

# Manažerské účetnictví a jeho použití v praxi při řízení podnikatelského subjektu

## Diplomová práce

*Studijní program:*

N6208 Ekonomika a management

*Studijní obor:*

Podniková ekonomika

*Autor práce:*

**Bc. Sabina Prokešová**

*Vedoucí práce:*

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





## Zadání diplomové práce

# Manažerské účetnictví a jeho použití v praxi při řízení podnikatelského subjektu

*Jméno a příjmení:* **Bc. Sabina Prokešová**  
*Osobní číslo:* E18000333  
*Studijní program:* N6208 Ekonomika a management  
*Studijní obor:* Podniková ekonomika  
*Zadávací katedra:* Katedra financí a účetnictví  
*Akademický rok:* **2019/2020**

### Zásady pro vypracování:

1. Charakteristika manažerského účetnictví v ČR.
2. Manažerské účetnictví na jednotlivých stupních řízení podniku.
3. Aplikace teoretických poznatků manažerského účetnictví v praxi při řízení výrobního podniku.
4. Vyhodnocení aktuálního stavu a návrh možných alternativ.
5. Vlastní zhodnocení a závěr.

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy:  
Forma zpracování práce:  
Jazyk práce:

65 normostran  
tištěná/elektronická  
Čeština



### Seznam odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-743-0.
- KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LANDA, Martin. 2011. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-117-7.
- LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2017. *Manažerské účetnictví I.: případové studie a příklady (pro kurzy 1MU305 a 1MU211)*. 3. vyd. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2226-5.
- WILLIAMS, Jan R., Susan F. HAKA, Mark S. BETTNER and Joseph V. CARCELLO. 2015. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. 17<sup>th</sup> ed. New York: McGraw Hill Education. ISBN 978-981-4646-22-2.
- PROQUEST. 2019. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2019-10-01]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Konzultant: Ing. Zdeněk Urban, statutární ředitel společnosti AD DPE holding a.s.

Vedoucí práce:

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

31. října 2019

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2021

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.  
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2019

## Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

3. května 2021

Bc. Sabina Prokešová

## **Anotace**

Tato diplomová práce se zaměřuje na manažerské účetnictví ve vybraném výrobním podniku. Hlavním cílem této diplomové práce je vytvoření návrhu optimalizace na zlepšení stávajícího kalkulačního systému ve výrobním podniku. Výsledkem navrhnuté optimalizace kalkulací by mělo být zlepšení a především zpřesnění aktuálně využívaných kalkulací ve společnosti XY. V závěrečné práci byla použita převážně interní data společnosti, která jsem obdržela od vybraných zaměstnanců podnikatelského subjektu, a dále jsou také použity veřejně dostupné informace z webových stránek společnosti a z výpisu z obchodního rejstříku. Tato diplomová práce využívá vybrané výzkumné metody, a to deskripce, analýza a komparace. Tato práce představuje dva druhy kalkulací, které společnost používá v rámci své podnikatelské činnosti. Dle poskytnutých interních dat byl vytvořen vlastní výpočet nákladů na m<sup>2</sup> výrobku, na základě kterého došlo k následnému návrhu optimalizace kalkulačního systému ve společnosti XY. V závěru diplomové práce jsou vyhodnoceny zjištěné poznatky doplněné o vlastní návrhy k řešení dané problematiky.

## **Klíčová slova**

Manažerské účetnictví, finanční účetnictví, náklady, výnosy, kalkulace, kalkulační systém

# **Annotation**

## **Managerial accounting and its practical use in the management of a company**

This thesis is mainly about managerial accounting of chosen manufacturing company. The main target of the thesis is to create an optimization proposal to improve the current calculation system in the manufacturing company. As the result of this proposal should be an improvement and especially clarification of the current calculation system in the company XY. Mainly, there were used company's internal data which I received from employees of the chosen company. The remaining data came from publicly available information such as Certificate of Incorporation and websites of the company. Research methods that are the description, analysis, and comparison were used in the thesis. There were introduced two types of calculation that are used within the business activity in the chosen company. According to provided internal data, I created my own costs calculation per m<sup>2</sup> of a product. The optimization proposal of the current calculation system in the company XY was created right based on my calculation. There is an evaluation of found knowledge supplemented with own proposals of how to solve the issues at the end of the thesis.

## **Key Words**

Managerial accounting, financial accounting, costs, revenues, calculation, calculation system

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí této diplomové práce Ing. Lence Strýčkové, Ph.D. za cenné připomínky a významné odborné rady, které byly nápomocné při vypracování závěrečné práce. Zároveň bych ráda poděkovala společnosti XY za předání veškerých potřebných podkladů, především tedy řediteli IT Ing. Jiřímu Trhlíkovi, který mi umožnil přístup k potřebným datům a napomohl tím ke snadnějšímu zpracování této diplomové práce.

# Obsah

Seznam obrázků.....	13
Seznam tabulek.....	14
Seznam použitých zkratk ..... 15	15
Úvod.....	16
<b>1 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....</b>	<b>18</b>
<b>1.1 Finanční účetnictví.....</b>	<b>18</b>
<b>1.2 Manažerské účetnictví.....</b>	<b>18</b>
1.2.1 Funkce manažerského účetnictví.....	19
1.2.2 Požadavky manažerského účetnictví.....	20
1.2.3 Vývoj manažerského účetnictví v ČR.....	21
<b>1.3 Vzájemný vztah manažerského a finančního účetnictví.....</b>	<b>22</b>
<b>1.4 Vzájemný vztah nákladového a manažerského účetnictví.....</b>	<b>23</b>
<b>1.5 Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví.....</b>	<b>24</b>
1.5.1 Výkonově orientované účetnictví.....	24
1.5.2 Odpovědnostně orientované účetnictví.....	25
<b>1.6 Controlling.....</b>	<b>25</b>
<b>2 Pojetí nákladů a výnosů v manažerském účetnictví.....</b>	<b>27</b>
<b>2.1 Náklady.....</b>	<b>27</b>
2.1.1 Časová dimenze nákladů.....	28
2.1.2 Klasifikace nákladů.....	28
2.1.3 Účetnictví nákladových středisek.....	33
<b>2.2 Výnosy.....</b>	<b>35</b>
2.2.1 Klasifikace výnosů.....	35
<b>2.3 Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví.....</b>	<b>36</b>
2.3.1 Volba primární orientace manažerského účetnictví.....	37
2.3.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	38
<b>3 Nástroje manažerského účetnictví.....</b>	<b>41</b>
<b>3.1 Kalkulace.....</b>	<b>41</b>
3.1.1 Úkoly kalkulace.....	41
3.1.2 Forma kalkulace.....	42
3.1.3 Metody kalkulace nákladů.....	42
3.1.4 Metody přiřazování nákladů.....	44
3.1.5 Kalkulační systém.....	44



<b>3.2</b>	<b>Kalkulace nákladů v zakázkové výrobě .....</b>	<b>47</b>
3.2.1	Základní charakteristiky kalkulací v zakázkové výrobě .....	47
3.2.2	Přirážková kalkulace .....	50
<b>3.3</b>	<b>Vnitropodnikové ceny .....</b>	<b>52</b>
3.3.1	Funkce vnitropodnikových cen .....	53
3.3.2	Typy vnitropodnikových cen .....	53
<b>4</b>	<b>Využití nástrojů manažerského účetnictví ve společnosti XY .....</b>	<b>56</b>
<b>4.1</b>	<b>Charakteristika společnosti .....</b>	<b>56</b>
<b>4.2</b>	<b>Účetnictví společnosti XY .....</b>	<b>59</b>
<b>4.3</b>	<b>Manažerské účetnictví.....</b>	<b>62</b>
4.3.1	Členění nákladů ve společnosti .....	62
4.3.2	Rozpouštění režii.....	73
<b>5</b>	<b>Zhodnocení současného stavu kalkulací ve společnosti XY a návrh možných úprav.....</b>	<b>75</b>
<b>5.1</b>	<b>Kalkulace nákladů dle nákladových středisek.....</b>	<b>75</b>
<b>5.2</b>	<b>Kalkulace nákladů na výrobky .....</b>	<b>83</b>
<b>5.3</b>	<b>Vlastní návrhy a opatření .....</b>	<b>89</b>
5.3.1	Optimalizace stávajícího kalkulačního vzorce .....	90
5.3.2	Porovnání stávajícího a optimalizovaného kalkulačního systému .....	96
<b>Závěr.....</b>		<b>98</b>
<b>Seznam použité literatury.....</b>		<b>100</b>

## Seznam obrázků

Obr. 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví.....	23
Obr. 2: Schematické zobrazení dvouokruhové organizace .....	39
Obr. 3: Schematické zobrazení jednookruhové organizace.....	39
Obr. 4: Typový kalkulační vzorec .....	42
Obr. 5: Kalkulace v zakázkové výrobě.....	47
Obr. 6: Kalkulační vzorec společnosti XY .....	85
Obr. 7: Návrh optimalizovaného kalkulačního vzorce.....	91

