

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor/specializace: 6208R163 Podniková ekonomika a finanční management

Analýza nákladů a marže obchodního podniku

Bakalářská práce

Vojtěch Laurin

Vedoucí práce: Ing. Josef Horák, Ph.D.

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci vypracoval(a) samostatně a použité zdroje uvádím v seznamu literatury. Prohlašuji, že jsem se při vypracování řídil(a) vnitřním předpisem ŠKODA AUTO VYSOKÉ ŠKOLY o.p.s. (dále jen ŠAVŠ) směrnici OS.17.10 Vypracování závěrečné práce.

Jsem si vědom(a), že se na tuto závěrečnou práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, že se jedná ve smyslu § 60 o školní dílo a že podle § 35 odst. 3 je ŠAVŠ oprávněna mou práci využít k výuce nebo k vlastní vnitřní potřebě. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna podle § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.

Beru na vědomí, že ŠAVŠ má právo na uzavření licenční smlouvy k této práci za obvyklých podmínek. Užiji-li tuto práci, nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, mám povinnost o této skutečnosti informovat ŠAVŠ. V takovém případě má ŠAVŠ právo ode mě požadovat příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to až do jejich skutečné výše.

V Mladé Boleslavi dne

Děkuji panu Ing. Josefu Horákovi, Ph.D. za odborné vedení závěrečné práce. Ve vypracování mi pomohly zejména promptní reakce a pečlivé korektury, důkladné čtení a vysoká odbornost, která jistě pasáže závěrečné práce posunula o stupeň výše. Také bych chtěl poděkovat za předání profesních zkušeností při vedení práce, které mě průběhu vypracování inspirovaly a motivovaly k tomu, abych se tématu věnoval více do hloubky i ve volném čase.

Obsah

Úvod.....	7
1.1 Finanční účetnictví	8
1.2 Manažerské účetnictví.....	10
1.3 Vazba mezi finančním a manažerským účetnictvím.....	11
2 Deskripce jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy	13
2.1 Charakteristika jednookruhové účetní soustavy	13
2.2 Charakteristika dvouokruhové účetní soustavy	15
3 Analýza evidence nákladů na příkladu vybrané účetní jednotky z pohledu manažerského účetnictví.....	17
3.1 Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví	19
3.2 Druhové členění	21
3.3 Účelové členění.....	22
3.4 Kalkulační členění nákladů.....	24
3.5 Rozlišování nákladů dle relace k objemu výroby.....	25
4 Zhodnocení současného stavu a návrh řešení vedoucích k jeho zlepšení	30
Závěr.....	36
Seznam literatury	39
Seznam obrázků a tabulek.....	42
Seznam příloh	43

Seznam použitých zkratk a symbolů

B2C Business to customer

ČÚS České účetní standardy

EBT Zisk před zdaněním

VHBR Výsledek hospodaření běžného roku

VÚJ Vybraná účetní jednotka

Úvod

Nezbytnou součástí podnikatelské činnosti je důkladné pochopení finanční situace podniku z pohledu řízení zásob, nákladů a výnosů, finančních toků nebo rozhodování o budoucích investičních příležitostech. Analýza marže popisuje základní schopnost podniku generovat zisky z podnikatelské činnosti. Analýza nákladů informuje o vynaložených prostředcích na podnikání, jejich efektivnosti a účelnosti.

Hlavním cílem práce je zjistit, dosavadní strukturu evidence a členění nákladů. Zkoumaný podnik lze klasifikovat jako mikro účetní jednotku. Vzhledem k velikosti podniku nevzniká potřeba trvale zaměstnávat drahé pracovníky z vysoce kvalifikovaných pozic, jako je například finanční ředitel. Zpravidla se takoví pracovníci najímají na dobu dočasnou ve formě interim managementu, a to až ve chvíli, kdy vznikne konkrétní potřeba ze strany podniku. Takovýto přístup je pro podnik levný, ale podnik tak vystavuje riziku, že nemusí zvládnout včas podchytit klíčovou finanční problematiku a ztratit tak konkurenční výhodu na trhu. V současné chvíli podnik s praktikou interim managementu začíná.

Metodika zpracování teoretické části bakalářské práce je postavena na deskripci možností zobrazení a evidenci účetních dat, diferencuje základní odlišnosti finančního a manažerského účetnictví a osvětluje problematiku kalkulačních nákladů a vykazování finančních výsledků. Pochopení rozdílů slouží jako stavební prvek, na který navazuje charakteristika jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy a jejich následná komparace.

V praktické části je nezbytné analyzovat současný stav účetní jednotky z pohledu nákladové evidence. Syntéza nasbíraných poznatků z teoretické a praktické části povede na závěr k rekomendaci návrhu na zlepšení současné evidence a vykazování nákladů. Zkoumaný podnik tak získá možnost detailně poznat své náklady a účinněji je do budoucna řídit. Řídící pracovníci tak budou moci snadněji tvořit přesnější operativní, taktická i strategická rozhodnutí.

Účelem bakalářské práce je praktické i teoretické poznatky v závěru syntetizovat takovým způsobem, aby si příslušný manažer zkoumaného podniku sám dokázal udělat obrázek o tom, jestli dosavadní sledování nákladů je pro něj vyhovující nebo ne, a učinit rozhodnutí o případné optimalizaci.

Charakteristika nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví

Základním předpokladem pro úspěšné fungování podniku je úspěšné zhodnocování vloženého kapitálu a dosažení zisku v podnikatelské činnosti. Tedy, aby hodnota vstupu byla nižší než hodnota výstupu (Fíbrová a kol.,2015). Podnikové finance nebo také finanční řízení podniku jsou základním předpokladem k úspěšnému fungování podniku. Vývoj z pohledu finančního řízení na základě účetní evidence se dá dělit do několika fází.

Za životního cyklu podniku je možné zpozorovat pět vývojových etap účetní evidence. První etapa je význačná svou jednoduchostí, jedná se o finanční účetnictví s možným rozšířením o podrozvahové účty s detailní účetní analytikou. Pátá etapa je nejrozvinutější stádium podniku, které využívá finanční účetnictví, vnitropodnikové účetnictví s klíčováním, popř. dělením na jednookruhovou či dvouokruhovou účetní soustavu, a v neposlední řadě je možné setkat se s odděleními sledující rozpočty, jako je třeba oddělení controllingu (Dušek, 2019).

Finanční účetnictví slouží především jako nástroj, který pomáhá sledovat daňovou povinnost podniku. K samotnému řízení podniku nepřispívá takovou měrou jako vnitropodnikové účetnictví, neboť samo o sobě nedokáže sledovat vnitropodnikové transakce ani hospodářské výsledky vnitropodnikových útvarů. V ranné vývojové fázi podniku si však dokáže podnik vystačit s finanční analytikou a ušetřit tak náklady za zavádění a udržování vnitropodnikového účetnictví (Dušek, 2019).

Zmíněné vnitropodnikové účetnictví dnes zvané jako manažerské účetnictví slouží jako hlavní nástroj pro řízení podniku. Manažerské účetnictví je v každém podniku jiné a při správném nastavení dokáže podávat správné informace včas a ve velice konkrétní formě, díky které je možné provádět strategická, taktická i operativní rozhodnutí s dostatečným časovým předstihem (Fíbrová a kol., 2015).

1.1 Finanční účetnictví

Základními požadavky, které jsou kladeny na finanční účetnictví v České republice, jsou jednotný výklad účetních informací a snadná srovnatelnost mezi různými účetními jednotkami. Aby bylo možné tato kritéria splnit, je finanční účetnictví regulováno Českými účetními standardy (ČÚS), které převyšují veškeré ostatní legislativní úmluvy (Bokšová, 2013).

ČÚS nařizuje podnikatelským subjektům pravidelné vykazování účetních informací v předem stanovené formě a pevně určeným obsahem, jedná se tak o regulaci po linii běžného účetnictví, která je pro kontinentální Evropu typická (Šteker, 2016). Účetní výkazy dávají uživatelům možnost posoudit ekonomickou situaci podniku z různých pohledů (Hradecký, 2008).

Primárním a mezi širokou veřejností nejrozšířenějším výkazem se nachází výkaz rozvaha, který v sobě nese informace o finanční pozici podniku. Druhý výkaz je známý pod pojmem „výsledovka“, neboli výkaz zisku a ztráty a informuje o finanční výkonnosti účetní jednotky (Kovanicová, 2001). Samotné posouzení schopnosti podniku přeměňovat výnosy na peněžní prostředky je možné vykonat při pohledu do výkazu o peněžních tocích. Posledním výkazem je výkaz o vlastním kapitálu, který zobrazuje transakce uskutečněné v rámci vlastního kapitálu, například výběry vlastníků, rozdělení zisku a další (Fíbrová, Šoljaková, 2005).

Za přísnou regulací finančního účetnictví v České republice stojí z velké míry stát, kterému slouží informace z výkazu zisku a ztráty jako podklad pro vyměření daně, kterou bude podnik nucen v následujícím období uhradit. Stát je jedním z klíčových uživatelů účetních výkazů, ale ne jediný. Uživatele je možné rozdělit do několika skupin (Landa, 2011).

Uživatelé účetních informací je možné dělit na interní a externí. Interní uživatelé, jsou s podnikem přímo spojeni. Mají možnost přímo ovlivnit fungování podniku a výkazy pro ně mohou sloužit jako motivační podklad. Jedná se zejména o zaměstnance a vlastníky podniku (Scott, 2018). Externí uživatelé, nemusí být součástí podniku, ale mají k podniku jistý vztah, nejčastěji obchodní. Výkazy pro ně slouží jako nástroj k posouzení důvěryhodnosti podniku, bonity a výkonnosti. Jedná se například o dodavatele, investory, stát, banky, odběratele i konkurenci (Wagner, 2009).

Díky pravidlům, která finanční účetnictví spojují, zaručuje finanční účetnictví spolehlivé a úplné informace srovnatelné v čase i mezi podniky. Díky tomu, že výkazy finančního účetnictví jsou dostupné investorům, konkurenci i státu je finanční účetnictví spíše syntetické, což znamená, že účetní jednotky se snaží informace o své výkonnosti a finanční situaci spíše „skrývat“ (Fíbrová a kol., 2015).

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví slouží jako informační základna pro manažery a ostatní vedoucí pracovníky podniku. Úloha manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací. Nedílnou součástí manažerského účetnictví je nákladové účetnictví, které pro řízení používá účetní informace a má vliv především na taktické řízení. Manažerské účetnictví používá účetní informace pro rozhodování, a tedy je spíše strategicky zaměřené. V praxi se úzce doplňují a jejich rozlišení je spíše formální (Fibrová a kol., 2015).

Samotný princip manažerského účetnictví si zanechává základní obecné systémové prvky založené na tradičním finančním účetnictví příkladem mohou být bilanční princip, podvojnost a souvstažnost a další. Účtování probíhá též v peněžních jednotkách. Neopomenutelnou součástí jsou i prvky technické jako například inventarizace (Král, 2002).

