentralizace.....	- 15 -
3.5	Hospodářská střediska	- 15 -
3.5.1	Rozpočty hospodářských středisek	- 16 -
3.5.2	Kontrola plnění rozpočtu	- 16 -
3.6	Náklady.....	- 16 -
3.6.1	Vysvětlení pojmu náklady	- 16 -
3.6.2	Důvody vedoucí k identifikaci nákladů	- 17 -
3.6.3	Různá pojetí nákladů	- 17 -
3.6.4	Členění nákladů	- 18 -
3.6.5	Způsob směrování nákladů	- 21 -
3.7	Plánování, rozpočtování.....	- 21 -
3.7.1	Rozpočtová výsledovka	- 22 -
3.7.2	Rozpočtová rozvaha.....	- 23 -
3.7.3	Rozpočet peněžních toků	- 23 -
3.8	Analýza odchylek	- 23 -
3.8.1	Fáze analýzy odchylek.....	- 23 -
3.8.2	Druhy odchylek.....	- 23 -

3.9	Rozhodovací proces (rozhodovací úlohy)	- 24 -
3.9.1	Definice cílů.....	- 24 -
3.9.2	Vypracování různých alternativ.....	- 24 -
3.9.3	Zavedení vybrané alternativy.....	- 25 -
3.9.4	Hodnocení a kontrola.....	- 25 -
3.10	Kalkulace	- 25 -
3.10.1	Vymezení pojmu kalkulace	- 25 -
3.10.2	Rozlišení kalkulací.....	- 25 -
3.10.3	Způsob přiřazování nákladů.....	- 26 -
3.11	Přiřazování nákladů (Alokace)	- 27 -
3.11.1	Alokace	- 27 -
3.11.2	Fáze přiřazování nákladů	- 27 -
3.12	Kalkulační vzorce	- 28 -
3.12.1	Rozdělení	- 28 -
3.13	Možný způsob tvorby kalkulace	- 29 -
4	Vlastní práce	- 31 -
4.1	Charakteristika společnosti	- 31 -
4.2	Organizační struktura.....	- 32 -
4.3	Provoz RV	- 34 -
4.4	Provoz Živočišné výroby	- 35 -
4.5	Ekonomický provoz.....	- 36 -
5	Systém a postavení účetnictví ve sledované účetní jednotce.....	- 38 -
5.1	Postavení finančního účetnictví.....	- 38 -
5.2	Syntetické účty.....	- 38 -
5.3	Analytické účty	- 38 -
5.4	Vnitropodnikové účetnictví	- 39 -
5.4.1	Využití účetních tříd 8 a 9.....	- 39 -
5.4.2	Použití účetních tříd 8 a 9	- 39 -
5.5	Ocenění vnitropodnikových služeb	- 40 -
5.6	Vnitropodniková režie	- 40 -
5.6.1	Časový interval rozpouštění režii.....	- 40 -
5.6.2	Metodika rozpouštění režii	- 41 -
5.6.3	Druhy režii	- 41 -
5.6.4	Vnitropodnikové účtování rozpouštění režii.....	- 41 -

5.6.5	Zobrazení režijních výkonů po rozpuštění.....	- 42 -
5.7	Plánování a rozpočtování.....	- 42 -
5.7.1	Plánování nákladové části rozpočtů.....	- 42 -
5.7.2	Plánování výnosové části rozpočtů.....	- 42 -
5.7.3	Plánování změny stavu vlastních zásob.....	- 43 -
5.7.4	Obhajoba plánů.....	- 43 -
5.7.5	Následné úpravy plánů.....	- 44 -
6	Kalkulace.....	- 45 -
6.1	Vymezení časové řady s podkladových dat.....	- 45 -
6.2	Střediska.....	- 45 -
6.2.1	Rostlinná výroba.....	- 45 -
6.2.2	Živočišná výroba.....	- 46 -
6.2.3	Správa.....	- 46 -
6.3	Výkony.....	- 47 -
6.4	Stroje a zařízení.....	- 47 -
6.4.1	Rozpuštění strojů.....	- 47 -
6.5	Zakázky.....	- 48 -
6.6	Členění nákladů.....	- 48 -
6.6.1	Stanovení skupin nákladů.....	- 49 -
6.6.2	Kalkulační jednotice u pšenice ozimé.....	- 50 -
6.6.3	Kalkulace úplných nákladů pšenice ozimé.....	- 50 -
6.7	Kalkulace pro potřeby vnitropodnikových cen.....	- 51 -
6.7.1	Kalkulace vnitropodnikových cen živočišné výroby.....	- 51 -
6.7.2	Kalkulace vnitropodnikových cen rostlinné výroby.....	- 52 -
7	Způsob evidence a rozvrhování externích nákladů.....	- 54 -
7.1	Oběh dokladů.....	- 54 -
7.2	Pravidla pro oběh dokladů.....	- 55 -
7.3	Identifikace a rozdělení nákladů.....	- 55 -
7.4	Kontrola kódování a možnost změn.....	- 56 -
8	Hodnocení a doporučení.....	- 57 -
8.1	Organizační a řídicí struktura.....	- 57 -
8.2	System účetnictví.....	- 57 -
8.3	Analytické účty.....	- 58 -
8.4	Vnitropodnikové účty 8 a 9.....	- 58 -

8.5	Plány a rozpočty	- 59 -
8.6	Kalkulace	- 59 -
9	Závěr	- 61 -

Seznam tabulek:

Tabulka 1	Kalkulace úplných nákladů pšenice ozimé	- 50 -
Tabulka 2	Kalkulace plánovaných nákladů na přírůstek jalovic.....	- 52 -
Tabulka 3	Kalkulace plánovaných nákladů na pšenici ozimou	- 53 -

Seznam obrázků:

Obrázek 1	Organizační struktura ZEM, a.s.	- 33 -
-----------	--------------------------------------	--------

1 Úvod

Manažerské účetnictví můžeme odvodit od slova manažer. Původ slova manažer nalzáme ve slově řídit. Pro kvalitní způsob řízení je nutné vlastnit dostatek správných a relevantních informací.

Důvodem proč by měla každá společnost vést vedle zákonem daného rozsahu účetnictví i účetnictví manažerské je potřeba správně rozhodovat. Pro správná rozhodnutí musí mít vedení společnosti správné informace.

Informace vyplývající z manažerského účetnictví musí přesně vystihovat a popisovat řešené problémy. Musí být pro vedení společnosti ihned dostupné a hlavně jednoduše čitelné. Čitelné v tom smyslu, že musí poskytovat jak srovnatelná data v čase, ale i srovnatelná data napříč celou výrobní činností společnosti.

Hlavní požadavky na informace plynoucích z manažerského účetnictví jsou tedy: správná informace, ve srozumitelné formě, v požadovaný okamžik, na předem určeném místě a pro předem stanovený okruh osob.

Pro zjednodušení smyslu relevantní informace poskytnuté té správné osobě, ve správný čas a na správném místě, bude rozebrána na banální situaci, kterou může zažít každý z nás. Tou situací je obdržení faktury za spotřebovanou elektrickou energii. Vyúčtování za elektrickou energii pravděpodobně vidí každý z nás alespoň jednou za rok. Tento barevný papír nám dává informaci o částce, kterou máme doplatit, či naopak o částce, kterou můžeme dostat zpět do rodinného rozpočtu. Takto přijatá informace nás může uspokojit v případě, že nám peníze budou vráceny. V opačném případě musíme zjistit důvod a časový úsek, kdy se pro naši domácnost zvýšili náklady na elektrickou energii. Začneme si tedy vést jednoduchou evidenci spotřebovaných kilowatů a časové úseky, za které vznikly. Vedle toho si můžeme vypsát běžící spotřebiče, které jsou v jednotlivých časových úsecích spuštěny. Tato jednoduchá pomůcka nám může přinést výrazné ušetření nákladů. Zjistíme, které spotřebiče nám v kterou denní dobu spotřebovávají podstatnou část elektrické energie. Toto zjištění potom můžeme upravovat využitím časového posunu začátku praní prádla u naší pračky, která jak jsme právě zjistili, obsahuje funkci časového posunu začátku praní. Využijeme tak možnost spustit program praní v čase, kdy je do naší domácí elektrické sítě vpuštěn noční proud.

K velmi podobnému účelu slouží i manažerské účetnictví. Správně nastavené manažerské účetnictví je nám schopno poskytnout podklady, které právě v danou dobu potřebujeme. Je nám

schopno poskytnout podklady pro naše rozhodování. Může nám i poskytnout dostatek informací pro plánování nebo controlling. Jednoduše řečeno je nám šito na míru a patří jenom nám.

2 Cíl a metodika

Cílem diplomové práce je zpracovat teoretické východisko problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací. Získané poznatky budou aplikovány do podmínek konkrétního zemědělského podniku, kde bude analyzován současný stav. Poté budou hodnoceny určité oblasti spojené s možnými problémy. Tyto problémy budou důkladně analyzovány a následně budou navržena určitá opatření ke každé oblasti.

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. 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.

Na základě studia odborné literatury, různých článků a využití poznatků z vlastní praxe je zpracována rešerše k problematice manažerského účetnictví a jejího využití ve sledované účetní jednotce.

Dále je uvedena stručná charakteristika sledované účetní jednotky a to včetně popsání jejích výrobně ekonomických podmínek.

Vlastní práce začíná rozborem účetních metod sledované společnosti. Je zde podrobněji popsáno využití vnitropodnikového účetnictví a to z pohledu jednookruhového, ale i dvouokruhového vnitropodnikového účetnictví.

V následujících odstavcích je popsáno dělení režii, které je v další části rozvedeno na způsob a časové intervaly rozpuštění všech druhů režii.

Správné nakládání s režiemi je důležité pro proces plánování a rozpočtování. Dále je tedy analyzován způsob plánování v rámci sledované účetní jednotky a to včetně obhajoby nebo možností následných úprav plánů.

Určitou odnoží plánování a rozpočtování jsou kalkulace, které tvoří v rámci sledované společnosti jednu z hlavních činností ekonomického provozu. Tvorba kalkulací je popsána a okomentována na konkrétních kalkulacích, jako je kalkulace úplných nákladů pšenice ozimé,

kalkulace přírůstku jalovic, nebo plánované kalkulace na pšenici pro potřeby ocenění výrobků vlastní výroby.

Vymezení podkladů včetně popsání struktury organizační jednotky je podmínkou tvorby kalkulací. Proto před samotnými kalkulacemi jsou popsány způsoby vymezení podkladů pro kalkulace a dále pak byla podrobně identifikována struktura účetní jednotky.

Hlavním podkladem pro tvorbu kalkulace na pšenici ozimou byla určena výkonová výsledovka pšenice ozimé za rok 2014 a to včetně počátečních stavů, které představují nedokončenou výrobu, vytvořenou podzimními pracemi v roce 2013.

Tak aby výkonová výsledovka obsahovala pouze náklady týkající se sledované plodiny v rámci sledovaného období, musela být při kódování nákladů dodržena struktura skládající se z výkonu, střediska, stroje nebo zakázky.

Další kapitola bude věnována samotnému kódování nákladů, které předpokládá znalost problematiky odpovědných osob, jejichž konání prochází určitým kontrolním mechanismem.

Závěr obsahuje určité zhodnocení každé kapitoly. Jsou zde znovu zvýrazněny důležité oblasti, způsob jakým sledovaná jednotka s konkrétní oblastí pracuje. Jsou zde popsány případné nedostatky či z pohledu autora chyby. Těmto nedostatkům a chybám se zde dostává určitých doporučení nebo jenom stručným poznatků.

3 Teoretické východisko

3.1 Účetnictví finanční a manažerské

3.1.1 Finanční účetnictví

Tak jako v ostatních státech kontinentální Evropy i v České republice je účetnictví regulováno státem zastoupeným Ministerstvem financí, jež tuto úlohu plní prostřednictvím legislativy. Základními normami pro regulaci finančního účetnictví podnikatelských subjektů jsou:

- Zákon o účetnictví
- Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
(KOVANICOVA & kolektiv, 1997)

Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (Česko, Vláda)

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že finanční účetnictví je regulováno státem. Data získaná z finančního účetnictví jsou určena nejen pro pracovníky konkrétní firmy, ale jsou určena i široké veřejnosti. Mezi zmiňovanou širokou veřejnost může patřit například finanční správa, český statistický úřad nebo různé bankovními ústavy,

3.1.2 Manažerské účetnictví

Data získaná z manažerského účetnictví mají zejména charakter interní. Je především určeno pro potřebu konkrétní společnosti a to zejména pro pracovníky vedení společnosti nebo samotné majitele. Můžeme dokonce říci, že mají důvěrný charakter a ve většině případů je interpretace závěrů pořízených z manažerského účetnictví směrem ven přímo nežádoucí.

Manažerské účetnictví není (až na výjimky) regulováno státem. Jeho struktura a užití je v kompetenci společnosti. Účetní okruh manažerského účetnictví je tedy vedle okruhu finančního účetnictví relativně samostatný.

Finanční účetnictví může poskytovat informace pro manažerské účetnictví a samozřejmě je tomu i naopak. Tato propojenost znamená, že se oba účetní okruhy prolínají a mohou se vzájemně doplňovat.

3.1.3 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Mezi další rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím patří otázka pravdivosti informací. V manažerském účetnictví se vyžaduje maximální a ničím neupravované pravdivé

informace, protože jen takové informace poskytnou managementu společnosti podklady pro správná rozhodnutí.

U finančního účetnictvím mluvíme o pravdivosti účelové, kde musí být zachována určitá zásada opatrnosti. Toto pojetí je prakticky spojeno s odlišnými zájmy. Kdy zájmem finančního účetnictví z pohledu daní je jejich minimalizace, zatímco z pohledu manažerského účetnictví se většinou mluví o maximalizaci zisku.

3.2 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví má poskytovat údaje pro finanční účetnictví, a to zejména o stavu a změny zásob vlastní výroby, aktivace vlastních výkonů, ocenění výkonů a zásob vytvořených vlastní činností. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje informace o nákladech na výrobky. Sleduje náklady, výnosy a hospodářský výsledek za jednotlivá hospodářská střediska, poskytuje informace pro vnitropodnikové řízení a zajišťuje běžnou kontrolu nákladů.

Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat

- a) v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví, přičemž se využije účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59-Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69-Převodové účty,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama. Účetní jednotka si v tomto případě zvolí i účetní období, pokud jím bude kratší období, než je kalendářní rok,
- c) kombinaci přístupů podle písmen a) a b) (Česko. Ministerstvo financí).