## Seznam tabulek

Tab. 1: Peněžní a naturální rozvrhové základny .....	51
Tab. 2: Hraniční hodnoty kategorií účetních jednotek .....	61
Tab. 3: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 501100) .....	66
Tab. 4: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 518100, 518900) .....	68
Tab. 5: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 521100) .....	69
Tab. 6: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 524100) .....	69
Tab. 7: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 548100) .....	70
Tab. 8: Nákladová střediska .....	70
Tab. 9: Nákladové okruhy .....	71
Tab. 10: Rozpouštění režii .....	73
Tab. 11: Celkové náklady na výrobu celkem .....	76
Tab. 12: Celkové náklady technického úseku .....	77
Tab. 13: Celkové náklady obchodního oddělení .....	78
Tab. 14: Celkové náklady na marketing .....	80
Tab. 15: Celkové náklady na správu .....	81
Tab. 16: Celkové náklady společnosti XY dle jednotlivých středisek .....	82
Tab. 17: Kalkulace přímého materiálu .....	85
Tab. 18: Kalkulace přímých mezd .....	86
Tab. 19: Kalkulace výrobní režie .....	87
Tab. 20: Kalkulace správní režie .....	88
Tab. 21: Kalkulace celkových nákladů na 1 m <sup>2</sup> výrobku .....	88
Tab. 22: Hodnoty potřebné k sestavení optimalizovaného kalkulačního vzorce .....	91
Tab. 23: Hodnoty režijních nákladů .....	92
Tab. 24: Vyčíslení přímých nákladů .....	93
Tab. 25: Kalkulace celkových nákladů na 1 m <sup>2</sup> výrobku dle optimalizovaného kalkulačního vzorce .....	95
Tab. 26: Srovnání stávajícího a optimalizovaného kalkulačního vzorce .....	96

## Seznam použitých zkratk

a.s.	Akciová společnost
DHIM	Dlouhodobý hmotný investiční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
hod	Hodiny
IS	Informační systém
ISO	Mezinárodní organizace zabývající se tvorbou norem
IT	Informační technologie
min	Minuty
mj	Měrná jednotka
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
PHM	Pohonné hmoty
SP	Sociální pojištění
SW	Software
s.r.o.	Společnost s ručením omezením
UV	Ultrafialové záření
VZP	Zdravotní pojišťovny
ZP	Zdravotní pojištění

# Úvod

Hlavním tématem této diplomové práce je manažerské účetnictví a jeho využití v praxi při řízení předem zvoleného výrobního podniku zaměřujícího se na výrobu kuchyňských a nábytkových dvířek.

V posledních několika letech se manažerské účetnictví dostává stále více do popředí a existuje stále více firem, které ho v rámci své podnikatelské činnosti využívají. Je to proto, že manažerské účetnictví slouží jako podklad pro kvalitnější řízení a rozhodování, které provádějí především vedoucí pracovníci v podnikatelských subjektech.

V první části této diplomové práce je uvedena základní charakteristika finančního a manažerského účetnictví, jejich rozdíly a vzájemný vztah. Dále jsou uvedeny funkce a požadavky manažerského účetnictví a jeho vývoj v České republice od 90. let 20. století. Okrajově je také zmíněn controlling. Následně se práce zaměřuje na náklady a výnosy. Tato kapitola je především zaměřena na základní charakteristiku nákladů a výnosů a jejich klasifikace, účetnictví nákladových středisek a zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví. Dále je práce orientována na oddělení jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví.

Diplomová práce se také zabývá nástroji manažerského účetnictví. Pro mé potřeby praktické části jsem se zaměřila na kalkulace, kalkulační systém a kalkulace nákladů v zakázkové výrobě v podnikatelském subjektu. V neposlední řadě se teoretická část práce zabývá vnitropodnikovými cenami.

Praktická část této diplomové práce se zabývá manažerským účetnictvím v mnou zvoleném podnikatelském subjektu především se zaměřením na kalkulace nákladů. Na úvod této části je základní charakteristika vybraného podnikatelského subjektu, kam byla zařazena historie, předmět činnosti, organizace společnosti a jednotlivé produkty, které mnou vybraná společnost vyrábí. Následně se práce zaměřuje na to, jak společnost přistupuje ke kalkulacím, k řízení nákladů a k jejich členění. V této závěrečné práci byly představeny dva druhy kalkulací, které společnost používá, a to kalkulace nákladů dle nákladových středisek a kalkulace nákladů na výrobky. Následně dle poskytnutých interních podkladů byl proveden výpočet nákladů na m<sup>2</sup> výrobku.

V závěru práce byl sestaven návrh optimalizovaného kalkulačního vzorce, který byl vytvořen na základě zjištěných nedostatků. Následně došlo k provedení komparace stávajícího a optimalizovaného kalkulačního systému ve společnosti XY.

### **Cíl práce**

Hlavním cílem této diplomové práce je vytvoření návrhu optimalizace na zlepšení stávajícího kalkulačního systému ve výrobním podniku. Výsledkem navrhnuté optimalizace kalkulací by mělo být zlepšení a především zpřesnění aktuálně využívaných kalkulací ve společnosti XY.

### **Použité metody práce**

Ke zpracování této závěrečné práce bylo především používáno získávání dat a informací z dostupné odborné literatury se zaměřením na manažerské účetnictví, která je uvedena v závěru práce v seznamu použité literatury.

Informace pro praktickou část diplomové práce jsem získala od několika pracovníků mnou vybrané společnosti z jejich interních zdrojů. Část údajů jsem též získala z webových stránek podnikatelského subjektu či z veřejných rejstříků, a to především z výpisu z obchodního rejstříku a sbírky listin vybrané společnosti.

Tato diplomová práce obsahuje především metody deskripce, analýzy, komparace. Deskripce je používána v částech, kde dochází k popisu dané problematiky. Komparace je využita v závěru práce, kde je uvedeno srovnání optimalizovaného a stávajícího kalkulačního vzorce.

# 1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

V rámci historického vývoje se potvrdilo, že je nutné rozlišovat obsah účetnictví podle rozdílných nároků na jeho využití. Je tedy potřebné účetnictví účelně odlišovat podle toho, kdo je uživatelem informací a také, k jakým odlišným rozhodovacím procesům účetnictví slouží. (Fibírová, 2015)

## 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví lze charakterizovat jako aplikaci obecné teorie systémů v ekonomii, kde je účetní systém předmětem zkoumání. Za klíčový úkol účetnictví se považuje věrné zobrazení ekonomické skutečnosti účetní jednotky, a to především majetku, pohledávek, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů pro vlastníky, banky, finanční úřady, statistické úřady, zákazníky či veřejnost. (Máče, 2013)

Ekonomové nahlíží na finanční účetnictví jako na systém, který je založen na přesně stanovených a obecně uznávaných zásadách umožňující podávat věrný obraz skutečnosti, který zaručuje, aby veškeré informace byly průkazné, správné a úplné. (Máče, 2013)

Účetní jej charakterizují jako ekonomickou disciplínu, která zobrazuje informace o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku účetní jednotky. (Máče, 2013)

## 1.2 Manažerské účetnictví

Jak uvádí Landa (2011, s. 21), „*Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje.*“ Jde především o souhrn rozmanitých informací, které slouží pro efektivní řízení uvnitř jednoho podniku. Do tohoto druhu podnikového účetnictví patří zejména následující činnosti:

- kalkulování vlastních a úplných nákladů jednotlivých činností podniku,

- používání různých modelů pro znázornění vnitropodnikových ekonomických informací,
  - sestavování rozpočtů a finančních plánů,
  - interní kontrola a nákladové či finanční propočty,
  - řešení různorodých druhů krátkodobých či dlouhodobých rozhodovacích úloh.
- (Landa, 2011)

Hlavním úkolem manažerského účetnictví je získávání dat, která se používají pro vnitřní řízení podniků. Manažerské účetnictví se nemusí řídit legislativou, která upravuje pravidla pro vedení finančního účetnictví. Dále se manažerské účetnictví zaměřuje na jednotlivé části podniku spíše než na podnik jako celek. (Hradecký, 2008)

### **1.2.1 Funkce manažerského účetnictví**

System nákladového a manažerského účetnictví by měl vytvářet informace, které by měly splňovat následující požadavky:

- Rozdělovat náklady mezi náklady na prodané zboží a zásoby z důvodu interního a externího vykazování zisku.
- Poskytovat významné a důležité informace, které pomohou manažerům vytvářet lepší rozhodnutí.
- Poskytovat informace pro plánování, řízení, kontrolu, měření výkonu a neustálé zlepšování. (Drury, 2018)

Dalším požadavkem systému nákladového a manažerského účetnictví je poskytnout manažerům významné a důležité finanční informace, které jim pomohou se lépe rozhodovat. Jsou vyžadovány informace, které se týkají výnosnosti různých segmentů podnikání, jako jsou produkty, služby, zákazníci a distribuční kanály, aby mohlo být dosaženo toho, že budou vykonávány pouze ziskové činnosti. Dále jsou vyžadovány také informace pro rozhodování o alokaci zdrojů, o výrobcích či službách či o ukončení výroby. V některých případech jsou požadovány také informace, které jsou získané z kalkulačního systému a které hrají zásadní roli při stanovení prodejních cen. Jde například o trhy, na nichž jsou produkty a služby upraveny dle potřeb zákazníků a kde nejsou snadno dostupné tržní ceny. (Drury, 2018)



**Nákladové účetnictví** se zaměřuje na akumulaci nákladů pro oceňování zásob tak, aby byly splněny podmínky externího vykazování a interního měření zisku. **Manažerské účetnictví** se oproti tomu zaměřuje na poskytování vhodných informací pro rozhodování, plánování, kontrolu a hodnocení výkonnosti. Některé zdroje však popisují, že rozdíl mezi nákladovým a manažerským účetnictvím není jednoznačný a tyto dva pojmy jsou často používány jako synonyma. (Drury, 2018)