Manažerské účetnictví slouží pouze pro interní zaměstnance, a je striktně hierarchicky děleno. Informace jsou rozdělovány dle možné míry jejich ovlivnitelnosti. Oddělení marketingu tedy nedostává informace z oddělení výroby a naopak. Rozlišujeme dva základní koncepty, a tím je výkonové účetnictví a odpovědnostní účetnictví (Fibírová, 2005).

Výkonové účetnictví má za úkol sledovat marže, zisk a aktuální náklady. V jeho centru stojí především hodnotové charakteristiky ve fázích dokončené a nedokončené výroby. Odpovědnostní účetnictví zajišťuje interpretaci jednotlivým účastníkům podnikového procesu a definici dílčích cílů, jež pomáhají přispívat k podnikovým cílům (Král, 2006).

Král ve své publikaci (Král, 2010) zmiňuje novou třetí formu manažerského účetnictví, jež se za poslední roky dynamicky vyvíjí, a to je účetnictví pro rozhodování. Jedná se o účetnictví zaměřené na otázku „co když...“, která využívá účetních informací pro rozhodování budoucího rozvoje ve všech podnikových oblastech jako je marketing, vývoj, výroba a jiné. Kalkuluje s očekávanými náklady a výnosy, může tak přímo zpětně ovlivnit cíle podniku.

Lze tedy tvrdit, že manažerské účetnictví není zcela jednoznačně definováno na rozdíl od finančního účetnictví, ale je možné ho individualizovat podle podnikových potřeb. Dle výše zmíněných kritérií se dá usoudit, že manažerské účetnictví se

nechá v podniku interně rozlišovat do samostatných skupin, a ty dle preferencí podniku rozvíjet do větší hloubky, tak aby manažerské účetnictví podávalo informace pro rozhodování o budoucím jednání podniku.

1.3 Vazba mezi finančním a manažerským účetnictvím

Jak již bylo zmíněno finanční a manažerské účetnictví jsou spolu úzce spojeny, jsou postaveny na stejných základech, ale liší se v regulaci, která je na ně uplatňována. Liší se v periodicitě, podrobnosti a struktuře vykazování.

Finanční účetnictví po linii běžného účetnictví, jak je tomu v České republice, se zabývá zejména otázkou, jak účetní data zaznamenávat za účelem tvorby ročních výkazů, které slouží pro správné vyměření daně. Výhodou je snadná porovnatelnost a přehlednost v mezipodnikovém srovnání. Regulace manažerského účetnictví je uskutečňována pomocí vnitropodnikových směrnic, které jsou individuální pro každou účetní jednotku (Šoljaková, 2003).

Manažerské účetnictví zpracovává data z finančního účetnictví, upravuje je podle vlastní metodiky, která více odpovídá skutečnosti, a tím dovoluje tedy provádět informovanější rozhodnutí. Jedním ze zásadních rozdílů je odlišné pojetí kvantifikace pasiv a aktiv při jejich samotném oceňování. V manažerském účetnictví se přeceňuje dle reprodukční ceny, což ve finančním účetnictví činit nelze.

Dalším významným rozdílem je metodika pro odepisování majetku. Hranice významnosti pro dlouhodobý hmotný majetek podle § 26 odst. 2 ZDP v písm. a) pro rok 2021 činí 80 000 Kč. Pokud účetní jednotka pořídí dlouhodobý hmotný majetek, jehož hodnota je nižší než hranice významnosti, může o takovémto majetku účtovat jako o zásobách a jednorázově ho zahrnout do nákladů nebo může takovýto majetek odepisovat a účtovat o něm jako o majetku dlouhodobém. Rozhodnutí účetní jednotky bude mít přímý dopad na výši daňových nákladů, a tedy výsledku hospodaření účetní jednotky.

Uživatele finančního účetnictví nelze nikdy zcela vymezit, neboť jimi může být téměř kdokoli. Narozdíl od účetnictví manažerského, kde jsou informace přísně utajené a má k nim přístup pouze úzký okruh lidí, dělen od nejnižší hierarchické úrovně po tu nejvyšší, kterou je vrcholové vedení podniku (Weetman, 2010).

Syntetičnost finančního účetnictví dovoluje podniku zachovat si cenné informace a poskytnout pouze informace nutné a ČÚS předepsané. Analytické informace se uchovávají v podniku za účelem kvalitního operativního, taktického a strategického řízení podniku. Únik takovýchto informací by mohl způsobit krach společnosti a v mnoha společnostech je proto trestán (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

V neposlední řadě je třeba zmínit, ekomický úhel pohledu manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví považuje informace z minulého období za příliš zkreslené, a proto preferuje předem stanovené veličiny, jež pomáhají řídicím pracovníkům vytvářet přesnější kalkulace. Často se také používá ocenění na úrovni oportunitních nákladů a výnosů, které umožňuje kvantifikovat jiné, neuskutečněné varianty z podnikatelské činnosti (Kráal, 2006).

V rozsahu této práce není možné dopodrobna rozebrat rozdíly, výhody či nevýhody jednotlivých segmentů. Je ale nezbytné vyzdvihnout základní rozdíly, aby bylo jasné, z jakých pramenů čerpat, pokud se analyzuje marže a náklady podniku. Díky tomuto teoretickému předpokladu je již zcela patrné, že výsledovky ve finančním účetnictví nejsou zdaleka výsledky, které odpovídají skutečnosti, přestože jsou to výsledky správné, podle zákona o účetnictví.

2 Deskripce jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

V rámci analýzy a pochopení nákladů podniku je důležité si definovat procesy spojené s evidencí nákladů. Klíčové je také vymezení pojmu jako takového. Pro účely této práce je třeba na náklady nahlížet jak z hlediska finančního účetnictví, tak i z hlediska nákladového účetnictví, jako třetí úhel pohledu se nabízí ekonomické pojetí, to však přesahuje rozsah této práce.

Náklady z pohledu finančního účetnictví jsou zobrazované a vnímané jako skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje, které snižují ekonomický prospěch podniku zvýšením závazku nebo snížením aktiv. Důležitou podmínkou pro správné účtování je respektování akruálního principu (Bokšová, 2013).

Manažerské účetnictví nahlíží na náklady v souvislosti s jejich řízením. Stěžejní pro náklady v nákladovém účetnictví je jejich účel, za kterým byly vynaloženy a také přiměřenost jejich výše vzhledem k jejich účelu. Náklad lze definovat jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Významnou odlišností je zobrazování hodnoty nákladů v jejich současné výši, nikoli minulé. Příkladem je odepisování z reprodukční pořizovací ceny majetku. Samotná možnost měření hospodárnosti takovýchto nákladů tak vyplývá právě z těchto zásad a vymezuje tak náklady manažerského účetnictví (Fibířová a kol., 2015).

V účetnictví se rozlišují dva různé obecně a formálně uznávané metodické postupy účtování o nákladech, výnosech, aktivech a závazcích. Pro jakou účetní metodu se účetní jednotka rozhodne, závisí na požadavcích jednotlivých skupin uživatelů. Mezi základní kritéria se řadí obsah informací, forma informací, časová orientace a informační dostupnost. Na základě naplnění jednotlivých požadavků si firma zvolí účtování v jednookruhové účetní soustavě nebo dvouokruhové účetní soustavě (Sedláček, 2010).

2.1 Charakteristika jednookruhové účetní soustavy

Předpokladem pro správné fungování jednookruhové účetní soustavy je kvalitní nastavení systematické analytické evidence, a to jak z hlediska věcné náplně účtů, tak s ohledem na jednotlivé útvary a výkony z hlavní i vedlejší činnosti. Aby se daly v jednookruhové soustavě zobrazovat vnitropodnikové transakce, je třeba vedle syntetických účtů s analytickou evidencí vést i další účty, které zobrazují právě tyto

vnitropodnikové transakce, tedy transakce mezi středisky. Typickým příkladem je výkon střediska správy a řízení pro středisko prodeje. Jedná se tak o metodu zobrazení interních nákladů a interních výnosů (Fibírová a kol., 2015).

V jednookruhové účetní soustavě je vyvíjen tlak, aby se oceňovací rozdíly vztahovaly pouze k jedinému základnímu majetkovému účtu. Na podniku je pak tedy učinit rozhodnutí, který účet oceňovacích rozdílů „publikovat“, a který ponechat ve vnitropodnikovém účetnictví jako utajený (Král, 2006).

Jednookruhová účetní soustava se využívá, pokud se informace jednotlivých uživatelů neliší svým obsahovým vymezením a metodou ocenění, ale jen stupněm podrobnosti při zobrazení. Problém nastává při zjišťování hospodářského výsledku (VHBR), kdy je třeba při tvorbě analytické evidence rozhodnout, zda daný účet vstupuje do VHBR finančního i manažerského účetnictví anebo zda bude zahrnut pouze do VHBR jednoho z okruhů (Král, 2006).

Výhody a nevýhody jednookruhové účetní soustavy pro podnik

Lze tedy vyvodit, že výhody jednookruhové účetní soustavy spočívají zejména v její administrativní nenáročnosti, která není příliš odlišná od standardního finančního účetnictví. Je pouze rozšířená o účty analytické evidence. Informace jsou zjišťovány agregací účtů analytické evidence, což při dnešních informačních technologiích není náročný proces.

Bohužel však vyplývá, že zásadní nevýhoda spočívá v obtížném oddělení obou skupin, a sice finančního účetnictví a účetnictví manažerského. Samotné preference na zobrazované informace obou skupin uživatelů se mohou výrazně lišit. V takovém případě může transparentnost jednookruhové účetní soustavy bránit dostatečné podnikové optimalizaci v řízení nákladů nebo ostatním transakcím s pasivy a aktivy. V praxi se může takové optimalizování někdy pohybovat až na hraně zákonné tolerance, což v jednookruhové soustavě není vhodné provádět, neboť pro finanční správu je příliš snadné odhalit veškeré pokusy, které mají za cíl takovou cestou snížit daňový základ. Firmě tak mohou vzniknout soudní spory a náklady s nimi spojené nebo může utrpět jméno firmy, což je v některých případech mnohem horší.

2.2 Charakteristika dvouokruhové účetní soustavy

Systém dvouokruhové účetní soustavy respektuje důvěrnost a tajnost podnikových financí, a je založený na systému, který pomáhá tyto dva celky odlišit. V teoretické rovině je účtování v obou okruzích založeno na spojovacích prvcích, které tvoří spojovací účty. Vedle účtů spojovacích jsou také účty rozdílové, na kterých se zaznamenávají transakce, které mají jinou výši v obou okruzích. V praxi je však taková evidence velice pracná, náročná a komplikovaná, je tedy na místě zacházet s pojmem opatrně i přes jeho výhody (Dušek, 2019).

Spojovací účty respektují podvojnost a souvstažnost finančního účetnictví v přechodu do nákladového okruhu. Používají se u všech transakcí, které jsou předmětem obou okruhů. Pomocí spojovacích účtů se do manažerského okruhu přenáší informace, zanesené ve finančním účetnictví. Pokud účetní jednotka využívá ve finančním účetnictví oceňování podnikových výkonů podle skutečnosti a v manažerském okruhu předem stanovenou cenou. Zanesení na spojovací účet hodnota z účetnictví finančního, následně se v manažerském okruhu daná hodnota upraví pomocí rozdílových nebo odchylkových účtů, tak aby byla plně respektována obecná metodika účtování. Z toho důvodu vzniká v manažerském účetnictví jiný VHBR než v účetnictví finančním (Lazar, 2001).