Z výše uvedené právní normy vyplývá, že vnitropodnikové účetnictví je téměř plně v kompetenci účetní jednotky. Ta si může určit jeho rozsah i jednotlivé postupy účtování.

3.2.1 Jednookruhové účetnictví

V jednookruhové soustavě je potřeba společnosti odlišovat různé prvotní náklady řešena využitím analytické evidence. Společnost tedy za syntetický účet 501-Spotřeba materiálu přidává další analytickou evidenci jako například 501-10 Spotřeba nakoupených hnojiv.

V tomto případě pak tedy existuje jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků společnosti.

Základním předpokladem fungování je vytvoření důkladné analytické evidence. Analytická evidence musí splňovat nejen podmínky věcné náplně, kdy jednotlivé účty musí v sobě odrážet přesně specifikované druhy nákladů a výnosů, ale může i zajišťovat určitou odlišitelnost dle organizační struktury společnosti.

Vedle účtů, které jsou v jednookruhové soustavě účetních informací vymezeny jako analytické k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví, se doplňují další účty, které nejsou ve finančním účetnictví pro zobrazení hospodářských transakcí podniku jako celku využívány. Tyto účty slouží pro evidence vnitropodnikových vztahů, které představují interní náklady a výnosy vzniklé uvnitř společnosti, mezi jednotlivými útvary.

Pro vnitropodnikové převody v rámci jednotlivých útvarů v rámci společnosti, kdy společnost potřebuje tyto druhotné náklady a výnosy sledovat, se používají účty 599 a 699, které se musí v rámci účetních operací rovnat.

3.2.2 Dvouokruhové účetnictví

V dvouokruhovém účetnictví se tvoří samostatných účetní okruh. Tento okruh je tvořen v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Vlastní obsahovou náplň uvedených účtových tříd, rozdělení těchto tříd do samostatných účtových skupin a vytvoření jednotlivých syntetických účtů je v plné kompetenci účetní jednotky.

Účetní jednotka si může zvolit i délku účetního období. Jedinou podmínkou je, že délka tohoto období musí být kratší než jeden kalendářní rok.

3.3 Odpovědnostní účetnictví

Odpovědnostně orientované účetnictví je spojeno s promítnutím odpovědnostního principu do organizace účtů nákladového účetnictví. Předpoklady zavedení tohoto způsobu spočívají ve:

- sledování nákladů podle odpovědnosti za spotřebu nákladů,
- sledování předem stanovených nákladů vyjádřených vnitropodnikovými cenami.

V systému odpovědnostního účetnictví jde hlavně o rozdělení účetní jednotky na jednotlivé útvary, nebo hospodářská střediska.

Toto rozdělení umožňuje:

- stanovit hranici nákladů pro konkrétní útvary (hospodářská střediska),
- stanovit hranici nákladů pro konkrétní vedoucí pracovníky,
- přenést odpovědnost za plnění strategických plánů společnosti na jednotlivé útvary.

3.3.1 Hlavní cíle odpovědnostního účetnictví

- vymezení oblastí, které jednotliví pracovníci, resp. útvary mohou svou činností ovlivnit,
- stanovení dílčích úkolů, kterých je potřeba v těchto oblastech dosáhnout,
- na základě způsobu a úrovně jejich splnění pak vyjádření diferencovaného přínosu těchto pracovníků (útvary) k celopodnikovým výsledkům. (KRÁL & kol., 2012)

3.3.2 Předpoklady účinného fungování odpovědnostního účetnictví

Tak aby mohlo odpovědnostní účetnictví plnit své úkoly a mělo tak pro společnost smysl je nutné splnit několik podmínek:

- určit míru pravomocí a odpovědností,
- určení kritérií pro hodnocení,
- stanovení způsobu motivace.

3.4 Organizační struktura

Cílem tvorby organizační struktury je takové uspořádání činností a vztahu v podniku, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. Výsledkem důležitým pro odpovědnostní řízení je pak vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru a výběr těch, které jsou při řízení útvarů důležité. (KRÁL & kol., 2012)

Při tvorbě organizační struktury je nutné brát v úvahu na jedné straně členitost organizačních jednotek podniku a na druhé straně stupně řízení a rozhodovací pravomoc, jednotlivých organizačních jednotek.

Jednotlivé organizační struktury jsou dotvářeny doplňkovými charakteristikami, jako například:

1. Míra centralizace, respektive decentralizace rozhodovací pravomoci organizačních prvků struktur při jejich umístění ve vertikální hierarchii nadřízenosti či podřízenosti.

2. Členitost, respektive počet podřízených organizačních prvků pod vrcholovým managementem (někdy se též označuje jako kritérium rozpětí řízení).

3. Počet hierarchií řízení.

4. Strmost a plochost organizační struktury.

5. Časové trvání, jde v podstatě o to, zda jsou organizační struktury dočasné (například organizační tým, který je určen pouze pro řešení konkrétního úkolu, například zavedení inovovaného výrobku do výroby a na trh), nebo relativně stabilní (dlouhodoběji platné). (CEJTHAMR & DĚDINA, 2010)

3.4.1 Centralizace nebo decentralizace

Problematika decentralizace se v současnosti často spojuje pouze se vztahem vrcholový management – střední management, resp. Management jednotlivých strategických podnikatelských jednotek. (ŠOLJAKOVÁ, 2003)

Decentralizace se využívá zejména v oblasti operativního řízení, která má v kompetenci střední a nižší management společnosti. Zatím co centralizované řízení se využívá spíše na úrovni top managementu a ve většině případů je využíván pro strategické řízení.

Pro zvyšování podílu decentralizovaného řízení v současnosti zejména hovoří nutnost rychlých operativních rozhodnutí. U těchto rozhodnutí je nucen management okamžitě reagovat na vzniklé problémy a situace. Případný dlouhodobější proces schvalování by vedl k velkým problémům s řešením aktuální situace.

Dalším důvodem pro posilování kompetencí středního managementu je vysoký stupeň znalostí konkrétní problematice oblasti, která tak dovoluje přijmout rychlá a správná rozhodnutí.

Proti zvyšování decentralizace mohou hovořit problémy související s rizikem nekonzistence cílů vnitropodnikového útvaru a cílů podniku. Manažeři střední úrovně řízení často preferují krátkodobé úspěchy před dlouhodobým rozvojem útvaru, a proto se zaměřují na aktivity, které krátkodobě zlepší výsledek, a naopak podceňují aktivity, které mohou být přínosné z dlouhodobého hlediska. (ŠOLJAKOVÁ, 2003)

3.5 Hospodářská střediska

Hospodářská střediska jsou samostatně hospodařící vnitropodnikové útvary, které jsou přesně identifikované, tak aby jim bylo možné přiřadit náklady, výnosy a v některých případech i závazky a pohledávky.

Hospodářská střediska:

- sledují vlastní náklady a výnosy a vytváří tak svůj vlastní výsledek hospodaření,
- mají předem stanoveny svůj plán,
- mohou si sestavovat vlastní plán hospodaření,
- musí být schopny přepočítávat svoje náklady či výnosy na jednotlivé jednotky (výrobky, peníze, počet pracovníků).

Nejčastější typy hospodářských středisek:

- výrobní střediska (hlavní výroby, pomocné výroby, vedlejší výroby),
- zásobovací střediska,
- správní střediska,
- odbytová střediska.

3.5.1 Rozpočty hospodářských středisek

Hospodářská střediska si ve většině případů sestavují svůj vlastní rozpočet. V tomto rozpočtu plánují předpokládané náklady a předpokládané výnosy. Při sestavování rozpočtu se vychází z plánované výroby jednotlivých výrobků, a to v konkrétních měrných jednotkách.

Hlavním kritériem při sestavování jednotlivých plánů je celkový plán společnosti, který se sestavuje na základě strategického plánu na konkrétní časový horizont, kterým může být například měsíc nebo i hospodářský rok.

Z celkového plánu je potom hospodářskému středisku předělena jemu odpovídající část, kterou hospodářské středisko rozměňuje na jeho konkrétní podmínky.

3.5.2 Kontrola plnění rozpočtu

Kontrola plnění rozpočtu hospodářského střediska probíhá na základě porovnávání skutečných a rozpočtem stanovených nákladů a výnosů. Provádí se po ukončení předem stanoveného časového období. Pokud jsou při kontrole zjištěny odlišnosti, je nutné najít důvody vedoucí k nedodržení plánu.

3.6 Náklady

3.6.1 Vysvětlení pojmu náklady

Pro užší vymezení pojmu náklady můžeme použít několik různých definic, které vyjadřují různé pohledy a různá pojetí nákladů:

1. Pojem náklady můžeme definovat jako snížení našich zdrojů. Toto snížení se projevuje snížením našich finančních prostředků. Toto snížení finančních prostředků se může projevit okamžitě nebo v jiném časovém období a to v minulosti nebo i budoucnosti.
2. Náklad můžeme specifikovat jako zvýšení našich závazků, či naopak snížení našich pohledávek.

3. Náklady patří do hospodářsky působivých operací. Takové operace nepřímo ovlivňují vlastní kapitál a to prostřednictvím zisku, nebo naopak ztráty.
4. Z hlediska užšího – účetního – jsou za náklady považovány veškeré reálně vynaložené náklady, jejichž pohyb je zanesen v účetních knihách. Jsou to tzv. explicitní náklady. Ekonomické pojetí nákladů je širší, ekonomové berou v úvahu nejen náklady explicitní ale i náklady implicitní. Implicitní náklady jsou náklady, které firma reálně neplatí. Jejich existence je založena na principu alternativních nákladů neboli nákladů obětované příležitosti. Implicitní náklady představují výnosy, o něž firma přichází tím, že užívá omezené zdroje právě určitým a nikoliv jiným způsobem (SOUKUPOVÁ & kolektiv, 2010).
5. Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv a přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.

V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností (KRÁL & kol., 2012).

3.6.2 Důvody vedoucí k identifikaci nákladů

- znalost nákladů umožňuje analyzovat a hodnotit hospodárnost jednotlivých výrob,
- východisko pro zjišťování hospodářského výsledku,
- rozhodování o budoucím podnikovém dění,
- informace o možnosti uplatnění na trhu dosažením konkurenceschopných nákladů,
- prostor pro vytváření motivačních vazeb pracovníků,
- informace pro řízení podniku a vnitropodnikových útvarů,
- podklad pro stanovení optimální ceny. (Rosochatecká & kolektiv, 2012)

3.6.3 Různá pojetí nákladů

Obecné pojetí nákladů

Náklady jsou měřeny v penězích a jejich výdej je uskutečněn na základě konkrétní aktivity, která musí splňovat podmínku účelovosti a účelnosti.

Účelovost – je přesně definován pro jaký účel (ekonomickou aktivitu) je výdej uskutečněn (příčinný vztah). Je vyjádřena ekonomickým prospěchem.

Účelnost – je splněn předpoklad hospodárnosti a návratnosti vynaložení finančních prostředků. Účelnost je vyjádřena kritériem racionality vynaložení nákladů.

Ekonomické pojetí nákladů

Takto charakterizovány jsou náklady, které představují náklady obětované příležitosti (oportunitní náklady). Tyto náklady vyjadřují maximální zisk, který lze získat při vynaložení prostředků na určitou činnost při nejlepší zvolené variantě. Toto pojetí je využíváno zejména při výběru ekonomické varianty a souvisí tak úzce s procesy rozhodování. (KRÁL & kol., 2012)

Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů je posuzováno jako vydání konkrétních finančních prostředků na určitou aktivitu a proti tomu je posuzován jeho finanční přínos. Ekonomická aktivita, na kterou byl výdej peněz uskutečněn, musí splňovat podmínku reálného výdeje peněz. Finanční pojetí nákladů je ovlivněno finančním účetnictvím, které je charakterizováno jako uzavřený systém, jehož vymezení je určeno účetními zásadami.

Manažerské (hodnotové) pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů je spojováno s pohledem manažerského účetnictví na určitý náklad. V hodnotovém pojetí jsou zahrnuty do nákladů i takové faktory, které nemají ekvivalent výdeje peněz, ale souvisí s konkrétní aktivitou a jejími výsledky. Hodnotové vyjádření nákladů kromě finančního pojetí nákladů obsahuje i náklady, které se ve finančním účetnictví nevykazují, nebo se vykazují v jiné výši. Změna výše nákladů může například souviset s časovým posunem při posuzování nákladů nebo zahrnování nákladů, které nemají konkrétní finanční vyjádření. Hodnotové pojetí nákladů patří k manažerskému účetnictví, které je charakterizováno jako systém otevřený.

3.6.4 Členění nákladů

Různá hlediska členění nákladů musí podávat vždy zásadní odpověď na otázku, z jaké příčiny náklad vznikl. Dále musí podávat informaci o období, v které vznikl a místě kde náklad vznikl.

Druhové členění nákladů

Do druhově členěných nákladů patří takové náklady, které vznikají společnosti při její podnikatelské činnosti. Jedná se o náklady prvotní a externí. Prvotní náklady můžeme charakterizovat jako náklady, která vznikají přímo v souvislosti s konkrétním výkonem, kdy je tento náklad zobrazen okamžitě (časově se nerozlišuje). Externí náklad je takový, který vzniká

mimo společnost a je nám tedy poskytován dodavatelem a to jak ve formě výrobku tak i ve formou služby.

Druhé členění nákladů je základem pro členění ve finančním účetnictví. Toto členění je podrobněji uváděno v účtové osnově a je základem pro tvorbu výkazu zisku a ztrát.

Pro účely výkazu zisku a ztrát se náklady podle druhového členění rozdělují na tři skupiny, kdy ke každé skupině nákladů patří i stejná skupina výnosů. Rozdíl mezi jednotlivými náklady a výnosy pak tvoří zisk.

Členění nákladů pro potřeby výkazu zisku a ztrát:

- provozní náklady – patří sem především náklady, které se v rámci společnosti často opakují a dále přímo souvisí s výrobou. Jako příklad můžeme uvést: Spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady. Do provozních nákladů patří i náklady, která v rámci společnosti nejsou tak častá, avšak mají přímou souvislost s činností společnosti. Jako příklad můžeme uvést zůstatkovou cenu prodaného hmotného majetku,
- finanční náklady – do této skupiny patří náklady spojené s finančními operacemi. Jako příklad můžeme uvést: placené úroky z úvěru, placené poplatky za vedení účtu,
- mimořádné náklady – do mimořádných nákladů patří takové náklady, které jsou pro firmu mimořádnou událostí. Představují náklady vzniklé z mimořádných událostí (např. manka a škody na materiálu).

