

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny
v konkrétní účetní jednotce**

Marek Pavelka

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Marek Pavelka

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce

Název anglicky

Assessment of cost calculation and pricing in a chosen company

Cíle práce

Cílem práce je zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce a identifikace nejvýznamnějších nákladů a dalších faktorů ovlivňujících finální cenu výkonu a zhodnocení problémových oblastí.

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 konkrétní účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. 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

40-50

Klíčová slova

kalkulace, kalkulační systém, přímé náklady, nepřímé náklady, rozvrhová základna, kalkulační jednice, kalkulační vzorec, výrobní režie, správní režie, odbytová režie, cena

Doporučené zdroje informací

1. Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav
 2. DRURY, C. Management and cost accounting. Hampshire, UK: Cengage Learning EMEA, 2012, 800 s., ISBN 978-1408041802
 3. DUŠEK, J. Vnitropodnikové účetnictví. Praha: Grada, 2019, 136 s., ISBN: 978-80-271-2544-9
 4. FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., a kol. Manažerské účetnictví – Nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 416 s., ISBN 978-80-7598-486-9
 5. KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2018, 792 s., ISBN 978-80-7261-568-1
 6. LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno: Compute Press, 2008, 198 s., ISBN 978-80-247-4133-8
 7. POPESKO B., PAPADAKI Š. Moderní metody řízení nákladů. Praha: Grada, 2016, 264 s.,
-

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS-PEF

Vedoucí Práce

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 3. 2021

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 3. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 08. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15.3. 2021

Marek Pavelka

Poděkování

Rád(a) bych touto cestou poděkoval paní Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za skvělé vedení a cenné rady při zpracování bakalářské práce. Dále bych touto cestou chtěl poděkovat společnosti Intreo Interiéry, s.r.o. za spolupráci a poskytnutí veškerých podkladů pro mou bakalářskou práci.

Zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá zhodnocením kalkulací nákladů a následujícím stanovením ceny v jedné menší truhlářské firmě. Firma se zabývá výrobou nábytku pro smluvené zákazníky.

Teoretická část práce se zabývá vymezením kalkulace a metod kalkulace pro rozvržení režijních nákladů, obsahem kalkulačního vzorce a stanovením ceny.

Praktická část práce se zabývá charakteristikou nákladů společnosti a rozdělením těchto nákladů na přímé a režijní náklady a dále kalkulací a stanovení ceny konkrétního výrobku. Pro účely kalkulace v dané společnosti je použitý obecný kalkulační vzorec. Rozvržení režijních nákladů na dva vybrané výrobky (psací stůl a sestava skříní) metodou dělením, dělením s rozvrhovými čísly a přírážkovou metodu je provedeno na modelovém příkladu. Dále byly stanoveny nejvýznamnější náklady a další faktory, které nejvíce ovlivňují cenu. Jako základ pro členění nákladů byla použita výsledovka společnosti z roku 2019.

Klíčová slova:

kalkulace, kalkulační systém, přímé náklady, nepřímé náklady, rozvrhová základna, kalkulační jednice, kalkulační vzorec, výrobní režie, správní režie, odbytová režie, cena.

Assessment of cost calculation and pricing in a chosen company

Abstract

This bachelor's thesis deals with the evaluation of cost calculations and the following pricing in one smaller joinery company. The company is engaged in the production of furniture for contracted customers. The theoretical part of the thesis deals with the definition of calculations and calculation methods for the allocation of overheads, the content of the calculation formula and the setting of the price. The practical part of the thesis deals with the characteristics of the company's costs and the distribution of these costs into direct and overhead costs, as well as the calculation and determination of the price of a particular product. For the purposes of calculation in a given company, a general calculation formula is used. The allocation of overheads for the two selected products (desk and cabinet assembly) by dividing, dividing with schedule numbers, and the mark-up method is done on the model example. Furthermore, the most significant costs and other factors most affecting the price were determined. The company's 2019 income report was used as the basis for the breakdown of costs.

Keywords:

calculation, calculation system, direct costs, indirect costs, schedule basis, calculation unit, calculation formula, production overheads, administrative overheads, sales overheads, price.

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika.....	14
3 Teoretická východiska	15
3.1 Úvod do účetnictví	15
3.1.1 Podstata a význam účetnictví.....	15
3.1.2 Organizace účetnictví.....	15
3.1.2.1 Finanční účetnictví.....	16
3.1.2.2 Manažerské účetnictví	16
3.1.3 Předmět účetnictví.....	16
3.1.3.1 Jednoduché účetnictví.....	16
3.1.3.2 Rozsah vedení účetnictví	17
3.1.4 Vnitropodnikové účetnictví.....	17
3.1.4.1 Definice vnitropodnikového účetnictví	17
3.1.4.2 Pojem a obsah vnitropodnikového účetnictví.....	18
3.1.4.3 Základní podmínky vnitro účetnictví.....	18
3.1.4.4 Účetní souvztažnosti.....	18
3.1.4.5 Jak účtovat vnitropodnikově?	19
3.1.4.6 Jaký je poměr vnitro účtování vůči finančnímu účetnictví?	19
3.2 Kalkulace.....	20
3.2.1 Základní pojmy	20
3.2.2 Obsah kalkulací.....	20
3.2.3 Forma kalkulace	21
3.2.4 Kalkulační systém	22
3.2.4.1 Propočtová kalkulace	23
3.2.4.2 Operativní kalkulace	23
3.2.4.3 Plánová kalkulace	23
3.2.4.4 Výsledná kalkulace	24
3.2.5 Metody kalkulace	24
3.2.5.1 Metoda kalkulace dělením	24
3.2.5.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly	25
3.2.5.3 Metody přírážkové kalkulace	26

3.2.5.4	Metoda odčítací kalkulace	27
3.2.5.5	Metoda rozčítací kalkulace	27
3.3	Náklady a jejich klasifikace	28
3.3.1	Finanční členění nákladů	28
3.3.2	Manažerské pojetí nákladů	29
3.3.2.1	Hodnotové pojetí nákladů.....	29
3.3.2.2	Ekonomické pojetí nákladů	29
3.3.3	Vztahy mezi finančním a manažerským pojetím nákladů	30
3.4	Členění nákladů.....	31
3.4.1	Druhové členění nákladů	31
3.4.2	Účelové členění nákladů.....	32
3.4.2.1	Náklady technologické	33
3.4.2.2	Náklady na obsluhu a řízení	33
3.4.2.3	Jednicové náklady	34
3.4.2.4	Režijní náklady	34
3.4.3	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	34
3.4.3.1	Odpovědnostní středisko	35
3.4.3.2	Druhotné (interní) náklady	35
3.4.4	Kalkulační členění nákladů.....	35
3.4.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	36
3.4.5.1	Variabilní náklady	37
3.4.5.2	Fixní náklady	38
3.4.5.3	Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi	39
3.4.6	Oportunitní náklady	39
4	Vlastní práce	40
4.1	Charakteristika účetní jednotky.....	40
4.2	Charakteristika výkonů (výrobků) a procesů v podniku	40
4.3	Současný stav řešené problematiky	41
4.3.1	Předběžné a výsledné kalkulace, kalkulační vzorec	41
4.3.2	Rozvržení režijních nákladů	41
4.3.3	Stanovení ceny	41
4.4	Charakteristika položek kalkulačního vzorce a nákladů zahrnutých do kalkulací na jednotlivé výkony	41
4.4.1	Přímé náklady	43
4.4.1.1	Výrobní materiál sledované firmy	43
4.4.2	Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění	43
4.4.3	Výrobní režie	44

4.4.3.1	PHM.....	45
4.4.3.2	Režijní materiál.....	45
4.4.3.3	Nákup DKP.....	45
4.4.3.4	Výrobní služby.....	45
4.4.3.5	Režijní služby	45
4.4.3.6	Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění	46
4.4.3.7	Odpisy DM (aut a dodávky)	46
4.4.4	Správní (administrativní) režie.....	46
4.4.4.1	PHM.....	46
4.4.4.2	Režijní materiál.....	47
4.4.4.3	Nákup DKP.....	47
4.4.4.4	Opravy a udržování.....	47
4.4.4.5	Náklady na reprezentaci	47
4.4.4.6	Režijní služby	47
4.4.4.7	Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění	48
4.4.4.8	Ostatní daně a poplatky	48
4.4.4.9	Odpisy DM (aut a dodávky)	48
4.4.5	Odbytová režie	48
4.4.5.1	PHM.....	48
4.4.5.2	Režijní materiál.....	49
4.4.5.3	Náklady na reprezentaci	49
4.4.5.4	Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění	49
4.4.5.5	Odpisy DM (aut a dodávky)	49
4.5	Příklad kalkulace na jeden konkrétní výrobek ve sledované firmě.....	50
4.6	Modelové příklady kalkulací pro sledovaný podnik	51
4.6.1	Příklad na kalkulace dělením	52
4.6.2	Příklad na kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	53
4.6.3	Příklad na kalkulace přírážkovou metodou.....	55
5	Výsledky a diskuse	56
5.1	Zhodnocení kalkulací a stanovení ceny ve společnosti.....	56
5.2	Srovnání kalkulace nákladů podle použitých metod rozvržení režijních nákladů.....	56
5.3	Nejvýznamnější náklady a faktory ovlivňující cenu	58
6	Závěr.....	59
7	Seznam použitých zdrojů.....	61

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vztah mezi podnikovými náklady, činnostmi a výkony	28
Obrázek 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů	28
Obrázek 3: Druhové členění nákladů.....	32
Obrázek 4: Účelové členění nákladů	32
Obrázek 5: Členění nákladů z hlediska hospodárnosti	33
Obrázek 6: Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace	36
Obrázek 7: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů.....	37
Obrázek 8: Průběh celkových nákladů	38
Obrázek 9: Průběh průměrných nákladů	38
Obrázek 10: Výsledovka sledované firmy za rok 2019	42
Obrázek 11: Kalkulační tabulka sledované firmy.....	50

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vybrané poměry částek (nejedná se o žádné statistické zpracování)	19
Tabulka 2: Výpočet poměru	19
Tabulka 3: Typový kalkulační vzorec	21
Tabulka 4: Kalkulace ceny	22
Tabulka 5: Sborník skutečných nákladů	25
Tabulka 6: Výchozí informace o vrtácích.....	25
Tabulka 7: Výpočetní tabulka.....	26
Tabulka 8: Předběžná kalkulace na 1 kg vrtáků podle jejich průměru	26
Tabulka 9: Jednicové náklady podniku XY	26
Tabulka 10: Předběžné kalkulace stanovené metodou přírážkové kalkulace.....	27
Tabulka 11: Vztah mezi finančním a manažerským účetnictvím	30
Tabulka 12: Uplatněné daňové odpisy za rok 2019.....	42
Tabulka 13: Poměrné rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce	44
Tabulka 14: Procentuální rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce	44
Tabulka 15: Poměrné rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce	51
Tabulka 16: Základní údaje pro modelový příklad.....	52
Tabulka 17: Výpočet celkových režijních nákladů na druh výkonu	52
Tabulka 18: Kalkulace nákladů na jeden kus v Kč při použití metody dělením pro rozvržení režijních nákladů.....	53
Tabulka 19: Rozvržení režijních nákladů pomocí metody poměrových čísel.....	53
Tabulka 20: Kalkulace nákladů na 1 ks výrobku v Kč při použití metody rozvržení režijních nákladů poměrovými čísly	54
Tabulka 21: kalkulace nákladů na 1 ks v Kč při použití metody rozvržení režijních nákladů přírážkou pomocí rozvrhové základny	55
Tabulka 22: Srovnávací tabulka metod kalkulací výrobku psací stůl	57
Tabulka 23: Srovnávací tabulka metod kalkulací výrobku skříň	57

Seznam Příloh

Příloha 1: Opisy za více roků podrobněji (první strana).....	62
Příloha 2: Odpisy za více roků podrobněji (druhá strana)	63
Příloha 3: Daňové odpisy za jednotlivé roky, nepodrobně	63
Příloha 4: Daňové odpisy za rok 2020, podrobně	64
Příloha 5: Výsledovka sledované firmy za rok 2019	64
Příloha 6: Kalkulace výrobku soubor skříní	65
Příloha 7: Vizualizace výrobku soubor skříní.....	65
Příloha 8: Kalkulace výrobku psací stůl	66
Příloha 9: Vizualizace výrobku psací stůl.....	66

1 Úvod

Kalkulace jsou velice důležitým nástrojem pro každý podnik, obzvláště když se jedná o velmi dobře zpracovanou kalkulaci. Za pomoci kalkulací může firma stanovit své reálné náklady na výstupy a díky tomu může podnikový management účinněji rozhodovat o cenové politice prodeje, kvalitě a kvantitě výrobního sortimentu či kontrole a plánování v operativním řízení. V rámci podniku mohou využívat jeho kalkulační údaje pouze zaměstnanci a vedení společnosti, jelikož kalkulační údaje obsahují velmi citlivá interní data o nákladech, které podnik skutečně vynaložil.

V rámci účetnictví se kalkulacemi zabývá manažerské účetnictví, které přináší podrobnější informace potřebné pro řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů a činností, jaké jsou například zásobování, výroba, odbyt, sledování jednotlivých zakázek. Díky získaným informacím jsou řídicí pracovníci schopni se lépe rozhodovat a lépe ovlivňovat podnikovou činnost.

Tato bakalářská práce je založená na zhodnocení kalkulací nákladů v konkrétní účetní jednotce (viz také název této práce), tudíž úkolem této práce je snahou posoudit, na základě prostudování interních materiálů sledované společnosti, zda sledovaná účetní jednotka kalkuluje své náklady správnou kalkulační metodou, díky níž může své náklady kalkulovat, pokud možno co nejvíce efektivně, a také popřípadě firmě doporučit správnou metodu kalkulování.

V současné době manažerské účetnictví zná nepřeberné množství metod kalkulací, ale vždy bude záležet na podniku jakou metodu si zvolí, protože neexistuje zákon, který by firmám nařizoval, jako přesně kalkulační metodu si mají zvolit pro kalkulování svých nákladů, na základě, kterých poté stanoví finální cenu svého výrobku. Důležité pro podnik tedy je, aby si firma zvolila správný způsob kalkulace.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce a identifikace nejvýznamnějších nákladů a dalších faktorů ovlivňujících finální cenu výkonu a zhodnocení problémových oblastí.

2.2 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 konkrétní účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

3 Teoretická východiska

3.1 Úvod do účetnictví

3.1.1 Podstata a význam účetnictví

Každý podnikatelský subjekt potřebuje pro své řízení a rozhodování informace. Jedním ze zdrojů, který dokáže tyto informace poskytnout, je účetnictví. Dané informace získané z účetnictví slouží i ostatním uživatelům, se kterými podnikatel přichází do styku při své podnikatelské činnosti. Těmito ostatními uživateli jsou banky, finanční úřady, odběratelé, dodavatelé a další (Mrkosová, 2020, s. 12)

K charakteristickým znakům účetnictví podle Mrkosové (2020, s. 12) patří:

- zachycuje skutečný stav a pohyb majetku a závazků a zjišťuje skutečný výsledek hospodaření,
- evidence se vede z časového hlediska, tj. za určité časové období, např. kalendářní rok, který je v účetnictví účetním obdobím,
- účetnictví se vede jako soustava účetních záznamů, takovými účetními záznamy jsou účetní doklady, účetní knihy a závěrka,
- účetnictví se vede nepřetržitě po celou dobu existence účetní jednotky,
- účetnictví se vede v úplném znění, to znamená, že účetnictví dané jednotky zahrnuje veškeré činnosti podnikatelského subjektu, účetní záznamy pravdivě vypovídají o činnosti jednotky a lze tyto záznamy prokázat předepsaným způsobem,
- účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny, v některých případech i v cizí měně,
- účetnictví se vede v českém jazyce
- účetnictví vytváří soustavu, která je upravena zákonem o účetnictví 563/1991 Sb.,
- zákon o účetnictví se vztahuje na všechny účetní jednotky, kterými podle zákona jsou:
 - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
 - zahraniční právnické osoby, které na území republiky podnikají,
 - organizační složky státu,
 - fyzické osoby, které podnikají a jsou zapsány do obchodního rejstříku,
 - ostatní fyzické osoby, které podnikají a jejich obrat za předcházející rok přesáhl částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku
 - ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí
 - ostatní fyzické osoby, které podnikají a jsou společníky sdruženými ve společnosti.

3.1.2 Organizace účetnictví

Dle Mrkosové (2020, s. 13) se z hlediska požadavků na účetní informace od uživatelů rozeznává:

- účetnictví finanční,
- účetnictví manažerské.