### 1.2.2 Požadavky manažerského účetnictví

Požadavky a potřeby manažerského účetnictví v konkurenčním ekonomickém prostředí v poslední době výrazně vzrostly, a to zejména v malých a středních podnicích. Funkce manažerského účetnictví poskytují odpovědi a řešení potřeb managementu podnikatelského subjektu a pomáhají s rozhodováním daného podniku v rámci externího účetnictví. Funkce manažerského účetnictví lze také využít pro koncepty provozního a interního účetnictví. Výpočty, které slouží k rozpočtovému, kalkulaci nákladů a cen produktů a služeb, investiční analýze a výpočtům zisku podnikatelského subjektu, jsou příklady kalkulací a rozhodovacích procesů, kde tyto výpočty slouží k podpoře operativního managementu. Dále můžou společnosti využívající manažerské účetnictví ve svých výpočtech sepsat zprávy o plánech, které se podnik chystá realizovat. Plánované výpočty poskytují informace o budoucnosti, a to například o dostupných investicích, rozpočtech na další rok či nákladech na výrobu nového produktu či služby. (Tenhunen, Danielescu, 2018)

Manažerské účetnictví není ze zákona povinné, proto jeho implementace vyžaduje zvláštní druhy příprav a nové dovednosti v organizacích. Potřeby manažerského účetnictví jsou definovány vedením společnosti. Vedení společnosti musí stanovit dané případy v rámci rozhodování v manažerském účetnictví, u kterých musí být schopno vytvářet informace, výpočty či zprávy. (Tenhunen, Danielescu, 2018)

Problémem manažerského účetnictví může být často to, že vedení společnosti dostatečně nedefinovalo své vlastní informační potřeby a tyto informace nepředstavilo účetním podnikatelského subjektu. Dalším problémem může být, že profesionální účetní se více orientují na oblast finančního účetnictví a nemají jasnou představu o důležitosti manažerského účetnictví a nástrojů pro řízení podniku. (Tenhunen, Danielescu, 2018)

### **1.2.3 Vývoj manažerského účetnictví v ČR**

V období od 90. let 20. století byl vývoj manažerského účetnictví v ČR především ovlivněn dvěma změnami prostředí. Nejprve to byly celospolečenské změny v ČR v souvislosti s vývojem v zemích bývalého sovětského svazu. Následně docházelo k vývoji manažerského účetnictví v ekonomikách rozvinutých zemí v souvislosti s globalizací světové ekonomiky. (Wagner, 2020)

#### **Manažerské účetnictví od 90. let 20. století**

Postupně docházelo ke zvyšování integrace České republiky do mezinárodních struktur ekonomických, inovačních, vědeckých i vzdělávacích. Dále také docházelo k významným transferům kapitálu a informací především s rozvinutými zeměmi západní Evropy a Severní Ameriky. To vše působilo na to, že změny v oblasti manažerského účetnictví v České republice od 90. let 20. století byly především inspirovány praxí z výše uvedených rozvinutých zemí. (Wagner, 2020)

#### **Celospolečenské změny v ČR v 90. letech 20. století působící na vývoj manažerského účetnictví**

Zejména v první polovině 90. let 20. století ovlivnily ekonomické prostředí v ČR zásadní politické a společenské změny. To mělo také vliv na praxi v oblasti manažerského účetnictví. Za hlavní faktory vývoje ekonomického prostředí můžeme považovat:

- rozvoj sektoru komerčních bank a změny ve vlastnické struktuře podniků,
- vývoj kurzu československé koruny a deregulace tvorby cen,
- změny v zahraničním obchodě. (Wagner, 2020)

V první polovině 90. let došlo v oblasti účetnictví k následujícím změnám, které také ovlivnily vývoj manažerského účetnictví:

- změny v účetní legislativě – došlo k vytvoření nového účetního systému s regulací pomocí právní normy a v roce 1991 byl schválen první zákon o účetnictví,
- vznik profesních organizací – v roce 1993 došlo k založení Komory daňových poradců ČR a Komory auditorů ČR (komory s povinným členstvím pro pracovníky, kteří vykonávají dané profese),
- přenos znalostí v oblasti účetnictví ze západních zemí. (Wagner, 2020)

Na základě přechodu od centrálně plánované ekonomiky k tržní ekonomice došlo k přesunu z makroekonomické funkce účetnictví k mikroekonomické funkci. Z tohoto důvodu manažerské účetnictví přestalo být předmětem právní regulace. (Wagner, 2020)

### **Celospolečenské změny v ČR po roce 2000 působící na vývoj manažerského účetnictví**

V prvním desetiletí 21. století došlo k významné celospolečenské změně, a to rozhodnutí o vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004. Z tohoto kroku vyplýval proces sladování systému regulace účetnictví v České republice s legislativou EU. To vedlo zejména k úpravě zákona o účetnictví a také k možnosti sestavovat účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů (IFRS). Tyto možnosti se primárně týkají pouze finančního účetnictví, avšak mají vliv i na manažerské účetnictví, a to explicitně i implicitně podporou celkového rozvoje účetnictví v podniku. (Wagner, 2020)

## **1.3 Vzájemný vztah manažerského a finančního účetnictví**

Manažerské účetnictví poskytuje určité informace pro finanční účetnictví, které slouží především pro účely ocenění zásob a dlouhodobého majetku vytvořených vlastní činností. Informace, které se získají v rámci manažerského účetnictví, jsou přednostně, respektive výlučně určeny pro vedení podnikatelského subjektu. Informace získané z manažerského účetnictví pomáhají předpovídat budoucí vývoj a jsou určeny k hodnocení správnosti rozhodnutí, která byla přijata již dříve. (Landa, 2011)

V manažerském účetnictví nejsou stanoveny žádné omezující podmínky nebo pravidla a není tedy zapotřebí dodržovat jakékoli obecně uznávané účetní zásady, jako je to nutné v rámci finančního účetnictví. Výjimkou mohou být pravidla, která si stanoví podnik sám. (Landa, 2011)

Při účtování účetních operací není předepsán podvojný zápis a není zde uplatňována taková systémovost jako ve finančním účetnictví. Dále zde není přesně dána metodika oceňování a kromě peněžních jednotek se mohou používat také jednotky naturální, například hmotné jednotky, počet pracovních či strojových hodin. (Landa, 2011)

Zprávy a určité přehledy pro interní potřeby podnikatelského subjektu jsou vytvářeny buď podle potřeby v pravidelných časových intervalech, nebo nepravidelně dle potřeb managementu. Informace, které vycházejí z manažerského účetnictví, nemusí vyjadřovat jen danou skutečnost, ale i upravenou skutečnost (například odhadem), protože slouží především pro plánování a rozhodování o jevech v budoucnosti. Není tedy možné tyto informace považovat za tak spolehlivé jako informace, které jsou získané z finančního účetnictví. (Landa, 2011)

## 1.4 Vzájemný vztah nákladového a manažerského účetnictví

V manažerském účetnictví lze odlišit dva subsystémy účetních informací, a to:

- účetní informace sloužící pro řízení daného podnikatelského procesu, kde již bylo rozhodnuto o jeho parametrech – **nákladové účetnictví**,
- účetní informace sloužící pro rozhodování o možných variantách k dosažení budoucího vývoje podnikatelského procesu – **manažerské účetnictví**. (Fibírová, 2015)

Obrázek č. 1 shrnuje základní srovnání cílů, metod a nástrojů manažerského a nákladového účetnictví.

<b>Manažerské účetnictví</b> (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
<b>Nákladové účetnictví</b> (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	<b>Manažerské účetnictví</b> (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro <b>operativní řízení</b> , v bezprostřední návaznosti na <b>řízení taktické</b> (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro <b>variantní rozhodování</b> (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro <b>řízení po linii útvarů, výkonů a procesů</b>	Komplexní informace pro <b>vrcholové řízení a rozhodování</b>
Informace pro vyhodnocení vlivu <b>změn</b> v objemu a sortimentu <b>výkonů dodávaných na trh</b>	Informace pro <b>zásadní změny činnosti</b> (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – <b>rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků</b>	
Vztah hlavního podnikového rozpočtu, <b>vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen</b>	<b>Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty</b>

Obr. 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Zdroj: FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, Manažerské účetnictví: nástroje a metody, s. 35.

## 1.5 Výkonově a odpovědnostně orientované manažerské účetnictví

Princip účelovosti postupuje celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony, a to i přesto, že konečným účelem vynaložení nákladů jsou finální výkony. Níže jsou vymezeny dvě základní linie, které se celým procesem prolínají a které je nutné řídit.

- **Výkonová linie**, která je orientována na stanovení vzájemného vztahu nákladů a konkrétního výrobku, práce či služby, ale také k dílčím výkonům, aktivitám a činnostem uskutečňující se ve vzájemných vztazích, které charakterizují hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy.
- **Útvarová linie**, která primárně sleduje otázku „v jakém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen, případně jaký útvar za jeho vznik odpovídá“. (Král, 2018)

Stanovení nákladů v jednotlivých fázích transformace a výstupu se stává nejdůležitějším úkolem a cílem manažerského účetnictví. Problémem však může být skutečnost, že zabezpečení informací pro vedení obou výše uvedených linií je nutné provést v některých případech diferencovaným přístupem. (Král, 2018)

### 1.5.1 Výkonově orientované účetnictví

Má-li manažerské účetnictví za hlavní cíl stanovovat a kontrolovat náklady ve vztahu k výkonům, evidují se náklady v jednotlivých útvarech ve skutečné výši a s hlavním zřetelem na místo vynaložení nákladu. Z hlediska členění nákladů dle místa vzniku se pak téměř lehce odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k jednotlivým výkonům nebo jejich dílčím částem, které útvar provádí. (Král, 2018)

Tento způsob je vhodný pro řízení nákladů po linii výkonů. V některých případech však může komplikovat řízení nákladů dle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů jejich vznik. K tomu je nutné:

- členění nákladů podle toho, zda útvar odpovídá za vznik nákladu, respektive, zda může ovlivnit jeho výši,
- zúčtování vnitropodnikových výkonů, které jsou předávány mezi jednotlivými útvary na úrovni předem stanoveného ocenění. (Král, 2018)