-

Účelové členění nákladů

Toto členění nám zajišťuje identifikaci příčiny vzniku nákladů. Dále nám umožňuje zjistit osobu zodpovědnou za vznik nákladu, nebo případně objekt, který se vznikem nákladů souvisí.

Účelové členění nákladů je hlavním nositelem informace o vzniku nákladu, která pak má nezastupitelný význam při zjišťování hospodárnosti konkrétních činností a to na všech organizačních úrovních.

Účelově členěné náklady se dále člení na:

- Náklady přímé a nepřímé
- Náklady jednicové a režijní

Náklady přímé – jsou náklady, které mají přímo souvislost s konkrétním výkonem. Jsou tedy jasně a jednoduše identifikovatelné.

Náklady nepřímé – tyto náklady souvisí s výrobou několika výkonů. Nelze u nich jednoduchým způsobem zjistit přímou souvislost s konkrétním výkonem.

Náklady jednicové – sem patří náklady, které mají přímou souvislost s konkrétní kalkulační jednicí, lze je tedy ihned identifikovat.

Náklady režijní – tyto náklady souvisí s určitou skupinou výroby. Do této skupiny patří několik výrob, které mají společný znak. Na základě společného znaku tak patří do určité skupiny, na které se pak vážou režijní náklady.

Kalkulační členění nákladů

Toto členění nám dává jasnou informaci, na jaký výkon byl konkrétní náklad vynaložen. Kalkulační členění je pro společnost rozhodující při zjišťování rentability jednotlivých výrobků nebo služeb.

Pro manažerské účetnictví je právě kalkulační členění to nejdůležitější, protože dává přesné informace o nákladovosti konkrétního výkonu.

Dle způsobu přiřazení můžeme náklady dle tohoto členění rozdělit na:

- přímé náklady – přímo souvisí s konkrétní výrobní činností,
- nepřímé náklady – souvisí s více výrobních činností.

Další členění nákladů využívané v manažerském účetnictví

- **Fixní náklady** – tyto náklady mají stále stejnou výši. Jejich výše není ovlivňována objemem výroby (např. platy manažerů, nájemné).
- **Variabilní náklady** – výše těchto nákladů se mění. Jejich výše je přímo ovlivňována objemem výroby (např. spotřeba energie, spotřeba materiálu určeného k výrobě).
- **Prvotní náklady** – ty náklady jsou spojeny přímo s výrobou. Jsou zpravidla externí, vznikají tedy ze vztahu společnosti k jejím okolí.
- **Druhotné náklady** – náklady kalkulované na vlastní výkony, které pak vstupují do ceny finálního výkonu. Tyto náklady jsou účtovány ve vnitropodnikovém účetnictví.
- **Utopené náklady** – jsou náklady, které již byly vynaloženy a již je nelze žádným způsobem vrátit zpět.

Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Toto členění nevychází z reálných nákladů daných variant, ale z nákladů odhadovaných zvažovaných variant. Základem porovnatelnosti variant je právě posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které naopak zůstanou stejné. (KARBAN, 2014)

- **Relevantní náklady** – výše a rozložení těchto nákladů se bude měnit s různými variantami výroby.
- **Irelevantní náklady** – výše a rozložení těchto nákladů se nemění s různými variantami výroby.
- **Ovlivnitelné náklady** – vznik těchto nákladů je ovlivněn variantami výroby.
- **Neovlivnitelné náklady** – vznik těchto nákladů není ovlivněn variantou výroby.
- **Oportunitní náklady** – náklady obětované příležitosti. Tyto náklady představují částku peněz, která je ztracena, když zdroje nejsou použity pro nejlepší možnou variantu. (SYNEK & kolektiv, 2007)
- **Náklady vázané k rozhodnutí** – tyto náklady představují možné budoucí výdaje související s konkrétním rozhodnutím.

3.6.5 Způsob směřování nákladů

Správné směřování nákladů přímo souvisí s principem účelovosti. Tento proces nám zabezpečuje správné přiřazení nákladů na konkrétní výkony, které byly jejich příčinou. Jedná se tedy o identifikaci příčiny vzniku nákladu.

U plánovaných nákladů je identifikace příčiny velmi jednoduchá, protože koresponduje s již zanesenými parametry.

U neplánovaných nákladů je však nutné přesně identifikovat, za jakým účelem vznikly. A dle účelu je správně přiřadit k jednotlivým výkonům.

3.7 Plánování, rozpočtování

Vedle kontroly, tvorby manažerských rozhodnutí a ocenění firemní výkonnosti je plánování (planning) hlavním úkolem manažerského účetnictví. Z těchto důvodů je nezbytné, aby manažerský účetní i jeho klienti-manažeři všech úrovní znali podstatu plánování i jeho důležitost pro firmu a její efektivní řízení a zároveň uměli prakticky používat a aplikovat všech související techniky této činnosti (PETŘÍK, 2007).

Cílem plánování nebo rozpočtování je převod našeho očekávání do číselných údajů, a to dle našich vlastních potřeb a požadavků vedení společnosti.

Vlastní proces plánování se odehrává mezi jednotlivými hospodářskými středisky a strategickým plánem celé společnosti jako celku.

Hospodářská střediska plánují očekávané výnosy a náklady dle předem stanovených kritérií. Vedení společnosti určí jednotlivým střediskům hlavní kritéria, které pak musí hospodářská střediska převést do plánování svých výnosů a nákladů.

Kritéria stanovených nákladů a výnosů jsou zpravidla vedením firmy měněna. Tyto změny mají tendenci navyšovat výnosy a naopak snižovat náklady.

Finálová kritéria výnosů a nákladů jsou výsledkem dohadovacího procesu mezi vedoucími hospodářských středisek a vedením společnosti. Proces tohoto dohadování je velmi náročný a je ukončen ve chvíli, kdy se najde kompromis mezi požadavky vedení společnosti a určitou hladinou splnitelnosti, která je dle názoru vedoucího střediska reálná, a tím i splnitelná.

Dohoda o výši výnosů a nákladů je tedy dovršena ve chvíli, kdy je nalezen určitý konsensus, mezi požadavky vedením společnosti, vycházejícím ze strategického plánu a míry splnitelnosti ze strany jednotlivých hospodářských středisek.

Jakkoli je celý systém charakteristický snahou o systémovou naturálně hodnotovou integraci jednotlivých oblastí, které jsou rozpočtovány odděleně, je třeba zdůraznit, že páteří celého systému jsou hodnotové cíle firmy. Ty jsou specifikovány ve třech základních rozpočtech. A to rozpočtovou výsledkovkou, rozpočtovou rozvahou a rozpočtem peněžních toků. (KRÁL & kol., 2012)

3.7.1 Rozpočtová výsledovka

Zisk nebo ztráta je základním kritériem pro sestavování rozpočtu. Plánovaný výsledek je na jedné straně tvoře výnosy, kterou jsou odvozeny od prodejních a výrobních plánů. Proti tomu do výsledovky vstupují tři typy rozpočtu nákladů.

- Rozpočet jednicových nákladů
- Rozpočet přímých nákladů
- Rozpočet režijních nákladů

Členění nákladů bylo již popsáno v bodě 4.6.4.

3.7.2 Rozpočtová rozvaha

Podoba rozpočtové rozvahy se může v některých případech velmi významně lišit od rozvahy využívané ve finančním účetnictví. Tento rozdíl vychází ze skutečnosti, že pro plánování některých složek rozvahy je spíše využíván rozpočet peněžních toků. Spíše než vyčíslení obrátů je nutné vyčíslit budoucí potřebu peněžních prostředků. Toto je zřejmě zejména u plánování pohybu oběžného majetku.

Naproti tomu může být rozpočtová rozvaha velmi důkladně propracována a členěna v otázkách pořízení dlouhodobých aktiv. Kdy hlavním kritériem je nutnost členění na pořízení z vlastních zdrojů a pořízení dlouhodobého majetku ze zdrojů cizích.

3.7.3 Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků plní zpravidla dvě základní funkce - využívá se jako nástroj řízení solventnosti a likvidity a jako informační podklad řízení koordinačních vztahů mezi základními sférami (aktivitami), které jsou zdrojem tvorby finančních prostředků a jejich racionálního umístění (rozdělení). (KRÁL & kol., 2012)

3.8 Analýza odchylek

Odchytky v obecném slova smyslu znamenají rozdíl mezi skutečností a porovnávanou hodnotou. Tato hodnota vychází převážně z plánů. Pro manažerské účetnictví je analýza odchylek velmi důležitou součástí, využívaná v těchto oblastech:

- Kalkulace
- Rozpočetnictví (plánování)
- Odpovědnostní řízení

3.8.1 Fáze analýzy odchylek

1. Stanovení standardů – standard představuje námi požadovanou hodnotu
2. Určení skutečné hodnoty – tato hodnota je určena manažerským účetnictvím
3. Zjištění odchylky mezi standardem a skutečnou hodnotou – rozdíl může být vyčíslen jak v peněžních tak i naturálních hodnotách
4. Sumarizace závěrů – pojmenování důvodů vzniku odchylek
5. Přijetí opatření

3.8.2 Druhy odchylek

- Odchylna prodejní ceny

- Odchylka fixních nákladů
- Odchylka variabilních nákladů
- Odchylka objemů výroby
- Odchylka objemu prodeje

Sledování odchylek je v plné kompetenci vedení každé společnosti. Každá společnost si tedy může určit, jaké odchylky jsou pro ni prioritní, jakým odchylkám se bude věnovat a jakou důležitou každému sledování hodnocení přidělí.

3.9 Rozhodovací proces (rozhodovací úlohy)

Úloha manažerského účetnictví je spojena především s dodáváním správných informací relevantním uživatelům – manažerů ve správný čas! Tyto informace jsou pak využity pro tvorbu vhodných a účinných manažerských rozhodnutí. (PETŘÍK, 2007)

Vlastní proces rozhodování lze rozdělit do těchto etap:

- Definice cílů
- Vypracování různých alternativ
- Zhodnocení vypracovaných alternativ
- Výběr alternativy a její uskutečnění

3.9.1 Definice cílů

Veškeré cíle by měli být v rámci společnosti stanoveny vlastním strategickým plánem. Tento strategický plán by tedy měl obsahovat i jednotlivé cíle. Cíle musí být stanoveny tak, aby se vzájemně nevylučovaly, byly velmi dobře měřitelné, přesně definované a hlavně by měli být reálné.

3.9.2 Vypracování různých alternativ

Každého cíle je možné dosáhnout více variantami. Proto je důležité, aby tyto varianty byly popsány a bylo tak možné provést mezi nimi samotný výběr. Aby mohl být proveden správný výběr, je nutné, aby sestavení jednotlivých variant probíhalo na stejném logickém principu. Obdobný model sestavení jednotlivých alternativ pak zaručuje určitou porovnatelnost všech alternativ.

3.9.2.1 Zhodnocení alternativ

Výše zmiňovaný postup vypracování pak umožňuje managementu společnosti správně vyhodnotit jednotlivé varianty. Každá alternativa k plnění stanovených cílů pak prochází

hodnocením dle předem stanovených kritérií. Tato kritéria jsou představována jednotlivými požadavky strategického plánu.

3.9.3 Zavedení vybrané alternativy

Po samotném výběru alternativy přichází na řadu její zavedení do praxe. Tomuto zavedení předchází vypracování plánu implementace. Tento plán obsahuje jednotlivé kroky, včetně stanovení odpovědnosti a určení kompetencí.

3.9.4 Hodnocení a kontrola

Po skončení, ale i v průběhu plnění stanovených cílů je velmi důležitou součástí kontrolní proces. Tento proces zabezpečí plnění cílů a pomáhá včas odhalit úskalí nebo nepřesnosti v plnění plánů. Hodnocení by mělo být prováděno nezávisle a dle předem stanovených parametrů.

3.10 Kalkulace

3.10.1 Vymezení pojmu kalkulace

V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jiné naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. (KRÁL & kol., 2012)

Samotnou kalkulaci můžeme specifikovat jako proces, který vede ke stanovení nákladů na sledovaný výrobek, práci nebo službu. Výrobek, práce nebo služba je v rámci kalkulační jednotky určena jednotkou kalkulační – kalkulační jednotky.

Pojem kalkulační jednotky vyjadřuje určitý výrobek, službu nebo práci vymezenou smlouvenou jednotkou, kterou může být například hektar, tuna, hodinová práce.

3.10.2 Rozlišení kalkulací

Rozdělení kalkulace podle doby jejich realizace, tedy z časového hlediska je nejzákladnější dělení kalkulací. Z tohoto hlediska rozlišujeme:

- Kalkulace předběžné (ex ante)
- Kalkulace výsledné (ex post)

Předběžné kalkulace dále členíme na plánované a operativní neboli průběžné. Kalkulace pro potřeby plánů se tvoří před začátkem samotného procesu výroby. Jejich účelem je stanovení

plánované ceny výkonu. Tyto ceny tvoří podklad pro tvorbu plánů, cenových nabídek nebo pro tvorbu vnitropodnikových ceníků.

Operativní kalkulace jsou tvořeny již v průběhu samotného procesu výroby. Tyto kalkulace slouží ke zpřesňování již hotových plánových kalkulací. Dále jsou určeny jako podklad pro další rozhodování o způsobu výroby. V neposlední řadě slouží jako podklad pro kontroly plnění plánů.

Podle typu výroby, organizace výrobního procesu a opakovanosti výroby rozlišujeme kalkulaci zakázkovou (kusová a malosériová výroba), normovou (hromadná výroba), postupnou (fázovou), bez polotovarovou a polotovarovou. Podle metody rozvrhování režijních nákladů se tradičně rozlišují dva postupy, kalkulace dělením a kalkulace přírážková (FIALOVÁ & JELEN, 1991).

3.10.3 Způsob přiřazování nákladů

Před samotným procesem přidělování nákladů je důležité zodpovědět dvě základní otázky. První otázkou je jakým způsobem přiřazovat náklady a druhou otázkou, která doplňuje první, je zda a jakým způsobem přiřazovat režijní náklady.

Přiřazování přímých nákladů souvisí se samotným členěním nákladů, toto členění bylo blíže specifikováno v předchozích kapitolách.