3.1.2.1 Finanční účetnictví

Poskytuje informace o účetní jednotce jako celku. Zaměřuje se na sledování majetku, závazků, kapitálu a výsledku hospodaření za celý podnik. Mělo by obsahovat informace, které vznikají ze vztahu podniku k jeho okolí, např. dodavatelům, odběratelům bankám a dalším institucím (Mrkosová, 2020, s. 13)

3.1.2.2 Manažerské účetnictví

Dle Štekera, Otrusinové (2013, s. 16) slouží manažerské účetnictví k co nejefektivnějšímu řízení dané společnosti. Na rozdíl od finančního účetnictví slouží k poskytování informací pro interní uživatele, mezi které patří například vlastníci, akcionáři, společníci, manažeři atd.

Manažerské účetnictví přináší podrobnější informace potřebné pro řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů a činností, jaké jsou např. zásobování, výroba, odbyt, sledování jednotlivých zakázek. Podnik si sám může stanovit svoje zásady v souladu se zákonem. Manažerské účetnictví zahrnuje podle Mrkosové (2020, s. 13) tyto obory:

- Vnitropodnikové účetnictví, které eviduje hospodářské činnosti uvnitř vnitropodnikových útvarů.
- Rozpočetnictví, které sleduje stejné informace jako účetnictví, ale se zaměřením do budoucna.
- Kalkulace, která je stanovení nákladů v peněžním vyjádření na jednotku výroby, tj. na jeden výrobek, práci či službu.
- Vnitropodniková statistika, jenž shromažďuje a zpracovává informace o hromadných jevech ekonomického, ale i jiného charakteru, které v minulosti proběhly. Dále vyhodnocuje informace a na jejich základě stanoví prognózy do budoucna.
- Operativní evidence, ta se zaměřuje na záznamy různých hospodářských jevů, okamžitě po jejich vzniku. Provádí se jak v peněžních jednotkách, tak častěji spíše v hmotných jednotkách.

3.1.3 Předmět účetnictví

Účetnictví sleduje stav a pohyb veškerého majetku závazků, náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Používá soustavu účtů, na které provádí záznamy podvojnými zápisy. Jak už bylo jednou zmiňováno, účetní záznamy se provádějí do účetních knih. Jedná se o knihy: hlavní kniha, deník, knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů (Mrkosová, 2020, s. 14)

3.1.3.1 Jednoduché účetnictví

Od 1.1. 2016 mohou účetní jednotky, které nejsou plátcí DPH a jejich příjmy i majetek nepřesáhly za poslední účetní období 3 mil. Kč, vest jednoduché účetnictví (např. spolky, odborové orgány církve, honební společnosti) (Mrkosová, 2020, s. 14).

3.1.3.2 Rozsah vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví podvojnými zápisy buď:

- v plném rozsahu,
- v zjednodušeném rozsahu (Mrkosová, 2020, s. 14).

3.1.3.2.1 Plný rozsah účetnictví

Podle Mrkosové (2020, s. 14) mohou všechny účetní jednotky vést účetnictví v plném rozsahu. Toto účetnictví vedou hlavně právnické osoby, které musí ověřovat účetní závěrku auditorem.

3.1.3.2.2 Zjednodušený rozsah účetnictví

Tento rozsah účetnictví mohou vést jednotky (pokud nevedou jednoduché účetnictví), jako např. různá občanská sdružení, spolky, církve, společenské organizace, nadace, a dále mikro nebo malé účetní jednotky, které nemusí ověřovat účetní závěrku auditorem (Mrkosová, 2020, s. 14).

3.1.4 Vnitropodnikové účetnictví

„Vnitropodnikové účetnictví je po rozumu obecném účtování na vnitro účty“ (Dušek, 2019, s. 45).

3.1.4.1 Definice vnitropodnikového účetnictví

Dle Duška (2019, s. 45) je několik základních výstižných definic:

- „Vnitropodnikovým účetnictvím označujeme tu část manažerského účetnictví, která pracuje klasickými účetními metodami na účtech (MD/DAL). Protože slouží zároveň k přenosu účetních dat o ocenění vlastních výkonů do účetnictví finančního, a v tomto rozsahu podléhá účetní regulaci, tvoří zároveň spojovací můstek mezi účetnictvím manažerským a finančním“. M Hunčová
- „Vnitropodnikové účetnictví lze chápat jako vymezenou soustavu účetních postupu, jejímž cílem je shromažďovat, třídit a zpracovávat informace o ekonomických procesech, které se uskutečňují uvnitř firmy, v jejichž definovaných organizačních celcích a mezi nimi, a to v rozsahu a způsobem, který je nezbytný pro veškeré uživatele těchto účetních informací.“ V. Hruška
- „Vnitropodnikové účetnictví zachycuje všechny hospodářské operace podniku a organizací podrobně podle hospodářských středisek a vždy v plné vazbě na základní účetnictví.“ Z Laučík
- „Vnitropodnikové účetnictví je subsystém účetního systému, který má těsné vazby na všechny tři uživatelsky vymezené subsystémy účetních informací, na manažerské, finanční a daňové účetnictví. Je integračním nástrojem s těsnými vazbami na další tři nástroje hodnotového řízení, které se ve vnitropodnikovém účetnictví vzájemně propojují, na kalkulaci, na rozpočet a na vnitropodnikovou cenu.“ B Král

3.1.4.2 Pojem a obsah vnitropodnikového účetnictví

Tyto dva pojmy se dnes obsahově velmi liší, a proto je nutné je mezi sebou rozlišovat.

U pojmu vnitropodnikové účetnictví došlo v průběhu času ke změně obsahu pojmu. Tento pojem bývá obsahově nahrazen pojmem manažerské účetnictví. V našem účetnictví se dá zaznamenat jistý posun v pojmu (i obsahu) tohoto typu účetnictví, o výrobní, přes provozní, nákladové, vnitropodnikové až na manažerské, které jak už bylo zmíněno, se v dnešní době hodně obsahově používá, pojmu vnitropodnikové účetnictví (Dušek, 2019, s.47).

Obsahově pojem vnitropodnikové účetnictví postupně přibíral řešené speciální okruhy, až vše zatím skončilo v pojmu manažerské účetnictví. Pro zle jednoduše říci, že dřívější celý obsah pojmu nákladové účetnictví a následně vnitropodnikové účetnictví převzal pojem manažerské účetnictví (Dušek, 2019, s. 47).

3.1.4.3 Základní podmínky vnitro účetnictví

Podle Duška (2019, s. 48) je pět základních podmínek pro vnitro účetnictví:

1. Důsledné dodržení podvojnosti vnitro účtování. V některé odborné literatuře se uvádí, že není povinností dodržení podvojnosti u vnitropodnikového účetnictví. Avšak kontrolní funkce podvojnosti je ničím a nikým nenahraditelná.
2. Účet třídy 8–9, tj. není zde vnitro náklad bez vnitro výnosu.
3. Jeden okruh = není zde duplicita finančních účtů ve vnitro účty. Účty finanční zůstávají stejné nejsou nahrazeny přes spojovací účty naprosto jinými čísly účtů vnitropodnikovými.
4. Není zde jiné ocenění pro externí náklady či výnosy.
5. Vnitro účetnictví slouží jako podklad pro ocenění vlastních zásob a aktivace.

3.1.4.4 Účetní souvztažnosti

Tak jako v podvojném účetnictví je základem účetní transakce, tak je to i ve vnitropodnikovém účetnictví. Jen s rozdílem, že se jedná o vnitro účty (Dušek, 2019, s.48).

Podle Duška (2019, s. 48) je podstatný rozdíl ve významu účetních souvztažností:

- a) Finanční souvztažnosti, u kterých účty MD mohou mít proti sobě jen některé protiúčty DAL, a naopak. Pokud člověk zná jeden z účtů, má z 50 % vyhráno.
- b) Vnitropodnikové souvztažnosti, u kterých vnitro náklad MD (tř. 8) přesně odpovídá účtu vnitro výnosu DAL (tř. 9). To znamená, že vnitropodniková souvztažnost na sobě nese vždy jen jedinou informaci. Velkou výjimkou by bylo, kdyby např. jeden účet MD odpovídal několika různým účtům DAL. Toto by mělo daleko menší vypovídající schopnost. Platí zde zásada párné významové podvojnosti. Takže znalost jednoty účtu znamená 100 % znalost celé souvztažnosti.

3.1.4.5 Jak účtovat vnitropodnikově?

V úvahu podle Duška (2019, s.49) připadají tři základní možnosti:

- a) Ručně
- b) Využití účetního či jiného (výrobního) programu
- c) Kombinace obojího

Ať už člověk využije kteroukoliv možnost vnitropodnikového účtování, vždy každá vnitropodniková transakce končí ve vnitropodnikovém deníku.

3.1.4.6 Jaký je poměr vnitro účtování vůči finančnímu účetnictví?

Skutečností je, že hodnoty vnitropodnikového účetnictví představují v rámci některých druhů firem významnou částku. Tím je určeno důležitost vnitro účetnictví (není někde „na okraji“ finančního účtování). Z tohoto důvodu je třeba správnému určování vnitro sazeb (viz tabulka 1 a 2) a následnému vnitropodnikovému účtování věnovat mimořádnou pozornost. V žádném případě se nejedná o nevýznamné či zanedbatelné položky.

Tabulka 1: Vybrané poměry částek (nejedná se o žádné statistické zpracování)

Typ účetní jednotky	Účtová třída	
	tř. 5 + tř. 6	tř. 8 + tř. 9 (VUJ tř. 7 + tř. 8)
stavební firma velká	75 %	25 %
stavební firma střední	80 %	20 %
stavební firma menší	83 %	17 %
technické služby	74 %	26 %
zemědělská firma velká	60 %	40 %
zemědělská firma střední	66 %	34 %
nemocnice	85 %	15 %

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Dušek, 2019, s. 50

Tabulka 2: Výpočet poměru

Účtovací třída	MD	DAL	Zůstatek	Výpočet (MD+DAL)	Poměr
5	510	10	500	1500	75 %
6	20	1020	1000		
8	255	5	250	500	25 %
9	2	252	250		

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Dušek, 2019, s. 50

3.2 Kalkulace

3.2.1 Základní pojmy

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 181) má pojem kalkulace tyto významy:

- 1) Kalkulací se označuje činnost, při níž se stanovují (v předběžných kalkulacích), resp. zjišťují (ve výsledných kalkulacích) náklady na přesně stanovenou jednotku výkonů (na kalkulační jednici).
- 2) Kalkulací se rozumí výsledek výše uvedené činnosti, sestavený či zjištěný na stanovenou jednotku výkonů (kalkulační jednici) ve stanovených kalkulačních položkách a rovněž úhrn těchto položek.
- 3) Kalkulací se také označuje ta část podnikového informačního systému, která využívá potřebná data hlavně z rozpočetnictví a nákladového účetnictví.
- 4) Názvem kalkulace se označuje i podnikový útvar, zabývající se kalkulováním

Předmětem kalkulace v podniku jsou podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 181) přesně specifikované kalkulační jednice:

- odbytových výkonů,
- vnitropodnikových výkonů.

Odbytové výkony jsou určeny pro externí zákazníky, kdežto vnitropodnikové výkony jsou určeny pro spotřebu uvnitř podniku. U vnitropodnikových výkonů jde hlavně o výkony s charakterem služeb, jako jsou např. doprava, výroba, energie apod. Za vnitropodnikové výkony se považují i dodávky finálních výkonů (či polotovarů) podniku, určené pro vlastní potřebu podniku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181).

Předmětem kalkulace se tedy vymezuje jednak kalkulační jednicí, jednak kalkulovaným množstvím. Za kalkulační jednici se považuje přesně specifikovaná jednotka výkonů daného podniku určenou druhem výkonu a dalšími parametry, nutnými k jejímu odlišení od ostatních výkonů. Za určenou kalkulační jednici lze považovat např. elektromotor 55kWh, typ 31., důlní provedení. Z tohoto určení kalkulační jednice („důlní provedení“) vyplývá, že samostatnou kalkulační jednicí se stává každé provedení tohoto druhu a typu výrobku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181)

Dále předmětem kalkulace může být pojem kalkulované množství, se kterým se lze setkat zpravidla ve výroбах sériového charakteru, kde se do výroby zadává pod jedním výrobním příkazem dávka nebo série totožných výrobků. Dávka nebo série výrobků pak představuje kalkulované množství. Náklady kalkulační jednice se vypočtou dělením celkových nákladů kalkulovaného množství počtem skutečně vyrobených kalkulačních jednic (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182).

3.2.2 Obsah kalkulací

Obsahem kalkulací jsou náklady na výrobu výkonů. Náklady se přitom skládají ze svých jednotlivých prvků, které lze v prvním přiblížení charakterizovat jako nákladové druhy, ty se zpravidla vymezují na pěti základními, nákladovými položkami:

- spotřeba materiálu, patří tem i spotřeba energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb, jako např. výrobních kooperací, telekomunikačních, poradenských, aj. služeb,

- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění,
- odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- finanční náklady, jakou jsou např. nákladové úroky, bankovní výlohy, pojistné, atd (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 176).

Členění nákladů podle nákladových druhů neobsahuje však hledisko účelu nákladů. Je-li úkolem kalkulace umožnit řízení nákladů jednotlivých výkonů, zejména umožnit hodnocení přiměřenosti spotřeby ekonomických zdrojů při výrobě výkonů, pak je nutné využít členění nákladů podle účelu. Náklady v tomto členění se dělí podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 176) na:

- Náklady technologické, týkající se dané kalkulační jednice, vznikají pouze v technologickém procesu. Jde o náklady jednicové.
- Náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu daného procesu (sem patří například náklady na řízení a obsluhu výroby).

Další členění nákladů je kalkulační členění nákladů, které se dělí na jednicové a režijní náklady, které se, jak už název napovídá, používají při kalkulování. Vedle členění nákladů na jednicové a režijní rozeznává literatura ve vztahu k výkonům ještě členění nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění nákladů vyznačuje způsob přičítání nákladů předmětu kalkulace (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 176).

3.2.3 Forma kalkulace

Kalkulace jako vyjádření nákladů na výkon má vžitou formu, v níž se prezentuje uživateli. (kalkulační vzorec). Kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých kalkulačních položek, seříděných v určitém sledu za sebou a obsahujících příslušné peněžní částky, vztahující se k danému výkonu. Sled položek tohoto vzorce využívá kalkulačního členění nákladů, skládajícího se z jednicových a režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177).

Po roce 1948 došlo ke směně struktury kalkulačního vzorce. To vedlo ke vzniku tzv. typového kalkulačního vzorce, který má jistou podobu (viz. Tabulka 3), která zakořenila v praxi a slouží v podstatě dodnes jako výchozí základna pro konstrukci kalkulačních vzorců pro různé organizační, technologické, aj. podmínky.

Tabulka 3: Typový kalkulační vzorec

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní režie)
- Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
- Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
- Úplné Vlastní náklady výkonu

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178

Lze říci, že typový kalkulační vzorec je minimalistickou podobou kalkulačního vzorce, nicméně podává vcelku uspokojivou představu o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů. Může proto vyhovovat podmínkám většiny podniků (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178).

Doposud bylo hovořeno pouze o kalkulačních postupech, jejichž cílem byla kalkulace nákladů výkonů podniku. Kalkulace nákladů je však třeba odlišovat od kalkulace ceny výkonu. Zde se úvahy podniku o cenách výkonů začínají odvíjet od úrovně zisku, kterou musejí vyprodukovat výkony podniku jako celku, aby byly zajištěny potřeby podniku, nutné pro jeho další rozvoj (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180).

Kalkulační vzorec pro kalkulaci ceny znázorňuje tabulka 4.

Tabulka 4: Kalkulace ceny

+ Základní cena výkonu
- Slevy zákazníkům
- množstevní
- sezónní
- jiné
= Cena po úpravách
- Náklady
- Zisk

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181

3.2.4 Kalkulační systém

Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 182) lze kalkulační systém definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony, kalkulační systém musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Kalkulační systém obsahuje různé druhy kalkulací. Počet těchto druhů zahrnovaných do kalkulačního systému závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku
- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 182) je možné kalkulační systém formulovat jako soubor kalkulací:

- 1) předběžných
 - a. propočtových
 - b. operativních
 - c. plánových
- 2) výsledných

3.2.4.1 Propočtová kalkulace

Tato kalkulace patří mezi předběžné kalkulace, sestavuje se u nových výrobků, a to v době, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a kdy tedy není k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Podkladem pro sestavení této kalkulace se stávají výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost stejných či podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace záleží proto na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici. Propočtová kalkulace bývá zpravidla rozčleněna podle kalkulačních položek. Optimálního výsledku lze dosáhnout tehdy, jestliže podkladem pro sestavení propočtové kalkulace je jedna z předběžných kalkulací podobného či příbuzného výrobku, a to kalkulace operativní (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183).