Rozdílové účty slouží zejména pro vrcholový management jako informační prvek sloužící pro podrobnější vysvětlení hospodářského výsledku. Například odpis ve finančním účetnictví se odepisuje pouze do výše historické hodnoty a podle toho se započítává do ceny výrobku, aby však nákladová cena výrobku měla správnou vypovídající schopnost je třeba do ceny zahrnout odpis z reprodukční ceny stroje, a ještě k tomu nad plánovanou dobu používání stroje, pokud stroj přesluhuje (Petřík, 2009).

Nastavení informačního systému v podniku lze upravit tak, aby odchylky vzniklé na jednotlivých účtech byly v okamžiku vzniku automaticky reportovány zodpovědným pracovníkům. Lze nastavit, aby zobrazování odchylek bylo reportováno na jednotlivé úrovni řízení dle jejich výše. To tvoří prostor pro nastavení schvalovacího procesu, případně kontroly a také zavedení následného opatření v reálném čase (Fibířová a kol., 2015).

V rámci vnitropodnikového účetnictví se pro účtování ve dvouokruhové účtové soustavě využívají volné účty 8 a 9 (Dušek, 2019). Jejich podrobné členění už závisí na každé účetní jednotce. Na účty se dají účtovat například následující transakce zobrazující:

- stav hotových a nedokončených výrobků,
- informace pro sestavení výsledných kalkulací výrobků,
- informace pro běžnou kontrolu nákladů,
- informace pro krátkodobé i dlouhodobé rozhodování.

Výhody a nevýhody dvouokruhové účetní soustavy pro podnik

Z výše zmíněného je možné usoudit, že mezi hlavní výhody dvouokruhové účetní soustavy patří oddělení finančního a nákladového účetnictví. Toto oddělení umožní podniku vést nákladové účetnictví s jistou svobodou, která má při správné aplikaci nulová rizika ze strany finanční kontroly. Díky rozdílovým účtům dokáže promptně informovat zodpovědné útvary nebo vrcholové vedení podniku o změně ekonomických podmínek, na které může vedení reagovat včasnými opatřeními.

Mezi zásadní nevýhody patří obtížnější nasazení do podniku a složitější evidence celého účetnictví. Nížší požadavky na kreativnost v účetnictví v menších podnicích má na svědomí nižší motivaci k implementaci dvouokruhové účetní soustavy, proto i přes její nesporné výhody není zcela samozřejmé její praktické nasazení v českém účetním prostředí (Fíbrová a kol., 2015).

V praxi je vhodné se řídit požadavky jednotlivých uživatelů účetních informací a podle toho zvolit správnou formu evidence nákladů, výnosů, aktiv a pasiv. Obecně se dá říct, že se systémy doplňují a existují duálně vedle sebe. V situacích, kdy není požadavek na striktní oddělení informací, využije se jednoduššího způsobu jednookruhové účetní soustavy. Stejně tak je možné v jiných případech volit opačný postup (Fíbrová, 2007).

3 Analýza evidence nákladů na příkladu vybrané účetní jednotky z pohledu manažerského účetnictví

Vybraná účetní jednotka se zabývá prodejem produktů a poskytováním služeb souvisejících se správným výběrem produktu pro zákazníka. Obě tyto činnosti se podílí na vzniku výnosů, a tak pomáhají společnosti růst. Cílem podniku je obsadit český trh v co největší možné míře tak, aby se podařilo dosáhnout co největšího tržního podílu, za doprovodu maximalizace tržeb z prodeje. Cílem praktické části této práce je zhodnotit současnou situaci vykazování výsledků, a to především v členění nákladů a navrhnout opatření, která by vlastníkovvi podala zpětnou vazbu na cestě dosahování podnikových cílů a dala případně podnět k možné optimalizaci vykazování finančních výsledků. Ústředním motivem je tedy sledování výkonnosti podniku.

Aby se dala výkonnost podniku řídit, je třeba mít přehled o základních prvcích, jež samotnou výkonnost ovlivňují. Na otázku, pomocí čeho se výkonnost podniku dá měřit, se nachází odpověď už v předchozích kapitolách, slouží k tomu výkaz zisku a ztráty, který v sobě nese základní prvky, které se dají z pozice řídicích pracovníků ovlivnit, a tím jsou náklady a výnosy.

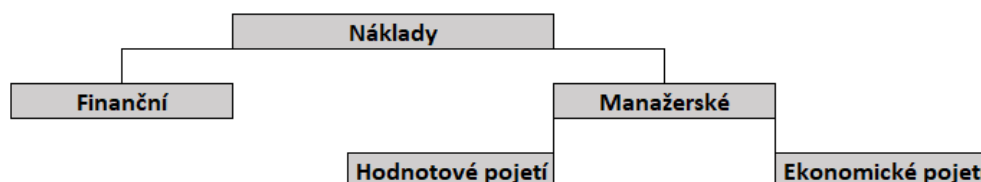
Za účelem této práce byla vytvořena manažerská výsledovka tak, jak ji umožnil sestavit účetní systém. V příložené výsledovce jsou zobrazeny veškeré relace mezi podnikovými útvary, nákladové druhy, které účetní jednotka eviduje a také proces výpočet zisku tak, jak skutečně probíhá. Veškeré závěry, které jsou učiněny cílí na zhodnocení formy a vypovídající schopnosti této výsledovky a její případné zdokonalení.

Předmětem praktického rozboru nebudou výnosy, neboť jejich výše záleží na výkonnosti marketingového a obchodního oddělení a není v silách manažerského řízení je ovlivnit. Zkoumaný podnik obchoduje převážně v sektoru B2C, to znamená, že pohledávky tvoří minimální procentuální podíl v aktivech. Za těchto podmínek se dá zjednodušeně říct, že výnos je zároveň i příjmem. Za těchto podmínek je možné říct, že pro posouzení toho, zda se podnik dobře vyvíjí, je důležitý zisk. Zisk tvoří rozdíl výnosů a nákladů. Jelikož výnosy řídí marketingové oddělení, zbývají náklady a ty budou v následujících odstavcích podrobně popsány.

Zmíněná výsledovka se nachází v příloze 1, jedná se z části o ilustrativní manažerskou výsledovku VÚJ, za rok 2020. Ilustrativní manažerská výsledovka má formu a rozsah stejný jako je současně užívaná výsledovka v podniku. Vzhledem k tomu, že vybraná účetní jednotka vyslovila přání použítá data v žádném případě nezveřejňovat, jsou data v příloze 1 upravena takovým způsobem, aby se nedala zneužít třetí stranou. Vypovídající schopnost pro účely bakalářské práce je však stále nenarušena a veškeré závěry jsou tak zcela autentické.

Z pohledu účetní jednotky se dělí náklady do dvou odlišných kategorií, na náklady ve finančním pojetí a náklady v manažerském pojetí. Charakteristika nákladů v manažerském pojetí rozděluje náklady zvláště v hodnotovém a ekonomickém pojetí. Hodnotové pojetí nákladů zajišťuje a předává informace řídicím pracovníkům a zajišťuje účelné vynaložení nákladů, od kterého si podnik slibuje nejen návratnost těchto nákladů, ale i jejich zhodnocení, ocenění je zpravidla v naturálních jednotkách (Šoljaková, 2009). Ekonomické pojetí zohledňuje možnost oportunitních nákladů a stará se o to, aby náklady byly vynaloženy účelově, tedy tou nejlepší možnou cestou pro podnik (Popesko, 2009).

Náklady ve finančním pojetí jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, a to buď úbytkem aktiv nebo zvýšením dluhů, jenž má za následek snížení vlastního kapitálu jinak než výběrem vlastníků (Bokšová, 2013). Samotná výše nákladů je evidována v cenách, které byly na náklady skutečně vynaloženy. Takové pojetí se také jinak nazývá jako explicitní náklady (Král, 2006).



Zdroj: (vlastní zpracování, 2021)

Obr. 1 Diagram členění nákladů

V příloze 1 se jako hodnotové náklady dají označit všechny náklady, kromě nákladové položky ostatní pokuty a penále, které jsou svou povahou považovány za manažerský ekonomický náklad. Snaha účetní jednotky by měla tento náklad identifikovat z hlediska jeho příčiny a eliminovat jeho vznik v dalších obdobích. Příkladem dalšího manažerského nákladu může být náklad manka a škody, který účetní jednotka v tomto období neviduje.

3.1 Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví

Současné vykazování účetních výsledků je rozděleno na deset útvarů, které se podrobněji rozlišují na vyjmuté nákladové středisko, servisní středisko, výnosová střediska a útvar společných nepřímých nákladů. Toto označení však nemá nic společného s účelovým členěním, je pouze obecně popisné. Rozdělení tržeb a nákladů mezi útvary probíhá z velké části podle místa vzniku přímou alokací.

Hlavním středem podnikatelského zájmu jsou výnosová střediska I až VII, která mají za úkol generovat zisky, jedná se tak o zisková střediska, u kterých je hlavní sledované kritérium dosahovaná marže za vykazované období. Jejich členění je omezeno na tržby za prodané produkty a poskytnuté služby a přímé náklady na prodané výrobky, z kterých je vypočítávána marže. Následně jsou vyobrazeny nepřímé náklady období, které mají z velké části fixní charakter.

Dalším útvarem s přímou alokací nákladů je servisní středisko, které slouží k opracování produktů odbytových středisek, pokud je to potřeba. Opracování produktů je vykonáváno výhradně na základě žádosti od konkrétního výnosového střediska, a proto se náklady vzniklé na tomto útvaru dají beze zbytku rozúčtovat, podle toho, kdo si službu žádal. Vzhledem k tomu, že náklady vznikají s množstvím prodeje, řadí se mezi variabilní přímé náklady.

Útvar společných nepřímých nákladů slouží jako centralizovaný nákladový útvar, který na sebe přejímá veškeré náklady, které se nedají přímo přiřadit jednotlivým střediskům. Zastřešuje tak například leasing na automobily, případně nájemné za firemní techniku. Cílem je veškeré společné náklady centralizovat tak, aby byla co nejnižší administrativní náročnost a nevznikaly tak dodatečné náklady za vedení účetnictví, právní poradenství a další.

Náklady výkonu a období

Náklady výkonu vznikají při prodeji výkonů podniku. Výkon podniku může představovat službu nebo produkt. Náklady výkonu jsou hrazeny v okamžiku prodeje výkonu, proto se nazývají také jako náklady prodaných výkonů. Do doby prodeje jsou zaznamenány v rozvaze v oběžných aktivech. K nákladům výkonu jsou také přidružovány vzniklé náklady vyvolané prodejem výkonu např. poštovné, obaly (Fibírová, 2015).