Přiřazování nepřímých nákladů již sebou přináší určitá specifika. Tato specifika souvisí s nutností rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé výkony. Pro rozdělení se využívají tyto způsoby:

- Prosté dělení – tato metoda s využívá při nákladech, které jsou spojeny s jedním druhem výkonu. Kdy tyto výkony jsou stejně nákladově náročné.
- Dělení s poměrovými čísly – touto metodou se náklady rozdělují na jednotlivé kalkulační jednice dle jejich náročnosti.
- Přírážka sumační - veškeré nepřímé náklady se rozvrhují podle stejného klíče rozdělení, předpokladem je stejný způsob vstupu různých režijních nákladů do jednotlivých výkonů.
- Přírážka diferencovaná - metoda se používá u nepřímých nákladů. Proti sumační metodě je zásadní rozdíl v tom, že se pro různé nepřímé náklady používají různé klíče rozdělení. (KRÁL & kol., 2012)

V současnosti je u většiny společností pro rozvrhování nepřímých nákladů využívána metoda diferencované přírážky. Příčinnou souvislost pro využití této metody můžeme nalézt ve skutečnosti, že nelze bagatelizovat všechny nepřímé náklady.

Nepřímé náklady se tedy rozdělují dle různých rozvrhových základů. Rozvrhové základny rozdělujeme na základny naturální a peněžní. U naturálních základů je přírážka představující nepřímé náklady vyjadřována v peněžních jednotkách (Kč). U peněžních základů je vypočtená přírážka vyjádřena v %.

3.11 Přiřazování nákladů (Alokace)

3.11.1 Alokace

Nejobecnějším cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantních. Nejdůležitější zásada, kterou je třeba v této souvislosti respektovat, zní velice jednoduše: neexistuje univerzální správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. (KRÁL & kol., 2012)

Pro alokaci nákladů není tedy nejdůležitější správně přidělit náklad určitému výkonu, ale pro konkrétní přiřazení nalézat logické a obhajitelné vysvětlení. Neexistuje tedy jakýkoliv univerzální klíč pro přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, ale existuje správné rozhodnutí proč toto přidělení nákladů takto provést.

Pokud tedy není možné stanovit správný postup, musíme si odpovědět na následující otázky:

- Využíváme ekonomické zdroje správným způsobem.
- Jak vysoké byly, jsou nebo budou náklady na naše výkony.
- Je správně nastavena zainteresovanost zaměstnanců v otázce výše nákladů.
- Jak nastavit cenovou hladinu dokončených i rozpracovaných výkonů.

3.11.2 Fáze přiřazování nákladů

1. Přiřazení přímých nákladů

V této fázi se zjednodušeně řečeno nachází přímá souvislost mezi jednotlivými náklady a jednotlivými kalkulačními jednicemi.

2. Určení souvislosti nepřímými náklady a jednotlivými výkony

V této fázi se hledá nepřímá souvislost jednotlivých nákladů a konkrétní kalkulační jednice.

3. Přerozdělení nepřímých nákladů

V této fázi vyjadřujeme podíl rozdělení nepřímého nákladu na jednotlivé výkony.
(KRÁL & kol., 2012)

3.12 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec nelze chápat jako přesně stanovený vzorec s neměnnou formou chování. Kalkulační vzorec v sobě musí obsahovat prvky, které se mění pro aktuální potřeby rozhodování. Různé společnosti mohou mít i různé kalkulační vzorce, které přesně odpovídají jejím potřebám. Ani vzorec v konkrétní společnosti nemusí být neměnný, ale může se obměňovat dle potřeb konkrétních manažerských rozhodnutí.

3.12.1 Rozdělení

Základní rozdělení kalkulačních vzorců:

- Orientované na stanovení nákladovosti na jednotlivé výkony.

Používá se při měření nákladovosti homogenních výkonů. Takových výkonů, které mají stejné vlastnosti nebo složení. Typickým příkladem je zemědělská prvovýroba, která produkuje například pšenici.

- Orientované na odhadování ziskovosti jednotlivých výkonů

Používá se u nehomogenních i homogenních výkonů.

Další členění:

- Retrográdní kalkulační vzorec – jedná se o tzv. rozdílový vzorec. Jeho výpočet vychází z rozdílu základní ceny výrobku poníženou o cenová zvýhodnění a slev.
- Vzorce oddělující fixní a variabilní náklady.
- Dynamická kalkulace – člení náklady na přímé a nepřímé v závislosti na fáze výrobního procesu.
- Kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů – fixní náklady jsou rozděleny dle stupně jejich vzniku (výroba, obchodní úsek, správa).
- Kalkulace relevantních nákladů – náklady jsou dále členěny dle času jejich vzniku.

(KRÁL & kol., 2012)

3.13 Možný způsob tvorby kalkulace

Z výše uvedených poznatků lze sestavit určitý postup přípravy a tvorby kalkulace. Tento postup potom může být i aplikován při kontrole a hodnocení sledování nákladů a tvorby kalkulace.

1. Vytvoření kalkulační účtové osnovy

Základ kalkulační účtové osnovy tvoří účtová osnova, využívaná v konkrétním podniku. Z této účetní osnovy se použijí zejména tyto účty:

- Celá účtová třída 5 Náklady
- Část účtové třídy 6 Výnosy a to některé účty změny stavu výrobků
- Celá účtová třída 8 Vnitropodnikové náklady
- Celá účtová třída 9 Vnitropodnikové výnosy
- Část účtové třídy 7 Podrozvahové účty – účty, na kterých se eviduje například půjčený majetek, který používám ve výrobě a má své vnitropodnikové ocenění.

2. Zařazení jednotlivých nákladových účtů dle členění nákladů

Na základě správného zařazení všech nákladů bude možné sledovat tyto náklady jednotlivě i ve skupinách, dle jejich příslušnosti.

3. Znázornění stromové struktury nákladů a vyčlenění konkrétního výkonu

Tento bod je nutný pro pochopení struktury nákladů a jejich příslušnosti k jednotlivým výkonům.

4. Vymezení kalkulačních jednic

Stanovení jednotlivých výkonů, jejichž náklad a ziskovost chceme sledovat včetně určení jednotky, ve které bude kalkulace výkonu vykazována.

5. Stanovení rozvrhových základů a klíčů pro rozdělování nepřímých nákladů

Návrh kalkulace musí obsahovat i způsob, jakým budou rozdělovány náklady, které nemají přímou souvislost s jedním konkrétním výkonem. Tak aby nedocházelo k poškození, nebo naopak zvýhodňování jednotlivých nákladů. Potažmo nesmí dojít k tomu, že nějaký náklad zůstane nerozdělen.

6. Stanovení alokačního cíle

Musíme navrhnout cíle sledování. Jednoduše řečeno proč a z jakého hlediska konkrétní výkon sledujeme.

7. Alokační fáze

Přiřazování jednotlivých nákladů na výkony nebo skupiny výkonů dle rozvrhových základů, které jsme si stanovili v bodě 5.

8. Stanovení vzorce kalkulace včetně jeho obměn dle různých potřeb rozhodování

Uurčíme způsob výpočtu kalkulace. (KARBAN, 2014)

4 Vlastní práce

Pro zhodnocení využití manažerského účetnictví jsem zvolil společnost zabývající se zemědělskou výrobou, působící v Královéhradeckém kraji. Společnost se zabývá jak rostlinnou výrobou, tak i chovem krav s tržní produkcí mléka.

4.1 Charakteristika společnosti

Název organizace:	ZEM, a.s.
Sídlo organizace:	č. p. 73, 50362 Lužec nad Cidlinou
IČ:	642 59 587
DIČ:	CZ 64259587
Právní forma:	akciová společnost
Obchodní rejstřík:	Krajský soud v Hradci Králové, oddíl B, vložka 1263

Společnost vznikla dne 28. srpna 1995 a byla založena třemi akcionáři se základním kapitálem 2 266 000 Kč. K 31. 12. 2014 činila hodnota základního kapitálu 211 239 000 Kč. Počet akcionářů 2, z toho podíl jednoho z akcionářů činil 99,99 % základního kapitálu. Z uvedeného rozložení akcionářských práv lze usoudit, že společnost je prakticky řízena jediným akcionářem, který tak může ve společnosti pevně prosazovat svou vizi.

Hlavní ukazatele k 31. 12. 2014 v tis. Kč:

AKTIVA BRUTTO:	515 639
AKTIVA NETTO:	354 570
DLOUHODOBÝ MAJETEK NETTO:	181 021
OBĚŽNÁ AKTIVA:	173 320
CIZÍ ZDROJE:	73 667
ÚVĚRY:	0
POČET ZAMĚSTANCŮ:	53 (z toho řídící 4)

Orgány společnosti jsou:

Valná hromada

Představenstvo

Dozorčí rada

Společnost řídí ze své pozici předseda představenstva, který se ze své činnosti plně zodpovídá představenstvu akciové společnosti. Jeho přímými podřízenými jsou vedoucí provozů. Těmi jsou: vedoucí provozu rostlinné výroby, hlavní agronom, vedoucí provozu živočišné výroby, vedoucí ekonomického provozu.

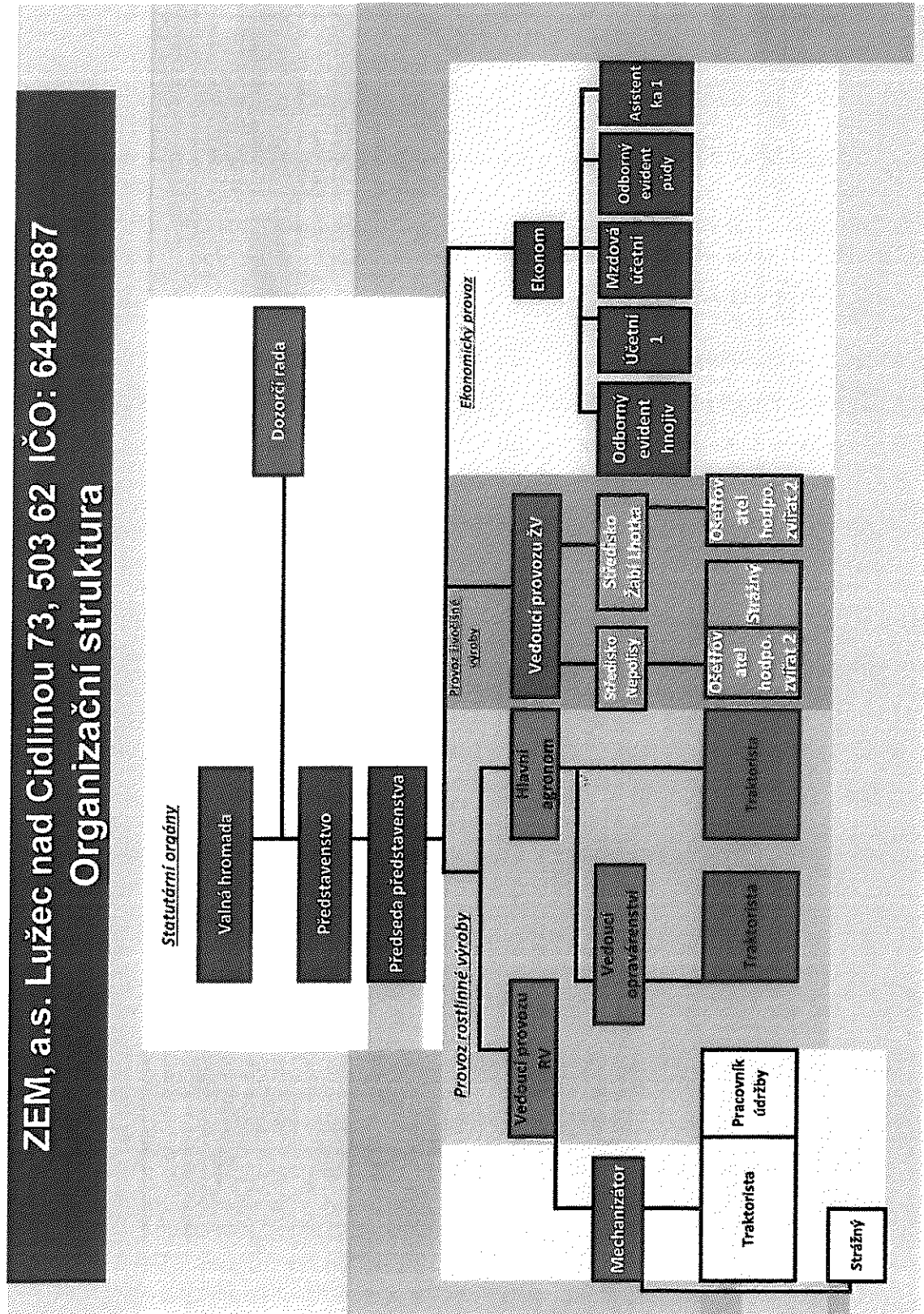
Tito vedoucí pak řídí své provozy v rámci svých pravomocí, které jim byly uděleny řídicím řádem ZEM, a.s.

4.2 Organizační struktura

Společnost pro organizování a řízení využívá liniovou organizační strukturu. Liniová organizační struktura založena na principu, že zaměstnanec má vždy jen jednoho nadřízeného, přesně tedy určuje vztahy přímé rozhodovací pravomoci.

Výhodou je jasné určení pravomocí a odpovědností, nevýhodou vysoká náročnost na odbornost vedoucích.

Obrázek 1 Organizační struktura ZEM, a.s.



(ZEM, Organizační struktura, 2014)

Ze schématu je patrné, že se společnost snaží o jednoduchou organizační strukturu, kde nejvýše je postaven předseda představenstva, který je přímo odpovědný pouze představenstvu společnosti. Předseda představenstva plní nejen funkci vyplývající z funkce statutárního orgánu, ale zároveň i řídí společnost fakticky. Spojení funkce předsedy představenstva a přímo řídicí orgán přispívá k vysoce efektivnímu způsobu rozhodování a rychlému implementování všech požadavků představenstva potažmo akcionářů.

Předseda představenstva řídí přímo 3 úseky: úsek rostlinné výroby, úsek živočišné výroby a ekonomický úsek. Vedoucí těchto úseků jsou přímo podřízeni pouze předsedovi představenstva a jsou zodpovědní za přesně vymezený úsek.

Při takto jednoznačné struktuře, lze přesně identifikovat odpovědnost za veškeré výrobní i nevýrobní procesy, probíhající ve společnosti.