Při hlavním zaměření manažerského účetnictví na řízení po linii výkonů je nutné, aby některé informace pro řízení odpovědnosti byly předmětem sledování částečně mimo hlavní účetní okruh. Systém je pak celkovým svým uspořádáním, vnitřní a organizační strukturou účtů či základním oceněním produkce především zaměřen na potřeby sledování skutečných nákladů prováděných výkonů v podniku. Následně se přímo z údajů z účetnictví sestavuje výsledná kalkulace těchto výkonů. (Král, 2018)

### **1.5.2 Odpovědnostně orientované účetnictví**

Považuje-li manažerské účetnictví za hlavní cíl zjišťování přínosů jednotlivých odpovědnostních středisek k celkovým výsledkům v podniku, je jeho základní členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Z tohoto důvodu se ale v účetnictví obtížně sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a prováděnými výkony v podniku. (Král, 2018)

V tomto případě výsledná kalkulace vzniká úpravou nákladů o přesuny, které plynou buď z rozdílů mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů, nebo z rozdílů mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami jednotlivých výkonů u výrobních a servisních středisek vstupujících do ocenění konečného výkonu. (Král, 2018)

## **1.6 Controlling**

V současnosti je stále více používán pojem controlling. V praxi je controlling chápán spíše jako kontrola, ve skutečnosti je ale nutné tento pojem chápat ve smyslu řízení, přičemž kontrola je jeho součástí. (Synek, 2011)

Controlling je také možné chápat na stejné úrovni jako manažerské účetnictví, kde lze připustit mírný přesah obsahu controllingu nad manažerským účetnictvím. Dle dalších názorů je možné controlling považovat za synonymum pro cílově orientované řízení či také jako podmnožinu manažerského účetnictví. (Šiška, 2013)

Dle zahraniční literatury je zřejmé, že jak controlling, tak i manažerské účetnictví mají vztah k pozicím controllerů v jednotlivých podnicích. Tyto pozice byly v 19. století ustaveny

v USA. V roce 1880 byla poprvé zavedena pracovní pozice „comptrollera“ ve společnosti Atchinson Topeka & Santa Fé Railway System. Postupem času se změnil nejenom obsah, ale také se postupně upravil název na „controller“. (Šiška, 2013)

Až po 2. světové válce se pojem controlling rozšířil do kontinentální Evropy. Tyto změny byly zavedeny v dceřiných společnostech amerických společností, ve kterých se vyskytovali první němečtí controlleři. V roce 1974 mělo ve své organizační struktuře útvar controlling již téměř 90 % největších německých podniků. (Šiška, 2013)

## 2 Pojetí nákladů a výnosů v manažerském účetnictví

Náklady a výnosy v účetnictví tvoří dvě strany hospodářského výsledku. Náklady se řadí do 5. účtové třídy a výnosy do 6. účtové třídy směrné účtové osnovy.

### 2.1 Náklady

Náklady lze definovat jako snížení ekonomického prospěchu během daného účetního období, a to jednak v podobě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, a jednak v podobě zvýšení závazků. Náklady jsou spojené:

- se vznikem závazků,
- s úbytkem peněz,
- s úbytkem nepeněžního aktiva. (Landa, 2011)

Toto vymezení, které vyjadřuje náklad jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristické tím, že je spolu s protikladně stanovenými výnosy základem měření zisku ve finančním účetnictví. (Král, 2018)

V manažerském účetnictví je tomu naopak. Vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podnikatelského subjektu, které účelově souvisejí s ekonomickou činností podniku. Pro toto vymezení nákladů jsou podstatné především následující rysy:

- **účelnost** – nákladem je pouze takové vynaložení, které je přiměřené a racionální výsledku činnosti podniku,
- **účelový charakter** – smyslem vynaložení ekonomického zdroje je především jeho zhodnocení. (Král, 2018)



## 2.1.1 Časová dimenze nákladů

Náklad z pohledu manažerského účetnictví se projeví již ve chvíli vynaložení ekonomického zdroje. To však pravděpodobně nepovede k celkovému úbytku aktiv, ale pouze ke změnám v jeho struktuře (například nákup zboží, materiálu či strojního zařízení). (Král, 2018)

Nákladem z pohledu finančního účetnictví se však stane až ve chvíli, kdy tento zdroj „vyčerpá“ svoji užitečnost. To se stane například tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi. (Král, 2018)

## 2.1.2 Klasifikace nákladů

Náklady je možné klasifikovat podle různých kritérií, a to například:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- kalkulační členění nákladů,
- členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů. (Lazar, 2012)

### A) Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů člení náklady dle druhů ekonomických zdrojů a ve finančním účetnictví jsou roztrženy dle účtů do 5. účtové třídy. Nevýhodou je, že nesumarizuje náklady dle činností podniku. Toto členění je tedy výhradně záležitostí finančního účetnictví. (Lazar, 2012)

Za základní nákladové druhy můžeme považovat:

- spotřebu materiálu,
- spotřebu a využití externích prací a služeb (výrobní kooperace, poradenské a telekomunikační služby),
- osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- finanční náklady (nákladové úroky, pojistné). (Král, 2018)

Pro nákladové druhy jsou charakteristické následující tři základní vlastnosti:

- druhově vynaložené náklady jsou s ohledem na jejich zobrazení **prvotní**,
- jsou považovány za **externí** náklady,
- z pohledu možnosti podrobnějšího rozčlenění v podnikatelském subjektu jsou **jednoduché** (tyto náklady nelze dále členit na jednodušší složky). (Král, 2018)

## **B) Účelové členění nákladů**

Manažerské účetnictví je spíše orientované na analýzu nákladů dle účelu, k němuž byly náklady vynaloženy. Účelové členění nákladů tedy sleduje náklady dle účelu jejich vynaložení. Například je důležité, zda byl určitý osobní náklad přímo vynaložen na výrobu určitého produktu, anebo zda byl vynaložen na administrativu. Z tohoto důvodu je možné náklady členit na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení. (Popesko, 2016)

**Technologické náklady** jsou takové náklady, které jsou vyvolány technologií transformačního procesu nebo s ní určitým způsobem účelově souvisí. Příkladem může být spotřeba dřeva na výrobu konkrétního kusu nábytku. (Popesko, 2016)

**Náklady na obsluhu a řízení** jsou takové náklady, které slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Příkladem mohou být náklady na informační technologie, mzdy účetních či náklady na provoz závodní jídelny. Jedná se především o náklady obslužných činností, jako je personalistika, ekonomika či informační technologie. (Popesko, 2016)

Výše uvedené členění se v praxi často nevyužívá. Hlavním důvodem je především jeho omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu. V praxi se velmi často využívá členění nákladů dle vztahu k jednici vytvářeného výkonu. Dle toho členíme náklady na:

- náklady jednicové,
- náklady režijní. (Popesko, 2016)

**Náklady jednicové** se považují za tu část technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem, ale také přímo s jednotkou vytvářeného výkonu, a tím může být například jeden výrobek. Příkladem jednicových nákladů mohou být náklady na jednicový materiál či mzdové náklady výrobních dělníků. (Popesko, 2016)

**Náklady režijní** obsahují náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, které přímo nesouvisí s jednotkou výkonu, ale také s technologickým procesem jako celku. Režijní náklady jsou takové, které nelze jednoduchým způsobem vztáhnout k jednotce výkonu. Příkladem režijních nákladů mohou být odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů, mzdy účetních, náklady na výpočetní techniku či náklady na informační systém v podniku. (Popesko, 2016)

V souvislosti s tímto druhem klasifikace nákladů se v některých případech používá i tzv. **členění nákladů po linii útvarů**. Cílem je členit náklady dle odpovědnostních útvarů, v jejichž rámci vznikly. (Popesko, 2016)

### **C) Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů se využívá v kalkulačním účetnictví. Je v podstatě zvláštním typem účelového členění nákladů. Náklady dle tohoto členění lze rozdělit do dvou následujících kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. (Popesko, 2016)

**Přímé náklady** bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Přímé náklady jsou takové, které je možné specificky a exkluzivně vztáhnout k určitému nákladovému objektu, například výrobku. Příkladem přímých nákladů mohou být náklady na jednicový materiál, mzdy dělníků, odpisy jednoúčelového stroje či náklady na přípravu manuálu k produktu. (Popesko, 2016)

**Nepřímé náklady** se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují podnikatelské procesy daného podniku v širších souvislostech. Nepřímé náklady jsou takové, které není možné specificky a exkluzivně vztáhnout k určité aktivitě, a to zejména z těchto důvodů:

- exkluzivní vazby mezi nákladem a objektem neexistují a jedná se tedy o režijní náklad,
- exkluzivní vazbu není možné v rámci účetní evidence nákladů identifikovat. (Popesko, 2016)

Příkladem nepřímých nákladů mohou být odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy účetních, náklady na výpočetní techniku či náklady na informační systém v podniku. (Popesko, 2016)

Jako zásadní rozdíl mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladům lze považovat to, že zatímco u účelového členění je možné náklad vztahovat k jednici výkonu, u kalkulačního členění je možné náklad vztahovat vůči druhu výkonu, tedy k více jednicím. (Popesko, 2016)

#### **D) Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů**

Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů je považováno za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Tato klasifikace nákladů bývá považována za specifický nástroj manažerského účetnictví, protože má za cíl členění ve vztahu k výkonům, které je zaměřeno na analýzu chování nákladů za předpokladu různých možností objemů budoucích výkonů. Jedním ze základních nástrojů pro vytváření manažerských rozhodnutí je poznání toho, jak budou jednotlivé náklady reagovat na změnu v objemu výkonů. (Popesko, 2016)