Tyto náklady na příkladu vybrané účetní jednotky zobrazuje podle přílohy 1 řádek, náklady na prodané zboží nebo také náklady servisního střediska, vyvolané opracováním prodáváného produktu. Do doby prodeje je toto zboží evidováno v rozvaze. Marže, která vznikne odečtením tržeb a nákladů výkonu musí být schopna uhradit náklady období, které v souvislosti s podnikatelskou činností vznikly.

Náklady období jsou takové náklady, které vznikají v průběhu podnikatelského procesu bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou tvořeny výkony. Typicky jsou náklady uhrazovány z výnosů podnikatelské činnosti. Jejich povaha je často fixního charakteru a musí být uhrazeny v období, ve kterém vznikly. Příkladem může být třeba nájem nebo nepřímé mzdy. Náklady období jsou uhrazovány z marže prodaných výkonů (Fibírová, 2015).

Náklady období v příloze 1 jsou náklady na spotřební materiál, služby, mzdy, odpisy, bankovní poplatky, úroky a ostatní. Aby účetní jednotka byla schopná udržitelně fungovat, musí být schopna tyto náklady uhradit. K uhrazení těchto nákladů slouží obchodní marže. Pokud není účetní jednotka schopna tyto náklady uhrazovat a končí ve ztrátě, je nutné náklady okamžitě optimalizovat, případně znát záměr. V příloze jedna je takovýmto střediskem středisko IV, které z marže nestačí pokrýt své vlastní náklady. Velkou roli hrají náklady na provize, které jsou oproti jiným pobočkám vzhledem k tržbám vysoké.

Měření zisku na bázi prodaných výkonů

Výsledovka na bázi nákladů prodaných výkonů je vhodná pro zakázkovou výrobu, neboť sleduje příčinnost vzniku nákladů. Náklady za prodané výkony vstupují do výsledovky jen tehdy, pokud jsou prodány. Pokud prodány nejsou, jsou v provozní části výsledovky uvedeny pouze náklady jako jsou správa a řízení či odbyt. Jedná

se o náklady období. Pokud podnik vyrobí za 100 peněžních jednotek a prodá vše, jde do nákladů prodaných výkonů 100, pokud neprodá nic, jsou náklady prodaných výkonů rovny 0. Pokud je 100 jediná produkce a abstrahujeme od možných zásob hotových výrobků, nemůže podnik prodat více jak 100 (Fibírová, 2003).

Tento druh výsledovky je vhodný pro podniky se zakázkovou výrobou nebo delším výrobním cyklem, protože dává do souvislosti prodané výkony s vynaloženými náklady k tomuto výkonu. Z toho také plyne, že je možné spočítat marži, z které se následně uhrazují náklady období.

Výsledovka v příloze 1 zobrazuje výsledovku na bázi nákladů prodaných výkonů. V políčkách tržby vidíme prodané kusy a společně s tím náklady na vyskladněné kusy. Z vytvořené marže se pak uhrazují jednotlivé náklady, a na konci vyhodnocuje dosažený zisk. Tato sestava dává manažerovi možnost vertikální analýzy nákladů a umožňuje vyhodnotit, zda jejich výše je přiměřená vzhledem k tržbám a vzhledem k tomu, že podnik se věnuje stejné činnosti ve všech výnosových střediscích, tak i zda i jejich procentuální výše mezi sebou je přibližně stejně vysoká. Ve výsledovce chybí podrobnější členění jednotlivých produktů a jejich podílu na tržbách, z kterého by se daly analyzovat data, vedoucí ke zefektivnění marketingové strategie.

3.2 Druhé členění

Samotná prvotní evidence nákladů vzniká evidencí podle druhu. Skládá se ze tří základních pilířů. Náklad je prvotní, externí, jednoduchý. Prvotní znamená, že se náklad stává předmětem evidence ihned při vstupu do podniku. Pokud vzniká náklad spotřebou výrobků, služeb či prací jiných subjektů, označuje se jako externí. Náklad nelze podrobněji dělit, proto se nazývá jako jednoduchý (Král, 2006).

Podle Fibírové (Fibírová, 2003) mezi základní nákladové druhy, jež můžeme v druhovém členění zpozorovat patří:

- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- náklady na mzdy a sociální zdravotní,
- náklady externích služeb,
- v neposlední řadě spotřebovaný materiál a energie.

Takovéto členění nás informuje především o tom, „jaké druhy“ vstupů byly spotřebovány. Nedá se jednoznačně říct, že druhové členění je samo o sobě nedostačující, záleží totiž na tom, co účetní jednotku zajímá a jaké je povahy. Mezi podniky, u nichž druhové členění dokáže podávat kvalitní informace patří manufaktura, kde se nechá očekávat vysoká míra například přímých osobních nákladů, které se dají měřit a regulovat, což nám je druhové členění schopné poskytnout na účtech náklady mzdy. U podniků s vysokou mírou automatizace se dá očekávat zase velký podíl v nákladových odpisech z důvodu velkého množství strojů, kde můžeme také snadno činit různá rozhodnutí, a tvořit optimalizace například maximálním vytížením výrobních linek (Popesko, 2009).

Bohužel obory poskytující zakázkovou výrobu nebo služby, se potýkají se situací, která z pohledu druhového členění, již tak zřejmá není. Velký podíl totiž tvoří externí služby a osobní náklady, a to zejména režijních pracovníků, kdy při druhovém členění není možné identifikovat, za jakým účelem byly náklady vynaloženy, a tedy podnik přichází o možnost takové náklady účinně regulovat (Popesko, 2009). V takovém případě je potřeba současnou klasifikaci rozšířit o znalostní prvek účelnosti vynaložení nákladů, ke kterému v praxi slouží takzvané účelové členění nákladů.

Dle přílohy 1 je zřejmé, že vybraná účetní jednotka zobrazuje náklady podle druhového členění. Toto členění zobrazuje spotřebované nákladové druhy tak, jak jsou v účetnictví zaznamenány. U obchodního podniku je zobrazena obchodní marže, která by měla uhradit zbylé náklady podniku a očistit se tak na hrubý zisk. Takovéto zobrazení tedy nepodává správné informace o výkonnosti podniku, protože nezobrazuje, jakou přidanou hodnotu podniku přinesly jednotlivé vynaložené nákladové druhy, není znám jejich účel. Níže uvedené účelové členění je pro měření výkonnosti podniku v tomto konkrétním případě vhodnější variantou.

3.3 Účelové členění

Nedostačující vypovídající schopnost druhového členění nákladů doplňuje účelové členění nákladů, které zkoumá příčinnost vzniku jednotlivých nákladů a pomáhá tak řídicím pracovníkům identifikovat podnikové oblasti, na které se při řízení podniku zaměřit (Lazar, 2012). Například náklad osobní mzdy, pokud se doplní do modelu účelového členění obohacením o jeho účelovost, získá podnik informaci o tom, jaká

část mezd byla vynaložena v hlavní výdělečné činnosti na podporu konkrétních středisek. Proto se dělí náklady z tohoto úhlu pohledu na:

- Technologické náklady
- Náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady jsou veškeré náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologickým procesem výroby nebo s ním účelově souvisí. Jako příklad mohou sloužit mzdy montážních pracovníků a jimi spotřebovaného materiálu ve výrobní firmě (Hradecký, 2003).

Druhou skupinou jsou náklady na správu a řízení, jejichž samotný název už vypovídá o účelu jejich spotřeby. Veškeré náklady související se zajištěním fungování výroby, ale s výrobou přímo nesouvisí, jsou náklady na obsluhu a řízení. Jedná se například o oddělení IT, administrativní pracovníky, vyšší management a další (Hradecký, 1995).

V praxi se takovéto členění nákladů nedá příliš dobře aplikovat, protože se často vyskytují situace, kdy je velmi obtížné rozhodnout, jaké náklady s výrobou souvisí, a jaké jsou vyvolány obecným řízením podnikatelského procesu, tedy spadají do kategorie nákladů na správu a řízení. Z toho důvodu je v praxi preferováno spíše dělení nákladů na jednicové a režijní. Jednicové náklady jsou takové, které nejen že souvisí s technologickým procesem, ale i s výkony administrativními, které jsou vyvolané právě onou vzniklou jednotkou výkonu. Náklady režijní zpravidla souvisí s obsluhou a řízením podniku, ale i s takovými technologickými náklady, které není možné přiřadit dané jednici. Příkladem režijních nákladů mohou být strojové odpisy nebo pronájem výrobní haly (Popesko, 2009).

Třetí možností, jak dělit účelové členění nákladů je možnost rozčlenění odpovědnosti za náklady jednotlivým firemním útvarům tzv. členění nákladů po linii útvarů (Fibírová, 2003).

Vzhledem k tomu, že podnik si klade za cíl zaujmout co největší tržní podíl, je třeba mít představu o nákladech vyvolaných jednotlivými akcemi podniku. Podle přílohy 1 je zřejmé odpovědnostní členění nákladů mezi jednotlivé útvary a jejich druhová evidence. Pro lepší pochopení příčiny vzniku nákladů by bylo přínosnější ještě náklady dále účtovat do čtyř účelových kategorií. Na náklady na prodané výkony,

náklady odbytu, tedy náklady spojené s provozem výnosových středisek, náklady na administrativu a řízení a případně ostatní provozní náklady spojené s investicemi do rozšiřování podniku. Pod tyto jednotlivé kategorie by se daly dále zařadit drobnější informace.

Takovéto členění nákladů by podniku poskytlo podrobnější přehled o struktuře nákladů a umožnilo zefektivnit jejich vynakládání napříč všemi útvary a lépe tak sledovat cíl, ke kterému podnik směřuje. Praktická demonstrace je uvedena v upravené výsledovce v příloze 2. Jedná se však o ideální variantu, která je však v praxi doprovázena stoupajícími náklady v oblasti administrativy, proto se takového jednání musí zvážit, vše závisí na hodinových sazbách pracovníků a jednoznačnosti vynakládaných nákladů, které je nutnost umět jednoznačně zařadit.

3.4 Kalkulační členění nákladů

Diferenciace kalkulačního členění od členění účelového je především v množství jednotek, na které se kalkulační účetnictví vztahuje. Zatímco účelové členění se vztahuje na jednici a režijní náklady. Kalkulační účetnictví se zaměřuje na druh výkonu, tedy většímu počtu jednic (Popesko, 2009).

Základními předpoklady pro kalkulační účetnictví je schopnost účetní jednotky rozlišovat náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady souvisejí s konkrétním druhem výkonu a náklady nepřímé jsou společné více druhům výkonů. Příklady nepřímých nákladů v obchodním podniku mohou být například marketingové náklady, náklady na dopravu více druhů zboží v jedné dodávce. Přímé náklady reprezentuje nákupní cena zboží a náklady na balení zboží (Oger, 1998).

V anglosaských zemích se pojmy kalkulační a účelové účetnictví považují téměř za synonyma. Přímé a jednicové náklady je možné často identifikovat až na úroveň jednice a na opačné straně spojuje režijní a nepřímé náklady jejich vztah k podniku jako celku (Popesko, 2009).