3.2.4.2 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je kalkulací předběžnou, podkladem pro její sestavení jsou podrobné normy (standarty) spotřeby materiálu a času, platné právě k datu sestavení operativní kalkulace. Je známá také pod pojmem kalkulace běžná nebo výrobní, protože slouží jako úkol pro výrobní útvary. Výše režijních položek se v operativní kalkulaci stanoví podle přírážek či sazeb režijních nákladů, vypočtených z příslušných režijních nákladů středisek, platných v době započetí výroby výrobku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183-184).

Modifikaci operativní kalkulace představuje tzv. kalkulace základní. Jde o metodický nástroj normové metody nákladového účetnictví, jehož základem je operativní kalkulace platná k 1. dni zvoleného období (zpravidla rok) (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184).

3.2.4.3 Plánová kalkulace

Sestavení plánové kalkulace je na určité plánovací období, tudíž by se v tomto období měla vyjádřit úroveň nákladů výkonu, které by mělo být následně také dosaženo (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 226).

Plánová kalkulace je poslední z řady předběžných kalkulací. Tato kalkulace je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované, sériové i hromadné výrobě. Podobnost norem, na nichž je plánová kalkulace postavena, se však liší:

- 1) v procesní, plynulé, hromadné výrobě, produkující jeden či několik výrobků stále stejného typu,
- 2) v heterogenní, mnohdy členité, malosériové až velkosériové výrobě, produkující širší sortiment výrobků (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184).

V prvním případě podkladem pro sestavení plánové kalkulace jsou podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů. Plánová kalkulace má zde charakter kalkulace operativní jako úkol pro výrobní útvary (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

Hradecký, Lanča, Šiška (2008, s. 184) říkají, že v druhém případě tvrzení platí pouze pro jednotlivé, peněžní částkou vyjádřené kalkulační položky plánové kalkulace. Plánová kalkulace se ve výrobcích uvedeného charakteru totiž sestavuje na základě podrobných operativních norem, platných k 1. lednu plánovaného roku.

3.2.4.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je z časového hlediska zvršením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po dokončení příslušného výkonu. Sestavuje se až po dokončení příslušného výkonu, díky tomu funguje jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. Není tedy nástrojem operativního řízení vývoje nákladů na výkony, její informace přicházejí příliš pozdě, než aby bylo možno činit operativní zásahy ve výrobě (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 187).

Vypovídací schopnost výsledné kalkulace, jakožto kontrolního nástroje předběžných kalkulací, je však poněkud omezená. Náklady v kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, takže podrobné příčiny překročení či úspor nákladů v dané kalkulační položce by bylo možné zjistit jen následnou analýzou všech účetních dokladů, které byly v dané kalkulační položce zaúčtovány. I přes ohraničenost vypovídací schopnosti této kalkulace se podnik nemůže zpravidla vzdát sestavení výsledné kalkulace. Výsledná kalkulace se uplatňuje především při srovnávání s některým druhem předběžné kalkulace, dále se uplatňuje jako jeden z podkladů pro řízení cen (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 187).

3.2.5 Metody kalkulace

Dle Hradeckého, Lanči, Šišky (2008, s. 188) se metodou kalkulace rozumí postup, jímž se stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů. Metody kalkulace se od sebe liší způsobem přičítání nákladů kalkulační jednici. Při kalkulování se použije, jak už bylo zmiňováno, kalkulačního členění nákladů:

- Náklady, přičitatelné kalkulační jednici přímo (jednicové náklady).
- Náklady, přičitatelné kalkulační jednici nepřímo (režijní náklad).

Pro kalkulování jsou k dispozici podle Hradeckého, Lanči, Šišky (2008, s. 188) tyto metody kalkulace:

1. v nesdružených výroбах
 - metoda kalkulace dělením
 - metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly
 - metoda kalkulace přiřázkové
2. ve sdružených výroбах
 - metoda kalkulace odčítací
 - metoda kalkulace rozčítací.

3.2.5.1 Metoda kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace, uplatňuje se v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, jako např. ve výrobě elektrické energie, v těžbě uhlí či v galvanovně (viz tabulka 5) (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189).

Jako příklad kalkulace dělením byla zvolena galvanovna, která se zabývá pokovováním kovových předmětů ušlechtilými kovy. Ve sledovaném účetním období vznikly v galvanovně tyto skutečné náklady (viz tabulka 5):

Tabulka 5: Sborník skutečných nákladů

Č.p.	Položka	Kč
501	Materiál	103 532
502	Energie	68 111
511	Opravy	3 000
521	Mzdy	82 560
524	Zák. soc. pojištění	28 896
551	Odpisy	13 500
Celkem		299 599

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189

Ve sledovaném účetním období bylo pokoveno 68 531 součástí, náklady na pokovení jedné součásti se zjistí dělením celkových nákladů počtem skutečně pokovených součástí (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189):

$$299\,599 \text{ (součet skutečných nákladů)} / 68\,531 \text{ (pokovené součásti)} = 4,37 \text{ Kč/ks}$$

3.2.5.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Dle Hradeckého, Lanči, Šišky (2008, s. 190) se tato metoda považuje za zvláštní případ metody kalkulace dělením. Nachází použití, jak tomu je i u metody dělením, v homogenní výrobě s jedním druhem výkonů, kde se však jednotlivé výrobky od sebe liší jedním technickým parametrem, např. rozměrem, dobou trvání technologického procesu, množstvím některé ingredience apod.

Jako příklad pro tuto metodu byla vybrána výroba vrtáků. Podnik vyrábí vrtáky ve třech různých průměrech: 3, 5 a 7 mm. Jako kalkulační jednice byl stanoven 1 kg vrtáků každého průměru. Za základ výpočtu byl zvolen průměr 7 mm jakožto průměr s nejmenší spotřebou času na výrobu 1 Kg vrtáků (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190).

Výchozí údaje jsou obsaženy v tabulce 5 a následné výpočty jsou obsaženy v tabulkách 6-7).

Tabulka 6: Výchozí informace o vrtácích

Text	3 mm	5 mm	7 mm	Celkem
Spotřeba času na 1 kg vrtáku (v min.)	2,1	1,9	1,6	x
Spotřeba jednicového materiálu (v Kč)	7	8,4	10,5	x
Plánovaný objem produkce (v kg)	3 000	4 000	2 800	9 800
Rozpočet výrobní režie (Kč)	98 900			

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190

Tabulka 7: Výpočetní tabulka

Text	3 mm	5 mm	7 mm	Celkem
Plánovaný objem výroby (kg)	3 000	4 000	2 800	x
Poměrové číslo (spotřeba času)	1,31	1,19	1	x
Počet přepočtených jednic (kalkulačních kg)	3 930	4 760	2 800	11 490

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191

Poměrová čísla jsou vypočtena z poměru spotřeby času na výrobu 1 kg vyráběných průměrů vrtáků, přičemž za základ je vzata spotřeba času na výrobu 1 kg 7 mm vrtáků.

Výrobní režie na 1 přepočtenou jednici se zajistí takto: 98 900 Kč : 11 490 ks = 8,61 Kč.

Výrobní režie na přepočtené množství: 33 837,3 40 983,60 24 108

Tabulka 8: Předběžná kalkulace na 1 kg vrtáků podle jejich průměru

Text	3 mm	5 mm	7 mm
Jednicový materiál	21 000	33 600	29 400
Zpracovací náklady (výrobní režie)	33 837,30	40 983,60	24 108
Vlastní náklady	54 837,30	74 583,60	53 508
Vlastní náklady na 1 kg	18,28	18,65	19

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191

3.2.5.3 Metody přírážkové kalkulace

Režijní náklady, vzniklé při použití strojního zařízení je nutné přičíst kalkulačním jednicím výkonů v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Při přičítání režijních nákladů nelze postupovat jako u metody kalkulace dělením, tedy přímým přičtením předmětu kalkulace, nýbrž nepřímou, a to přičtením režijních nákladů kalkulačním jednicím podle zvolených rozvrhových základů (viz tabulka 9). Proto je nutné aplikovat principy kalkulování pomocí přírážek režijních nákladů, odtud odvozen název pro tuto metodu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191).

Postup, jak sestavit předběžné kalkulace metodou přírážkové kalkulace je vysvětlen na následujícím příkladu.

Podnik XY plánuje v účetním období výrobu a dodávku tří různých výrobků v různých termínech pro různé zákazníky. Podle konstrukční a technologické dokumentace byly vypočteny jednicové náklady výrobních příkazů A, B a C (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191).

Tabulka 9: Jednicové náklady podniku XY

Text	Výrobní příkaz			Celkem
	A	B	C	
Jednicový materiál	220 000	126 000	310 000	x
Jednicové mzdy	184 000	352 000	200 000	736 000

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191)

Rozpočet výrobní režie výrobního střediska činí 1731 800 Kč, rozpočet správního střediska je 2 656 600 Kč. Jako rozvrhová základna pro výrobní i správní režii byly zvoleny jednicové mzdy.

Výrobní režie se počítá takto:

- $VR = 1\,731\,800 \text{ (režijní náklady za období)} / 736\,000 \text{ (rozvrhová základna za období)} * 100 = 235,2990 \%$

Správní režie se počítá stejným postupem:

- $SR = 2\,656\,600 / 736\,000 * 100 = 360,9511 \%$

Podíl výrobní režie pro výrobní příkaz A činí $184\,000 * 235,2990 \% = 432\,950$, atd. u zbylých příkazů. Po přičtení částek výrobní a správní režie výrobním příkazům A, B a C byly sestaveny jejich předběžné kalkulace (viz tabulka 10).

Tabulka 10: Předběžné kalkulace stanovené metodou přirážkové kalkulace

Kalkulační položka	Výrobní příkaz		
	A	B	C
Jednicový materiál	220 000	126 000	310 000
Jednicové mzdy	184 000	352 000	200 000
Výrobní režie	432 950	828 252	470 598
Správní režie	664 150	1 270 548	721 902
Vlastní náklady	1 501 100	2 576 800	1 702 500

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 192

Princip přirážkové kalkulace se uplatňuje už při provádění účetních operací. Zjištěné částky režie se zaúčtují na příslušné účty výkonů a po sloučení jednicovými náklady se tak zjistí skutečné vlastní náklady předmětu kalkulace (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 192).

3.2.5.4 Metoda odčítací kalkulace

Hradecký, Lanča, Šiška (2008, s. 195) říkají, že metoda odčítací kalkulace se používá ve výroбах, při nichž vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků. Přitom jak hlavní výrobek, tak i vedlejší výrobky vznikají současně v tomtéž výrobním procesu, takže je nemožné zjistit náklady na výrobu každého výrobku samostatně. Proto se postupuje tak, že od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu se odečtou náklady vedlejších výrobků, pak při jejich oceňování se vychází z prodejní ceny, snížené o zisk.

3.2.5.5 Metoda rozčítací kalkulace

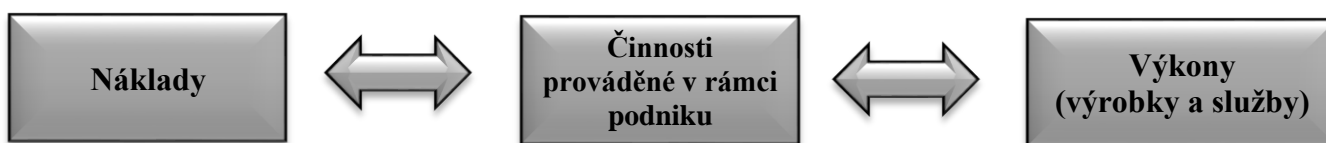
Dle Hradeckého, Lanči, Šišky (2008, s. 196) tato metoda se ve sdružené výrobě použije tehdy, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, které lze označit za hlavní. Příkladem může být výroba mouky, destilace ropy apod. Kalkulace jednotlivých výrobků se vypočtou z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu podle zvolených poměrových čísel, jimiž mohou být veličeny, vyznačující společnou kvalitativní stránku výrobků. V praxi se preferuje rozpočítávání nákladů podle prodejních cen výrobků, které jsou výsledkem výrobního procesu.

3.3 Náklady a jejich klasifikace

Popesko a Papadaki (2016 s. 27) říkají, že základem všech aktivit, jejichž cílem by mělo být zvyšování výkonnosti podniku založené na optimalizaci nákladů, je poznání toho, z jakých složek se náklady podniku skládají, jak na ně reagují změny v podnikové aktivitě nebo jaký jejich vztah k podnikovým výkonům (viz obrázek 1).

Klasifikace nákladů podle různých hledisek je tak jedním z ústředních témat nákladového a manažerského účetnictví.

Obrázek 1: Vztah mezi podnikovými náklady, činnostmi a výkony

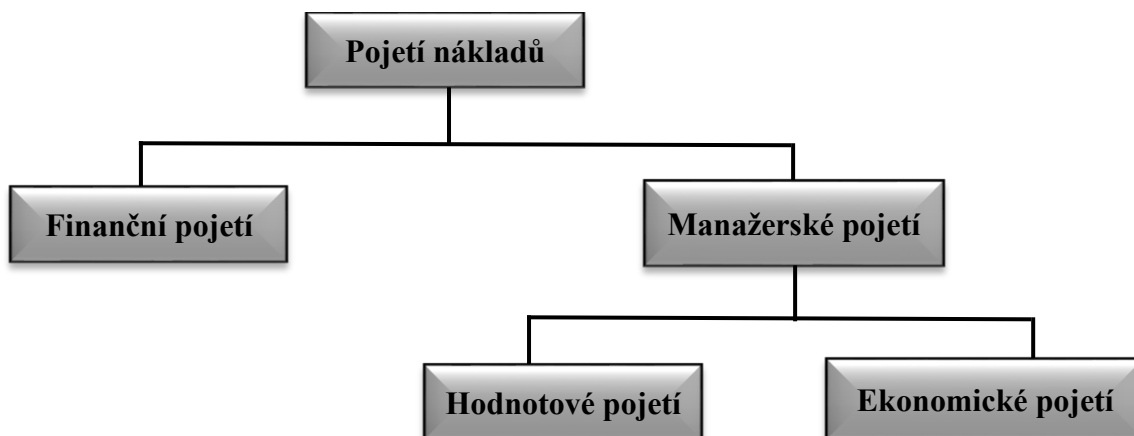


Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Popesko B., Papadaki Š., 2016, s. 27

Mezi jednotlivými skupinami uživatelů jsou náklady jako základní ekonomická veličina často chápány odlišně. Z toho pramení, že externí a interní uživatelé vnímají náklady odlišně, což se projevuje v pojetí nákladů v rámci těchto účetních systémů. Z toho vyplývá, že náklady se dají vnímat jinak ve finančním účetnictví a jinak zase v účetnictví manažerském. Rozlišují se dvě základní pojetí nákladů (viz obrázek 2):

- Finanční pojetí nákladů (uplatňuje se ve finančním účetnictví)
- Manažerské pojetí nákladů (uplatňuje se v rámci manažerského účetnictví)

Obrázek 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Popesko B., Papadaki Š., 2016, s. 28

3.3.1 Finanční členění nákladů

Podle Krále a kol. (2018, s. 68) je finanční (pagatorní) pojetí nákladů založené na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. V té se vychází z předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající

tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady se tak chápou jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz, minimálně v jejich původní výši.

Pagatorní pojetí vykazuje určité znaky, které by při jejich využití v manažerském účetnictví značně zúžily předmět jeho zájmu:

- Jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být předmětem zobrazení nákladů, které jsou podloženy reálným výdejem peněz (např. osobní náklady.) nebo využití ekonomických zdrojů, které byly vypořádány peněžně v předchozích obdobích (např. odpisy). (Král a kol., 2018, s. 68).
- Druhým znakem finančního pojetí je oceňování těchto spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů, náklady jsou tak oceňovány ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. (Král a kol., 2018, s. 68).

3.3.2 Manažerské pojetí nákladů

V tomto pojetí se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

V rámci manažerského pojetí nákladů se dále potom rozlišují dvě odlišná pojetí, které si liší identifikací neúčetních (implicitních) nákladů. Jedná se o hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

3.3.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Dle B. Popeska a Š. Papadaki, (2016, s. 28) slouží toto pojetí nákladů k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny.

Je založeno na relacích, které vyjadřují spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v čase uskutečňování příslušných procesů. Smyslem tohoto je tedy informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platili nikoliv v době jejich pořízení, resp. přeměny, ale platí v současnosti (Král a kol., 2018, s. 69).

Náklady v tomto pojetí zahrnují jednak náklady shodné s finančním účetnictvím (explicitní), a jednak i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finanční účetnictví (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28).

V hodnotovém pojetí se tedy vychází z oceňování ekonomických zdrojů na bázi reprodukčních cen a zisk se měří na principu zachování věcného kapitálu.

3.3.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí se ještě více liší od finančního pojetí nákladů než hodnotové pojetí nákladů a souvisí s konceptem oportunitních nákladů.

Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku opatřit odpovídající informace pro řízení reálně probíhajících procesů, ale rovněž také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích variant. S výběrem alternativ souvisí obecně ekonomické chápání nákladů jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené varianty. Tyto podmínky naplňuje kategorie tzv. oportunitních nákladů. Ty se vymezují

jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve vybrané alternativě (Král a kol., 2018, s. 71).