4.3 Provoz RV

Společnost v roce 2014 hospodařila na 4 353 hektarech zemědělské půdy. Zemědělská výměra odpovídá údajům vedeným v systému LPIS. LPIS je informační systém v kterém jsou evidováni zemědělský podnikatelé a hlavně zemědělská půd.

Z celkové zemědělské půdy společnost hospodařila na 4029 ha orné půdy a 324 ha trvalých travních porostů. Rostlinná výroba se pro místopisné rozlišení rozděluje na střediska „Bydžovsko“ a „Končicko“. Rozdělení rostlinné výroby na dvě střediska není v organizační struktuře dále využíváno. Rostlinná výroba v současné době zaměstnává celkem 26 zaměstnanců. Tento počet se částečně liší dle sezonních prací.

Produkce rostlinné výroby se člení na dva okruhy. Prvním okruhem je pěstování tržních plodin, tedy prodiv, které jsou určeny k realizaci tržeb. Mezi plodiny spadající do této skupiny patří pšenice v kvalitě potravina, ječmen v kvalitě sladovnický, řepka, cukrová řepa. Druhým okruhem jsou plodiny pěstované jako meziprodukt a určené pro další spotřebu v rámci podniku. Meziprodukty dále rozdělujeme na produkty určené pro další zpracování v rostlinné výrobě (např. vlastní osiva) a produkty, které se spotřebovávají v živočišné výrobě jako krmení (např. kukuřičná siláž).

Mezi hlavní tržní plodiny tedy patří pšenice, pěstovaná na cca 1 800 hektarech a řepka, pěstovaná na cca 900 hektarech orné půdy. Tyto dvě plodiny tvoří více než 70 % osevního plánu sledované společnosti. Tato skutečnost vypovídá hodně o současné strategii podniku v oblasti rostlinné produkce. Tato strategie spočívá v zaměření se na úzce profilový sortiment

pěstovaných plodin. To znamená takové plodiny, u kterých se dá předpokládat, že prodejní cena pokryje vložené náklady. Dalším důvodem pěstování úzkého okruhu plodin je úzká specializace se na určité plodiny.

Dalšími plodiny určené k prodeji a pěstované na orné půdě jsou zejména ječmen, slunečnice, kukuřice na zrno a v neposlední řadě cukrová řepa.

V roce 2015 je v hodnoceném podniku mapována možnost pěstování dalších plodin, jako je sója a svazenka. Proces plánování pěstování těchto dvou plodin je úzce spjat s novými podmínkami dotačních titulů. Konkrétně se jedná o dodržení podmínek tzv. greeningu. Tato podmínka ve stručnosti znamená, že každá zemědělská společnost musí ozelenit 5% orné půdy, na které hospodář,

Plodinami, které společnost pěstuje pro výživu zvířat, jsou zejména kukuřice, vojtěška a luční směsi, pěstované na trvalých travních porostech. Tyto plodiny jsou v rámci provozu rostlinné výroby pěstovány jako meziprodukt a jsou dále spotřebovány v živočišné výrobě. Jejich ocenění je nastaveno vnitropodnikovou kalkulací na jednu tunu. V takto nastaveném ocenění jsou dále spotřebovány v živočišné výrobě.

Pod rostlinnou výrobu spadá i mechanizace a opravárenství. Mechanizace a opravárenství spolu úzce souvisí. Jejich úkolem je oprava a údržba strojů využívaných nejen rostlinnou výrobou, ale i provozem živočišné výroby.

Dalším úkolem mechanizace a opravárenství je správa a údržba budov a ostatních zařízení.

4.4 Provoz Živočišné výroby

Provoz živočišné výroby v hodnocené společnosti se zabývá chovem dobytka. Konkrétně se jedná o chov krav s tržní produkcí mléka. Společnost se zabývá chovem holštýnského černostrakatého skotu. Provoz živočišné výroby se dále člení na dvě střediska. Na středisku Nepochy kde se nachází velkokapacitní kravín pro chov cca 480 ks dojných krav a cca 30 ks vysoko březích jalovic. Dále jsou zde umístěny telata do 2 měsíců, chovaná v samostatných boudách a telata od 2 do 3 měsíců, která jsou již ustájena v kotech po 5 – 6 kusech.

Na druhém středisku Žabí Lhotka probíhá odchov jalovic. Tyto jalovice jsou rozděleny na skupiny po 15 – 18 kusech. Jalovice se zde dále rozděleny na kategorie do 6 měsíců a

kategorii jalovice. V kategorii jalovice zůstává chovaný dobytek do sedmi měsíců březosti, kdy přípuštění se provádí ve stáří cca 13 měsíců.

Dojné krávy jsou ustájeny ve dvou zrekonstruovaných čtyřřadých kravínech a v jednom dvouřadém, a to s volným ustájením. Po otelení zůstávají telata u matky maximálně 12 hodin. V průběhu zmiňovaných 12 hodinách je tele označeno a napojeno mlezivem.

Po narození je tele vedeno v kategorii telata mléčná. Po 3 měsíců jsou převezena na Žabí Lhotku, kde jsou vedena v kategorii telata od 3 do 6 měsíců.

Krávy se dojí 3x denně v rybinové dojárně kam jsou naháněny z jednotlivých sekcí. Rybinová dojárna je o 2 x 12 místech, dojnice zde stojí šikmo za sebou. Dojárna obsahuje čtecí i záznamové zařízení, které přenáší údaje z elektronických obojků. Záznam ze čtecího zařízení obsahuje číslo dojnice, počet nadojených litrů, dobu dojení, rychlost spouštění mléka a samozřejmě datum a čas dojení. Obojky s čipem se dojnicím přidělávají dojnicím po prvním otelení a zůstávají jim označeny po celou dobu produkce.

Krmné dávky jsou rozděleny pro jednotlivé kategorie. Dávky se liší dle potřeb jednotlivých skupiny dojnic, které se nacházejí v určité fázi laktace. Hlavní podíl krmné dávky tvoří kukuřičná siláž, vojtěšková senáž, travní senáž a jadrná krmiva. Tyto hlavní složky krmných dávek jsou dodávány provozem rostlinné výroby a to v cenách a kvalitě dle vnitropodnikového ceníku. Ostatní podíl krmné dávky tvoří nakupovaná krmiva. Krmení je zakládáno krmným vozem jednou krát denně a pak je po celý den krmení přihrnováno.

Počet zaměstnanců v živočišné výrobě je dle organizační struktury 21. Z tohoto počtu je směřována na dojnice 18 pracovníků.

4.5 Ekonomický provoz

Ekonomický provoz je umístěn v sídle společnosti. V současné době zde pracuje 6 zaměstnanců a to včetně ekonoma společnosti.

Do kompetence a povinností ekonoma patří hlavně zajištění těchto činností: zpracování účetnictví, mzdová agenda, personální agenda, daně, plánování, kontrolní činnost, reporting, úvěrová agenda aj.

Dále toto oddělení zajišťuje podpůrné činnosti pro rostlinnou i živočišnou výrobu. Pod tyto činnosti spadají zejména: správa půdního fondu, zpracování centrální evidence zvířat,

evidence hnojiv a chemie a zpracování různých reportů určených zejména pro vlastníka společnosti.

Ekonomický provoz také zajišťuje plánovací a kontrolní činnosti. Dále provádí rozpad podnikových plánů na jednotlivá střediska. Provádí úpravu plánů a následně i hodnocení, včetně návrhu opatření, které pak předává představenstvu společnosti.

V současné době zpracovává účetní agendu i pro jiné společnosti a to formou služby vedení účetnictví.

5 Systém a postavení účetnictví ve sledované účetní jednotce

5.1 Postavení finančního účetnictví

Ve sledované společnosti se finanční účetnictví řídí těmito právními normami:

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

Mezi další zákony, které ovlivňují účetnictví společnosti, patří:

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

5.2 Syntetické účty

Společnost dělí jednotlivé účetní skupiny na jednotlivé syntetické účty. Toto dělení si společnost upravuje sama s tím, že toto dělení vychází ze závazné směrné účetní osnovy, která je určena dle § 14 Zákona č. 563/1991 Sb. a § 46 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Protože společnost vede účetnictví v plném rozsahu, mají syntetické účty kromě názvu také trojmístné číselné označení.

První číslice v trojčíslí označuje účtovou třídu, druhá číslice účtovou skupinu uvnitř dané účtové třídy a třetí číslice udává pořadí účtu v příslušné účtové skupině.

5.3 Analytické účty

Společnost vedle syntetický účtů využívá i účty analytické. Trojmístného označení syntetických účtů doplňuje šestimístným označením účtů analytických

Analytické účty slouží společnosti k dalšímu podrobnému členění účtů. Toto členění je velmi podrobně rozpracované a to hlavně v účtových třídách 5 a 6. Tedy u účtů výnosů a nákladů. Toto členění umožňuje společnosti přesně identifikovat veškeré náklady a výnosy.

Společnost chce mít tedy přesně specifikovaný druh a účel vzniklého nákladu či výnosu a to již v rámci pouhé analytiky účtu, aniž by potřebovala další rozklíčování.

Jako příklad můžeme uvést účet 521000103 – Přesčasý. Tento účet zobrazuje hrubou mzdu zaměstnanců, která vznikla z titulu přesčasů. Pro společnost tedy není rozhodující znát sumu nákladů - hrubá mzda, ale potřebuje znát přesnou částku hrubých mezd vzniklou prací zaměstnanců v rámci přesčasových hodin.

5.4 Vnitropodnikové účetnictví

Hodnocená společnost vedle analytických účtů využívá ve velkém míře vnitropodnikové účetnictví. Toto účetnictví vede na třídách 8 a 9. Kdy účtová třída 8 zobrazuje vnitropodnikové náklady a účtová třída 9 vnitropodnikové výnosy.

Vnitropodnikové účty vedené na třídách 8 a 9 nejsou v rámci české legislativy nijak upravovány. Prakticky lze říci, že si každá společnost může rozsah a jednotlivé vazby v rámci těchto tříd určit sama. Jediným omezením je, že se suma tříd 8 a 9 musí v součtu rovnat, tak aby žádným způsobem neovlivňovali celkový hospodářský výsledek.

5.4.1 Využití účetních tříd 8 a 9

V rámci společnosti jsou účtové třídy 8 a 9 využívány pro účtování a zobrazení vnitropodnikových služeb mezi jednotlivými hospodářskými středisky. Dodavatel služby účtuje do třídy 9 a odběratel služby do účtové třídy 8.

Účtové třídy jsou proti sobě zrcadlově obráceny. To znamená to, že určitý náklad ve třídě 8 má proti sobě jasný ekvivalent v podobě výnosu ve třídě 9. Pro vysvětlení můžeme uvést jako příklad účet 800000300-Traktory, mechanizace, který má svůj protějšek v podobě 900000300-Traktory, mechanizace.

Na jedné straně stojí dodavatelské středisko, které účtuje do třídy 9 svůj výnos, který vznikl ze služby spojené s prací traktoru, který poskytl svou službu pro odběratelské středisko, které účtuje náklad do třídy 8.

5.4.2 Použití účetních tříd 8 a 9

Společnost se snaží v rámci vnitropodnikových služeb maximálně zrealit veškeré vnitropodnikové služby do formy dodavatelsko-odběratelských služeb. Tímto způsobem dává možnost sledovat tvorbu hospodářského výsledku všech svých hospodářských středisek i z pohledu vnitropodnikových vazeb.

Vnitropodnikové služby jsou přenesením přímých nákladů účtovaných do třídy 5 do všech dotčených hospodářských středisek v rámci budoucích vazeb. Znamená to, že v první

účetní operaci je účtování přímý náklad na hospodářské středisko spojená s majetkem, na nějž je náklad určen. V dalších budoucích vnitropodnikových službách, které dotčené středisko provádí pomocí konkrétního majetku, přeúčtovává prvotní přímé náklady na další hospodářská střediska, využívající služeb tohoto majetku.

Pro vysvětlení uvedu příklad. Dodavatelské středisko vnitropodnikové služby je vlastníkem kolového traktoru o výkonu 250 KW. Tento traktor má náklady spojené s jeho provozem, jako jsou například odpisy, náhradní díly, pohonné hmoty atd. Tyto přímé náklady tedy společnost účtuje do nákladů kolového traktoru. V průběhu roku potom tento traktor využívají i jiná hospodářská střediska. Tyto služby jsou pomocí tříd 8 a 9 účtovány do výnosu střediska vlastního kolového traktoru a do nákladů využívající službu tohoto stroje.

5.5 Ocenění vnitropodnikových služeb

Částka, kterou fakturuje dodavatelské středisko odběratelskému je stanovena pevně v rámci celé společnosti a to na konkrétní konanou vnitropodnikovou službu. Znamená to tedy, že každá služba v rámci společnosti má svou vnitropodnikovou cenu.

Vnitropodniková cena je stanovena na úrovni vlastních nákladů, které jsou tvořeny přímými náklady a částí výrobní režie.

Vnitropodniková cena služeb je pevně stanovena a nelze ji snižovat ani zvyšovat. Toto opatření zabezpečuje nemožnost určitého handlování a dohadování mezi jednotlivými středisky. Je tak garantem stejných podmínek pro všechna hospodářská střediska.

5.6 Vnitropodniková režie

V hodnoceném podniku se pomocí účetních tříd 8 a 9 přeúčtovává i podniková režie. Režie vzniká z nepřímých nákladů, tedy z takových nákladů, které nelze přiřadit přímo k určitému výkonu, nebo skupině výkonů.

Režijní náklady se tedy účtují přímo pomocí třídy 5 na speciální výkony, kterým se říká režijní. Na těchto výkonech se tyto náklady shromažďují a po uplynutí předem stanoveného období se rozpouštějí dle předem stanovených pravidel na jednotlivé výkony.

5.6.1 Časový interval rozpouštění režii

Rozpuštění režii se zpravidla provádí měsíčně. Měsíční interval proto, že sledovaná účetní jednotka provádí dílčí měsíční závěrky, kdy jsou pravidelně sestavovány i jednotlivé

účetní výkazy. K datu měsíční závěrky jsou účtovány dohadné položky na očekávané náklady a očekávané výnosy.

Mezi položky, na které účetní jednotka tvoří dohadné položky, patří například nájemné, dotace, pojistné. Účetní jednotka účtuje měsíčně dohadné položky na významné náklady a výnosy. Společnost se tak snaží o reálný měsíční výsledek hospodaření a je tak možné říci, že provádí měsíční plnohodnotnou účetní závěrku.