Vybraná účetní jednotka se zabývá zejména prodejem produktů. Přímé náklady tvoří náklady za zboží a provize, případně za servisní středisko náklady spojené s úpravou produktu. Nepřímé náklady úzce související s hlavní výdělečnou činností jsou všechny ostatní jako například mzdy pracovníků, nájemné, odpisy a další.

Útvar společných nákladů a vyjmutý nákladový útvar nesou nepřímé náklady režijní povahy. Jedná se o náklady, které není možné zcela přesně přiřadit jednotlivým výnosovým střediskům a je nutná jejich alokace. Alokace nepřímých nákladů za útvary společných nákladů a vyjmutý nákladový útvar probíhá pomocí principu únosnosti, kdy jsou náklady za tyto útvary sečteny a podle jednotlivých výnosů středisek pak přerozděleny. Tím nesou nejvýnosnější střediska největší část nákladů.

3.5 Rozlišování nákladů dle relace k objemu výroby

Významnou otázkou v manažerské praxi, je vazba mezi objemem produkce a náklady s ním spojené. Vedoucí pracovníci potřebují znát údaje jako je bod zlomu, nebo se informovat o výši potenciálního hospodářského výsledku při daném objemu produkce. Není snadné takové informace podávat, pokud není v podniku zaveden systém, jež rozlišuje potřebná data, která jsou schopná tyto informace zajistit, dle měření stráví manažeři denně více než 3 hodiny s věcmi, které nesouvisí s primární činností podniku (Doyle, 2002). Kvalitně nastavený systém dokáže sledovat veličiny jako variabilní náklady, fixní náklady a případně smíšené náklady.

Díky této klasifikaci lze získat odpovědi na otázky „co když“:

- Prodáme takové množství kusů? Jaký bude VHBR?
- Se v důsledku pandemie zastaví výroba (prodej) na 14dní?

V kontextu obchodního podniku, je takováto situace o něco přímočařejší. Většina nákladových druhů je fixní povahy, neboť podnik potřebuje především zajišťovat konzistentní zajišťování chodu distributorských středisek, aby mohl přeprodávat své produkty.

Variabilní náklady

Variabilní náklady definují takové náklady, jejichž výše se mění s růstem, či poklesem výroby. Variabilní náklady jsou rovny nule, pokud se výroba nehýbe. V obchodním podniku to jsou takové náklady, které se rovnají nule, pokud se neprodává. Mohlo by to být například poštovné či balné. Synek (Synek, 2011) píše, že variabilní náklady se dále dělí podle míry nárůstu vzhledem k produkci na:

- podproporciální,
- proporciální,
- nadproporcionální.

Podproporciální variabilní náklady jsou takové, jejichž výše roste pomaleji než výše objemu výroby. V praxi to mohou být množstevní slevy. Pro názornost může být podproporciálním variabilním nákladem obchodního podniku například jedno hrazené poštovné, které se zmenšuje s přidaným množstvím produktů do objednávky (Synek, 2011).

Proporciální variabilní náklady jsou takové náklady, jejichž výše je přímoúměrná růstu množství vyrobených nebo prodaných kusů. Jedná se tedy o fixní výši částky vyvolané výrobou nebo prodejem, jež se s počtem vyrobených kusů nemění. Příkladem je třeba cena za krabičku, do které se vkládá zásilka (množstevní slevu na krabičky neuvažujeme) (Synek, 2011).

Zástupcem nadproporcionálních nákladů v obchodním podniku mohou být třeba speciální dárková balení, jež vyžadují speciální péči ze stran zaměstnanců. Jak příklad naznačuje, jedná se o takové náklady, jejichž růst je vyšší než objem prodeje/produkce (Synek, 2011).

Důležitost sledování variabilních nákladů spočívá v možnosti zjištění marže. Marže se zjišťuje jako rozdíl prodejní ceny a variabilních nákladů. Pokud je marže kladná, tak se produkt vyplatí vyrábět, neboť má pozitivní přínos pro podnik kvantifikovatelný právě marží. Pokud je marže záporná, měl by podnik zvážit vyřazení výrobku z portfolia, případně mít k takové situaci dobré strategické důvody.

V praxi je možné se setkat s podniky, které prodávají nebo produkuje výrobky se zápornou marží. Příčiny mohou být dvě. První příčina je skutečnost, že podnik si není vědom, že taková situace nastala a nevědomě si ubírá na zisku. Může nastat

ještě horší varianta, a sice, že má podnik dva výrobky, uskuteční kladný hospodářský výsledek a vyvíjí tlak na ještě větší množství prodeje, to proběhne úspěšně, ale podnik slaví záporný VHBR. To je způsobeno právě vyšším podílem prodávaného výrobku se zápornou marží. Druhá varianta spočívá v produkci ztrátového výrobku, který však přivede zákazníky, kteří si nakoupí výrobky s kladnou marží, v takovém případě se jedná o marketingový tah (Nekvapil, 2011).

Vzhledem k tomu, že je předmětem rozboru obchodní podnik, lze očekávat, že nebudou evidovány variabilní náklady ve stejném rozsahu jako u podniku výrobního. Variabilní náklady u tohoto podniku zastupují náklady na prodané výkony, bankovní poplatky, případně by se za variabilní náklady daly do jisté míry považovat účetní služby, kdy se účetní práce fakturuje s množstvím faktur, objednávek atd. Všechny zmíněné náklady jsou proporcionalní povahy. Bankovní poplatky jsou poplatky z provozu platebního terminálu a jsou odvedeny za každý prodaný kus v předem stanovené výši podle smlouvy s provozovatelem platebního terminálu nebo platební brány.

Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, jež jsou vyvolané potřebou podnikatelského subjektu zajistit podnikatelské prostředí pro provoz. Typickým příkladem takového nákladu je měsíční nájem (Ondřej, 2019). Podle Krále (2006) rozlišujeme dvě základní charakteristické skupiny fixních nákladů, a sice fixní náklady utopené a fixní náklady vyhnutelné. Fíbrová a kol. (2015) používali terminologii dělící se na náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné, podstata se ale nemění.

Fixní náklady utopené jsou takové, jež vyplývají ze samotného investičního rozhodnutí a v průběhu činnosti je není možné na žádné úrovni ovlivnit. Jedná se třeba o pořízení strojního zařízení nebo budovy. Takové náklady si podnik nese po celou dobu vlastnictví stroje, jediná možná forma změny je prodej, a tedy změna investičního rozhodnutí (Král, 2006).

Druhou variantou fixních nákladů jsou náklady ve fixní výši s možnou mírou ovlivnitelnosti. Jedná se zejména o mzdové náklady dočasných pracovníků nebo náklady spojené s provozem budov. Takové náklady se samozřejmě sníží, pokud budou pracovníci propuštěni nebo se jim sníží mzda, stejně tak náklady na provoz

haly budou minimální, pokud bude hala odstavena nebo chytře využita (LANG, 2005).

Fixní náklady lze na základě pohledu do výsledovky rozdělit do kategorií ovlivnitelných a neovlivnitelných nákladů. Aktuální rozřazení nijak zvládně není, ale z pohledu řídicího pracovníka, je snadno proveditelné a výkaz se dá k tomuto účelu považovat za uzpůsobilý. Díky tomuto rozdělení zjistí účetní jednotka ty nákladové položky, v kterých je možné hledat úsporu, a tak dosáhnout lepšího výsledku hospodaření. Pro lepší praktické znázornění je podrobné rozebrání fixních nákladů dle těchto měřítek provedeno na další straně.

Rozčlenění nákladů z příložené výsledovky v příloze 1:

Ovlivnitelné náklady:

- Marketing
- Opravy
- Cestovné
- Energie

Neovlivnitelné náklady:

- Mzdy
- Odpisy
- Úroky
- Nájemné
- Drobný majetek
- Účetní služby

Za ovlivnitelné náklady se považují takové náklady jejichž výši může účetní jednotka přímo ovlivnit, a za které je tedy sama zodpovědná. Pokud jsou náklady charakterizovány jako ovlivnitelné, vyplatí se o nich uvažovat z hlediska jejich optimalizace. Neovlivnitelné náklady jsou takové náklady, které nespádají do odpovědnostního rámce VÚJ a prostor pro jejich zoptimalizování je tedy velmi malý nebo spíše žádný. Toto rozčlenění může být do jisté míry subjektivně zabarvené. V případě VÚJ byly náklady rozčleněny dle následujících kritérií.

Za neovlivnitelné náklady z hlediska úspory byly zvoleny mzdy, nájmy, bankovní poplatky, úroky, drobný majetek a odpisy. Při zařazování jednotlivých nákladových položek do kategorií je brán zřetel na cíle podniku, a tím je primárně růst tržního podílu. Aby mohl podnik růst, musí rozšiřovat své prostory, zaměstnaneckou

základnu a s tím hmotné statky. Nájemné není možné za standartní situace snížit, naopak s přibývajícím počtem středisek bude růst. Aby byl podnik atraktivním zaměstnavatelem musí nabízet dobré podmínky zaměstnancům, které jsou také spojené s růstem mezd. Úroky, které účetní jednotka zobrazuje jsou úroky z úvěrů na pořízený majetek, které nejsou v kompetenci VÚJ, nýbrž bankovní instituce. Ačkoliv si účetní jednotka může vybrat mezi různými druhy odpisů, v tomto případě již není možné takové úpravy udělat, neboť odpisy byly již stanoveny.

Mezi ovlivnitelné náklady účetní jednotky spadají náklady na marketing, energie. Marketingové náklady je možné ovlivnit, neboť se jedná o náklady, které nemusí být nutně vynakládány. Je však důležité mít na paměti, že marketing je důležitou součástí firmy a udržuje ji „naživu“. Marketingové náklady by ve své čiré formě měly mít přímý vliv na růst tržeb, a proto by jejich optimalizace měla probíhat až po pečlivém změření jejich efektivity. Energie jsou ovlivnitelné náklady, jejichž snížení může být provedeno úspornými opatřeními v podniku nebo změnou dodavatele.

4 Zhodnocení současného stavu a návrh řešení vedoucích k jeho zlepšení

Kapitola se bude věnovat zhodnocení současného stavu účetního vykazování a evidence. V první řadě bude poukázáno na vykazování nákladů v nákladovém útvaru, kde bude navržen přechod na dvouokruhovou účetní soustavu jako prevence proti mimořádným výdajům na zbytečné soudní spory s finančním úřadem. V druhé části bude rozebrána a ukázána výsledovka podle účelového členění jako výstup bakalářské práce. Bude vysvětlena její přidaná hodnota pro podnik. Také budou rozebrány tržby a marže podniku za jednotlivé sortimentní řady, které v předešlé výsledovce nebyly podrobněji členěny.

Na základě přílohy 1 je patrné, že sloupeček nákladové středisko nese vysoké procento nákladů a negeneruje vůbec žádné zisky. Z pohledu manažerské praxe nejde o nic výjimečného, neboť takováto situace se v praxi nevyskytuje zřídka. Jedna z možných příčin tkví v úmyslu snížit daňový základ na co nejnižší hladinu tak, aby co největší část zisku byla využita ve prospěch podniku nebo vlastníka. Z přiložených informací nelze zcela zřetelně vynést stanovisko, zda jde nebo nejde o takový případ, ale je třeba mít na paměti, že pokud se finanční správa rozhodne podnik prověřit, bude ji zajímat, jaké náklady pod toto středisko spadají, a zda takové náklady jsou vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností nebo se jedná o účelné rozpouštění prostředků, které nesouvisí s podnikatelskou činností.