3.3.3 Vztahy mezi finančním a manažerským pojetím nákladů

Vzájemné vztahy mezi finančním a manažerským pojetím nákladů z hlediska jejich vyjádření ve finančním a manažerském účetnictví vyjadřuje tabulka č.11

Tabulka 11: Vztah mezi finančním a manažerském účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví, vycházející z pořizovací ceny fixních aktiv – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů manažerského účetnictví, vycházející z reprodukční ceny-kalkulační náklad manažerského účetnictví
Úkory zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační úroky, vyjadřující také náklady kapitálu, který není úročený – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované ve skutečné výši – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační rizika, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti – kalkulační náklad manažerského účetnictví
.....	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí – dodatkové náklady manažerského účetnictví

Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Král a kol. 2018, s. 71

Z důvodu odlišného chápání nákladů jak ve finančním, tak v manažerském pojetí nákladů vyplývá, že v rámci zmiňovaných pojetí budou existovat položky nákladů, jež budou finančním účetnictvím považovány za náklad, ale v manažerském účetnictví nikoliv (první typ). Nebo naopak, může existovat položka, která nebude ve finančním účetnictví považována za náklad, ale v manažerském účetnictví bude považována za náklad a bude se s ní kalkulovat (druhý typ), (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28).

Typickým příkladem položky prvního typu jsou kurzové ztráty (kurzové rozdíly). Jedná se o položku, která se ve finančním účetnictví vyskytuje jako náklad rozdílu mezi

výnosem v době zaúčtování a skutečným peněžním příjmem, který vzniká v důsledku změny směnných kurzů měn při prodeji do zahraničí. Toto pojetí odpovídá definici nákladu ve finančním účetnictví, nicméně z pohledu manažerského účetnictví se o náklad nejedná (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28).

Typickým příkladem položky druhého typu jsou oportunitní náklady. Jak už bylo zmiňováno, jedná se o ušlý úrok (maximální ušlý výnos) z peněžních prostředků, které byly vázány v zásobách. Z pohledu finančního účetnictví se o náklad nejedná, ale manažerské účetnictví bere tento typ nákladu v úvahu, protože je z pohledu rozhodování důležitý (Popesko, Papadaki, 2016, s. 29).

3.4 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Členění, klasifikace nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31).

3.4.1 Druhovému členění nákladů

Jedná se o nejčastěji používané členění nákladů, které vychází z klasifikace nákladů tak, jak se provádí ve finančním účetnictví.

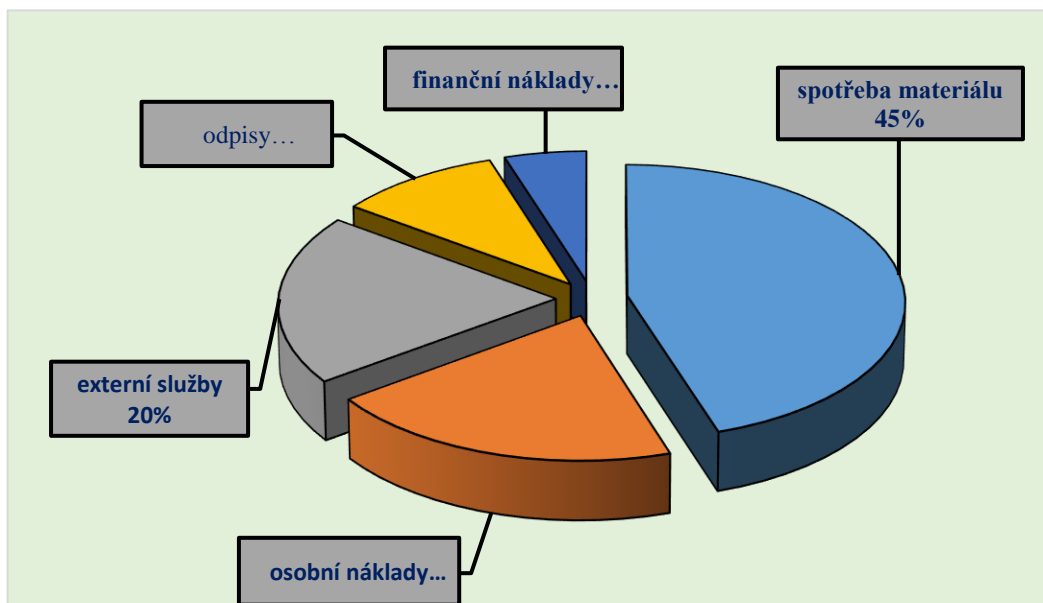
Podle Krále a kol. (2018, s. 77) základní význam tohoto členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že slouží jako podklad při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno poskytnout tyto zdroje.

Druhovému členění nákladů by mělo dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje. Větší význam má však toto členění z makroekonomického hlediska při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobných souhrnných hodnotových veličin za národní ekonomiky a jejich subsystémy. Z tohoto důvodu se, zejména v zemích kontinentální Evropy, uplatňuje jako základní členění ve finančním účetnictví (Kráal a kol., 2018, s. 71).

Jak už bylo nastíněno, mezi nákladové druhy (viz obrázek č.3) tedy patří:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady),
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- potřeba externích prací a služeb,
- finanční náklady. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 32).

Obrázek 3: Druhové členění nákladů



Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Popesko B., Papadaki Š., 2016, s. 32

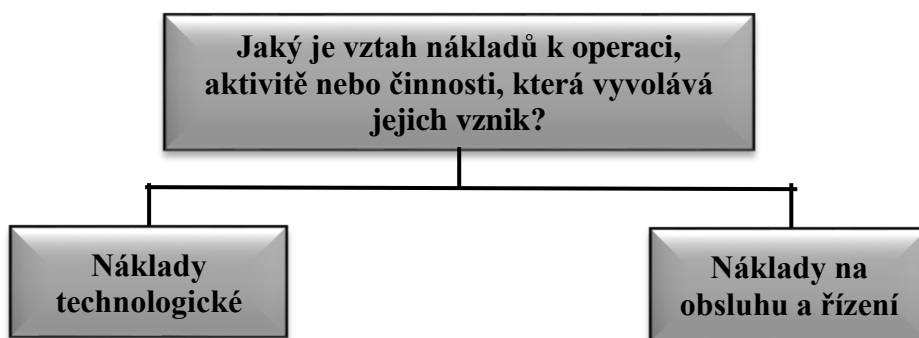
3.4.2 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy zajišťující účelové řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Pro tyto účely je tradiční druhové členění nákladů do jisté míry nevyhovující (Kráal a kol., 2018, s. 79).

Tato skupina nákladů se dále člení podle úhlu pohledu na (viz obrázek 4):

- Náklady technologické
- Náklady na obsluhu a řízení

Obrázek 4: Účelové členění nákladů



Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Popesko B., Papadaki Š., 2016, s. 34

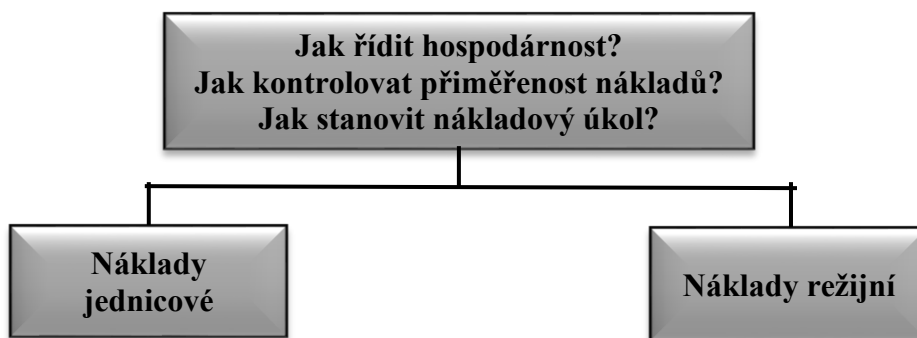
Členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení se v praxi moc často nevyužívá. Důvodem je jeho omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu či častá nejednoznačnost rozdělení nákladů do těchto dvou skupin.

Proto se v praxi velmi často uplatňuje členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35).

Zde členíme náklad na (viz obrázek 5):

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Obrázek 5: Členění nákladů z hlediska hospodárnosti



Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Král a kol., 2018, s. 81

3.4.2.1 Náklady technologické

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 34) jsou náklady technologické bezprostředně vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Nejjednodušším příkladem mohou být například spotřeba dřeva určité kvality na výrobu konkrétního kusu nábytku, náklad na osvětlení dílny či mzda mistra.

Příkladem technologických nákladů mohou být (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34):

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků,
- odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- mzdy údržbářů.

3.4.2.2 Náklady na obsluhu a řízení

Jedná se o druhou skupinu nákladů v rámci účelového řízení nákladů. Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu, jak jejich označení ukazuje. Tento druh nákladů slouží k zajištění podmínek a infrastruktury pro samotný výrobní proces (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34).

Příkladem nákladů na obsluhu a řízení mohou být (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35):

- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky,
- náklady na informační systém podniku.

3.4.2.3 Jednicové náklady

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) jsou jednicové náklady částí technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale také přímo s jednotkou prováděného výkonu, jakou je například jeden výrobek.

Způsob, jakým má být daný výkon proveden, je často určen předem (např. v průmyslových podnicích v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby konkrétního výrobku). Zároveň je součástí této přípravy i stanovení norem jako naturálně stanovené spotřeby ekonomického zdroje, tyto normy se, po ocenění naturální spotřeby, mění v kalkulaci, určující úroveň nákladů na jednotku výkonu (Král a kol., 2018, s. 80).

Nákladový úkol se u jednicových nákladů stanoví poměrně snadno. Příslušná oceněná norma (kalkulace) se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených výkonů (např. počtem, kolikrát dělník provedl normovanou operací, resp. počtem vytištěných knih).

Mezi klasické jednicové náklady dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) patří:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků.

3.4.2.4 Režijní náklady

Popesko a Papadaki (2016, s. 35) ve své publikaci uvádí, že režijní náklady představují náklady, které není možné jednoduchým způsobem vztáhnout k jednotce výkonu. Tato nejednoznačnost mezi jejich spotřebou a účelem vynaložení je jakousi záležitostí, která komplikuje snahy manažerů o poznání struktury nákladů a jejich vztahů k výkonům. Díky svému charakteru se režijní náklady staly ústředním problémem nákladové alokace a kalkulací jako takových.

Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. Ten se vymezuje jako nákladový úkol, stanovený konkrétnímu útvaru na časové období a předpokládaný rozsah aktivity (Král a kol., 2018, s. 81).

Mezi typické režijní náklady dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) patří:

- odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- mzdy údržbářů,
- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky,
- náklady na informační systém podniku.

3.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nekončí rozpoznáním příčinného vztahu nákladů k nositeli, která vyvolal jejich vznik, ale konkretizuje se vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů (Král a kol. 2018, s. 81)

3.4.3.1 Odpovědnostní středisko

Podle Krále a kol. (2018, s. 81) jsou vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady (ale i jiné hodnotové veličiny) do odpovědnosti přiřazovány.

Výraz „odpovědnostní středisko“ je pojem, jenž se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. Tato struktura bezprostředně navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezit oblasti, úrovně pravomoci a odpovědnosti vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podstatě (Král a kol., 2018, s. 81)

Smyslem ekonomické struktury je pak vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků.

Z hlediska se dle Krále a kol. (2018, s. 81) úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje šest základních typů odpovědnosti středisek:

- nákladové (nákladově řízené) odpovědnostní středisko,
- ziskové odpovědnostní středisko,
- investiční odpovědnostní středisko,
- výnosové odpovědnostní středisko,
- výdajové odpovědnostní středisko.

3.4.3.2 Druhotné (interní) náklady

Výše těchto nákladů je dána množstvím výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Podstatnými vlastnostmi interních nákladů je, že jde o náklady:

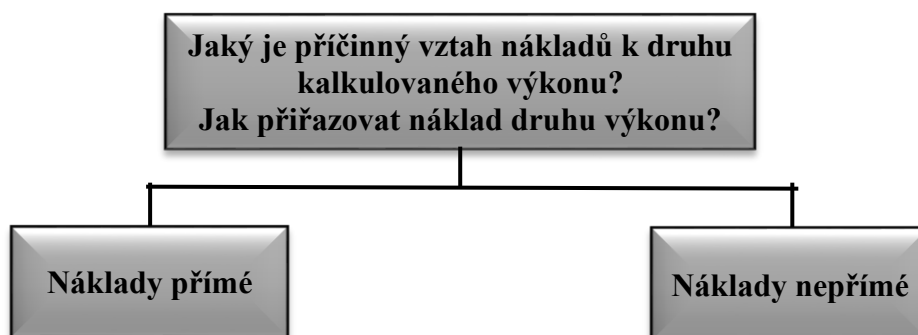
- druhotné – z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé, poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo,
- složené – lze je z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám

3.4.4 Kalkulační členění nákladů

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 36) představuje kalkulační členění nákladů klasifikace nákladů, která se hodně používá v kalkulačním účetnictví. Jde o klasifikaci velmi podobnou účelovému členění nákladů a jeho dělení na jednicové a režijní náklady. V některých případech jsou tato dvě podobná členění zaměňována. Zásadním rozdílem mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů je skutečnost, že zatímco u účelového členění se náklad vztahuje k jednici (jednotce) výkonu, v rámci kalkulačního členění se náklady vztahují vůči druhu výkonu, tedy k více jednicím. Kalkulační členění tedy vychází ze schopnosti přiřadit náklad výkonu v rámci kalkulace. Náklady, které jsou přiřazovány nějakému nákladovému objektu, lze rozdělit do dvou skupin (viz také obrázek 6):

- přímé náklady (direct costs), které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu,
- nepřímé náklad (indirect costs), jež se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Obrázek 6: Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace



Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Král a kol., 2018, s. 85

Popesko a Papadaki (2016, s. 37) říkají, že pojetí přímých a nepřímých nákladů je v praxi velice často ovlivněno schopností řídicí jednotky adresně přiřadit daný náklad konkrétnímu výkonu, což se převážně děje v průběhu alokace nákladů. Tento přístup ke klasifikaci nákladů je běžný v anglosaské literatuře, kde se téměř nerozlišuje účelové a kalkulační členění nákladů, přímé náklady se považují za ekvivalent jednicových a nepřímé náklady zase za ekvivalent režijních nákladů.

Jak už bylo jednou zmíněno, přímé náklady jsou náklady, které se mohou specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (například výrobku). Oproti tomu nepřímé náklady nemohou být specificky vztaženy k určité aktivitě, a to zejména ze dvou důvodů:

- buď exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se tedy o režijní náklad,
- nebo není možné exkluzivní vazbu v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, případně pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37).

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 37) příkladem přímých nákladů mohou být:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků,
- odpisy jednoúčelového stroje,
- náklady na přípravu manuálu k produktu.

Příkladem nepřímých nákladů mohou podle Popeska a Papadaki (2016, s. 37) být:

- odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- mzdy údržbářů,
- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky,
- náklady na informační systém podniku.

3.4.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

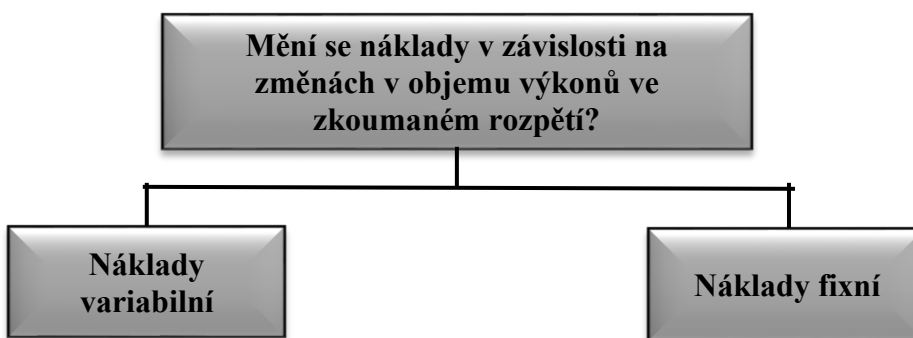
Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale i dílčích výkonů se začalo systematicky využívat ve dvacátých letech 20. století. Aplikace tohoto členění se často považuje za „přerod“ klasicky orientovaného nákladového účetnictví v manažerském účetnictví. To si totiž už nekladlo za cíl dávat odpovědi na otázky týkající se minulosti, ale

začalo poskytovat také informace o variantách budoucího vývoje (Král a kol., 2018, s. 86).

Dle Krále a kol. (2018, s. 86) jsou základem tohoto členění dvě skupiny nákladů (viz obrázek 7):

- náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označované jako variabilní,
- náklady fixní, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné.