5.6.2 Metodika rozpuštění režii

Základní metodou rozpuštění režii, využívanou napříč hospodářskými středisky, je rozpuštění dle přímých nákladů.

Metoda přímých nákladů spočívá v několika krocích:

- 1) Tvorba podmnožiny výkonů režii, která se mají rozpouštět.
- 2) Tvorba podmnožiny výkonů, na které se má režie rozpouštět.
- 3) Zjištění objemu přímých nákladů na jednotlivé výkony z podmnožiny dle bodu 2).
- 4) Podílem přímých nákladů rozdělit podmnožinu dle bodu 1) na výkony podmnožiny 2).

Tato metoda, jak bylo již zdůrazněno, se využívá napříč celou společností. Její možná úprava musí vždy projít schvalováním vedení společnosti.

5.6.3 Druhy režii

Účetní jednotka v rámci vnitropodnikového účetnictví sleduje dva druhy režie.

- Režie středisková
- Režie podniková

Režie středisková je tvořena jen v rámci jednoho střediska. Její rozpouštění se provádí jen na výkony patřící tomuto středisku.

Režie podniková je tvořena v rámci celé společnosti. Její rozpouštění se provádí na všechny výkony v rámci společnosti.

5.6.4 Vnitropodnikové účtování rozpouštění režii

Účtování o rozpouštění režii spočívá v jednoduché kombinaci účtů třídy 8 – Vnitropodnikové náklady – režie a účtů třídy 9 – Vnitropodnikové výnosy - režie. Režijní výkon je dorovnán do nuly a to při ztrátě pomocí vnitropodnikových výnosů a naopak při méně častém zisku pomocí vnitropodnikových nákladů.

Protiúčet má stejné označení a je účtován proti jednotlivých výkonům patřícím do podmnožiny rozpouštění dle bodu 6.6.2. bod 2).

5.6.5 Zobrazení režijních výkonů po rozpouštění

Z výše uvedených bodů vyplývá hlavní zásada vykazování režii. A to střediskových režii tak i režii podnikových. Obě režie musí po závěrkových pracích, ke kterým patří i rozpouštění rezerv, vykazovat výsledek nula. Tento výsledek zabezpečí to, že výkony režii nebudou žádným způsobem ovlivňovat výsledek hospodaření celé společnosti. Dalším přínosem je vykazování režijních nákladů na jednotlivých výkonech a možnost pak s těmito náklady počítat při pracích spojených s tvorbou kalkulací.

5.7 Plánování a rozpočtování

Plánování ve sledovaném podniku zabezpečuje ekonomický provoz. Pro plánovací proces využívá několik podkladových zdrojů, které slouží nejen k získání relevantních údajů, ale slouží pak i jako nástroj obhajoby plánů, proti požadavkům a otázkám vlastníka společnosti.

Proces plánování a rozpočtování má několik navzájem ovlivnitelných etap.

5.7.1 Plánování nákladové části rozpočtů

V této etapě jsou plánovány jednotlivé položky nákladů a to v členění dle aktuálních požadavků představenstva. Jako podklad slouží zejména stav nákladové položky v minulém roce, nebo průměr tří srovnatelných období.

V případě, že lze náklad přepočítat na kalkulační jednici, je náklad minulého období vydělen množstvím spotřebovaných jednotek a následně je zpět násoben upravenou cenou za jednotku.

Tato cena za jednotku je získání z několika pramenů. Jedním z nich je očekávaný vývoj ceny s ohledem na očekávaný vývoj inflace.

Oproti tomu je množství plánováno odhadem skutečné spotřeby. Při nemožnosti odhadu množství se ponechává průměrné množství spotřebované v minulých třech srovnatelných obdobích.

5.7.2 Plánování výnosové části rozpočtů

Jako první se při plánování výnosů odhaduje vyprodukované množství jednotlivých výkonů, z kterých společnost očekává tržby.

V první etapě je ekonomickým oddělením naplánován objem vyprodukovaných výkonů. Toto množství pak zrealizuje vedoucí každého provozu.

V druhé etapě jsou odhadnuty realizační ceny jednotlivých produktů. Při tomto odhadu se vychází z aktuálních cen na trhu, upravených o očekávaný vývoj. Očekávaný vývoj realizačních cen vychází z informací, které poskytují dlouholetí obchodní partneři společnosti a dále informací, které poskytují vládní i nevládní organizace, jako jsou například Zemědělský svaz či Český statistický úřad.

Třetí etapou je úprava očekávaných nákladů a výnosů s ohledem na strategické plány, které byly převzaty od vlastníka společnosti.

5.7.3 Plánování změny stavu vlastních zásob

Samostatnou etapou je proces plánování změny stavu vlastních zásob. Při tvorbě je nutné brát v potaz několik vlivů.

První vlivem, jsou očekávané výnosy jednotlivých plodin. Výnosy jsou ovlivňovány zejména průběhem počasí. Dále pak plánovanými vstupy nákladových položek, jako jsou například hnojiva a osiva. Ale i dalšími faktory jako je například průběh přípravy půdy před samotným setím.

Druhým vlivem, který působí na změnu stavu zásob je očekávaná spotřeba vlastních krmiv, které potřebuje provoz živočišné výroby. Tento ukazatel je ovlivněn počty kusů a očekávanou skladbou krmných dávek.

Posledním a nejdůležitějším vlivem je samotné plánování zásob vlastních výrobků ke konci roku. Toto je spjato s plánováním vlastních tržeb.

5.7.4 Obhajoba plánů

Po vytvoření samotného plánu dle minulých bodů, přichází na řadu obhajoba plánů před vlastníky společnosti. Tento proces je velmi složitý a může při něm docházet k velmi zásadním posunům položek výnosů ale i položek nákladů.

Mohlo by se říci, že proces plánování je ukončen nalezením kompromisu, mezi požadavky vlastníka společnosti a samotnými možnostmi společnosti.

5.7.5 Následné úpravy plánů

V průběhu sledovaného období může dojít k určitým úpravám plánu. Pro začátek jednání o případných změnách plánu musí mít účetní jednotka velmi vážné důvody. Tyto důvody musí mít velkou vážnost a můžeme je charakterizovat spíše jako havarijní stav.

Stručně řečeno lze říci, že změny plánu jsou prakticky povolovány jen za podmínek zachování hlavních kritérií. Těmito kritérii jsou:

- Hospodářský výsledek před zdaněním
- Výše investic
- Bilanční Cash Flow (peněžní tok)

Výpočet BCF = HV před zdaněním - splatná daň (z běžné a mimořádné činnosti) - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku + Odpisy - Investice.

6 Kalkulace

6.1 Vymezení časové řady s podkladových dat

Jako podklad vytvoření kalkulací jsou využívány výsledovky jednotlivých výkonů za konkrétní období. V našem případě období roku 2014. Tyto výsledovky jsou rozšířeny o počáteční stavy jednotlivých výkonů. Počáteční stavy zobrazují podzimní práce předchozího roku, které byly účtovány na výkony příštích období.

Z výsledovky byly vybrány nebo vyřazeny:

- Vybrána celá třída 5. Z této třídy, byl vyřazen pouze syntetický účet 559 – Opravné položky k nedokončené výrobě.
- Z účtové třídy 6 byly vybrány 4 okruhy účtů:
 - 1) Účty týkající se spotřeby vlastních výrobků (613013xxx).
 - 2) Účet 613011011- Produkce RV vedlejší. Tento účet se týká vedlejší produkce. Náklady na vedlejší produkci nejsou sledovány na zvláštním výkonu, a proto musí být produkce vedlejší výroby z nákladů hlavní produkce odečtena.
 - 3) Účty účtové skupiny 648 dotace mohou i nemusí být součástí nákladů na výkon. Je to pouze na rozhodnutí podniku, zda je zahrne do svých kalkulací.
- Vybrána celá účtová třída 8.

Sledování nákladů v podniku je zásadně podmíněno přesným kódováním všech nákladů. Toto kódování se provádí na základě řídicího schématu. Tato struktura je pro účely kódování členěna na střediska, výkony, stroje a zařízení nebo zakázky. Kdy minimem pro možnost zaúčtování nákladů nebo výnosů je středisko a výkon.

6.2 Střediska

Střediska představují útvarové členění společnosti. V případě sledované společnosti jsou to střediska:

- Rostlinná výroba
- Živočišná výroba
- Správa

6.2.1 Rostlinná výroba

Pod toto středisko spadá veškerá činnost rostlinné výroby. Je to tedy samotná činnost spojená s pěstováním plodin (pšenice, cukrovka, řepka, ječmen, kukuřice na zrna, kukuřice na

siláž, vojtěška atd.). Náklady a výnosy spojené s pěstováním jednotlivých plodin je kódováno výkon-středisko.

Dále pod rostlinnou výrobu spadají všechny stroje, určené pro potřeby pěstování plodin (traktory, kombajny, stroje na přípravu půdy, rozmetadla atd.) Náklady a výnosy spojené se stroji jsou kódovány ve struktuře stroj-výkon-středisko

Další činnost, která patří do rostlinné výroby, je samotný výkon stroje bez přidělení na konkrétní stroj. Tento výkon slouží ke kumulaci nákladů, které není možné přesně identifikovat na jednotlivé stroje. Můžeme zjednodušeně tento výkon charakterizovat jako režie strojů. Pro rozpuštění režie strojů jsou nastaveny stejné parametry a podmínky, jako u rozpuštění střediskové režie.

Poslední skupinou nákladů, která spadá pod středisko rostlinné výroby, je posklizňová úprava výkon 880. Pod tuto skupiny spadají veškeré skladovací prostory a dále pak čističky a mořičky určené pro výrobu vlastních osiv. Náklady a výnosy jsou kódovány ve struktuře výkon-středisko. Vyrovnání výkonu 880 se provádí měsíčně a to od měsíce říjen. Odúčtování d

o nuly se provádí přes vnitropodnikové účty 800000400 a 900000400, kdy náklad je účtován na výkony uskladněných vlastních výroků a vstupuje tak do kalkulací.

6.2.2 Živočišná výroba

Pod toto středisko spadá veškerá činnost spojená s chovem mléčného skotu. Jsou to tedy náklady a výnosy spojené s chovem krav s tržní produkcí mléka, telat do odstavu, telat do 6 měsíců a jalovic. Náklady a výnosy jsou kódovány ve struktuře výkon-středisko.

Součástí střediska živočišné výroby jsou i stroje a zařízení, které se podílejí na činnosti živočišné výroby. Náklady spojené s těmito stroji a zařízeními jsou kódovány ve struktuře stroj-výkon-středisko.

Rozpuštění strojů funguje pod stejným principem, jako u rostlinné výroby.

6.2.3 Správa

Pod středisko správy patří vedení společnosti, ekonomická a účetní agenda, správa půdního fondu, energetika. Náklady spojené s touto činností je kódováno ve struktuře výkon-středisko.

Dále pod středisko správy spadá nevyužívaný majetek. Pod tímto výkonem se evidují náklady spojené s údržbou nevyužívaných budov a zařízení. Příkladem těchto budov jsou bývalé objekty chovu prasat. S chovem prasat společnost skončila v roce 2009. Tyto objekty jsou určeny k prodeji, nebo případnou rekonstrukci na jiné účely.

6.3 Výkony

Jako výkon je charakterizována veškerá produkce, kterou společnost produkuje. Patří sem jak produkty rostlinné výroby (pšenice, ječmen, atd.), tak i výkony živočišné výroby (krávy, jalovice atd.)

Další skupinou jsou výkony, které pod sebou shromažďují stroje, dopravní prostředky a zařízení. Do této skupiny tedy spadají například kombajny, osobní auta.

Poslední skupinou jsou výkony, které pod sebou shromažďují činnosti, které se dále nečlení. Příkladem je samostatný výkon stroje nebo posklizňová úprava.

6.4 Stroje a zařízení

V této skupině se číselně označují veškeré stroje a zařízení. Každá položka této skupiny má své číselné označení, tak aby bylo možné náklady přesně směřovat na určitý stroj. Na číselník strojů jsou směřovány i práce jednotlivých strojů, které představují výnos pro stroje a naopak náklad pro plodiny. Příkladem může být předset'ová příprava, kdy je ve vnitropodnikové ceně práce směřován výnos na stroj a naopak náklad na konkrétní plodinu, pro kterou stroj pracoval.

6.4.1 Rozpuštění strojů

Vzhledem k tomu, že jsou stroje využívány zejména pro vlastní činnost, je nutné, aby na konci roku netvořili žádný výsledek. Proto je nutné na konci roku rozpustit výsledek strojů tak, aby zobrazoval nulový výsledek.

Toto rozpuštění se provádí přes vnitropodnikové účty 8 a 9. Kdy na jedné straně strojů stroj a na druhé plodina pro kterou stroj pracoval. Systém rozpuštění na jednotlivé plodiny je opět poměrový. To znamená, že objem práce pro konkrétní plodinu určuje i objem rozpouštěného výsledku každého stroje.

6.5 Zakázky

Zakázky jsou využívány jen zřídka. Jsou využity hlavně v případě, kdy společnost provádí větší opravy vlastního majetku. Oddělené sledování má za význam lepší kontrolu a jednodušší sledování nákladů spojených s konkrétní zakázkou.

6.6 Členění nákladů

Pro popsání a hodnocení kalkulací je důležité zjištění jakým způsobem účetní jednotka člení náklady:

1. Druhovému členění

Toto členění ve sledovaném podniku plní pouze funkci rozdělení nákladů pro potřeby Výkazu zisku a ztrát. Dle tohoto členění se náklady rozdělují na provozní, finanční a mimořádné. Dále se toto členění více nesleduje.

2. Účelové členění

V podniku se toto členění využívá k dělení nákladů na jednicové a režijní. Kdy jednicovými náklady se rozumí takové náklady, které souvisí s konkrétním výkonem. Oproti režijní náklady jsou takové náklady, které souvisí s několika výkony, nebo v některých případech se všemi výkony. Pokud náklad souvisí s určitou skupinou výkonů spadajících například pod středisko RV, potom tuto režii nazýváme střediskovou. Pokud náklad souvisí se všemi výkony, nazýváme tyto náklady správní režii.

3. Členění dle vzniku

Dle vzniku se náklady rozdělují na externí a interní. Toto členění je ve sledovaném podniku určeno přímo účtovou rozvahou. Třída 5 je přímo určena pro náklady externí, tedy náklady, které do podniku vstupují od dodavatelů. Tito dodavatelé provádějí pro společnost určité služby, nebo dodávají svoje produkty nebo zboží. Třída 8 jsou náklady interní (vnitropodnikové). Dále jsou interními náklady účty, které souvisí se změnou stavu (syntetické účty 611, 613 a 614).