Pokud by finanční správa objevila takovéto podezření a podařilo by se jí ho prokázat, bylo by namíste udělit společnosti pokutu, což by na fungování podniku mělo nepříznivý vliv.

V praxi jsou možná dvě východiska. Prvním zcela korektním způsobem je náklady vynakládat za účelem marketingu, kdy podnik zvolí jistou marketingovou strategii, které věří a investuje zde své vlastní prostředky ve víře, že se mu v podobě tržeb vrátí. Podnik tak bude reprezentovat svou značku polepy, banery, merchandisingem a dalšími cestami. Pojem marketing reprezentuje konání subjektu za účelem předvídání, poznání a ovlivňování zákazníka, a jeho důsledkem je úspěšné uspokojení zákaznických potřeb, a tak dosažení cílů organizace (Karlíček, 2018). Za takovéto situace, kdy jsou veškeré náklady podloženy tímto účelem, je vše v pořádku.

Druhou možností by bylo zvolit vhodné klíčování ve firmě, které podniku pomůže lépe kontrolovat náklady, které vynaložil, dokáže je lépe třídit, zařazovat a kontrolovat jejich úměrnou výši vzhledem k marketingu. Samotný reporting nákladů je pak snadno sestavitelný, členitelný. Podnik se tak nedostane do sporu s finančním úřadem, protože si přiměřenost nákladů pohlídá jejich přesným vykazováním. Účetní analytiku nebo také klíčování je možné nastavit podle Duška, který ve své knize (Dušek, 2019) popisuje principy a postupy správného systému nebo zvolit 8. a 9. účtovou třídu, též známou pod pojmem dvouokruhová účetní soustava, která je ale v praxi mnohem krkolomnější.

V rámci rozboru příložené výsledovky v příloze 1, vyplynula potřeba na základě předsevzatých cílů podniku, dosavadní výkaz zisku a ztráty transformovat z druhového členění na členění účelové s podrobným rozpisem výnosů a nákladů za jednotlivé sortimentní řady. Upravená výsledovka je zobrazena v Tab. 2. Hlavním cílem podniku je zajistit růst tržního podílu. Vzhledem ke konkurenci na trhu je nutné si toto místo získat, a na trhu nějakým způsobem vyniknout. Toto pomáhá sledovat řádek náklady marketingu. Náklady vynaložené v této oblasti mají za úkol lákat nové zákazníky a zajistit růst tržeb, který povede k růstu výnosů, které se budou moci následně reinvestovat za účelem růstu podniku, zvyšování konkurence schopnosti. Konkurence schopnost je možné posilovat nákupem nových technologií nebo obsazováním volných pozic na trhu.

Nově navrhnutá výsledovka podle účelového členění obsahuje podrobné členění sortimentních druhů a nákladů s nimi spojených. Jedná se o zobrazení, které přehledně informuje o tom, která z řad má největší výnosový podíl na celkových výnosech, a zároveň je možné tyto hodnoty srovnat mezi pobočkami, a tak hlídat celkovou prodejní úspěšnost. Přínos takového zobrazení tkví v možnosti, soustředit svou pozornost na ty druhy produktů, které mají vysokou marži. V předešlém výkazu v příloze 1, bylo zobrazeno pouze souhrnné číslo výnosů a nákladů, které neposkytovalo žádnou informaci o tom, které produkty mají nejpozitivnější vliv. Na základě této informace je zapotřebí se z pohledu manažera ptát, jak zvýšit podíl položek s nejvyšší marží. Nabízí se třeba proškolení zaměstnanců v prodejních dovednostech. Tabulku marží za jednotlivé produktové řady ukazuje Tab.1.

Tab. 1 – Vertikální analýza tržeb a marže

Vertikální analýza tržeb a marže	Středisko I	Středisko II	Středisko III	Středisko IV	Středisko V	Středisko VI	Středisko VII	Celkem
Tržby za prodané zboží	5 897 431	6 439 251	1 821 729	949 663	5 475 577	2 832 978	3 635 077	27 051 707
- sortimentní řada I	13%	12%	14%	18%	14%	11%	10%	13%
- sortimentní řada II	12%	15%	14%	13%	15%	20%	16%	15%
- sortimentní řada III	69%	66%	69%	66%	65%	65%	71%	67%
- sortimentní řada IV	6%	7%	3%	3%	5%	4%	3%	4%
Náklady na prodané zboží	1 587 648	1 840 056	447 723	236 478	1 488 364	832 012	953 636	7 385 916
- sortimentní řada I	10%	9%	11%	14%	11%	9%	8%	10%
- sortimentní řada II	27%	32%	21%	19%	29%	35%	24%	27%
- sortimentní řada III	62%	57%	67%	66%	59%	56%	68%	62%
- sortimentní řada IV	1%	2%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
Hrubá marže	4 309 784	4 599 196	1 374 007	713 185	3 987 213	2 000 966	2 681 441	19 665 792
- sortimentní řada I	79%	79%	80%	80%	79%	78%	80%	79%
- sortimentní řada II	39%	40%	64%	63%	48%	49%	61%	52%
- sortimentní řada III	76%	75%	76%	75%	76%	75%	75%	75%
- sortimentní řada IV	95%	91%	89%	93%	94%	94%	92%	93%

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2021)

Z Tab. 1 lze seřadit sortimentní řady sestupně podle marže. Největší marži představuje sortimentní řada IV, druhá v pořadí je sortimentní řada I a hned po ní následuje sortimentní řada III. Na posledním místě s nejnižší marží je sortimentní řada II. Největší podíl na celkových tržbách s velkým náskokem oproti ostatním produktům představuje sortimentní řada III, která také hraničí s druhým místem z hlediska výše marže. Sortimentní řada IV s nejvyšší marží je z hlediska podílu na celkových tržbách až na posledním místě, jedná se nejspíše o doplňkový prodej nebo nový produkt, který se ještě nestihl na trhu řádně uvést. Podle provedeného rozboru se jeví nevhodnější strategie prodeje sortimentní řady III, čemuž je tak i ve skutečnosti.

Při srovnání průměrné marže za jednotlivé řady a marže mezi jednotlivými středisky není patrný výrazný rozptyl u řady I, III a IV. Sortimentní řada II vykazuje průměrnou marži 52 %, přičemž nejvyšší marže na středisku III činí 63 % a nejnižší na středisku I pouhých 39 %. Zde by bylo na místě zjistit příčinu tohoto rozdílu a případně vymyslet opatření. Vliv výše marže nemá vliv na podíl na celkových tržbách, ba naopak. Jednou z možných příčin může být jiné složení těchto sortimentních řad. Jako možný postup by se jevílo srovnání v čase, zda se jedná o konzistentní průběh nebo je to způsobeno právě rozdílným prodejním mixem.

Tab. 2 - Manažerská výsledovka na bázi účelového členění

Výsledovka podniku podle účelového členění	Vedení	Servisní středisko	Středisko I	Středisko II	Středisko III	Středisko IV	Středisko V	Středisko VI	Středisko VII	Celkem
Podíl prodejí e-shop (podle adresy)	x	x	28%	36%	15%	11%	39%	17%	31%	19%
Podíl prodejí kamenné prodejny	x	x	73%	64%	85%	89%	61%	83%	69%	81%
Tržby za prodané zboží	x	x	5 897 431	6 439 251	1 821 729	949 663	5 475 577	2 832 978	3 635 077	27 051 707
- sortimentní řada I	x	x	793 457	753 565	255 226	168 568	782 794	325 483	357 182	3 436 276
- sortimentní řada II	x	x	710 123	973 888	260 918	124 157	844 165	560 228	590 710	4 064 188
- sortimentní řada III	x	x	4 042 164	4 244 409	1 255 889	631 255	3 581 935	1 847 026	2 589 899	18 192 577
- sortimentní řada IV	x	x	351 687	467 389	49 697	25 683	266 682	100 242	97 286	1 358 666
Náklady na prodané zboží	69 465	x	1 587 648	1 840 056	447 723	236 478	1 488 364	832 012	953 636	7 455 381
- sortimentní řada I	8 241	x	164 633	160 532	50 162	33 613	161 609	70 983	71 567	721 340
- sortimentní řada II	6 794	x	430 282	585 289	93 901	45 643	437 289	287 969	228 433	2 102 013
- sortimentní řada III	56 128	x	976 769	1 051 142	298 377	155 504	874 508	466 685	645 375	4 524 448
- sortimentní řada IV	11 890	x	15 963	43 092	5 282	1 717	14 958	6 375	8 260	107 539
Hrubá marže	69 465	x	4 309 784	4 599 196	1 374 007	713 185	3 987 213	2 000 966	2 681 441	19 596 326
Marže v procentech	x	x	73%	71%	75%	75%	73%	71%	74%	72%
I. Náklady odbytu	2 625 648	158 027	1 830 200	1 619 451	439 721	570 713	1 494 586	1 419 638	1 825 746	11 983 729
II. Odbyt	2 553 843	155 712	1 819 234	1 613 843	433 478	564 925	1 485 642	1 419 638	1 825 746	11 872 060
III. COVID-19	71 805	2 315	10 966	5 608	6 243	5 788	8 945	x	x	111 669
II. Náklady správa a řízení	1 264 205	1 862	169 653	166 177	88 917	54 236	111 881	44 016	69 329	1 970 276
III. Náklady marketing	431 656	x	280 930	300 591	260 140	352 191	301 913	130 033	130 033	2 187 487
IV. Jiné provozní výnosy	240 114	0	77 470	96 788	30 224	12 737	49 908	33 729	37 784	578 754
V. Jiné provozní náklady	115 717	492	14 564	16 205	1 875	1 122	4 952	91	76	155 094
VI. Finanční výnosy	x	x	x	x	x	x	x	x	x	-
VII. Finanční náklady	148 325	438	48 080	53 768	11 770	6 493	43 397	22 455	29 544	364 269
Výsledek hospodaření před zdaněním	- 4 275 971	- 160 819	2 043 827	2 539 792	601 808	- 258 833	2 080 392	418 462	664 497	3 514 226

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2021)

Prvními teoretickými poli vytvořené výsledovky, jsou e-shop a kamenné obchody. Jedná se o identifikaci tržeb podle místa vzniku. Z hlediska dat, jež jsou v bakalářské práci k dispozici, není možné toto procento spočítat, ale díky jasnému a měřitelnému procesu při vzniku tržeb, je snadno zjištělné. Firmě by toto číslo pomohlo měřit efektivitu a podíl zákazníků na online trhu. V důsledku toho optimalizovat investice v segmentu kamenných obchodů v porovnání s e-shopem. Jde však pouze o návrh s hodnotným praktickým přesahem, neboť návratnost je na e-shopu častokrát mnohem vyšší a vyplatí se tuto variantu pečlivě zkoumat a měřit. Položka náklady odbytu je nejvýznamnější položkou z řad nákladů období. Jde o přirozený průběh vývoje nákladů. Příčinou jsou náklady vynaložené na zaměstnance poboček, na nájemné poboček, na spotřební položky v souvislosti s prodejní činností, energie, opravy, odpisy používaných přístrojů. Velkou část nese útvar vedení, protože je velká část hmotného majetku pořizována právě na tento útvar. Tím pádem jsou odpisy v největší míře zastoupeny právě na tomto útvaru. Tento majetek je nadále zapůjčen pobočkám. Z účetního hlediska to podle zásady věrného a poctivého zobrazení není zcela korektní přístup s ohledem na účetnictví poboček, neboť se někde účtují odpisy a jinde se majetek užívá. Vyšší jsou také mzdy za pracovníky, které jsou pro některé pobočky účtovány přes tento útvar, a

dále jsou zde alokovány některé mzdy, které spadají do položky správy a řízení, ale nebylo je možné přesněji kvantifikovat. Sídlo společnosti také uhrazuje podstatně vyšší nájem, než jsou nájem poboček.