**Objem výkonů** je možné v praxi měřit celou řadou ukazatelů, jako je například počet prodaných nebo vyrobených kusů, ujetých kilometrů či odpracovaných hodin. (Popesko, 2016)

V rámci toho členění nákladů rozlišujeme následující kategorie nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady. (Popesko, 2016)

## Variabilní náklady

**Variabilní náklady** jsou takové náklady, jejichž výše se při změnách objemu výkonů změní. Nejvýznamnější částí těchto nákladů jsou tzv. **proporcionální náklady**. Výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s objemem produkce. Mají tedy lineární charakter, zatímco jednotkové variabilní náklady mají charakter konstantní. Za příklad proporcionálních variabilních nákladů můžeme považovat úkolovou mzdu dělníků, spotřebu přímého materiálu či energii spotřebovanou k provozu strojů. (Popesko, 2016)

V některých situacích může nastat takový stav, kdy náklady rostou rychleji nebo pomaleji než objem produkce. V situaci, kdy náklady rostou rychleji než objem produkce, můžeme mluvit o tzv. **nadproporcionálních variabilních nákladech**. To může nastat v případě mzdových nákladů výrobních dělníků, kde je zaměstnavatel nucen při růstu objemu vyráběné produkce zavádět noční a víkendové pracovní směny, a kdy tedy budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při standardních denních směnách. (Popesko, 2016)

Naopak v případech, kdy náklady rostou pomaleji než objem vyráběné produkce, se jedná o tzv. **podproporcionální variabilní náklady**. Příkladem mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy v případě růstu objemu výkonů a s tím související nákup většího množství materiálu může dodavatel nabídnout množstevní slevy. (Popesko, 2016)

## Fixní náklady

**Fixní náklady** jsou takové, které jsou neměnné při různých objemech výkonů v podniku v průběhu určitého časového období. Za příklad fixních nákladů je možné považovat odpisy budov, leasing automobilů či mzdy manažerů podniku. (Popesko, 2016)

Zpravidla se jedná o tzv. **kapacitní náklady**, které jsou vyvolané potřebou zajistit dostatečné podmínky k zabezpečení efektivního průběhu podnikatelského procesu. (Král, 2018)

Je možné rozlišovat dvě skupiny fixních nákladů dle jejich ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity. První skupina je charakteristická tím, že se náklady musejí vynaložit ještě před spuštěním podnikatelského procesu, kdy je nutné například pořídit novou budovu, strojní zařízení, informační systém či uskutečnit jiné investiční rozhodnutí. Důležitou vlastností těchto tzv. **umrtvených (utopených) fixních nákladů** je to, že jejich celkovou hodnotu již nelze žádným způsobem v průběhu podnikatelského

procesu ovlivnit. Jedinou možností, jak snížit jejich hodnotu, je opačně působící investiční rozhodnutí například formou prodeje strojního zařízení. Příkladem mohou být odpisy fixních aktiv. (Král, 2018)

Druhá skupina fixních nákladů je charakteristická tím, že také vzniká v důsledku zabezpečení kapacitních podmínek podnikatelského procesu, jen nejsou dané náklady spojeny s investičním rozhodnutím, ale s použitím již vytvořené kapacity. Tyto náklady je možné omezit při snížení kapacity. Jako příklad těchto tzv. **vyhnutelných fixních nákladů** je možné považovat časové osobní náklady mistrů či náklady na vytápění hal. Vyhnutelné náklady jsou charakteristické tím, že jsou časově těsněji propojeny s výdaji, které jsou nutné na jejich úhradu. (Král, 2018)

### **Smíšené náklady**

V některých případech lze jen velmi obtížně rozdělit náklady na čistě fixní či variabilní. V praxi se velmi často stává, že velká část nákladů v podniku vykazuje smíšený charakter a zahrnuje jak variabilní, tak fixní složku nákladů. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, kde část nákladů má fixní charakter, protože se jedná o spotřebu energie osvětlení haly, vytápění nebo provoz výpočetní techniky. Část spotřeby související se spotřebou energie na provoz výrobní linky bude mít proporcionální charakter při zachování plynulosti výroby. Náklady, které zahrnují jak variabilní, tak fixní složku, nazýváme **semi-variabilní náklady**. (Popesko, 2016)

Dále existují tzv. **semi-fixní náklady**, které mají nestandardní chování ve vztahu k objemu výkonů. Někdy jsou také označovány jako skokově fixní náklady. Tyto náklady mají do určitého rozsahu činností fixní charakter, nicméně po získání určitého objemu vyráběné produkce skokově vzrostou. Příkladem mohou být náklady na pronájem skladových ploch, odpisy strojů či nájem vozidel. (Popesko, 2016)

### **2.1.3 Účetnictví nákladových středisek**

Přiřazení jednotlivých nákladů k nákladovým střediskům se týká pouze nepřímých nákladů, protože přímé náklady je možné přiřadit přímo jednotlivým produktům nebo službám. Pro evidenci nákladů dle nákladových středisek je nejprve nutné zvážit kritéria tvorby

nákladových středisek a následně stanovit druhy nákladových středisek a nákladových plánů. Tyto organizační předpoklady jsou potřebné k tomu, aby mohlo dojít v rámci účetnictví nákladových středisek k provedení rozdělení nákladových druhů na nákladová střediska a jejich zúčtování na kalkulační jednice. (Lang, 2005)

### **A) Tvorba nákladových středisek**

Nákladová střediska jsou taková místa v podniku, kde vznikají náklady za vytvoření určitých podnikových výkonů. Stanovení nákladů k určité podnikové funkci a organizační jednotce tvoří spojení mezi vzniklými náklady v daných střediscích a odděleních a příspěvcích těchto funkčních orgánů k vytvoření podnikových výkonů. Pro vytvoření a stanovení nákladových středisek jsou významná funkční, prostorová, organizační a účetní kritéria. (Lang, 2005)

### **B) Druhy nákladových středisek**

Dle struktury výrobního procesu v podniku se vytvořilo složení nákladových středisek. Jedná se o tato nákladová střediska:

- **hlavní** – výrobní proces probíhá především v těchto střediscích, a tím jsou materiálové oblasti, hospodářství, výroba, správa a odbyt. Tyto činnosti se považují za hlavní nákladová střediska, protože v rámci nich se konají veškeré činnosti. Představují tedy celkový proces vytvoření a zhodnocení podnikových činností, a to od pořízení materiálu přes výrobu, správu až po odbyt.
- **pomocná** – plní funkci štábu nebo linie pomocných služeb k realizaci výrobního procesu, aniž by se na něm přímo podílely. Mezi pomocná nákladová střediska patří například výrobní plánování a řízení výroby, konstrukce, technické vedení podniku, stanovení úprav strojů či vnitropodniková doprava.
- **všeobecná** – vykonávají služby, které jsou potřebné pro všechna nákladová střediska. Vytvořené náklady jsou nejprve spojeny do jednoho či více všeobecných nákladových středisek a následně jsou rozděleny dle příčiny na hlavní a pomocná střediska pomocí kódových čísel. Tím může být například vlastní centrála energie, vlastní vozový park pro interní a externí dopravu osob a zboží, sociální zázemí či zajištění bezpečnosti. (Lang, 2005)

### **C) Postup kalkulace nákladů dle nákladových středisek**

Proces kalkulace nákladů dle nákladových středisek probíhá v následujících krocích:

- určení nákladů za dané účetní období,
- tvorba nákladových druhů,
- tvorba nákladových středisek,
- přidělení nákladových druhů na nákladová střediska,
- přepočtení nákladů nákladových středisek na kalkulační jednici,
- určení výsledku hospodaření a výsledku tržeb za dané účetní období. (Lang, 2005)

## 2.2 Výnosy

Výnosy lze definovat jako zvýšení ekonomického prospěchu během daného účetního období, a to jednak v podobě zvýšení aktiv, a jednak v podobě určitých případů snížení závazků. Výnosy jsou spojené:

- s přírůstkem peněz,
- s přírůstkem jiného či nepeněžního aktiva,
- se snížením či zánikem závazku (spíše výjimečně). (Landa, 2011)

### 2.2.1 Klasifikace výnosů

Kromě **externích** (odbytových) výnosů jako hodnotového ekvivalentu prodaných výkonů se v manažerském účetnictví také objevují výnosy **interní** (vnitropodnikové), které se vztahují k výkonům vyprodukovaným v určitých vnitropodnikových útvarech. (Hradecký, 2008)

Pro klasifikaci externích výnosů se jako podklad považuje členění syntetických účtů v 6. účtové třídě. Podle toho se výnosy člení do několika skupin:

- výnosy za vlastní výkony a zboží (lze je členit dle druhů výrobků, dle skupin odběratelů),
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby (změna stavu hotových výrobků, polotovarů a nedokončené produkce),
- aktivace majetku a zboží vlastní výroby, aktivace vnitropodnikových služeb spotřebovaných v podniku, aktivace hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku vyrobeného v podniku,
- jiné provozní výnosy (z prodeje dlouhodobého majetku v podniku),



- finanční výnosy (výnosové úroky, kapitálové výnosy z obchodu s cennými papíry),
- mimořádné výnosy. (Hradecký, 2008)

**Interní výnosy** jsou takové výnosy vnitropodnikových útvarů či středisek, které představují specifikum manažerského účetnictví. Je možné je sledovat:

- ve výrobních střediscích, kde jde hlavně o:
  - převod režie představující úhradu střediskových režijních nákladů do nákladů daných výkonů podniku, na jejichž výrobě se dané středisko účastnilo,
  - převod nákladů výrobních řídicích útvarů, které představují úhradu střediskových režijních nákladů, do nákladů výrobních středisek,
- ve správních střediscích, kde jde hlavně o:
  - převod správní režie týkající se ocenění vnitropodnikových výkonů, které spočívá v procesu řízení,
  - převod nákladů sankční povahy (interní penále),
  - převod k zaúčtování (účetně technické převody),
- v obslužných střediscích dodávající především vnitropodnikové výkony ostatním střediskům, kde jde hlavně o výkony:
  - dopravní,
  - údržbářské a opravářské,
  - energetické. (Hradecký, 2008)

**Interní výnosy** jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami, které jsou stanoveny pro každý druh vnitropodnikových výkonů. (Hradecký, 2008)

## 2.3 Zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví

Požadavky, které kladou manažeři na účetní systém, se mohou lišit od požadavků, které mají externí uživatelé finančního a daňového účetnictví.