4. Dle závislosti na objemu

Toto členění se využívá v podniku jen v malé míře. Využívá se pouze v případě, kdy se rozhoduje o využití neprodukčních plodin. V tomto případě se posuzuje výše kalkulace úplných nákladů

Úplnými náklady se pro potřeby kalkulace rozumí veškeré náklady, spojené s celým procesem výroby. Tedy všechny náklady, které byly vynaloženy po celou dobu produkčního období.

U produkce zemědělských výrobků rostlinné i živočišné výroby se tedy může jednat i o náklady vynaložené v minulých obdobích.

V rostlinné výrobě se jedná o náklady vynaložené na produkci ozimů (např. spotřeba osiv). Tyto náklady jsou zpravidla vynakládány v předchozím roce v období od druhé poloviny srpna do poloviny listopadu. Tyto náklady se z účetního hlediska převádějí do sledovaného období ve formě nedokončené výroby na syntetických účtech 611. Z hlediska posuzování nákladů se náklady minulého období související s produkcí aktuálního období sledují na výkonech příštích období, které pak přecházejí do kalkulací ve formě počátečních stavů daného výkonu.

V živočišné výrobě se tyto náklady projevují jako změna stavu zvířat na syntetickém účtu 614. Zde se po celou dobu chovu účtují na kreditní stranu kilogramy příchovku, přírůstku nebo krmné dny oceněny reprodukčními cenami.

Reprodukční ceny jsou určeny plánovanými kalkulacemi nákladů, určené vnitropodnikovým ceníkem, tvořeným pro každý rok.

6.6.1 Stanovení skupin nákladů

Pro potřeby kalkulace jsou náklady zařazovány do skupin nákladů. Skupiny nákladů jsou jasně definovány potřebami podniku. Významem přiřazení jednotlivému nákladu konkrétní skupině je zvýraznění těch nákladů, které mají pro společnost sledovací význam. A naopak potlačení nevýznamných nákladů.

Pro další zvýraznění skupin nákladů jsou tyto skupiny součtovány do mezisoučtů, jako mezisoučty se například používají:

- Náklady třídy 5
- Náklady třídy 8

Pro zohlednění vedlejší výroby, v případě pšenice ozimé se jedná o produkce slámy, se tato produkce, vyjádřena ve vnitropodnikové ceně, odečítá.

6.6.2 Kalkulační jednice u pšenice ozimé

Jako kalkulační jednice se u pšenice ozimé se používá:

- 1 tuna vyprodukované pšenice
- 1 hektar oseté plochy pšenice

6.6.3 Kalkulace úplných nákladů pšenice ozimé

Kalkulace na pšenici ozimou je znázorněna v následující tabulce:

Tabulka 1 Kalkulace úplných nákladů pšenice ozimé

1	Oseté hektary	1715,00
2	Sklizeno tuny	15458,00
3	Výnos tun/hektar	9,01

Ukazatel		náklad/ha
1	Spotřeba nakoupených osiv	1287,00
2	Spotřeba nakoupených hnojiv	8329,00
3	Spotřeba agrochemie	6312,00
4	Spotřeba ostatního materiálu	-924,00
5	Polní práce – externí	175,00
6	Nájemné – pozemky	3225,00
7	Ostatní služby	1799,00
8	Daně z nemovitostí	519,00
9	Pojištění	210,00
10	Ostatní přímé náklady – externí	59,00
11	Náklady tř. 5	20991,00
12	Spotřeba vlastních osiv - třída 6	171,00
13	Spotřeba vlastních hnojiv - třída 6	821,00
14	Vnitropodnikové náklady – mechanizace	6177,00
15	Vnitropodnikové náklady – posklizňová úprava	1164,00
16	Vnitropodnikové náklady – ostatní	509,00
17	Režie středisková	4135,00
18	Režie správní	1821,00
19	Režie celkem	5956,00
20	Náklady třídy 8	13806,00
21	Náklady tř. 6 a tř. 8	14798,00
22	Vedlejší výrobek- odpočet	356,00
23	Vlastní náklad	35433,00

24	Dotace	6125,00
25	Vlastní náklad s dotací	29308,00
26	Vlastní náklad s dotací na tunu	3251,60

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Kalkulace je rozdělena do skupin nákladů, které jsou přepočítány na hektar oseté plochy pšenice ozimé. První sloupec označuje číselné pořadí pro jednodušší orientaci. Druhý sloupec představuje název jednotlivých řádků. Ve třetím sloupci jsou náklady vydělené osetou

plochou pšenice ozimé. Řádek 22 představuje odečet za vedlejší výrobky. U pšenice ozimé se v případě vedlejšího výrobku jedná o produkci slámy. Sláma je oceněna vlastní vnitropodnikovou cenou. Náklady se kódují na výkon pšenice, a proto se produkce slámy v kalkulaci odečítá. Řádek 26 představuje celkové náklady po odečtu dotací přepočtené na 1 tunu vyprodukované pšenice ozimé.

6.7 Kalkulace pro potřeby vnitropodnikových cen

Účetní jednotka pro každý rok tvoří vnitropodnikový ceník, který obsahuje vnitropodnikové ceny vlastní produkce. Vnitropodnikový ceník je rozdělen na část určenou pro rostlinnou výrobu a na část, kde jsou plánovány vnitropodnikové ceny živočišné výroby.

6.7.1 Kalkulace vnitropodnikových cen živočišné výroby

Účetní jednotka stanovuje vnitropodnikové ceny na základě plánovaných kalkulací na jednotlivé skupiny nákladů. Tyto plánované kalkulace vychází ze dvou pramenů. První z nich jsou skutečné náklady rozdělené do skupin v minulém období. Tyto údaje o se v první fázi porovnávají s průměrem za poslední tři uplynulá období.

V případě že jsou zjištěny odchylky mezi minulým obdobím a průměrem za minulé tři období větší než 15%, musí být tyto odchylky zdůvodněny. Způsob zdůvodnění pak určuje, ke kterým dvěma ukazatelům se bude při stanovení plánované kalkulační ceny přihlížet.

Druhým pramenem pro stanovení plánovaných vnitropodnikových nákladů jsou předpokládané pohyby cen, vycházejících z makroekonomických předpokladů. Tyto předpoklady odhadují nejen pohyby nákladů, ale lze z nich odhadnout i pohyb realizačních cen v příštích obdobích.

Jednotlivé skupiny nákladů jsou již kalkulovány na konkrétní kalkulační jednici, v které se již provádí samotná výroba.

Jako příklad byla vybrána kalkulace vnitropodnikových nákladů jalovic, chovaných na středisku Žabí Lhotka.

Tabulka 2 Kalkulace plánovaných nákladů na přírůstek jalovic

	Jalovice
1 Spotřeba krmiv a steliv	5,80
2 Spotřeba léků a dez. pr.	0,50
4 Spotřeba ostatního materiálu	0,60
5 Spotřeba energie	1,00
6 Veterinární výkony	0,30
7 Osobní náklady	12,00
8 Zůst cena prod zvířat	0,00
9 Ostatní provozní náklady	0,10
10 Odpisy	0,50
11 Vlastní krmiva	25,00
12 Vnitropod. služby - náklady	5,00
13 Dotace	0,00
14 Vedlejší produkce	-13,80
15 Režie středisková	3,00
Vnitropodniková Cena za kilogram přírůstku	40,00

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Plánované náklady jsou rozděleny do jednotlivých skupin. První sloupec označuje číselné pořadí pro jednodušší orientaci. Druhý sloupec představuje název jednotlivých skupin nákladů. Ve třetím sloupci jsou jednotlivé skupiny nákladů v plánované výši na jeden kilogram přírůstku jalovic. Řádek 15 představuje střediskovou režii. Středisková režie dle vnitropodnikové metodiky vstupuje do kalkulace. Podniková režie nikoliv.

6.7.2 Kalkulace vnitropodnikových cen rostlinné výroby

Účetní jednotka stanovuje vnitropodnikové ceny rostlinných komodit na základě plánovaných kalkulací. Tyto kalkulace jsou plánovány na jeden hektar oseté výměry konkrétní plodiny. Jednotlivé náklady jsou tedy opět slučovány do skupin nákladů a plánovány ne na jednotku produkce, ale na 1 hektar.

Vedle plánování nákladů je plánován i výnos na jeden hektar. Plán výnosů na jednotlivé plodiny vychází z celkového ročního plánu společnosti, kde jsou právě na základě plánů výnosů určeny hodnoty plánu, jako jsou skladové zásoby nebo tržby za vlastní výrobky.

Celkový náklad na hektar je tedy vydělen plánovaným výnosem.

Jako příklad byla zpracována dle vnitropodnikové metodiky plánovaná kalkulace na pšenici ozimou.

Tabulka 3 Kalkulace plánovaných nákladů na pšenici ozimou

A	Předpokládaný výnos tun/hektar	8,50
	Ukazatel	náklad/ha
1	Spotřeba naoupených osiv	1290
2	Spotřeba nakoupených hnojiv	7500
3	Spotřeba agrochemie	5000
4	Spotřeba ostatního materiálu	0
5	Polní práce - externí	200
6	Nájemné - pozemky	3225
7	Ostatní služby	1800
8	Daně z nemovitostí	500
9	Pojištění	220
10	Ostatní přímé náklady - externá	100
11	Náklady tř. 5	19835
12	Spotřeba vlastních osiv - třída 6	200
13	Spotřeba vlastních hnojiv - třída 6	800
14	Vnitropodnikové náklady - mechanizace	6250
15	Vnitropodnikové náklady - poskl.úprava	0
16	Vnitropodnikové náklady - ostatní	520
17	Režie středisková	0
18	Režie správní	0
19	Režie celkem	0
20	Náklady třídy 8	6770
21	Náklady tř.6 a tř.8	7770
22	Vedlejší výrobek- odpočet	356
23	Vlastní náklad	27249
24	Dotace	6000
25	Vlastní náklad s dotací	21249
26	Vlastní náklad s dotací na tunu	2500

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Plánované náklady jsou rozděleny do jednotlivých skupin. První sloupec označuje číselné pořadí pro jednodušší orientaci. Druhý sloupec představuje název jednotlivých skupin nákladů. Ve třetím sloupci jsou jednotlivé skupiny nákladů přepočtená na jeden hektar osaté plochy pšenice ozimé. Řádek 26 představuje vnitropodnikovou cenu. Tato cena vznikla vydělením řádku 25 – Vlastní náklad s dotací řádkem A, který představuje předpokládaný výnos.

7 Způsob evidence a rozvrhování externích nákladů

Účetní jednotka má každý rok v knize přijatých faktur více než dva tisíce záznamů, týkajících se nákladových položek. To znamená, že musí ročně identifikovat a přiřadit více než dva tisíce položek nákladů.

Hlavním úkolem systému je tedy přesně určit místo, čas a účel vzniku nákladu. Kvůli tomuto procesu byl stanoven ekonomickým provozem přesný způsob a postup práce s přijatými daňovými doklady. Tento proces se v rámci společnosti nazývá oběh dokladů.

7.1 Oběh dokladů

Oběh dokladů má tyto etapy:

- 1) Zápis došlých faktur do knihy došlých faktur. V této fázi je tedy každá došlá faktura zaznamenána do zvláštní knihy vedené v elektronické podobě. Tento zápis provádí předem určená osoba spadající pod ekonomický provoz. Došlé faktury jsou přiřazeny tyto náležitosti.
 - Datum, kdy byla ve společnosti přijata.
 - Způsob přijetí, zda přišla poštou, emajlem, atd.
 - Komu je určena, předběžné určení pro jaký provoz je faktura určena.
- 2) Veškeré doklady jsou po zápisu předány vedoucímu ekonomického provozu, nebo jim určené pověřené osobě. Ten provede první kontrolu, která souvisí s určením místa vzniku nákladu, tedy zda mohl náklad vzniknout ve společnosti. Souhlas s přijetím faktury potvrdí svou paraťou.
- 3) Parafované faktury jsou dále předány na účetní oddělení podniku. Zde je faktura již zaevidována do účetního systému pod specifickým číslem, které ji doprovází pro celou dobu existence, v rámci společnosti. Dále je k faktuře přidána tzv. košilka, která představuje předepsaný formulář, který dále slouží k rozdělení nákladů. Následně provede účetní oddělení rozdělení faktur pro jednotlivé provozy. V rámci provozů ještě provede rozdělení pro jednotlivé odpovědné osoby, které vychází ze stanovené organizační struktury.
- 4) Odpovědná osoba po obdržení faktury, ověří její faktickou správnost. To znamená, že ji například porovná s dodacím listem, který obdržela spolu s dodávkou. Pokud je vše v pořádku, ověří správnost svým podpisem. Dále musí na košilku provést přesnou identifikaci jednotlivých nákladů. Identifikaci

provede kódování dle stromové struktury v minimálním rozsahu středisko výkon.

- 5) Pokud je faktura obsahuje podpis odpovědné osoby a dále pak identifikaci nákladů, putuje zpět na účtárnu, která provede její zaúčtování dle rozpisu provedeného na tzv. košilce faktury.

7.2 Pravidla pro oběh dokladů

Tak aby nedocházelo k chybám při zápisu a účtování faktur, je vyžadováno dodržování těchto pravidel:

- 1) Bez parafy vedoucího ekonomického úseku, nebo pověřené osoby, nemůže dojít k faktickému přijetí faktury a nemohl by ani započít oběh dokladu.
- 2) Odpovědná osoba musí svým podpisem potvrdit správnost faktury.
- 3) Odpovědná osoba je odpovědná za identifikaci a kódování jednotlivých nákladů.
- 4) Účetní oddělení musí provést logickou kontrolu rozdělení nákladů.

7.3 Identifikace a rozdělení nákladů

Odpovědná osoba musí provést identifikaci a rozdělení nákladů. V rámci sledované účetní jednotky se tento proces nazývá kódování.

Kódování spočívá v přiřazení položce, kterou může být například náklad, konkrétní výkon.

Tímto výkonem by měl být v první řadě produktový výkon. Tedy výkon, který po dokončení výroby znamená pro společnost tržby. Jako příklad můžeme uvést výkon 100 - pšenice ozimá.