Obrázek 7: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů



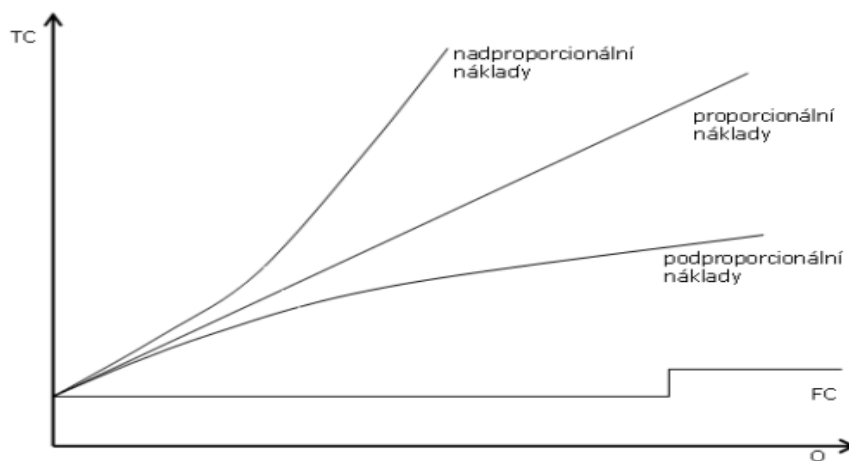
Zdroj: vlastní zpracování, převzato z Král a kol., 2018, s. 86

3.4.5.1 Variabilní náklady

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 38) lze variabilní náklady (variable costs) obecně definovat jako náklady, jejichž výše se při objemu výkonů mění. Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady, výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Příkladem proporcionálních variabilních nákladů může být úkolová mzdy dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů. V některých situacích může dojít k tomu, že náklady rostou rychleji než objem produkce, v tom případě se hovoří o tzv. nadproporcionálních variabilních nákladech. V praxi se může jednat například o mzdové náklady výrobních dělníků, kde je zaměstnavatel při růstu objemu produkce nucen zavádět noční a víkendové pracovní směny, při nichž budou jednotkové variabilní náklady (hodinové tarify dělníků) vyšší než při standardních denních směnách. Naopak náklady, které rostou pomaleji než výše produkce, se označují jako tzv. podproporcionální náklady. Jejich příkladem mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy nám při růstu objemu výkonů a nákupu velkého množství materiálu od dodavatele tentýž dodavatel může poskytnout množstevní slevy.

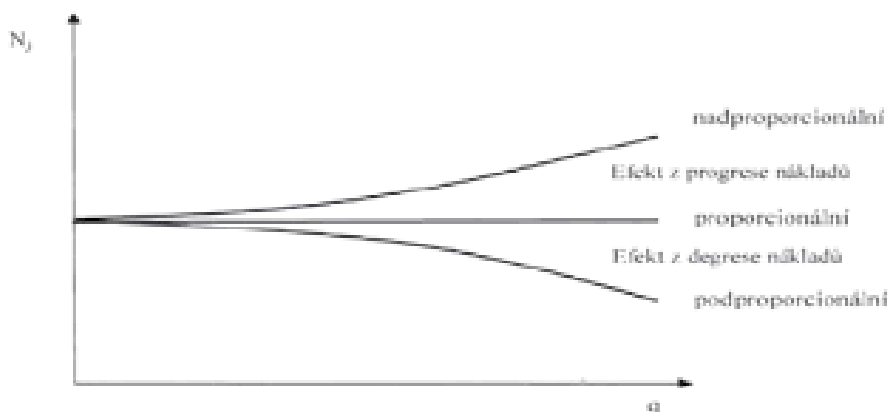
Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů je vyjádřen na obrázku 8 a 9.

Obrázek 8: Průběh celkových nákladů



Zdroj: Král a kol., 2018, s. 87

Obrázek 9: Průběh průměrných nákladů



Zdroj: Král a kol., 2018, s. 87

3.4.5.2 Fixní náklady

Král a kol. (2018, s. 88-89) uvádí, že fixní náklady (fixed costs) jsou nákladem, který se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku. Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity se rozlišují dvě skupiny fixních nákladů:

- První skupina je charakteristická tím, že se vynakládá ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je třeba např. pořídit budovu, strojní zařízení, informační systém či realizovat jiné investiční rozhodnutí. Podstatnou charakteristikou důležitou pro řízení hospodárnosti těchto tzv. umrtvených fixních nákladů (Sunk fixed Costs, je fakt, že jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením.

Jedinou možností jejich snížení je opačně působící (zvrtné) investiční rozhodnutí (např. prodej strojního zařízení).

- Rovněž druhá skupina fixních nákladů vzniká v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nejsou však bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity, proto je lze při zřetelném snížení kapacity omezit. Příkladem těchto tzv. vyhnutelných fixních nákladů (Avoidable Fixed Costs) jsou časové osobní náklady mistrů a náklady na vytápění hal. Vyhnutelné náklady se, oproti utopeným fixním nákladům, projevují zpravidla tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

Nejdůležitější charakteristikou obou skupin fixních nákladů je výše zmíněný fakt, že v určitém intervalu využití kapacity zůstávají neměnné. Tato skutečnost vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu. To znamená, že čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu (Král a kol., 2018, s. 89).

3.4.5.3 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi

Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů rozšiřují kvalitu hodnotového řízení takřka ve všech oblastech podnikatelského procesu. Hlavní výhodou jejich aplikace je to, že reagují na zvyšující se neurčitost podnikatelského procesu a z toho plynoucí nutnost reagovat variantním způsobem na změny v jeho průběhu. Nejširší využití skrývá členění toto členění při řešení tzv. rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Většina těchto rozhodovacích úloh je v zásadě obdobou a různým opakováním základní úvahy o tom, jak změna v objemu a sortimentu výkonů ovlivní výši nákladů, výnosů a zisku. Nejdůležitějším momentem řešení rozhodovacích úloh je kvantifikace a analýza tzv. bodu zvratu (objemu prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady) (Král a kol., 2018, s. 91).

3.4.6 Oportunitní náklady

Podle Krále a kol. (2018, s. 97) je kvantifikace oportunitních nákladů založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem.

Pro oportunitní náklady je charakteristické, že se uvádějí jako „obětované příležitosti“, v případě že jedna varianta dostane přednost před druhou. Zjednodušeně lze tedy říci, že oportunitní náklady představují ušlé oportunitní výnosy, o které se podnik sám připravuje volbou jiné z variant (Houska, Šolajková 2002, s. 83).

Využití této oblasti nákladů je v praxi velmi široké. Uplatňují se například při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích své činnosti (Král a kol., 2018, s. 97).

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Společnost INTREO INTERIERY, s.r.o. byla založena v září roku 2014 se sídlem v Písku dvěma společníky, kteří ve firmě pracují a zastávají funkce jednatelů. Jejich provozovna a dílny se nacházejí ve vesnici Záhoří, která leží nedaleko od Písku. Společnost si zakládá na 20 let zkušeností společníků v oboru.

V současné době společnost vlastní s dvěma zmiňovanými pány ještě třetí fyzická osoba, a to manželka jednoho ze společníků. Funkce jednatelů firmy zastávají v současné době manželky obou společníků.

Společnost zaměstnává 2 zaměstnance, z nichž oba jsou majitelé firmy. Společnost si nechává kompletně zpracovávat účetnictví od jiné firmy. Výše základního kapitálu v roce 2020 činí 200 000 Kč.

Předmětem podnikání je výroba nábytku do zdravotnictví, kanceláří, kuchyní a dalších bytových prostor. Firma se tedy převážně zabývá zakázkovou výrobou nežli sériovou výrobou výrobků. Společnost své výrobky vyrábí na špičkových strojích, které se běžně používají i ve větších firmách. V loňském roce firma koupila jeden nový stroj. Jedná se o Olepovací stroj (olepovačka) od firmy Brand s pořizovací cenou 1 739 000 Kč. Tento stroj byl ihned zařazen do dlouhodobého majetku firmy, tudíž je odepisován, a to metodou zrychleného odepisování.

4.2 Charakteristika výkonů (výrobků) a procesů v podniku

Firma většinu materiálu nakupuje od společnosti Demos trade, a.s., která zprostředkovává veškeré materiály potřebné pro výrobu nábytku. Firma si může u zmíněné společnosti Demos objednat veškerý materiál prostřednictvím obchodního manažera, který má na starost truhláře v určité oblasti nebo přes objednávkový portál společnosti Demos. Objednaný materiál může firma očekávat v rozmezí 2 až 5 dnů ode dne objednání. Dopravu rovněž zprostředkovává firma Demos. Z toho všeho vyplývá, že má firma zajištěného velmi spolehlivého a kvalitního dodavatele materiálu. Za materiál firma ve většině případů platí prostřednictvím dodavatelských faktur (faktura přijatá) nebo v některých případech i v hotovosti.

Společnost nakoupený materiál skladuje přímo ve výrobní hale, kde vzápětí probíhá výroba. Jelikož se firma zabývá spíše zakázkovou výrobou, proto moc materiálu na výrobní hale neskladuje. Skladování materiálu tedy spíše trvá řádově v několika dnech než nějakém dlouhodobém horizontu skladování.

Prodej výrobků ve firmě probíhá tak, že firma na základě zakázky (požadavků zákazníků) vyrobí požadovaný kus nábytku a poté daný výrobek dopraví za pomoci vlastní

dodávky přímo k zákazníkovi na místo určení. Platbu za své výrobky firma přijímá prostřednictvím faktur či rovnou v hotovosti.

4.3 Současný stav řešené problematiky

4.3.1 Předběžné a výsledné kalkulace, kalkulační vzorec

Na základě získaných interních informací od firmy, které jsou uvedeny v této práci v bodě 4.5, bylo dospěno k závěru, že firma dělá předběžné kalkulace. Na ně navazující výsledné kalkulace dělá podnik buď na základě zmiňovaných předběžných kalkulací nebo na základě domluvy se zákazníkem o tom, zda zákazník souhlasí či nesouhlasí s kalkulací výrobku tak, jak byla stanovena v předběžné kalkulaci.

Jak už bylo v předešlém odstavci nastíněno, předběžná a výsledná kalkulace se mohou lišit na základě:

- nesouhlasu na předběžné kalkulované ceně výrobku ze strany zákazníka,
- zpožděného dodání materiálu dodavatelem, kvůli tomu si může prodloužit doba výroby výrobku,
- poškození materiálu dodavatelem, kvůli tomu se opět může prodloužit doba výroby,
- nedodání správného množství materiálu (dodání menšího množství materiálu, než bylo původně požadováno),
- dodání jiného typu materiálu, díky to se opět prodlouží doba zhotovení.

4.3.2 Rozvržení režijních nákladů

Sledovaná firma rozvrhuje své režijní náklady mezi své jednotlivé výrobky či jednotlivé zakázky přírážkovou metodou pomocí rozvrhové základy přímé mzdy. K přímým mzdám svých zaměstnanců si přiřazuje stanovenou přírážku v hodnotě 348 %. Tato přírážka vše dlouho nebyla aktualizována, tudíž lez uvažovat o tom, zda by firma neměla aktualizovat procento přírážky či uvažovat o jiné kalkulační metodě.

4.3.3 Stanovení ceny

Stanovení ceny ve sledované firmě se vyhodnocuje buďto na základě výsledku kalkulací nebo na základě domluvy se zákazníkem, kdy zákazník požaduje, aby cena a k tomu odpovídající kvalita výrobků byla tak, jak on chce.

4.4 Charakteristika položek kalkulačního vzorce a nákladů zahrnutých do kalkulací na jednotlivé výkony

Předlohou pro rozčlenění položek kalkulačního vzorce se staly výsledovka (obrázek 10) ve sledovaném období od 1.1.2019 k 31.12.2019 a výkaz daňových odpisů dlouhodobého majetku (tabulka 12) za rok rovněž za rok 2019 u firmy Intreo Interiery, s.r.o.

Položky kalkulačního vzorce byly po konzultaci s firemní účetní rozčleněny pomocí procent do následujících skupin:

- přímé náklady,
- výrobní režie,
- správní (administrativní) režie,
- odbytová režie.

Obrázek 10: Výsledovka sledované firmy za rok 2019

.po 6 VÝSLEDOVKA		období 01.01.2019 až 31.12.2019	
firma: INTREO INTERIERY s.r.o.		strana: 1	
		dne: 01.02.2021	
Účet	Název	V období	
NÁKLADY			
501100	Nákup PHM	211.847,38	
501200	Režijní materiál	101.154,41	
501300	Výrobní materiál	2.424.909,70	
501400	Nákup DKP	69.611,64	
501	* Spotřeba materiálu	2.807.523,13	*
511	Opravy a udržování	51.644,92	
513	Náklady na reprezentaci	353.075,08	
51801	výrobní služby	2.335,59	
51802	režijní služby	129.036,59	
518	* Ostatní služby	131.372,24	*
521	Mzdové náklady	588.449,00	
5241	Zákonné sociální pojištění-sociální poj.	148.028,00	
5242	Zdravotní pojištění	52.774,00	
524	* Zákonné sociální pojištění	198.802,00	*
527	Zákonné sociální náklady	4.927,00	
538	Ostatní daně a poplatky	7.500,00	
545	Ostatní pokuty a penále	16.010,00	
548	Ostatní provozní náklady	-61,50	
551	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	496.295,00	
562	Úroky	0,54	
568	Ostatní finanční náklady	7.696,00	
Celkem	NÁKLADY	4.661.233,41	**
VÝNOSY			
601	Tržby za vlastní výrobky	1.679.359,17	
602	Tržby z prodeje služeb	1.717.179,00	
648	Ostatní provozní výnosy	56.619,82	
Celkem	VÝNOSY	3.453.157,99	**
Celkem	ZISK (- ztráta)	-1.208.075,42	***
	RENTABILITA (zisk/náklady) %	-26	

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

Tabulka 12: Uplatněné daňové odpisy za rok 2019

Název	Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. Odpis
MB C200	31.12.2019	22,25 %	55 403,00	0,00 %	55 403,00
Škoda Octavia	31.12.2019	22,25 %	52 288,00	0,00 %	52 288,00
Audi A6	31.12.2019	22,25 %	55 848,00	0,00 %	55 848,00
OA Audi A5	31.12.2019	22,25 %	82 748,00	0,00 %	82 748,00
OA MB	31.12.2019	22,25 %	86 424,00	0,00 %	86 424,00
Fiat Ducato 33	31.12.2019	32,00 %	163 584,00	0,00 %	163 584,00

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

4.4.1 Přímé náklady

Jak už bylo v teoretické části zmíněno, přímé náklady jsou náklady, které se dají specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (nejčastěji k výrobku). Mezi typické přímé náklady patří zejména:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků.

Proto na základě výše popsané věty a zmíněných příkladů přímých nákladů, byly z výsledovky (viz obrázek 10) sledované firmy vybrány tyto následující náklady:

- výrobní materiál (100 % z celkové částky uvedené ve výsledovce),
- mzdové náklady (45 % z celkové částky mzdových nákladů uvedených ve výsledovce) a s nimi spjaté zákonné sociální pojištění (rovněž stejné procento jako u mzdových nákladů, tedy 45 % z celkové částky mzdových nákladů).

4.4.1.1 Výrobní materiál sledované firmy

Pod touto položkou, vykázanou ve výsledovce, se skrývá celá řada materiálů, ze kterých se potom vyrábějí všechny výrobky společnosti, které firma nabízí či je schopno vyrobit. Jedná například o tyto materiály:

- dřevotřískové desky laminované či surové,
- pracovní, kompaktní či MDF desky,
- lamináty,
- překližky, spárovky, laťovky, biodesky,
- ABS hrany,
- zásuvkové výsuvy,
- nábytkové, rektifikační závěsy,
- výklopné, spojovací, posuvné a ostatní kování,
- zámky, úchytky,
- nábytkové nohy
- dřezy, příborníky, odpadkové koše

Celková částka výrobního materiálu zahrnutá do přímých nákladů činí 2 424 909,70 Kč (viz také tabulka 13-14).

4.4.2 Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění

Mzdové náklady firmy Intreo Interiery, s.r.o. byly rozvrženy mezi všechny skupiny kalkulačního vzorce, protože na mzdových nákladech se podílejí dva zaměstnanci (majitelé firmy), kteří se podílejí na ve všech skupinách kalkulačního vzorce, tedy jak na přímých nákladech, tak také na výrobě, správě i odbytu.

Z celkových mzdových nákladů (viz obrázek 10) byla do přímých nákladů zahrnuta částka ve výši 263 902,05 Kč (viz tabulka 13-14).

Zákonné sociální pojištění za rok 2019 bylo firmou vykázáno ve výši 198 802 Kč, z toho připadlo 52 774 Kč na zdravotní pojištění a 146 028 Kč (viz také obrázek 10). Ze zmíněné celkové výše zákonného sociálního pojištění, tedy z 198 802 Kč bylo do přímých nákladů z této sumy zahrnuta částka 98 460,90 Kč (viz také tabulka 13-14).