### 2.3.1 Volba primární orientace manažerského účetnictví

Volba počáteční orientace nákladového účetnictví patří mezi originální rozhodovací úlohy každého podnikatelského subjektu. Možný způsob řešení mohou ovlivnit následující faktory:

- složitost podnikatelského procesu,
- rozsah pomocných a obslužných činností,
- opakovanost výroby,
- délka výrobního (provozního) cyklu,
- proporce přímých, respektive nepřímých nákladů. (Král, 2018)

V případě, že přímé materiálové náklady tvoří z velké části náklady prodávaného sortimentu a kolísají pořizovací ceny materiálu, bude účetnictví orientováno spíše výkonově. Tento druh účetnictví má rovněž velký význam v individuálních kusových výroбах s dlouhým výrobním cyklem, kde je velmi obtížné předběžně stanovit nákladovost úkolu a kde výsledná kalkulace tvoří aktivní nástroj jak při komunikaci se zákazníkem, tak při úvahách o alternativním nákladovém řešení dané zakázky. (Král, 2018)

Oproti tomu v hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem je kladen důraz na předběžné stanovení nákladového úkolu a také na preventivní kontrolu s cílem zjišťování odchylek na místech, kde probíhají základní výrobní operace. V těchto podmínkách se bude nejspíše význam výsledné kalkulace snižovat a naopak se bude zvyšovat úloha odpovědnostního řízení jednotlivých odpovědnostních středisek, které jsou vrcholově koordinovány. (Král, 2018)

Ani ze závěrečného rozhodování o počáteční orientaci nákladového účetnictví však nevyplývá, že je podnikatelský subjekt koncipován pouze jediným směrem. V současné době se v praxi setkáváme pouze s účetními systémy, které v různých oblastech záměrně kombinují prvky výkonového a odpovědnostního přístupu. (Král, 2018)

### 2.3.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Požadavky vnějších uživatelů finančního účetnictví a potřeby managementu podnikatelského subjektu, které jsou zajišťovány informacemi manažerského účetnictví, je možné zabezpečit dvěma „krajními“ metodickými cestami a jejich kombinací:

- **jednookruhová organizace** – zajišťuje potřeby obou výše uvedených skupin uživatelů účetnictví prostřednictvím různorodě členěné analytické evidence nákladů, výnosů, aktiv, závazků a vlastního kapitálu,
- **dvouokruhová organizace** – požadavky obou výše uvedených skupin uživatelů účetnictví se zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu. (Král, 2018)

#### A) Dvouokruhová organizace účetnictví

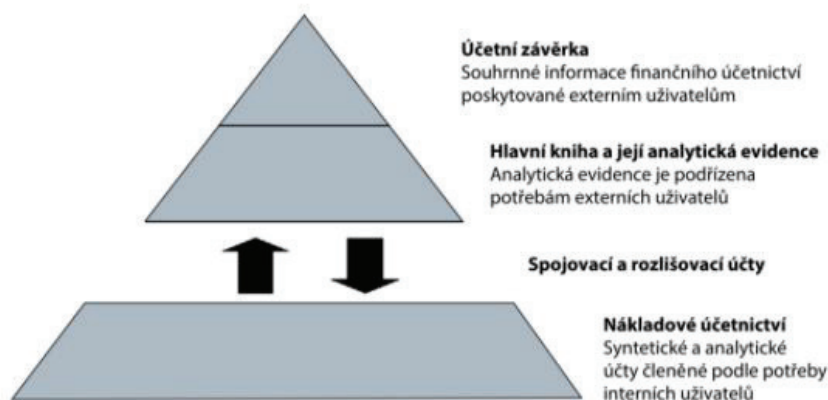
V praxi se za uživatelsky výhodnější zpravidla považuje řešení, které vychází z dvouokruhové organizace. Jde o zcela odlišné okruhy, za které často odpovídají i různé skupiny odborníků. Oddělenost obou okruhů posiluje i to, že subsystém účetních informací sloužící pro řízení podniku z postavení managementu podnikatelského subjektu je brán jako důvěrný a jeho informace nejsou předmětem zveřejnění. (Král, 2018)

Obvykle méně vymezené řešení, které je uplatňováno v zemích kontinentální Evropy, je zejména ovlivněno třemi skutečnostmi:

- základním stanoviskem pro sledování a vykazování nákladů ve finančním účetnictví je obvykle jejich druhové členění,
- formálně metodická stránka účetnictví je předmětem přísnější regulace,
- informační subsystém manažerského účetnictví je navrhován nejen ve spojení k potřebám manažerského řízení, ale také jako průkazný podklad pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů ve finančním účetnictví. (Král, 2018)

Přes všechny tyto tendence, které posilují kompatibilní přístup k informacím manažerského a finančního účetnictví, jsou oba okruhy navrhovány obvykle jako uživatelsky odlišné. Ze schématu na obrázku č. 2 je ale zřejmé, že mezi nimi existují silnější vazby, které jsou realizované:

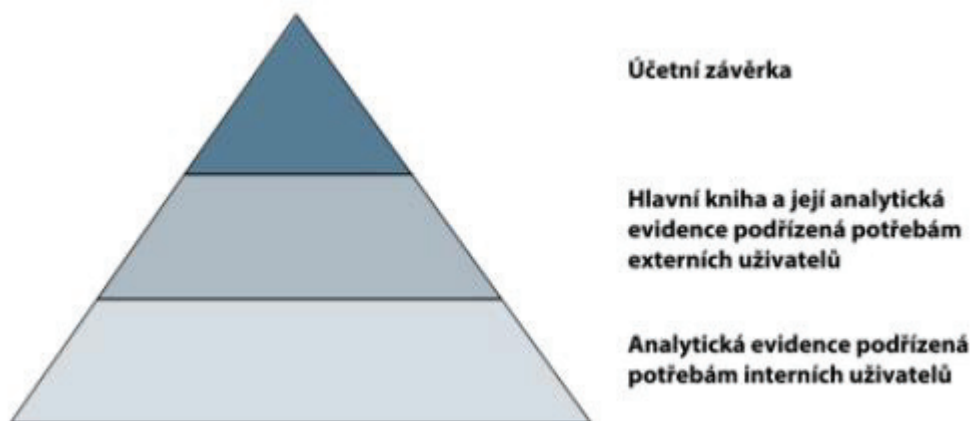
- **spojovacími (rozlišovacími) účty**, které vyjadřují pohyby informací mezi oběma okruhy,
- **zvláštními účty rozdílů** mezi způsobem zobrazení jevů z obou hledisek. (Král, 2018)



Obr. 2: Schematické zobrazení dvouokruhové organizace  
Zdroj: KRÁL, Bohumil, Manažerské účetnictví, s. 119.

## B) Jednookruhová organizace účetnictví

Jednookruhová organizace je druhou základní alternativou formální organizace účetnictví. Snaží se o zajištění požadavků uživatelů finančního a nákladového účetnictví v jednom okruhu analytických účtů, které mohou rozdílným seskupením poskytnout rozdílné výstupy v závislosti na úlohách, které řeší obě skupiny uživatelů. (Král, 2018)



Obr. 3: Schematické zobrazení jednookruhové organizace  
Zdroj: KRÁL, Bohumil, Manažerské účetnictví, s. 123.

Ze schématu na obrázku č. 3 je zřejmé, že tento druh organizace vyhovuje zejména podmínkám, kdy se informační potřeby obou uživatelů účetnictví neliší jak v obsahovém

vymezení, tak ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, jen pouze ve stupni podrobnosti při jejich zobrazení. Je tedy také zpracovatelsky výhodnější, neboť nevyžaduje vstupní údaje vyjadřovat dvojným způsobem. (Král, 2018)

Z pohledu možné rozdílnosti obsahu, jejímž důsledkem je duální přístup k vyjádření aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a zisku, má však aplikace jednookruhové organizace omezení v tom, že obě skupiny informací je možné jen obtížně uživatelsky oddělit. Systém oceňovacích rozdílů, na kterém je vybudován způsob vícenásobného ocenění v jednookruhové organizaci, vyžaduje, aby se tyto rozdíly vztahovaly k jednomu základnímu účelu aktiv, respektive pasiv. To může způsobit problémy v rámci rozhodování uvnitř podnikatelského podniku, a to přesně rozhodnout o tom, který účet oceňovacích rozdílů zveřejnit pro externí uživatele a který naopak skrýt pro výhradní potřebu podnikového vedení. Ve dvouokruhové organizaci tyto problémy nemůžou nastat z důvodu odlišného zobrazení informací v oddělených účetních okruzích. (Král, 2018)

### **C) Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace**

Pro současnou praxi je charakteristické to, že existuje snaha účelně kombinovat jednookruhovou a dvouokruhovou organizaci. Tento způsob může nejlépe odrazit výše uvedený vztah mezi obsahovou uživatelskou odlišností a potřebou zpracovatelsky sjednotit sběr prvotních účetních údajů. (Král, 2018)

Zobecnění předností a nedostatků obou druhů organizací lze využít pro doporučení, jak oba přístupy kombinovat:

- V případě, že se při analýze požadavků interních a externích uživatelů zjistí, že jsou rozdílné, že není možné zajistit bezzbytkový rozklad syntetických účtů na analytické a že oba přístupy vycházejí z rozdílného vymezení nebo ocenění aktiv a pasiv, je účelnější pro lepší zobrazení reality zřídit dva okruhy účtů.
- V případě, že se při analýze požadavků interních a externích uživatelů zjistí, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu lze zajistit pouze součtem podrobnějších informací nákladového účetnictví, bude výhodnější informační vztah obou systémů organizovat formou analytické evidence. (Král, 2018)

## 3 Nástroje manažerského účetnictví

Mezi základní nástroje manažerského účetnictví je možné zařadit především kalkulace, následně také vnitropodnikové ceny.