Náklady na správu a řízení jsou zastoupeny položkami jako jsou odměny jednatelům, cestovné, účetní služby, ostatní náklady. Nejvyšší část této částky je alokována na útvaru vedení. Přidružené náklady na jednotlivých střediscích jsou reprezentovány položkami za software, za telefonní a internetové služby, poradenské služby, případně náklady podobné povahy. Mimo odměnu jednatelů nebylo možné kvantifikovat konkrétní část mezd řídicích pracovníků a pracovníků za oblast odbytu. Díky znalosti hrubé zaměstnanecké struktury bylo vyhodnoceno, že správným postupem bude mzdy alokovat na řádek odbytu, protože velká část řídicích činností je zajišťována externě, a tedy formou služby.

Z hlediska nákladů na marketing se jedná o významnou sumu, která snižuje hrubou marži o přibližně jednu sedminu, a je tak druhou nejvyšší oblastí, do které se investuje. Samotné rozložení nákladů marketingu je rovnoměrné na výnosových střediscích I až V. Na útvaru vedení se jedná o částku, jež by mohla být předmětem diskuse, a podrobena bližšímu zkoumání, zda její výše je relevantní, neboť samotné náklady marketingu nejsou vynaloženy zjevně za účelem zisku.

Řádek jiné provozní výnosy zobrazuje výnosy, které podnik realizoval z jiné než hlavní podnikatelské činnosti. V tomto případě se jedná o poskytnutí prostor podniku jiným subjektům a zpětného inkasování odměny. Jedná se o částku, která dokáže pokrýt položky jiné provozní náklady a finanční náklady. To je dobrá zpráva, neboť se tyto náklady nepromítají do hlavní podnikatelské činnosti a nezatěžují ji.

Řádek jiné provozní náklady obsahuje například náklady pojištění a další. Většina těchto nákladů je spojena s útvarem vedení, který zajišťuje a řídí jednotlivé pobočky. Firma nepovažuje za podstatné tyto náklady přesněji rozúčtovávat mezi jednotlivá střediska. Velká část ostatních provozních nákladů není blíže specifikována a není možný její podrobný rozbor.

Řádek finanční náklady zahrnuje položky jako jsou úroky, smluvní i nesmluvní pokuty, daňové poplatky, kurzové rozdíly a bankovní poplatky. Největší podíl tvoří poplatky bankovní, které jsou spojeny s provozem platebních bran a jsou spojeny s jednotlivými zakázkami, tedy mají variabilní charakter. Úroky tvoří druhou

nejvýznamnější část na celku, a informují o využívání cizího kapitálu a reinvesticích do podnikání.

V upravené verzi výsledovky byl vyhrazen řádek náklady období COVID-19. Tento řádek informuje vlastníka o vynaložených nákladech, které mu způsobila pandemie COVID-19. V nákladech jsou započteny náklady na hygienické pomůcky jako jsou roušky, rukavice, mycí a dezinfekční prostředky. Je patrné, že se nejdená zcela o nepatrnou částku. Největší část těchto nákladů byla vynaložena na střediscích I a V, která jsou z pohledu tržeb nejvyšší, hned po středisku II, které má vůbec nejvyšší tržby. Částky na střediscích VI a VII není možné zobrazit, neboť se jedná o franšizu. Vzhledem k tomu, že díky vládním nařízením se výnosová střediska musela z velké části uzavřít, jsou náklady za tyto pomůcky nejvyšší ve středisku vedení, kde se po celou dobu konalo řízení hlavní podnikatelské činnosti, kde bylo nutné dodržovat zákonem stanovená hygienická opatření.

Závěr

Bakalářská práce se věnovala principům a předpokladům finančního a manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Základním stavebním pilířem byl obchodní podnik s několikaletou tradicí na českém trhu s již lehce rozvinutým manažerským výkaznictvím. Předlohou byl finanční výkazový report v příloze 1, od kterého se očekává, že bude podávat co nejkvalitnější informace vlastníkovi, a zároveň manažerovi podniku, jehož cílem je zvětšovat tržní podíl na trhu, a tak úspěšně konkurovat ostatním společnostem v tomto oboru. Součástí bakalářské práce bylo tento report okomentovat, dát do souvislosti s finanční teorií, zhodnotit jeho vypovídající schopnost k předsevzatým cílům podniku, a pokud by se jevily některé informace jako nedostatečné, tak navrhnout jejich optimalizaci.

Obchodní podnik sestavuje každý měsíc manažerskou výsledovku na bázi nákladů prodaných výkonů, sleduje marži na jednotlivých výnosových střediscích, od které dále odečítá náklady období, až se dostane k zisku za jednotlivá střediska. Tento postup je považován u takového podniku vzhledem k jeho cílům za adekvátní, neboť marže pomáhá sledovat trend směřování podniku, a v konečném důsledku v porovnání s konečným EBT poukazuje na efektivitu fungování jednotlivých poboček. Bohužel však ve výsledovce není zobrazen náhled na strukturu tržeb, což činí obtíže při snaze analyzovat tržby. Pokud je však v podniku tato varianta řešena odlišným reportem, jeví se to jako dostačující způsob.

Mimo vykazování výnosových středisek, hraje významnou roli středisko servisní, které zajišťuje úpravu produktů podle potřeb zákazníků. V účetnictví jsou tyto náklady rozúčtovány a přiřazeny dle odpovědnosti. Tento postup je ideální formou, protože odpovídá skutečnosti a nijak nezkrsluje dosažené hospodářské výsledky středisek.

Dalším útvarem je útvar správa a řízení, jehož náklady se na konci výsledkového období rozúčtovávají podle principu únosnosti na výnosová střediska. Toto byl první bod, ve kterém se teorie neslučovala s praxí. Veškeré náklady správa a řízení jsou režijní povahy, v praxi není žádná spolehlivá a nenákladná metoda, jak tyto náklady, v tomto případě, rozúčtovat mezi výnosová střediska. Pro přesné rozřazení těchto nákladů by byla nutná detailnější evidence, která by obsahovala nemalé množství vícenákladů. Vzhledem k tomu, že za výsledky podniku nese odpovědnost manažer

i vlastník zároveň, který také rozhoduje o vynaložení těchto nákladů, a tedy má detailní představu o jejich účelu, jeví se tato metoda jako dostačující. V obráceném případě by se nechalo oponovat, že nejvíce nákladů by měla nést střediska ztrátová, neboť ta si vyžádají největší pozornost ze stran řídicích pracovníků, a tedy střediska společných nákladů. Stejně je možné ale náklady rozúčtovat opět rovnoměrně.

Finální vyobrazení v manažerské výsledovce je provedeno metodou druhového členění nákladů, která svou podrobností vychází z klasického finančního účetnictví. Účetní data nejsou podrobně klíčována, a ani není zavedena dvouokruhová účetní soustava, což bylo s poukázáním na vyjmuté nákladové středisko zmíněno. Zmíněné vyjmuté nákladové středisko nese velkou míru nákladů, které nejsou alokovány mezi jednotlivá střediska a jsou samostatně sledovány. Alokace se koná až v úhrnu opět pomocí principu únosnosti. Povaha tohoto střediska není zcela známa, ale vzhledem k tomu, že majoritní většina nákladů byla alokována na marketingové účely, dá se předpokládat, že to bude jeden z účelů existence tohoto útvaru. Jako východisko z této situace, a zakrytím transakcí před finančním úřadem, v případě jistých pochyb o vynaládání nákladů ve prospěch tohoto střediska, byla navržena implementace dvouokruhové účetní soustavy nebo alespoň principu klíčování vnitropodnikových účtů s využitím 8. a 9. účtové třídy. Vzhledem k tomu, že komplikace se zavedením vnitra případně druhého okruhu mají vliv i na nárůst nákladů, je na místě, aby byla celá záležitost důkladně promyšlena a její řešení zváženo.

Z analýzy současné výsledovky byl vyvozen závěr, že současné vykazování informací pro účely sledování výkonnosti podniku nejsou zcela dostačující. V Tab. 2 byla navržena nová forma manažerské výsledovky, podle účelového členění, která lépe vyobrazuje skutečný účel vynaložených nákladů a jejich přímý vliv na tržby podniku. Jednotlivé kategorie byly ještě podrobněji rozepsány dle podnikových oblastí, jako jsou náklady spojené s prodejem formou internetového obchodu a náklady s prodejem v kamenných obchodech. Zvláštní a nestandardní kategorií je kategorie nákladů v období COVID-19, kdy v podnikání vznikají nemalé vedlejší výdaje spojené s pandemií. Podnik tak může tuto informaci zahrnout do vyhodnocování efektivity tržeb a vyhodnocovat faktické dopady na vlastní podnikání.

Vzhledem k tomu, že není známo, do jaké míry by tento návrh ovlivnil současné fungování podniku a jaké výdaje by se zavedením tohoto modelu byly spojeny, jedná se o teoretický návrh, jehož implementace by byla zapotřebí důkladně zvážit.

Seznam literatury

BOKŠOVÁ, Jiřina. Účetní výkazy pod lupou. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.

DUŠEK, Jiří. *Vnitropodnikové účetnictví: praktický návod s podklady na jeho zavedení*. Praha: Grada Publishing, 2019. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788027125449.

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control-a strategic guide*. Vyd. 1. české. Přeložil Jaroslav WAGNER, přeložil Ondřej MATYÁŠ, přeložil Michal MENŠÍK. Praha: ASPI, 2006. ISBN 8073571897.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Praha: ASPI, 2005. ISBN 807357084x.

FIBÍROVÁ, Jana. Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 802470482x.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. ISBN 9788073572990.

FIBÍROVÁ, J. -- ŠOLJAKOVÁ, L. -- WAGNER, J. -- PETERA, P. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024724713.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. Kalkulace pro podnikatele. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 8071751197.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. Řízení režijních nákladů. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

KARLÍČEK, Miroslav. *Základy marketingu*. 2., přepracované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-5869-5.