Tabulka 13: Poměrné rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce

Náklad	Přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Odbytová režie
PHM	X	21 184,74	148 293,17	42 369,48
Výrobní materiál	2 424 909,70	X	X	X
Režijní materiál	X	60 692,65	5 057,72	35 404,04
Nákup DKP	X	55 689,31	13 922,33	X
Opravy a udržování	X	X	51 644,92	X
Náklady na reprezentaci	X	X	282 460,06	70 615,02
Výrobní služby	X	2 335,65	X	X
Režijní služby	X	45 162,81	83 873,78	X
Mzdové náklady	263 902,05	205 257,15	58 644,90	58 644,90
Zákonné sociální pojištění	89 460,90	69 580,70	19 880,20	19 880,20
Zákonné sociální náklady	X	X	4 927,00	X
Ostatní daně a poplatky (silniční daň)	X	X	7 500	X
Odpisy DM (aut a dodávky)	X	33 271,10	232 897,70	230 126,20
Celkem	2 778 272,65	493 174,10	909 101,78	457 039,84

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

Tabulka 14: Procentuální rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce

Náklad	Přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Odbytová režie
PHM	X	10 %	70 %	20 %
Výrobní materiál	100 %	X	X	X
Režijní materiál	X	60 %	5 %	35 %
Nákup DKP	X	80 %	20 %	X
Opravy a udržování	X	X	100 %	X
Náklady na reprezentaci	X	X	80 %	20 %
Výrobní služby	X	100 %	X	X
Režijní služby	X	35 %	65 %	X
Mzdové náklady	45 %	35 %	10 %	10 %
Zákonné sociální pojištění	45 %	35 %	10 %	10 %
Zákonné sociální náklady	X	X	100 %	X
Ostatní daně a poplatky (silniční daň)	X	X	100 %	X
Odpisy DM (aut a dodávky)	X	10 % z odpisů aut	70 % z odpisů aut	20 % z odpisů aut + odpis dodávky

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

4.4.3 Výrobní režie

Výrobní režie (nepřímé výrobní náklady) jsou náklady, které sice souvisí s výrobou, ale zároveň jde o náklady, které jsou typické tím, že je nelze přiřadit k nákladovému objektu (tedy ke konkrétnímu výrobku).

Ve sledované účetní jednotce byly do výrobní režie procentuálně zahrnuty tyto vykazované náklady z výsledovky (viz obrázek 10):

- PHM (10 % z celkové částky uvedené ve výsledovce),
- režijní materiál (60 % z celkové sumy uvedené ve výsledovce),
- nákup DKP (80 % z celkové částky uvedené ve výsledovce),
- výrobní služby (100 % z celkové sumy uvedené ve výsledovce),
- režijní služby (35 % z celkové částky uvedené ve výsledovce),
- mzdové náklady (35 % z celkové sumy uvedené ve výsledovce) a zákonné sociální pojištění (rovněž 35 % z celkové částky uvedené ve výsledovce),
- odpisy DM (aut a dodávky) (10 % z celkové částky odpisů aut).

4.4.3.1 PHM

Pod touto zkratkou firmy účtuje pohonné hmoty pro své automobily, díky nimž se mohou dopravit k vizualizaci zakázky či k její následnému zkompletování. Právě tato popsaná spotřeba pohonných hmot se zahrnuje mezi výrobní režie. Z celkové sumy pohonných hmot, tedy 211 847,38 Kč, je do výrobní režie zahrnuto 21 184,738 Kč (také viz tabulka 13-14).

4.4.3.2 Režijní materiál

Do této části režijního materiálu, který je součástí výrobní režie, jsou ve sledované účetní jednotce hlavně zahrnuty lepidla, laky, mazadla, různé barvy na nábytek či ředidlo. Z celkové částky režijního materiálu, tedy 101 154,41 Kč, je zde do výrobní režie zahrnuto 60 692,646 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.3.3 Nákup DKP

Tato část výrobní režie souvisí drobným dlouhodobým majetkem, který se používá při výrobě nábytku. Jedná o Aku vrtačky, Příklepové vrtačky, Ruční kotoučové pily (maflík) a Speciální vysavače na piliny. Z celkové sumy nakoupeného dlouhodobého drobného majetku (viz tabulka 13-14), bylo do výrobní režie zahrnuto 55 689,312 Kč.

4.4.3.4 Výrobní služby

Položka výrobní služby procentuálně celá souvisí (viz tabulka 13-14) s výrobní režii. Jedná se malou položku výsledovky, tudíž jsou zde firmou zahrnuty činnosti jako: pronájem určitého typu náradí či lakování nábytku přímo od dodavatelů. Jak už bylo zmíněno, do výrobní režie je zahrnuta celá částka těchto nákladů, která je vykázána ve výsledovce (viz obrázek 10), jedná se tedy o 2 335, 65 Kč.

4.4.3.5 Režijní služby

V rámci výrobní režie jsou v těchto službách zahrnuty tyto náklady: spotřeba elektřiny při výrobě výrobků, dále topení po celém objektu a vodné. Z celkové sumy

režijních služeb se do výrobní režie zahrnuje částka ve výši 45 162,81 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.3.6 Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění

Jak již bylo jednou zmíněno, firma zaměstnává dva zaměstnance, kteří jsou zároveň majitelé firmy. Tito dva zaměstnanci se podílejí na všech skupinách kalkulačního vzorce. Rovněž jako u přímých nákladů je i do výrobní režie zahrnuta poměrně vysoká částka z celkové sumy mzdových nákladů (viz tabulka 13-14) a to konkrétně 205 257,15 Kč.

Stejně jako u mzdových nákladů, tak i u zákonného sociálního pojištění je do výrobní režie zahrnuto stejné procento (viz tabulka 13-14) z celkové sumy tohoto pojištění vykázané ve výsledovce firmy za rok 2019 (viz obrázek 10). Jedná se o částku ve výši 69 580,70 Kč.

4.4.3.7 Odpisy DM (aut a dodávky)

V roce 2019 firma vykázala pouze odpisy osobních automobilů a jedné dodávky. Celková výše vykázaných odpisů za rok 2019 činí 496 295 Kč (viz obrázek 10). Z této sumy byla odečtena výše odpisu zmiňované dodávky (163 584 Kč) a z rozdílu (z celkové sumy odpisu osobních automobilů) se vypočetlo 10 % z celkové částky odpisů aut ($332\,711 * 0,1 = 33\,271,10$ Kč), a těchto 10 % (33 271,10) bylo následně zahrnuto do výrobní režie.

4.4.4 Správní (administrativní) režie

Jak už bylo i v teoretické části zmíněno správní režie představují náklady vynaložené při řízení, plánování a kontrole provozu společnosti. Jelikož se nejedná o výrobní náklady, tvoří s odbytovou režii součást nevýrobní režie.

Na základě těchto poznatků o správní režii byly ve sledované účetní jednotce procentuálně zahrnuty tyto položky výsledovky (viz obrázek 10):

- PHM (70 % z celkové sumy ve výsledovce),
- režijní materiál (5 % z celkové částky ve výsledovce),
- nákup DKP (20 % z celkové sumy ve výsledovce),
- opravy a udržování (100 % z celkové sumy ve výsledovce),
- náklady na reprezentaci (80 % z celkové částky ve výsledovce),
- režijní služby (65 % z celkové sumy uvedené ve výsledovce),
- mzdové náklady (10 % z celkové sumy vyjádřené ve výsledovce a zákonné sociální pojištění (10 % z celkové částky vykázané ve výsledovce),
- ostatní daně a poplatky (silniční daň) (100 % z celkové sumy ve výsledovce),
- odpisy DM (aut a dodávky) (70 % z celkové sumy odpisů osobních automobilů).

4.4.4.1 PHM

V rámci správní režie se jedná o spotřebu pohonných hmot, díky nimž se jeden z majitelů firmy mohl dopravit na místo uzavření obchodu se zákazníkem a dále díky nimž

se majitelé (zároveň i administrativní pracovníci firmy) mohou dopravit na dílnu (na pobočku). Z celkové částky PHM uvedených ve výsledovce (viz obrázek 10), byla do správní režie zahrnuta část ve výši 148 293,17 Kč.

4.4.4.2 Režijní materiál

Z pohledu správní režie se toho moc ve sledované účetní jednotce do režijního materiálu moc nezařazuje. Jedná se pouze toner do tiskárny, papíry a drobné kancelářské potřeby (např. fixy, propisky, tužky). Z celkové sumy režijního materiálu vykázaném ve výsledovce (viz obrázek 10), se do správní režie zahrnuje částka 5 057,72 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.3 Nákup DKP

V rámci nákupu drobného dlouhodobého majetku byly do správní režie zahrnuty tyto položky drobného dlouhodobého majetku: tonerová tiskárna, jeden nový počítačový monitor a jeden služební mobil. Celková suma DKP zahrnutá do správní režie činí 13 922,33 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.4 Opravy a udržování

Ve roce 2019 firma udělala několik drobných oprav na fasádě administrativní části budovy. Dále v tomto roce nechala firma provést pravidelnou údržbu počítačů, tiskáren a rovněž musela nechat opravit v servisu jedno ze svých aut. Do správní režie byla zahrnuta celá vykazovaná část, tedy 51 644,92 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.5 Náklady na reprezentaci

Ve sledovaném období, tedy v roce 2019 si firma nechala udělat reklamu v novinách a na internetu, aby zvýšila povědomí o tom, co je předmětem jejího podnikání a jaké všechny služby nabízejí. Dále jsou do těchto nákladů zahrnuty pracovní obědy s dodavateli a odběrateli. Všechny tyto náklady na reprezentaci jsou zahrnuty ve správní režii a jejich částka zahrnutá do této režie činí 282 460,06 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.6 Režijní služby

Do této položky vykázané ve výsledovce firma za rok 2019 (viz obrázek 10) byly v rámci správní režie spadají telekomunikační poplatky (neboli mobilní tarify), veškeré poradenské služby, které si firma zaplatila, dále účetní a daňové služby, security služby prostřednictvím bezpečnostního alarmu. Celková výše těchto služeb zahrnutá do správní režie činí 83 873,78 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.7 Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění

Jak již bylo řečeno oba zaměstnanci se podílejí na vše ve firmě, tedy i na administrativní a správní činnosti. Proto je do správní režie zahrnuta poměrná částka z celkových mzdových nákladů firmy. Tato částky je ve výši 58 644,90 Kč (viz tabulka 13-14). Na mzdové náklady zahrnuté do správní režie se váže zákonné sociální pojištění. Poměrná částka zákonného sociálního pojištění zahrnutá do správní režie tedy činí 19 880,20 K (viz tabulka 13-14).

4.4.4.8 Ostatní daně a poplatky

Do této nákladové položky je v rámci podniku zahrnuta pouze silniční daň, žádné jiné daně a poplatky firma do této nákladové položky nezahrnuje. Čili celková suma těchto nákladů je zahrnuta do správní režie, a to ve výši 7 500 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.4.9 Odpisy DM (aut a dodávky)

V roce 2019 firma vykázala pouze odpisy osobních automobilů a jedné dodávky. Celková výše vykázaných odpisů za rok 2019 činí 496 295 Kč (viz obrázek 10). Z této sumy byla odečtena výše odpisu zmiňované dodávky (163 584 Kč) a z rozdílu (z celkové sumy odpisu osobních automobilů) se vypočetlo 70 % z celkové částky odpisů aut ($332\,711 * 0,7 = 232\,897,70$ Kč), a těchto 70 % (232 897,70 Kč) bylo následně zahrnuto do správní režie

4.4.5 Odbytová režie

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, odbytová režie představuje náklady vynaložené za účelem získání a udržení zákazníků či zajištění prodeje a distribuce.

Na základě teoretické části a výše zmíněné definici odbytové režie byly položky výsledovky za rok 2019 (viz obrázek 10) ve sledované účetní jednotce procentuálně rozvrženy do odbytové režie takto:

- PHM (20 % z celkové vyjádřené sumy ve výsledovce),
- režijní materiál (35 % z celkové vykázané sumy ve výsledovce),
- náklady na reprezentaci (20 % z celkové vyjádřené sumy ve výsledovce),
- mzdové náklady a zákonné sociální pojištění,
- odpisy DM (aut a dodávky).

4.4.5.1 PHM

V rámci odbytové režie se jedná o pohonné hmoty, které firma spotřebovává prostřednictvím firemní dodávky, díky níž dopravují buď hotové výrobky nebo rozpracované výrobky (které na místo zkompletují dohromady) přímo k zákazníkovi.

Do odbytové režie bylo z položky PHM zahrnuto 42 369,48 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.5.2 Režijní materiál

Do režijního materiálu v rámci odbytové režie u sledované účetní jednotky jsou zahrnuty hlavně obaly, folie, bublinkové folie a různé ochranné balení, do kterým firma balí své výrobky, aby během přepravy nedošlo k žádnému poškození, a tím mohli být výrobky předány zákazníkovi ve 100 % kvalitě. Na tyto ochranné balení připadá částka 35 404,04 Kč z celkové částky režijního materiálu.

4.4.5.3 Náklady na reprezentaci

Do odbytové režie byly zahrnuty zbylé náklady na reprezentaci, které nemohly být zahrnuty do správní režie. Jedná se o náklady spojené s občerstvením pro zaměstnance na montážích a dále také o náklady spojené s pracovními obědy se zákazníky. Částka vynaložená na tyto náklady, která je zahrnuta v odbytové režii, činí 70 615,02 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.5.4 Mzdové náklady a zákonné sociální pojištění

Výše mzdových nákladů, které jsou zahrnuty do odbytové režie, činí 58 644,90 Kč (viz tabulka 13-14). Jak už bylo víckrát řečeno, oba zaměstnanci se podílejí na všech činnostech ve firmě, tedy i na odbytu. Proto je část mzdových nákladů zahrnuta i právě do odbytové režie. Stejně tak je tomu s vázícím se zákonným sociálním pojištěním na mzdové náklady.

Výše zákonných sociálních nákladů zahrnutých do odbytové režie činí 19 880,20 Kč (viz tabulka 13-14).

4.4.5.5 Odpisy DM (aut a dodávky)

V roce 2019 firma vykázala pouze odpisy osobních automobilů a jedné dodávky. Celková výše vykázaných odpisů za rok 2019 činí 496 295 Kč (viz obrázek 10). Z této sumy byla odečtena výše odpisu zmiňované dodávky (163 584 Kč) a z rozdílu (z celkové sumy odpisu osobních automobilů) se vypočetlo 20 % z celkové částky odpisů aut ($332\,711 * 0,2 = 66\,542,20$ Kč), a těchto 20 % (66 542,20 Kč) plus už jednou zmíněný odpis dodávky (163 584 Kč) byly dohromady ($66\,542,20 + 163\,584 = 230\,126,20$ Kč) zahrnuty do odbytové režie.

4.5 Příklad kalkulace na jeden konkrétní výrobek ve sledované firmě

Jak už bylo jednou nastíněno v kapitole 4.3.2, sledovaný podnik využívá kalkulační metodu přírážkovou a jako rozvrhovou základnu používá přímé mzdy. Jak tuto metodu ve zjednodušené formě používá sledovaná firma bude vidět na následujících obrázcích.

Obrázek 11: Kalkulační tabulka sledované firmy

Skříň			
	Počet hod Kč / hod		
Mzdy	1,20	120	144
Režie	348%		501
Zisk 50 %			774
Materiál			3 610
Celkem			5 029

Skříň							
Materiál	cena	množství	Rozměr	Desky	Cena	Cena +	Poznámka
		v mj	desky m	počet	desky	1,2	
3 610 Kč							
LTD korpus	170	6				1 218	
LTD předky	170	2				386	
I HDF	50	2				111	
0							
0							
pant	45	12				648	
úchytka	120	6				864	
poličník	1	24				23	
ABS 1mm	8	15				144	
ABS 2mm	12	15				216	

řezání	0,30
olepování	0,4
kolíkování	0,2
broušení	
klížení	0,15
kování	0,1
balení	0,05
součet	1,20

DESKOVÝ MATERIÁL									
dílec	LTD korpus			LTD předky			záda		
	š	d	ks	š	d	ks	š	d	ks
bok	800	432	6	796	396	6	786	786	3
dno	764	430	6						
police	764	420	6						

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

V první polovině obrázku 11, tedy v modré tabulce s názvem skříň (tabulka v levém horním rohu), firma za pomoci zjednodušené přírážkové metody kalkuluje náklady na daný výrobek, v tomto příkladě tedy na psací stůl. Firma při výpočtu postupuje tak, že si stanoví, jak dlouho jí bude trvat vyrobit daný výrobek (k tomu slouží tabulka v pravé části obrázku 11, díky které si firma zjistí, jak dlouho bude trvat zhotovení výrobku), daný čas vynásobí s hodinovou mzdovou sazbou a výsledkem je částka přímých mezd.