Dále mohl být náklad využit na více než jeden výkon. Tento druh přijatého nákladu rozebereme na příkladu: polní práce – setí ozimů. Tato služba byla využita na setí pšenice ozimé a řepky ozimé. Odpovědná osoba v tuto chvíli tedy musí celkový náklad rozdělit na dva výkony. Způsob rozdělení v tomto případě bude spočívat v podělení nákladu celkovými hektary osetých plodin. Výsledná částka bude potom zpět vynásobena hektary jednotlivých plodin.

Méně preferovanou možností je kódovat konkrétní náklad, je na výkon režijní. Tato možnost se využívá zejména u nákladů, které nelze jednoznačně a spravedlivě rozdělit na konkrétní výkony. Nebo je tento náklad určen pro všechny výkony. V tomto případě se využije výkon určený pro podnikovou režii.

Hlavním úkolem odpovědné osoby je tedy správně přiřadit konkrétnímu nákladu jeho účel vzniku a pro jaký konkrétní výkon byl využit. Zjednodušení této činnosti formou okamžitého kódování nákladu na režijní výkony je ve sledované účetní jednotce bráno jako nedodržování pracovních postupů a je možno toto chování i sankcionovat.

7.4 Kontrola kódování a možnost změn

Provádět kontrolu správnosti kódování má za povinnost účetní oddělení. V případě nalezení závažné neshody či vzniku určité pochybnosti o správnosti kódování, řeší toto účetní oddělení přímo s konkrétní odpovědnou osobou.

V případě nenalezení shody je v kompetenci vedoucího ekonomického provozu vydat konečné a dále již neměnné rozhodnutí.

8 Hodnocení a doporučení

8.1 Organizační a řídicí struktura

Sledovaná účetní jednotka se snaží za každou cenu dodržovat liniiovou strukturu. Hlavním důvodem může je snaha o zachování jasné a přehledné struktury, kdy jsou na první pohled jasné viditelné jednotlivé stupně řízení.

Liniová struktura je však již ze své podstaty určena pro menší podniky. Sledovaná společnost však malým podnikem není. Jsou tak kladeny velmi vysoké nároky vedoucím pracovníky. Tyto velmi vysoké nároky jsou zřejmé zejména na úrovni vedoucích provozů.

Dalším možným nedostatkem je snaha sledovaného podniku ztotožnění řídicí a organizační struktury do jednoho schématu. Tyto struktury jsou však v určitých ohledech odlišné. Řídicí struktura má charakter vtaů nadřizenosti a podřizenost. Zatímco organizační struktura má charakter samotného organizování výroby a vztahů mezi organizačními jednotky.

Doporučení:

Pro sledovanou účetní jednotku by bylo výhodnější zavést do liniové struktury určité prvky štábního řízení. Tyto prvky by měli za úkol usnadnit řízení vedoucím pracovníkům. Zavedení štábů by mohlo mít pozitivní dopady zejména u vedoucího provozu RV a hlavního agronoma. V obou případech je možné vyčlenit funkci mechanizátora a vedoucího opravárenství do štábu. Důsledkem by byla přímá podřizenost traktoristů vedoucím provozů a oba štáby by neměli podřizené a byly by přímo úkolování vedoucími provozů.

8.2 Systém účetnictví

Sledovaná účetní jednotka dodržuje velmi striktně všechny zákonné normy. O této skutečnosti svědčí zejména hladký průběh všech proběhlých kontrol ze strany finanční správy. V některých případech se však účetní jednotka stěžuje svou práci.

Jako příklad můžeme uvést časové rozlišení nákladů a výnosů, kdy účetní jednotka striktně dodržuje zásadu: náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nimž časově a věcně souvisejí. (Česko. Ministerstvo financí).

Doporučení:

Účetní jednotka by měla vytvořit vnitřní směrnici účtování pro časové rozlišení nákladů a výnosů. Tato směrnice by měla za úkol definovat hranici časové rozlišených nákladů a

výnosů. V případě určení hranice do 1000,- Kč, by účetní jednotka nemusela tyto náklady časově rozlišovat a účtovala by je v období, kdy do podniku přišli.

8.3 Analytické účty

Účetní jednotka ve velké míře využívá analytické účty. Využívá je k rozdělování nákladů či výnosů nejen z pohledu z jakého účelu vznikly, ale snaží se do analytických účtů zařadit prvek příslušnosti. To znamená, v jaké části organizační struktury vznikly.

Z těchto důvodů má účetní jednotka škálu několika desítek analytických účtů. Ohromnou výhodou je pak pro účetní jednotu jasná identifikovatelnou vzniklých nákladů a výnosů.

Určitým nebezpečím je však zbytečné další dělení shodných nákladů na různé analytické účty, a to jen v důvodu nepodstatné odlišnosti typu vzniku nákladů.

Doporučení:

Provést určitou revizi všech analytických účtů, kdy by mělo dojít k vyřazení duplicitních a nic nevykazujících analytik.

8.4 Vnitropodnikové účty 8 a 9

Účetní jednotka využívá vedle analytických účtů i třídy 8-Vnitropodnikové náklady a 9-Vnitropodnikové výnosy. Tyto třídy podnik využívá v rámci celé organizační struktury. Způsob užití můžeme rozdělit do těchto oblastí

První oblastí jsou vnitropodnikové služby. Účetní jednotka přes účtové třídy 8 a 9 účtuje veškeré vnitropodnikové služby, které uvnitř podniku probíhají. Nejvýznamnější je účtování služeb poskytovaných jednotlivými stroji pro jednotlivé výkony. Tyto služby jsou prováděny i napříč provozy.

Dalším užitím účtových tříd 8 a 9 je rozúčtování režii. Přes tyto třídy jsou rozpouštěny střediskové i celopodnikové režie a to na výkony, které s konkrétní režijním nákladem souvisí. Úkony spojené s rozpouštěním všech režii jsou plně automatizovány. Úprava metodiky rozpouštění podléhá schvalování představenstva.

Posledním okruhem užití je rozpouštění výsledků hospodaření neproduktivních výkonů. Tento proces má jediný účel. Tím účelem je zobrazovat hospodářského výsledku jen na produkčních výkonech. Produkční výkony jsou takové výkony, které tvoří tržby na účtové třídě 6.

Hodnotit činnosti spojené s vnitropodnikovými účty lze u sledované účetní jednotky pouze kladně.

8.5 Plány a rozpočty

Ve sledovaném podniku probíhá plánování a rozpočtování na úrovni vedoucích provozů. Přímo odpovědnost za plány má ekonom, který zpracovává a rozvíjí podklady, získané z interních nebo externích zdrojů.

Interní zdroje představují zejména údaje z manažerského účetnictví. Široký rozsah manažerského účetnictví umožňuje zpracovat plány až do jednotlivých nákladů a dokonce na jednotlivé výkony.

Externí zdroje představují zejména makroekonomické předpoklady vývoje cenové hladiny a dále pak zveřejňované předpoklady realizačních cen, ze strany státních a polostátních organizací. Dalším zdrojem jsou nastavené parametry plánů, které jsou předkládány majitelem společnosti jako minimální požadavky.

Doporučení:

Vzhledem k propracovanosti tvorby plánů, nelze v této oblasti přednést určitá doporučení, ale lze pouze velmi kladně zhodnotit využití manažerského účetnictví pro tvorby plánů.

8.6 Kalkulace

Kalkulace zpracovávané ve sledovaném podniku můžeme rozdělit podle časového horizontu, na který jsou tvořeny. Rozdělují se na plánované, neúplné a úplné.

Plánované kalkulace se zpravidla zpracovávají pro potřeby vnitropodnikového ceníku, který musí být vypracován před začátkem předmětného období. Společnost pak dle tohoto ceníku účtuje o produkci vlastní výroby.

Neúplné kalkulace se zpracovávají v průběhu produkčního období. Zpravidla jsou využívány pro potřeby dílčích rozhodnutí. Jeho podstatou je kombinace údajů vzešlých ze skutečnosti a údajů z plánované kalkulace.

Úplné kalkulace se zpravidla tvoří po ukončení produkce. Údaje z těchto kalkulací se využívají pro plánování budoucího rozvoje společnosti, pro potřeby motivace a odměňování a hlavně pro potřeby hodnocení a další tvorby plánů.

Doporučení:

Kalkulace ve sledovaném podniku jsou prakticky závislé na propracovanosti manažerského účetnictví. Každý údaj směřující do kalkulace pochází z určitého pohledu manažerského účetnictví. A lze tedy říci, že způsob tvorby kalkulací zcela odpovídá kvalitě vedení manažerského účetnictví.

Jediným doporučením by mohlo být určitá nutnost sjednocení skupiny nákladů pro tvorbu plánovaných a úplných kalkulací. V tuto chvíli společnost nemá stejný princip tvorby.

9 Závěr

Cílem práce bylo zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

Manažerské účetnictví můžeme charakterizovat několika způsoby. Prvním z nich je, že manažerské účetnictví je určeno pro potřeby společnosti. Jeho hlavními uživateli jsou řídicí pracovníci, kteří jej využívají jako podklad pro svá rozhodnutí.

Další charakteristikou je, že manažerské účetnictví není nijak regulováno předpisy, ze strany státu a je tak plně v kompetenci konkrétní účetní jednotky.

Oproti finančnímu účetnictví, které je státem regulované, je další charakteristikou manažerského účetnictví jeho maximální pravdivost a vypovídací hodnota. Někdy se může zdát, že některé informace v manažerském účetnictví opakují informace z finančního účetnictví a jediným rozdílem je forma podání.

Úkolem manažerského účetnictví je podat maximum informací o všech operacích, které uskutečňují v rámci společnosti. Tyto informace musí být pravdivé, srozumitelné, musí mít vysokou vypovídací hodnotu a musejí být podány včas.

Takto podané informace slouží ve společnosti jako podklad pro tvorbu rozpočtů, kalkulací, sledování nákladů na jednotlivé výkony nebo například jako stanovení hodnotících ukazatelů pro řídicí pracovníky.

Sledovaná společnost byla založena v roce 1995, její hlavní činností je zemědělská výroba. Zemědělská výroba je rozdělena na rostlinnou a živočišnou výrobu. Právě provázanost rostlinné a živočišné výroby klade hlavní požadavky na kvalitu manažerského účetnictví.

Ve vlastní práci jsem se zabýval formou a způsobem užití možností, které manažerské účetnictví poskytuje. V rámci sledované společnosti je využíváno zejména vnitropodnikové účetnictví a to jak jednookruhové tak i dvouokruhové. Využití obou způsobů je jedním z hlavních specifik využití manažerského účetnictví v rámci sledované společnosti. Dále byly analyzovány způsoby tvorby rozpočtů, kalkulací, nastavení odpovědnostního účetnictví a rozvrhování a evidence jednotlivých nákladů a režii.

V předposlední části diplomové práce jsou jednotlivá užití možností manažerského účetnictví hodnocena a jsou zde popsány i určitá doporučení. Je hodnocena oblast nastavení

organizační a řídicí struktury, kde určitým způsobem koliduje liniová struktura s velikostí a rozsahu činností společnosti. Dále je hodnoceno využívání vnitropodnikového účetnictví, kde vysoká propracovanost obou okruhů dává společnosti velké možnosti v oblasti hodnocení jednotlivých výrob nebo v oblasti plánování. Právě způsob využití manažerského účetnictví v oblasti plánování je dalším bodem hodnocení. V poslední kapitole hodnocení a doporučení je popsána a dále hodnocena provázanost tvorby kalkulací s kvalitou vedení manažerského účetnictví v rámci sledovaného podniku.

Sledovaná společnost v maximální možné míře využívá možností, které jí poskytuje manažerské účetnictví. Využívá je jako zdroj informací pro svá rozhodnutí na všech úrovních řízení. Kvalita manažerského účetnictví tak patří ve sledované společnosti k nejvyšším prioritám. Společnost se snaží, aby manažerské účetnictví bylo v rámci účetní jednotky neustále zdokonalováno, a mohlo být tak další cestou, kterou společnost využívá ke svému dalšímu rozvoji.

Použitá literatura:

- CEJTHAMR, V., & DĚDINA, J. (2010). *Management a organizační chování. 2., aktualiz. a rozš. vyd.* Praha: Grada, ISBN 978-80-247-3348-7.
- ČECHOVÁ, A. (2011). *Manažerské účetnictví. 2. aktualiz. a rozš. vyd.* Brno: Computer Press, ISBN 978-80-251-2831-2.
- Česko, Ministerstvo financí. (nedatováno). *Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav.*
- Česko, Vláda. (nedatováno). *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav.*
- Česko. Ministerstvo financí. (nedatováno). *České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav.*
- DRURY, C. (2012). *Management and cost accounting.* Hampshire, UK: Cengage Learning EMEA, 800 s., ISBN 978-140841802 .
- FIALOVÁ, H., & JELEN, J. (1991). *Malý ekonomický slovník.* Karviná: Ecomix - OK, ISBN 80-900362-6-0.
- FIBÍROVÁ, J. (2015). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody.* Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7478-743-0.
- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., & WAGNER, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví.* Praha: ASPI, 432 s., ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, M., LANČA, J., & ŠIŠKA, L. (2008). *Manažerské účetnictví.* Praha: Grada Publishing, ISBN 978-80-247-2471-3.
- KARBAN, L. (2014). *Podnikové náklady a jejich kalkulace ve vybraném podniku.* Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2014, Vedoucí práce Rosochatecká Eva.
- KOVANICOVÁ, & kolektiv. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje.* Praha: Vydavatelství Polygon, ISBN 80-85967-51-0.
- KRÁL, B., & kol. (2012). *Manažerské účetnictví.* Praha: Management Press, s.r.o., ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, M., & POLÁK, M. (2008). *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, ISBN 978-80-251-1996-9.

PETŘÍK, T. (2007). *Ekonomické a finanční řízení firmy - Manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing, a.s., ISBN 80-247-1046-3.

ROSOCHATECKÁ, E., & kolektiv. (2012). *Ekonomika podniků*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze Provozně ekonomická fakulta, ISBN 978-80-213-1892-2.

SOUKUPOVÁ, J., & kolektiv. (2010). *Mikroekonomie*. Praha: Management Press, ISBN: 978-80-7261-218-5.

SYNEK, M., & kolektiv. (2007). *Nauka o podniku, pro kombinovanou formu studia*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 80-7079-892-0.

ŠOLJAKOVÁ, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, ISBN 80-7261-087-2.

ZEM, a. (2014). Organizační struktura.

ZEM, a. (2014). Výroční zpráva.