KRÁL, B. a SEHNÁLEK, D. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2002. ISBN 8072610627.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 9788072612178.

KOVANICOVÁ, Dana a Pavel KOVANIC. Poklady skryté v účetnictví. 6., aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2001. ISBN 8072730479.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 9788071794196.

LANDA, Martin. Základy účetnictví. 2., upr. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 9788074181177.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi. Praha: Grada, 2001. ISBN 8071699853.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024741338.

NEKVAPIL, Tomáš. *Neptejte se účetních, jak řídit náklady: 10 příběhů o kalkulacích v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-596-0.

OGER, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ. Řízení nákladů. Praha: HZ, 1998. ISBN 8086009246.

ONDŘEJ, Jan. *Zahájení podnikání: (právní, ekonomické, daňové, účetní aspekty)*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Právo prakticky. ISBN 978-80-7598-337-4.

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

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy.: Manažerské účetnictví v praxi. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

SCOTT, P. Introduction to management accounting. Gosport, Hampshire: Ashford Colour Press Ltd, 2018. 275 s. ISBN 978-0-19-109119-3.

SEDLÁČEK, Jaroslav. Finanční účetnictví. Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-5268-0.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, L. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

WAGNER, Jaroslav. Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 9788024729244.

WEETMAN, P. Management Accounting. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2010. ISBN 0273701991

Vybrané dotazy k novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 609/2020 Sb. – Daň z příjmů právnických osob – Dotazy a odpovědi – Finanční správa. Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright 2013 [cit. 05.03.2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnicky-ch-osob/vybrane-dotazy-k-novele-zakona-o-dp-609-2020-11226>

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Diagram členění nákladů.....	18
-------------------------------------	----

Seznam tabulek

Tab. 1 - Vertikální analýza tržeb a marže	32
Tab. 2 - Manažerská výsledovka na bázi účelového členění	33

Seznam příloh

Příloha 1 - Manažerská výsledovka VÚJ	44
---	----

Příloha 1 - Manažerská výsledovka VÚJ

1. část	<i>Společné náklady - nepřímé</i>	<i>Vyřazené nákladové středisko</i>	<i>Náklady k alokaci</i>	<i>Servisní středisko</i>
Tržby za zboží	0	0	0	0
Náklady na zboží	69 465	0	69 465	0
Marže	-69 465	0	-69 465	0
Marže %	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	0	0	0	0
Spotřební materiál	282 852	174 054	108 799	38 543
- Automobily	119 614	28 785	90 829	0
Spotřeba PHM a materiálu k	78 138	3 609	74 529	0
Materiál k vozidlům	41 476	25 176	16 300	0
- Drobný majetek	53 154	70 541	-17 387	2 763
Drobný majetek	35 090	59 612	-24 522	0
Nářadí	-612	2 056	-2 668	2 763
Nábytek	7 765	7 765	0	0
Výpočetní technika	7 202	1 107	6 095	0
Stroje a přístroje	3 709	0	3 709	0
- Ostatní	110 084	74 728	35 356	35 780
Energie	13 948	0	13 948	0
Opravy	417 796	397 509	20 287	23 250
Cestovné	404 169	387 429	16 740	0
Služby	1 367 711	800 255	567 456	1 862
- Provize	0	0	0	0
- Nájemné	263 575	0	263 575	0
- Marketing	414 571	626 133	-211 562	0
- Účetní služby	187 658	0	187 658	0
- Ostatní	501 907	174 122	327 786	1 862
Mzdy	1 314 297	25 526	1 288 771	91 750
Hrubá mzda	862 455	20 513	841 942	68 167
Odměna jednatelům	170 470	0	170 470	0
Sociální pojištění	256 227	5 013	251 214	17 992
Ostatní soc. náklady	13 893	0	13 893	3 075
Ostatní soc. náklady nedaňové	11 252	0	11 252	2 516
Odpisy	503 649	167 374	336 275	4 483
Bankovní poplatky	28 341	0	28 341	0
Úroky	106 723	0	106 723	0
Ostatní	-94 051	3 440	-97 490	929
Reprezentace	5 720	0	5 720	0
Silniční daň	0	0	0	0
Ostatní daně a poplatky	8 092	2 841	5 250	0
Dary	11 365	0	11 365	0
Smluvní pokuty a penále	0	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	4 811	0	4 811	0
Ostatní náklady	115 717	1	115 716	492
Kurzové rozdíly	359	598	-239	438
Výnosy z prodeje výrobků	0	0	0	0
Výnosy z prodeje služeb	-152 247	0	-152 247	0
Výnosy z prodeje majetku	-10 378	0	-10 378	0
Ostatní výnosy	-77 488	0	-77 488	0
Náklady celkem	4 345 436	1 955 587	2 389 849	160 819

2. část	<i>Středisko I</i>	<i>Středisko II</i>	<i>Středisko III</i>	<i>Středisko IV</i>	<i>Středisko V</i>	<i>Středisko VI</i>	<i>Středisko VII</i>	<i>Celkem</i>
Tržby za zboží	5 897 431	6 439 251	1 821 729	949 663	5 475 577	2 832 978	3 635 077	27 051 707
Náklady na zboží	1 587 648	1 840 056	447 723	236 478	1 488 364	832 012	953 636	7 455 381
Marže	4 309 784	4 599 196	1 374 007	713 185	3 987 213	2 000 966	2 681 441	19 596 326
Marže %	41,5%	40,6%	42,9%	42,7%	41,4%	40,1%	41,9%	41,2%
	0	0	0	0	0	0	0	0
Spotřební materiál	57 153	31 200	10 762	18 078	40 577	1 599	1 114	481 878
- Automobily	0	0	0	0	0	0	0	119 614
- Spotřeba PHM a materiálu k	0	0	0	0	0	0	0	78 138
- Materiál k vozidlům	0	0	0	0	0	0	0	41 476
- Drobný majetek	25 170	10 026	805	960	18 113	176	174	111 341
- Drobný majetek	11 404	9 849	0	0	17 820	0	0	74 163
- Náradí	1 734	176	176	758	176	176	174	5 521
- Nábytek	3 469	0	0	201	117	0	0	11 552
- Výpočetní technika	2 169	0	0	0	0	0	0	9 371
- Stroje a přístroje	6 395	0	629	0	0	0	0	10 733
- Ostatní	31 983	21 174	9 957	17 118	22 464	1 423	940	250 923
Energie	21 859	8 840	317	0	13 155	0	0	58 119
Opravy	9 177	1 637	2 685	1 417	2 719	0	1 580	460 260
Cestovné	0	9 740	0	2 007	0	0	0	415 917
Služby	1 300 565	928 632	434 292	867 108	895 396	1 588 424	2 020 008	9 403 999
- Provize	19 760	57 058	9 405	564 786	63 790	1 471 198	1 877 469	4 063 466
- Nájemné	849 981	471 604	85 235	0	481 602	0	0	2 151 998
- Marketing	261 170	243 533	250 735	250 094	238 123	73 210	73 210	1 804 645
- Účetní služby	0	0	0	0	0	0	0	187 658
- Ostatní	169 653	156 437	88 917	52 229	111 881	44 016	69 329	1 196 231
Mzdy	849 110	1 017 159	336 194	74 790	858 727	0	0	4 542 028
Hrubá mzda	662 069	794 225	254 632	59 541	675 384	0	0	3 376 474
Odměna jednatelům	0	0	0	0	0	0	0	170 470
Sociální pojištění	156 731	187 885	66 424	15 249	155 658	0	0	856 166
Ostatní soc. náklady	16 952	19 277	8 326	0	15 226	0	0	76 749
Ostatní soc. náklady nedaňové	13 358	15 772	6 812	0	12 458	0	0	62 168
Odpisy	42 919	89 011	4 529	13 740	97 806	3 664	2 407	762 208
Bankovní poplatky	48 080	53 768	11 770	6 493	40 556	22 455	29 544	241 006
Úroky	0	0	0	0	0	0	0	106 723
Ostatní	-62 906	-80 583	-28 349	-11 615	-42 115	-33 638	-37 708	-390 035
Reprezentace	0	0	0	0	0	0	0	5 720
Silniční daň	0	0	0	0	0	0	0	0
Ostatní daně a poplatky	0	0	0	0	2 841	0	0	10 933
Dary	0	0	0	0	0	0	0	11 365
Smluvní pokuty a penále	0	0	0	0	0	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	0	0	0	0	0	0	0	4 811
Ostatní náklady	14 564	16 205	1 875	1 122	4 952	91	76	155 094
Kurzové rozdíly	0	0	0	0	0	0	0	797
Výnosy z prodeje výrobků	0	-7 649	0	0	0	0	0	-7 649
Výnosy z prodeje služeb	-76 550	-89 105	-30 204	-12 731	-49 889	-31 433	-35 373	-477 532
Výnosy z prodeje majetku	0	0	0	0	0	0	0	-10 378
Ostatní výnosy	-920	-34	-20	-6	-19	-2 296	-2 411	-83 195
Náklady celkem	2 265 957	2 059 404	772 198	972 018	1 906 821	1 582 504	2 016 944	16 082 101

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2021)

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Vojtěch Laurin		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	6208R163 Podniková ekonomika a finanční management		
NÁZEV PRÁCE	Analýza nákladů a marže obchodního podniku		
VEDOUCÍ PRÁCE	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
KATEDRA	KFU - Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2021
POČET STRAN	32		
POČET OBRÁZKŮ	1		
POČET TABULEK	2		
POČET PŘÍLOH	1		
STRUČNÝ POPIS	<p>Práce se zabývala analýzou nákladů a způsobem jejich vykazování v manažerském účetnictví u konkrétního podniku. Hlavní téma bylo upravit vykazování nákladů podniku tak, aby se manažerovi podniku lépe odečítaly informace pro řízení firmy a plnily strategické cíle podniku. Výstupem bakalářské práce byla změněná manažerská výsledovka z původní výsledovky podle druhového členění, na manažerskou výsledovku podle účelového členění, která lépe informuje manažera podniku o informacích, které potřebuje vědět pro správné řízení, dle vytyčených podnikových cílů.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	Dvouokruhová účetní soustava, manažerská výsledovka, účelové členění nákladů, manažerské účetnictví, druhové členění nákladů,		

ANNOTATION

AUTHOR	Vojtěch Laurin		
FIELD	6208R163 Business Administration and Financial Management		
THESIS TITLE	Analysis of costs and margin of a business enterprise		
SUPERVISOR	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU - Department of Finance and Accounting	YEAR	2021
NUMBER OF PAGES	32		
NUMBER OF PICTURES	1		
NUMBER OF TABLES	2		
NUMBER OF APPENDICES	1		
SUMMARY	<p>The work dealt with the analysis of costs and the way of their reporting in managerial accounting for a particular company. The main topic was to adjust the reporting of the company's costs so that the company's manager could better read the information for the company's management and fulfill the company's strategic goals. The output of the bachelor's thesis was a changed managerial income statement from the original income statement by type, to a managerial income statement by purpose, which better informs the business manager about the information he needs to know for proper management, according to business goals.</p>		
KEY WORDS	Costs, management, accounting, reporting, costs analysis		