### 3.1 Kalkulace

Kalkulací se rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, a to může být například výrobek, práce nebo služba. Za nejčastěji využívanou formu kalkulací se považuje přiřazení nákladů externím výkonům, to znamená výkonům, které se prodávají na trhu externím zákazníkům. Pro potřeby řízení podnikatelského subjektu se považuje za důležité také přiřazení nákladů na interní výkony prováděné mezi jednotlivými útvary v podniku. (Fibírová, 2015)

Kalkulace předkládaná managementu by měla být především srozumitelná, přehledná a relativně stručná. V případě požadavku managementu je možné poskytnout podrobnější informace. (Fibírová, 2015)

#### 3.1.1 Úkoly kalkulace

Kalkulace mají stěžejní význam pro řízení vývoje nákladů výkonů a tím také i pro řízení podnikatelského subjektu. Kalkulace se prolíná celým procesem řízení podniku. Mezi základní funkce kalkulace patří:

- představuje zásadní informační podklad pro řízení nákladů výkonů v rámci podniku,
- slouží jako podklad v rámci plánování a kontroly v operativním řízení, zejména pak při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené produkce či při kontrole jednicových nákladů výkonů,
- patří mezi významné podklady sloužící pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů,
- patří mezi výchozí základnu sloužící pro rozhodování ohledně cenové politiky,
- patří mezi podklad sloužící pro stanovení vnitropodnikových cen. (Hradecký, 2008)

### 3.1.2 Forma kalkulace

Kalkulace, která vyjadřuje náklady na výkon, se dá reprezentovat prostřednictvím **kalkulačního vzorce**. Ten se skládá z jednotlivých kalkulačních položek, které jsou seříděné v určitém sledu za sebou a které obsahují peněžní částky vztahující se k určitému výkonu. Posloupnost jednotlivých položek kalkulačního vzorce využívá kalkulační členění nákladů, které se skládá z jednicových a režijních nákladů. (Hradecký, 2008)

Na kalkulace se postupem času kladly stále nové požadavky, a to mělo samozřejmě vliv i na kalkulační vzorec. Pro zjednodušení se používá tzv. **typový kalkulační vzorec**, který se dodnes používá jako výchozí základna pro tvorbu kalkulačních vzorců pro různé organizační či technologické podmínky. Typový kalkulační vzorec je zobrazen na obrázku č. 4. (Hradecký, 2008)

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

*Obr. 4: Typový kalkulační vzorec*

Zdroj: HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, Manažerské účetnictví., s. 178.

Je možné říci, že typový kalkulační vzorec zobrazený na obrázku č. 4 je minimalistickou podobou kalkulačního vzorce. (Hradecký, 2008)

### 3.1.3 Metody kalkulace nákladů

Metoda kalkulace nákladů představuje způsob zjištění nákladů na konkrétní výkon a obecně závisí na:

- stanovení předmětu kalkulace,
- struktury nákladových položek, kde se zjišťují náklady na kalkulační jednici,

- způsobu přiřazení nákladů předmětu kalkulace. (Fibírová, 2007)

### **Vymezení předmětu kalkulace**

Předmětem kalkulace mohou obecně být všechny druhy dílčích (interních) i finálních (externích) výkonů, které vytváří podnikatelský subjekt. Tato zásada může být modifikována s ohledem na složitost podnikatelského procesu, na rozsah sortimentu či na význam a využitelnost kalkulací. (Fibírová, 2007)

### **Kalkulační jednice a kalkulované množství**

Jak uvádí Fibírová (2007, s. 118), „*Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí a měrnou jednotkou.*“ Následně ve vztahu ke kalkulační jednici se stanovují náklady, případně další hodnotové veličiny. (Fibírová, 2007)

Dále Fibírová uvádí (2007, s. 119), „*Kalkulované množství představuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny, respektive zjištěny v účetnictví celkové náklady.*“ Tím se rozumí náklady, které mají být nebo byly v daném období použity v souvislosti s vyrobením předem určeného množství kalkulačních jednic. (Fibírová, 2007)

### **Struktura nákladů v kalkulaci**

Nákladová struktura položek je vyjádřena v každém podniku individuálně pomocí kalkulačního vzorce. Jako konkrétní způsob přiřazování nákladů se nejčastěji vychází z tzv. **kalkulace plných nákladů**. Jedná se o kalkulaci, která přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které byly v podniku použity při jeho vytvoření a s odlišením toho, zda jde o náklady přímé či nepřímé. Základní struktura kalkulačního vzorce pro kalkulaci plných nákladů je:

- přímé jednicové náklady,
- přímé režijní náklady,
- nepřímé režijní náklady. (Fibírová, 2007)



### 3.1.4 Metody přiřazování nákladů

**Přímé náklady** lze přiřadit kalkulační jednotci již v okamžiku jejich vynaložení, a to pomocí dělení celkových přímých nákladů kalkulovaným množstvím. Přímými náklady jsou pokaždé náklady jednicové. **Skutečné jednicové náklady** je možné zjistit v účetnictví na samostatných účtech. Dále jsou přímými náklady také režijní náklady výkonu, které byly použity na zajištění druhu výkonu. Příkladem může být průměrná výše odpisů jednoúčelových zařízení či odpisů nehmotných aktiv (design, projekt). (Fibírová, 2007)

**Nepřímé náklady** jsou používány v souvislosti s tvorbou širšího sortimentu výkonů a jde o **společné náklady** související se zajištěním konkrétní skupiny výkonů. Příkladem mohou být odpisy společného technologického vybavení, spotřeba režijního materiálu či mzdy řídicích a administrativních pracovníků. Následně po přiřazení nepřímých nákladů je možné využít některou z následujících metod:

- **kalkulace dělením:**
  - prostá,
    - s poměrovými (ekvivalenčními) čísly,
- **kalkulace přiřázková:**
  - sumační,
  - diferencovaná. (Fibírová, 2007)

### 3.1.5 Kalkulační systém

Jak uvádí Hradecký (2008, s. 182), „*Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi.*“ Je to hlavní nástroj řízení nákladů na výkony, který musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Kalkulační systém může obsahovat různé druhy kalkulací. Počet druhů kalkulací, které podnik sestavuje a zahrnuje do kalkulačního systému, závisí na:

- velikosti podniku,
- druhu podniku,
- nárocích, které se vztahují na vypovídací schopnost kalkulací,
- potřebě využití kalkulací v různých časových obdobích. (Hradecký, 2008)

Kalkulační systém je možné formulovat jako soubor následujících kalkulací:

- **předběžné**, které se sestavují před vlastním výrobním či jiným procesem, jsou:
  - propočtové,
  - operativní,
  - plánové,
- **výsledné**, které se sestavují po dohotovení výkonu. (Hradecký, 2008)

### **Propočtová kalkulace**

Propočtová kalkulace se sestavuje u nových výrobků v době, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a není tedy k dispozici žádná podrobná ani technologická dokumentace. Podkladem pro sestavení tohoto druhu kalkulace mohou být výsledné kalkulace, ceny, technické parametry, náčrtky či hmotnost stejných nebo podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace závisí na dostupnosti a spolehlivosti podkladové dokumentace. (Hradecký, 2008)

V kusové a malosériové výrobě, kde je každý výrobek nový či inovovaný, se tato kalkulace sestavuje pro každý výrobek zvlášť. (Hradecký, 2008)

### **Operativní kalkulace**

Podkladem pro sestavení operativní kalkulace jsou podrobné normy či standardy pro spotřebu materiálu a času, které jsou platné k datu sestavení této kalkulace. Slouží jako úkol pro výrobní útvary, proto je také nazývána běžná či výrobní. V operativní kalkulaci se výše režijních položek stanoví dle přírážek či sazeb režijních nákladů, které jsou vypočteny z příslušných rozpočtů střediskových režijních nákladů platných v době zahájení výroby daného výrobku. (Hradecký, 2008)

Konstrukční a technologická dokumentace, která obsahuje normy spotřeby materiálu a času, se časem mění vlivem konstrukčních změn, proto po každé takové změně se platná operativní kalkulace mění na novou. Tato kalkulace tedy ukazuje platnou výši běžných, operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů v kterémkoliv okamžiku. Je možné říci, že operativní kalkulace se považuje za nejpřesnější sestavovanou kalkulaci, která je k dispozici. Dále se svým charakterem považuje za okamžitou kalkulaci. (Hradecký, 2008)

## **Plánová kalkulace**

Tento druh kalkulace se sestavuje na předem určené rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být na výrobu výkonů dosaženo v průběhu určitého rozpočtového období. Plánová kalkulace se používá v případě výkonů, u kterých se výroba opakuje v průběhu delšího období, a to především v hromadné a velkosériové výrobě. (Fibírová, 2007)