Poté následuje vynásobení stanovené přírážky s částkou přímých mezd, výsledkem je částka režijních nákladů. Další položkou ve výpočtu je výpočet částky zisku, tato částka je vypočtena sečtením částek přímých mezd a režijních nákladů a poté se daný součet vynásobí požadovaným ziskem 50 %. Následuje položka přímých materiálů, kterou firma počítá ve velké tabulce s názvem psací stůl. V této velké tabulce firma násobí mezi sebou ceny jednotlivých kusů materiálů s potřebným počtem těchto kusů (zmiňovaný počet kusů jednotlivých kusů materiálu firma kalkuluje ve spodní části obrázku 11, tedy v tabulce deskový materiál), výsledkem je částky přímého materiálu. Všechny výsledky (tedy přímé mzdy, režijní náklady, zisk a přímý materiál) se sečtou a výsledkem je výsledná částka celé kalkulace.

4.6 Modelové příklady kalkulací pro sledovaný podnik

Modelové příklady následujících kalkulačních metod byly sestaveny na základě poskytnutých interních materiálů od majitelů firmy. Do těchto modelových příkladů byly vybrány pouze dva, na základě, kterých jsou následující kalkulace postaveny, jelikož se firma převážně zabývá zakázkovou výrobou. Z toho vyplývá, že do následujících kalkulací mohly být zahrnuty pouze poměrné částky z celkových sum výrobní, správní a odbytové režie (viz tabulka 15). Cílem těchto modelových příkladů je zjistit a porovnat výsledky jednotlivých kalkulačních metod mezi sebou a jejich následné porovnání s kalkulací, kterou podnik pro své kalkulace využívá.

Tabulka 15: Poměrné rozvržení nákladových položek výsledovky za rok 2019 do jednotlivých skupin kalkulačního vzorce

Náklad	Přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Odbytová režie
PHM	X	21 184,74	148 293,17	42 369,48
Výrobní materiál	2 424 909,70	X	X	X
Režijní materiál	X	60 692,65	5 057,72	35 404,04
Nákup DKP	X	55 689,31	13 922,33	X
Opravy a udržování	X	X	51 644,92	X
Náklady na reprezentaci	X	X	282 460,06	70 615,02
Výrobní služby	X	2 335,65	X	X
Režijní služby	X	45 162,81	83 873,78	X
Mzdové náklady	263 902,05	205 257,15	58 644,90	58 644,90
Zákonné sociální pojištění	89 460,90	69 580,70	19 880,20	19 880,20
Zákonné sociální náklady	X	X	4 927,00	X
Ostatní daně a poplatky (silniční daň)	X	X	7 500	X
Odpisy DM (aut a dodávky)	X	33 271,10	232 897,70	230 126,20
Celkem	2778272,65	493 174,10	909 101,78	457 039,84

Zdroj: vlastní zpracování, na základě interních materiálů společnosti

4.6.1 Příklad na kalkulace dělením

Tabulka 16: Základní údaje pro modelový příklad

Výrobek	Psací stůl	Skříň	Celkem
Výroba v ks	80 ks	60 ks	140 ks
Čas výroby na ks	80 min	120 min	x
Přímý materiál	160 000	216 600	376 600
Přímé mzdy	11 520	8 640	20 160
ZSP	3 893,76	2 920,32	6 814,08

Zdroj: vlastní zpracování

Pro následující výpočty je nejprve zapotřebí spočítat výrobní, správní a odbytovou režii na jednotku (na kus). Jak už bylo jednou zmíněno modelové příklady se počítají na pouze na základě dvou výrobků z několika dalších výrobků, které firma vyrábí. Proto na tyto se na tyto dva výrobky vztahuje pouze určitá částka z celkové sumy výrobních, správních a odbytových režii. Z výrobní režie se jedná o částku 70 000 Kč, ze správní režie o částku 130 000 Kč a z odbytové režie o částku 65 000 Kč. S těmito částkami se dále bude pracovat při výpočtu kalkulace dělením.

Výrobní režie na jednotku dělením = 70 000 Kč / 140 ks = 500 Kč

Správní režie na jednotku dělením = 130 000 Kč / 140 ks = 928,57 Kč

Odbytová režie na jednotku dělením = 65 000 Kč / 140 ks = 464,29 Kč

Tabulka 17: Výpočet celkových režijních nákladů na druh výkonu

Výrobek	Psací stůl	Sestava skříní	Celkem
Výroba v ks	80	60	140
Výrobní režie celkem	80*500 = 40 000	60*500= 30 000	70 000,00
Správní režie celkem	80*928,57 = 74 285,71	60*928,54 = 55 714,29	130 000,00
Odbytová režie celkem	80*464,29= 37 142,86	60*464,29 = 27 857,14	65 000,00

Zdroj: vlastní zpracování

Jak už je naznačeno v tabulce 17 celková výrobní, správní a odbytová režie se u psacího stolu a skříně vypočtou následovně:

- výrobní režie psací stůl celkem = 80 ks * 500 Kč = 40 000 Kč,
- výrobní režie skřín celkem = 60 ks * 500 Kč = 30 000 Kč,
- správní režie psací stůl celkem = 80 ks * 928,57 Kč = 74 285,71 Kč,
- správní režie skřín celkem = 60 ks * 928,57 Kč = 55 714,29 Kč,
- odbytová režie psací stůl celkem = 80 ks * 464,29 = 37 142,86 Kč
- odbytová režie skřín celkem = 60 ks * 464,29 = 27 857,14 Kč

Tabulka 18: Kalkulace nákladů na jeden kus v Kč při použití metody dělením pro rozvržení režijních nákladů

Výrobek	Psací stůl	Sestava skříní
Přímý materiál	160 000 / 80 = 2000	216 600 / 60 = 3610
Přímé mzdy	11 520 / 80 = 144	8 640 / 60 = 144
ZSP	3 893,76 / 80 = 48,672	2 920,32 / 60 = 48,672
Výrobní režie	500,00	500,00
Vlastní náklady výroby (součet řádků nad tím)	2692,67	4302,67
Správní režie	928,57	928,57
Vlastní náklady výroby (vlastní náklady výroby + správní režie)	3621,24	5231,24
Odbytová režie	464,29	464,29
Vlastní náklady výroby (vlastní náklady výroby + správní režie + odbytová režie)	4085,53	5695,53
Celkem na ks	4085,53	5695,53

Zdroj: vlastní zpracování

4.6.2 Příklad na kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tabulka 19: Rozvržení režijních nákladů pomocí metody poměrových čísel

Výrobek	Psací stůl	Sestava skříní
Výroba v ks	80 ks	60 ks
Čas výroby na ks	80 min	120 min
Poměrové číslo	8	12
Přepočtené množství	8 * 80 = 640	12 * 60 = 720
VR na přepočtenou jednotku	51,47	51,47
SR na přepočtenou jednotku	95,59	95,59
OR na přepočtenou jednotku	47,79	47,79
VR na jednotku výrobku	411,76	617,65
SR na jednotku výrobku	764,71	1 147,06
OR na jednotku výrobku	382,35	573,53
Výrobní režie celkem	32 941,18	37 058,82
Správní režie celkem	61 176,47	68 823,53
Odbytová režie celkem	30 588,24	34 411,76

Zdroj: vlastní zpracování

U této metody je nejprve zapotřebí si stanovit poměrové číslo k času výroby. V tomto příkladě tedy číslo 8 (80 min) a číslo 12 (120 min). Poté následuje výpočet přepočteného množství:

- přepočtené množství pro psací stůl = 8 * 80 ks = 640 ks,

- přepočtené množství pro skříně = $12 * 60 \text{ ks} = 720$,
- celkové přepočtené množství = $640 \text{ ks} + 720 \text{ ks} = 1360 \text{ ks}$.

V další fázi se vypočtou režie na přepočtenou jednotku, zde je rovněž jako u příkladu dělením zapotřebí poměrných částek z jednotlivých režii:

- VR na přepočtenou jednotku u psacího stolu = $70\,000 \text{ Kč} / 1360 \text{ ks} = 51,47 \text{ Kč}$,
- VR na přepočtenou jednotku u skříně se počítá úplně stejně jako u psacího stolu,
- SR na přepočtenou jednotku u psacího stolu = $130\,000 \text{ Kč} / 1360 \text{ ks} = 95,59 \text{ Kč}$,
- SR na přepočtenou jednotku u skříně se počítá úplně stejně jako u psacího stolu,
- OR na přepočtenou jednotku u psacího stolu = $65\,000 \text{ Kč} / 1360 \text{ ks} = 47,79 \text{ Kč}$,
- OR na přepočtenou jednotku u skříně se počítá úplně stejně jako u psacího stolu.

Nyní se vypočtou výrobní, správní a odbytová režie na 1 kus:

- výrobní režie na 1 ks psací stůl = $51,47 \text{ Kč} * 8 = 411,76 \text{ Kč}$,
- výrobní režie na 1 ks skříně = $51,47 \text{ Kč} * 12 = 617,65 \text{ Kč}$,
- správní režie na 1 ks psací stůl = $95,59 \text{ Kč} * 8 = 764,71 \text{ Kč}$,
- správní režie na 1 ks skříně = $95,59 \text{ Kč} * 12 = 1\,147,06 \text{ Kč}$,
- odbytová režie na 1 ks psací stůl = $47,79 \text{ Kč} * 8 = 382,35 \text{ Kč}$,
- odbytová režie na 1 ks skříně = $47,79 \text{ Kč} * 12 = 573,53 \text{ Kč}$.

Jako poslední se vypočítají celková výrobní, správní a odbytová režie:

- výrobní režie psací stůl celkem = $411,76 \text{ Kč} * 80 \text{ ks} = 32\,941,18 \text{ Kč}$,
- výrobní režie skříně celkem = $617,65 \text{ Kč} * 60 \text{ ks} = 37\,058,82 \text{ Kč}$
- správní režie psací stůl celkem = $764,71 \text{ Kč} * 80 \text{ ks} = 61\,176,47 \text{ Kč}$
- správní režie skříně celkem = $1\,147,06 \text{ Kč} * 60 \text{ ks} = 68\,823,53 \text{ Kč}$
- odbytová režie psací stůl celkem = $382,35 \text{ Kč} * 80 \text{ ks} = 30\,588,24 \text{ Kč}$
- odbytová režie skříně celkem = $573,53 \text{ Kč} * 60 \text{ ks} = 34\,411,76 \text{ Kč}$

Tabulka 20: Kalkulace nákladů na 1 ks výrobku v Kč při použití metody rozvržení režijních nákladů poměrovými čísly

Výrobek	Psací stůl	Sestava skříní
Přímý materiál	$160\,000 / 80 = 2\,000$	$216\,600 / 60 = 3\,610$
Přímé mzdy	$11\,520 / 80 = 144$	$8\,640 / 60 = 144$
ZSP	$3\,893,76 / 80 = 48,672$	$2\,920,32 / 60 = 48,672$
Výrobní režie	411,76	617,65
Vlastní náklady výkonu (součet řádků na tým)	2 604,43	4 420,32
Správní režie	764,71	1 147,06
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie)	3 369,142	5 567,92
Odbytová režie	382,35	573,53
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie + odbytová režie)	3 751,492	6 140,91
Celkem na ks	3 751,49	6 140,91

Zdroj: vlastní zpracování

4.6.3 Příklad na kalkulace přírážkovou metodou

Pro rozvržení režijních nákladů se nejčastěji v této metodě používá rozvrhová základna přímé mzdy.

Výpočet přírážky výrobní režie:

- přírážka: $70\,000\text{ Kč} / (11\,520\text{ Kč} + 8\,640\text{ Kč}) = 3,47$ (přírážka výrobní režie je tedy 347 % k přímým mzdám)
- výrobní režie připadající na výrobky:
 - psací stůl: $11\,520 * 3,47 = 39\,974,4\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 80 ks = 499,68 na 1 ks
 - skříně: $8\,640 * 3,47 = 29\,980,8\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 60 ks = 499,68 na 1 ks

Výpočet přírážky správní režie:

- přírážka: $130\,000\text{ Kč} / (11\,520\text{ Kč} + 8\,640\text{ Kč}) = 6,448$ (přírážka správní režie je tedy 645 % k přímým mzdám)
 - psací stůl: $11\,520 * 6,45 = 74\,280,96\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 80 ks = 928,512 na 1 ks
 - skříně: $8\,640 * 6,45 = 55\,710,72\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 60 ks = 928,512 na 1 ks

Výpočet přírážky odbytové režie:

- přírážka: $65\,000\text{ Kč} / (11\,520\text{ Kč} + 8\,640\text{ Kč}) = 3,224$ (přírážka odbytové režie je tedy 322 % k přímým mzdám)
 - psací stůl: $11\,520 * 3,224 = 37\,140,5\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 80 ks = 464,256 na 1 ks
 - skříně: $8\,640 * 3,224 = 27\,855,4\text{ Kč}$ na druh výrobku a / 60 ks = 464,256 na 1 ks

Tabulka 21: kalkulace nákladů na 1 ks v Kč při použití metody rozvržení režijních nákladů přírážkou pomocí rozvrhové základny

Výrobek	Psací stůl	Sestava skříní
Přímý materiál	160 000 / 80 = 2000	216 600 / 60 = 3610
Přímé mzdy	11 520 / 80 = 144	8 640 / 60 = 144
ZSP	3 893,76 / 80 = 48,672	2 920,32 / 60 = 48,672
Výrobní režie	499,968	499,968
Vlastní náklady výkonu (součet řádků nad tím)	2692,64	4302,64
Správní režie	928,512	928,512
(vlastní náklady výroby + správní režie)	3621,152	5231,152
Odbytová režie	464,256	464,256
(vlastní náklady výroby + správní režie + odbytová režie)	4085,408	5695,408
Celkem na ks	4 085,41	5 695,41

Zdroj: vlastní zpracování

5 Výsledky a diskuse

5.1 Zhodnocení kalkulací a stanovení ceny ve společnosti

Na základě získaných a prostudovaných interních materiálů společnosti, lze tedy usuzovat, že firma své výrobky určitě předběžně kalkuluje. Výsledné kalkulace dělá podnik buď na základě předběžné kalkulace nebo na základě domluvy se zákazníkem o tom, když zákazník nesouhlasí s kalkulací výrobku, tak jak byla stanovena v předběžné kalkulaci. To nemusí být pro firmu vždy dobré, protože kvůli tomu, že zákazník s kalkulací nesouhlasí, musí předběžnou kalkulaci předělávat, v lepším případě jen jednou v horším případě i vícekrát. V tomto ohledu shledávám tento fakt jako přítěž pro firmu, ale bohužel je to v tomto odvětví podnikání naprosto běžná věc, která nejde odstranit a společnost se s ní bude furt setkávat a snažit se této skutečnosti neustále přizpůsobovat.

Pro své výsledné kalkulace a stanovení ceny podnik využívá přírážkovou metodu a jako rozvrhovou základnu používá přímé mzdy. Po prostudování všech tabulek, ve kterých firma tuto kalkulaci počítá jsou došel k závěru, že tuto metodu si podnik trochu sobě přizpůsobil a používá ji tedy ve zjednodušené formě. To, že si firma danou metodu přizpůsobila dle mého zjištění není nic špatného, protože s ohledem na časté přizpůsobování kalkulací vůči zákazníkům, může firma v daných tabulkách rychle a snadno připravit novou kalkulaci a tím může proces uzavření obchodu se zákazníkem zcela urychlit. Jistý nedostatek vidím v tom, že tabulky, které firma pro výpočet kalkulace ceny, jsou do jisté míry nepřehledné a dle mého názoru by je jen tak někdo používat nemohl. Dalším nedostatkem vidím to, že firma tuto svou kalkulační metodu dlouho neaktualizovala. Tudíž bych firmě doporučil, znovu přepočítat, zda by si nemohla přirazit větší procento k přímým mzdám. A jako třetím nedostatkem vidím to, že firma na základě této kalkulace méně zohledňuje faktor času, který je v oblasti působení firmy zcela významný. Tudíž na základě tohoto faktu by si měla firma zkusit propočítat své kalkulace metodou, která více zohledňuje faktor času.

5.2 Srovnání kalkulace nákladů podle použitých metod rozvržení režijních nákladů

Na základě metodických příkladů a jejich následných propočtů a bylo pro srovnání jejich výsledků sestaveny tyto následující tabulky 22 a 23.

Tabulka 22: Srovnávací tabulka metod kalkulací výrobku psací stůl

Výrobek skříň			
Na jeden kus	Kalkulace dělením	Kalkulace dělením s poměrovými čísly	Kalkulace přírážkovou metodou
přímý materiál	2000	2000	2000
mzdy	144	144	144
ZSP	48,672	48,672	48,672
Výrobní režie	500	411,76	499,968
Vlastní náklady výkonu (součet řádků nad tím)	2692,67	2604,43	2692,64
Správní režie	928,57	764,71	928,512
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie)	3621,24	3369,142	3621,152
Odbytová režie	464,29	382,35	464,256
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie + odbytová režie)	4085,53	3751,492	4085,408
Celkem na kus	4085,53	3751,49	4085,41

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 23: Srovnávací tabulka metod kalkulací výrobku skříň

Výrobek skříň			
Na jeden kus	Kalkulace dělením	Kalkulace dělením s poměrovými čísly	Kalkulace přírážkovou metodou
přímý materiál	3610	3610	3610
mzdy	144	144	144
ZSP	48,672	48,672	48,672
Výrobní režie	500	617,65	499,968
Vlastní náklady výkonu (součet řádků nad tím)	4602,672	4420,322	4302,64
Správní režie	928,57	1147,06	928,512
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie)	5231,242	5567,92	5231,152
Odbytová režie	464,29	573,53	464,256
Vlastní náklady výkonu (vlastní náklady výroby + správní režie + odbytová režie)	5695,532	6140,91	5695,408
Celkem na kus	5695,532	6140,91	5695,408

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě porovnání výsledků jednotlivých kalkulačních metod bylo dospěno k závěru, že metoda kalkulace dělením a metoda kalkulace přírážkovou metodou vyšli pro výrobek psací stůl více než kalkulace dělením s poměrovými čísly. Důvodem je fakt, že jak metoda dělením, tak metoda přírážkou tolik nezohledňují čas potřebný pro výrobu jednoho kusu výrobku, kdežto metoda dělením s poměrovými čísly bere v potaz faktor času.

Z tohoto důvodu tedy vyšla kalkulace metodou dělením poměrovými čísly méně než zbylé dvě metody.

U výrobku skříň vyšli výsledky kalkulací naopak. Důvodem je fakt, že výrobek skříň se vyrábí za delší časový než výrobek psací stůl. Proto je tedy výsledek kalkulace dělením s poměrovými čísly o trochu větší než u zbylých dvou kalkulačních metod.

Na základě těchto poznatků usuzují, že pro sledovaný podnik by se víc hodila metoda dělením poměrovými čísly, protože tato metoda zohledňuje faktor času potřebný pro výrobu jednoho kusu výrobku a čas potřebný pro výrobu jednotky výkonu je v branži, ve které se pohybuje sledovaná firma velice důležitý.

5.3 Nejvýznamnější náklady a faktory ovlivňující cenu

Na základě prozkoumání interních materiálů, zejména pak výsledovky firmy za rok 2019 bylo dospěno k závěru, že mezi významné náklady, které ovlivňují cenu jsou:

- náklady na výrobní materiál (2 424 909,70 Kč),
- PHM čili spotřeba pohonných hmot (211 847,38 Kč),
- náklady na reprezentaci, do kterých firma zahrnuje veškeré obchodní obědy se zákazníky a dodavateli, a rovněž veškeré každodenní občerstvení svých zaměstnanců (353 075,05 Kč),
- režijní služby (129 036,59 Kč),
- mzdové náklady zaměstnanců firmy (586 449 Kč),
- zákonné sociální náklady (198 802 Kč),
- odpisy dlouhodobého majetku (496 285 Kč)

Na tvorbu ceny v sledované účetní jednotce se kromě zmíněných nákladů podílí celá řada faktorů:

- dohoda o ceně se zákazníkem, kdy zákazník nebyl spokojený s předběžnou kalkulací, kterou firma zákazníkovi předložila,
- dohoda o ceně a slevách s dodavateli, kdy sledovaná firma má jisté slevy na nákup materiálu svého dodavatele (firmy Demos trade, a.s.),
- dohodnuté lhůty dodání materiálu s firmou Demos trade a.s.),
- riziko prodloužení výroby z důvodu špatné kvality materiálu,
- riziko prodloužení výroby z důvodu špatného dodání materiálu dodavatelem
- riziko prodloužení výroby z důvodu onemocnění jednoho ze zaměstnanců podílejících se na výrobě daného výrobku.
- riziko rozbití jednoho z výrobních strojů.

6 Závěr

Cílem práce bylo zhodnocení kalkulace nákladů a stanovení ceny v konkrétní účetní jednotce a identifikace nejvýznamnějších nákladů a dalších faktorů ovlivňujících finální cenu výkonu a zhodnocení problémových oblastí.

V teoretické části práce byly, dle literární rešerše, na začátku krátce popsány úvod do účetnictví, jeho podstata, jaká je v účetnictví organizace, co je předmětem účetnictví. Dále v teoretické části byly vysvětleny pojmy k pochopení problematiky kalkulací. Mezi tyto pojmy patří obsah kalkulací, jaké části má kalkulační systém (propočtová, operativní, plánová a výsledná kalkulace), metody kalkulace (dělením, dělením s poměrovými čísly, přírážkové kalkulace, odčítací kalkulace či rozčítací kalkulace). Jako poslední byly v teoretické části vysvětleny pojmy k pochopení problematika nákladů a jejich klasifikací. Do těchto pojmů lze zařadit finanční členění nákladů, manažerské pojetí nákladů, členění nákladů (druhové členění, účelové členění, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování) a oportunitní náklady.

Praktická část byla založená na sledování dané účetní jednotky, jak kalkuluje své náklady a stanovuje cenu svých výrobků. Účetní jednotkou pro tuto bakalářskou práci se stala firma Intreo interiéry, s.r.o. Tato společnost sídlí v Jihočeském kraji, konkrétně ve vesnici Záhoří, nedaleko města Písku, kde i společnost provádí svou výrobní činnost. Firmu založili dva majitelé v roce 2014. Jedná se o firmu, jejíž předmětem podnikání je výroba nábytku na zakázku například do zdravotnictví, kanceláří, kuchyní a dalších bytových prostor. Výše základního kapitálu této firmy činila k roku 2020 200 000 Kč.

Na základě interních materiálů dané účetní jednotky bylo zjištěno, že firma kalkuluje náklady svých výrobků prostřednictvím přírážkové kalkulační metody s rozvrhovou základnou přímé mzdy. Tuto kalkulační metodu si firma pro své používání, to znamená, že danou kalkulaci má rozčleněnou do tří dílčích tabulek, což se nejeví jako přehledná kalkulace. Dále bylo na základě modelových příkladů zjištěno, že kalkulační metoda dělením s poměrovými čísly nejvíce ze tří zkoumaných metod zohledňuje faktor času, potřebného pro výrobu jednoho kusu výrobku. Tudíž by firma mohla do budoucna zvážit, zda nezačít kalkulovat své náklady právě prostřednictvím metody dělením s poměrovými čísly, aby zohlednila zmíněný čas pro výrobu, který je v dané branži, ve které se firma pohybuje velice důležitý.

Po prostudování výsledovky firmy z roku 2019 byly v kapitole výsledky a diskuse vytyčeny nejvýznamnější náklady a faktory, které ovlivňují cenu výrobku. Patří mezi ně například náklady na výrobní materiál, spotřeba pohonných hmot (PHM), náklady na reprezentaci, mzdové náklady, odpisy dlouhodobého majetku, dohoda o ceně se zákazníkem, dohoda o ceně a slevách s dodavateli, dohodnuté lhůty dodání materiálu s dodavateli, riziko prodloužení výroby z důvodu špatné kvality materiálu či riziko

prodloužení výroby z důvodu onemocnění jednoho ze zaměstnanců. Firmě bych proto doporučil snahu snížit některé ze zmíněných nákladů a faktorů na minimum. Tím by mohla firma do budoucna snížit tolik nepotřebné náklady a tím zvýšit svůj potenciální zisk.

Na základě modelových příkladů z praktické části práce lze usoudit, že firma kalkuluje své náklady na 1 kus výrobku odpovídajícím způsobem.

7 Seznam použitých zdrojů

- 1) DUŠEK, Jiří, 2019. Vnitropodnikové účetnictví – praktický návod a podklady na jeho zavedení. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. ISBN 978-80-271-2816-7.
- 2) FIBÍROVÁ, Jana, ŠILJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, 2007. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- 3) HOUSKA, Martin, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2002. Manažerské účetnictví – oficiální terminologie. Praha: ASPI Publishing, 2002. ISBN 80-86395-43-X.
- 4) HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav, 2008. Manažerské účetnictví. Praha: GRADA Publishnig, a.s., 2008. ISBN 978-80-247-7789-4
- 5) KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2018. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2018, ve společnosti Albatros Media, a.s. ISBN 978-80-7261-000-00
- 6) MRKOSOVÁ, Jitka, 2020. Účetnictví 2020 – učebnice pro střední a vyšší odborné školy. Brno: Edika, 2020. ISBN 978-80-266-1514-9
- 7) POPESKO, Boris, PAPADAKI, Šárka, 2016. Moderní metody řízení nákladů – jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-271-9050-8
- 8) ŠTEKER, Karel, OTRUSINOVÁ, Milana, 2013. Jak číst účetní výkazy – základy českého účetnictví a výkaznictví. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.

8 Přílohy

Příloha 1: Opisy za více roků podrobněji (první strana)

UPLATNĚNÉ DANOVÉ ODPISY					
dlouhodobého majetku					
					strana: 1
firma: INTREO INTERIERY s.r.o.					dne: 08.03.2021
000001 Citroen C5 2,7 HDI					
Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2014	0.00%	0.00	0.00%	0.00	
31.12.2015	0.00%	0.00	0.00%	0.00	
000001	0.00%	0.00		0.00	±
000002 MB C200					
Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2016	11.00%	27390.00	0.00%	27390.00	
31.12.2017	22.25%	55403.00	0.00%	55403.00	
31.12.2018	22.25%	55403.00	0.00%	55403.00	
31.12.2019	22.25%	55403.00	0.00%	55403.00	
000002	77.75%	193599.00		193599.00	±
000003 Škoda Octavia					
Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2016	11.00%	25850.00	0.00%	25850.00	
31.12.2017	22.25%	52288.00	0.00%	52288.00	
31.12.2018	22.25%	52288.00	0.00%	52288.00	
31.12.2019	22.25%	52288.00	0.00%	52288.00	
000003	77.75%	182714.00		182714.00	±
000004 Audi A6					
Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2016	11.00%	27610.00	0.00%	27610.00	
31.12.2017	22.25%	55848.00	0.00%	55848.00	
31.12.2018	22.25%	55848.00	0.00%	55848.00	
31.12.2019	22.25%	55848.00	0.00%	55848.00	
000004	77.75%	195154.00		195154.00	±

Příloha 2: Odpisy za více roků podrobněji (druhá strana)

000005 QA Audi A5

Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2017	11.00%	40910.00	0.00%	40910.00	
31.12.2018	22.25%	82748.00	0.00%	82748.00	
31.12.2019	22.25%	82748.00	0.00%	82748.00	
000005	55.50%	206406.00		206406.00	+

UPLATNĚNÉ DAŇOVÉ ODPISY
dlouhodobého majetku

firma: INTREO INTERIERY s.r.o.

strana: 2

dne: 08.03.2021

000006 QA MB

Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2017	11.00%	42727.00	0.00%	42727.00	
31.12.2018	22.25%	86424.00	0.00%	86424.00	
31.12.2019	22.25%	86424.00	0.00%	86424.00	
000006	55.50%	215575.00		215575.00	+

000007 Fiat Ducato 33

Datum	Sazba	Zákl. odpis	Krácení	Uplat. odpis	Poznámka
31.12.2018	20.00%	102241.00	0.00%	102241.00	
31.12.2019	32.00%	163584.00	0.00%	163584.00	
000007	52.00%	265825.00		265825.00	+

počet vět: 22 1259273.00 1259273.00 **

Příloha 3: Daňové odpisy za jednotlivé roky, nepodrobně

ROČNÍ DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

firma: INTREO INTERIERY s.r.o.

strana: 1

dne: 08.03.2021

Rok	Odpisy celkem		Hmotný majetek		Nehmotný majetek	
	Základní	Uplatněné	Základní	Uplatněné	Základní	Uplatněné
2014	0	0	0	0	0	0 *
2015	0	0	0	0	0	0 *
2016	80850	80850	80850	80850	0	0 *
2017	247176	247176	247176	247176	0	0 *
2018	434952	434952	434952	434952	0	0 *
2019	496295	496295	496295	496295	0	0 *
	1259273	1259273	1259273	1259273	0	0 **

počet vět: 6

Příloha 4: Daňové odpisy za rok 2020, podrobně

AKTUÁLNÍ DAŇOVÉ ODPISY

dlouhodobého majetku podle skupin

strana: 1

firma: INTREO INTERIERY s.r.o.

dne: 01.02.2021

Číslo	Název	Daňová zůstat.cena	Daňové odeps.	Daň.pořiz. cena+zhod.	Rok	Poř. rok	Sazba	Základní daň.odpis	Sazba krácení	Uplatňovaný daň.odpis	Odpisová skupina	Způsob odpisování	Hm.
000002	MB C200	55401.00	78 %	249000.00	2020	5	22.25 %	55401.00	0.00 %	55401.00	2 / 5 let	R/Rovnoměr	A
000003	Škoda Octavia	52286.00	78 %	235000.00	2020	5	22.25 %	52286.00	0.00 %	52286.00	2 / 5 let	R/Rovnoměr	A
000004	Audi A6	55846.00	78 %	251000.00	2020	5	22.25 %	55846.00	0.00 %	55846.00	2 / 5 let	R/Rovnoměr	A
000005	OA Audi A5	165494.83	56 %	371900.83	2020	4	22.25 %	82748.00	0.00 %	82748.00	2 / 5 let	R/Rovnoměr	A
000006	OA MB	172846.00	56 %	388421.00	2020	4	22.25 %	86424.00	0.00 %	86424.00	2 / 5 let	R/Rovnoměr	A
000007	Fiat Ducato 33	245375.87	52 %	511200.87	2020	3	24.00 %	122688.00	0.00 %	122688.00	2 / 5 let	Z/Zrychlen	A
000008	olepovačka Brand	1739000.00	0 %	1739000.00	2020	1	20.00 %	347800.00	0.00 %	347800.00	2 / 5 let	Z/Zrychlen	A
Odpisová skupina 2		2486249.70		3745522.70				803193.00		803193.00			*
Celkem		2486249.70		3745522.70				803193.00		803193.00			**
z toho hmotný majetek		2486249.70		3745522.70				803193.00		803193.00			
nehmotný majetek		0.00		0.00				0.00		0.00			

Příloha 5: Výsledovka sledované firmy za rok 2019

.po 6
VÝSLEDOVKA

období 01.01.2019 až 31.12.2019

firma: INTREO INTERIERY s.r.o.

strana: 1
dne: 01.02.2021

Účet	Název	V období	
NÁKLADY			
501100	Nákup PHM	211.847,38	
501200	Režijní materiál	101.154,41	
501300	Výrobní materiál	2.424.909,70	
501400	Nákup DKP	65.611,64	
501	* Spotřeba materiálu	2.807.523,13	*
511	Opravy a udržování	51.644,92	
513	Náklady na reprezentaci	353.075,08	
51801	výrobní služby	2.335,65	
51802	režijní služby	129.036,59	
518	* Ostatní služby	131.372,24	*
521	Mzdové náklady	586.449,00	
5241	Zákonné sociální pojištění-sociální poj.	146.028,00	
5242	Zdravotní pojištění	52.774,00	
524	* Zákonné sociální pojištění	198.802,00	*
527	Zákonné sociální náklady	4.927,00	
538	Ostatní daně a poplatky	7.500,00	
545	Ostatní pokuty a penále	16.010,00	
548	Ostatní provozní náklady	-61,50	
551	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	496.295,00	
562	Úroky	0,54	
568	Ostatní finanční náklady	7.696,00	
Celkem	NÁKLADY	4.661.233,41	**
VÝNOSY			
601	Tržby za vlastní výrobky	1.679.359,17	
602	Tržby z prodeje služeb	1.717.179,00	
648	Ostatní provozní výnosy	56.619,82	
Celkem	VÝNOSY	3.453.157,99	**
Celkem	ZISK (- ztráta)	-1.208.075,42	***
	RENTABILITA (zisk/náklady) %	-26	

Příloha 8: Kalkulace výrobku psací stůl

Název zakázky								
	Počet hod Kč / hod							
Mzdy	1,20	120	144					
Režie	348%		501					
Zisk 50 %			774					
Materiál			2 000					
Celkem			3 419					

Název zakázky								
Materiál	cena	množství v mj	Rozměr desky m	Desky počet	Cena desky	Cena + 1,2	Poznámka	
2 000 Kč								
LTD korpus	170	2				327		
LTD předky	170	1				172		
IHDF	50	0				15		
0								
0								
výsuv	250	3				900		
úchytka	120	3				432		
ABS 1mm	8	3				24		
ABS 2mm	12	9				130		

řezání	0,30
olepování	0,4
kolíkování	0,2
broušení	
kližení	0,15
kování	0,1
balení	0,05
součet	1,20

Příloha 9: Vizualizace výrobku psací stůl