Plánová kalkulace se obvykle sestavuje již v době, kdy jsou k dispozici spotřební a výkonové normy, tedy po technické a konstrukční přípravě dané výroby. Při tvorbě tohoto druhu kalkulace se vychází již z existujících podmínek, které jsou dány konstrukčními vlastnostmi a technologickými postupy daného výkonu. Dále je nutné zohlednit všechny možné uvažované změny, které mohou ovlivnit výši nákladů a vzniknou v době, na kterou se plánová kalkulace sestavuje. (Fibírová, 2007)

Existují dvě formy plánové kalkulace, a těmi jsou:

- **plánová kalkulace dílčího období** – vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech v souvislosti na předpokládané změny,
- **plánová kalkulace celého rozpočtového období** – sestavuje se jako vážený průměr jednotlivých úrovní, které jsou stanoveny na základě předem stanovených nákladů a které reagují na plánované změny. (Fibírová, 2007)

## **Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace představuje završení celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po ukončení veškerých výkonů a funguje jako kontrolní nástroj pro všechny druhy předběžných kalkulací daného výkonu. (Hradecký, 2008)

Vypovídací schopnost výsledné kalkulace je však poněkud omezená, protože náklady v každé kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, takže zjistit důvody překročení či úspor nákladů by bylo možné pouze následnou analýzou kompletních účetních dokladů, které byly zúčtovány v dané kalkulační položce. Tento druh kalkulací je možné využít především pro srovnání s určitým druhem předběžné kalkulace, dále také jako jeden z podkladů pro řízení cen, při tvorbě časových řad pro možnost porovnání dlouhodobého

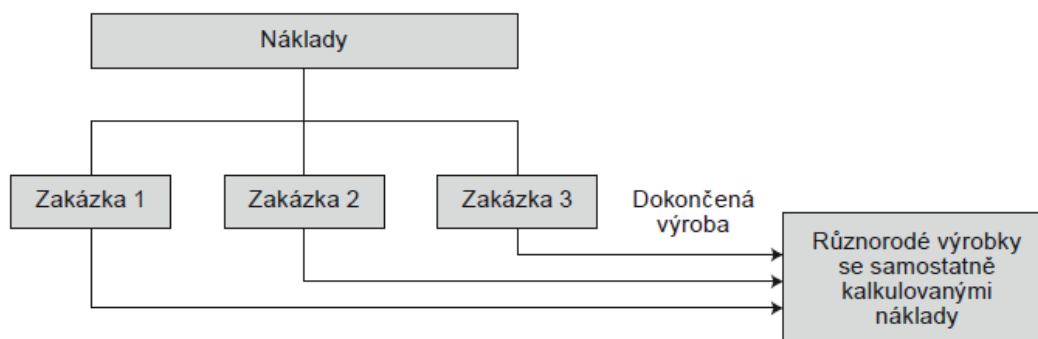
trendu ve vývoji vlastních nákladů či jako podklad pro tvorbu kalkulací podobných výkonů. (Hradecký, 2008)

## 3.2 Kalkulace nákladů v zakázkové výrobě

Kalkulace v zakázkové výrobě je možné využít v případě, kdy se v určitém časovém období vyrábí velké množství různorodých produktů. Jednotlivé výrobky jsou vyráběny dle objednávek od zákazníků a požadavky všech zákazníků se navzájem liší. Nejedná se tedy o souvislý proces výroby stejnorodých produktů, a proto je nutné vytvářet individuální kalkulace pro každý typ vyráběného produktu. (Popesko, 2016)

### 3.2.1 Základní charakteristiky kalkulací v zakázkové výrobě

Jak je možné vidět na obrázku č. 5, kalkulace v zakázkové výrobě funguje tak, že náklady jsou nejprve přiděleny k určité zakázce a v dalším kroku jsou tyto náklady vyděleny počtem jednotek uvnitř každé zakázky. (Popesko, 2016)



Obr. 5: Kalkulace v zakázkové výrobě

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 96.

Tento druh kalkulace je také značně využíván v sektoru služeb, jako například ve zdravotnictví, v právních službách, u účetních firem, reklamních agentur či filmové produkce. V případě tohoto druhu kalkulace se jednotlivé výrobky kalkulují samostatně. (Popesko, 2016)

## **Kalkulace přímých materiálových nákladů**

**Výrobní příkaz** je vydán v momentě, kdy je se zákazníkem domluveno množství, cena a termín dodání jeho objednané zakázky. Následně je výrobním úsekem vystaven **materiálový list**, kde je přesně vymezen druh a množství materiálu, které je nutné vydat ze skladu, a také definuje jednotlivé zakázky, kterým bude přiřazen daný materiál. Materiálový list je potřebný především ke kontrole toku materiálu ze skladu do výroby a také k zobrazení materiálu v účetnictví společnosti. (Popesko, 2016)

Následně po vystavení výrobního příkazu dojde k sestavení tzv. **zakázkového listu** ekonomickým úsekem. Zakázkový list představuje výkaz, který je vytvořen pro danou konkrétní zakázku, kde jsou evidovány materiál, práce a podniková reжіe, které jsou přiřazeny ke konkrétní zakázce. Po přiřazení přímých materiálových nákladů jsou zakázce přiřazeny ekonomickým úsekem mzdové náklady. (Popesko, 2016)

## **Kalkulace přímých mzdových nákladů**

Přímá práce je složena ze mzdových sazeb, které jsou přiřazeny k jednotlivým úkonům. Část mzdových nákladů, které není možné přiřadit k jednotlivým zakázkám, jsou poté v rámci kalkulací považovány za součást reжіe, tzv. nepřímé mzdové náklady. (Popesko, 2016)

Ve výrobě jsou používány **časové výkazy**, kde se zaznamenává čas strávený na jednotlivých úkonech zakázky. Následně po dokončení konkrétní zakázky se shromažďují časové výkazy a ekonomický úsek vytvoří kalkulace mzdových nákladů pro každý jednotlivý úkon dle časového výkazu a informace o přímých mzdových nákladech vloží do zakázkového listu. (Popesko, 2016)

V řadě společností se v současné době místo ručně vyplňovaných časových výkazů často používají elektronické systémy evidence. Data se následně zpracují v informačním systému a po dokončení činností na konkrétní zakázce se v systému automaticky zpracuje časový výkaz. Tímto je možné zvýšit rychlost a přesnost stanovení nákladů na danou zakázku a také eliminovat velký objem mechanické práce. (Popesko, 2016)

## Přirazení režijních nákladů výroby

Mezi celkové náklady na výrobu patří jak náklady na přímý materiál a přímé mzdy, ale také režijní náklady výroby (výrobní režie). Přiradit režijní náklady ke konkrétní zakázce může být problematické, a to především z těchto důvodů:

- režijní náklady patří mezi nepřímé náklady – je nemožné či velmi obtížné tyto náklady přiřadit konkrétní zakázce,
- režijní náklady představují rozmanité položky nákladů,
- celková hodnota výrobní režie má sklon zůstat konstantní v jednotlivých časových obdobích, bez ohledu na celkový objem prováděných výkonů. (Popesko, 2016)

V tomto případě je pro přiřazení režijních nákladů na jednotlivé zakázky především využívána rozvrhová základna a alokační postupy, a to pomocí **předkalkulované režijní přírážky** nebo **sazby**. Předkalkulovaná režijní přírážka je stanovena jako podíl celkových předpokládaných režijních nákladů a celkové hodnoty rozvrhové základny. (Popesko, 2016)

Před začátkem období, kterého se kalkulace týká, je stanovena předkalkulovaná režijní přírážka. Nejprve dojde k odhadu objemu rozvrhové základny. Následně se stanoví odhad celkových nákladů společnosti za daný objem výstupu. Posledním krokem je výpočet předem stanovené režijní přírážky. Režijní náklady, které jsou takto přiřazeny konkrétní zakázce, obvykle neodpovídají objemu skutečných režijních nákladů. K dané zakázce nejsou skutečné režijní náklady přiřazeny, protože kdyby to bylo možné, jednalo by se o přímé náklady, nikoli o nepřímé. Režie, která byla přiřazena zakázce, představuje pouze podíl na celkové očekávané režii v daném období. (Popesko, 2016)

## Výpočet nákladů na jednotku produktu

Poté, co se objem režie zaeviduje do zakázkového listu, je zakázkový list téměř dokončen. Zbývají pouze dva závěrečné kroky. Prvním je realizace součtů celkových přímých materiálových, mzdových a režijních nákladů, dále také jejich převedení do části zakázkového listu, která obsahuje shrnutí a výpočet celkových nákladů na konkrétní zakázku. (Popesko, 2016)

V případě druhého kroku je nutné vypočtené celkové náklady na zakázku vydělit počtem jednotlivých položek v zakázce, a tím zjistit náklady na jednotku produktu v zakázce. Jedná

se pouze o průměrné náklady na jednotku vyráběné produkce, tzv. že stejných nákladů na jednotku nemusí být dosaženo při výrobě další jednotky. (Popesko, 2016)

### 3.2.2 Přírážková kalkulace

Za nejpoužívanější metodou kalkulace v zakázkové výrobě je možné považovat tzv. **přírážkovou kalkulaci**, někdy nazývaná též jako zakázková kalkulace. Za hlavní výhody lze považovat širokou využitelnost ve výrobě heterogenních produktů a také značnou jednoduchost. (Popesko, 2016)

Pomocí přírážkové kalkulace je možné stanovit výši nepřímých nákladů, které odpovídají určitému výkonu dle rozvrhové základny a prostřednictvím ní vyjádřené režijní přírážky či sazby. V případě přírážkové kalkulace jsou objektu alokace nepřímé náklady připočítávány úměrně k velikosti stanovené rozvrhové základny. Pokud se týká rozdělení nepřímých nákladů, je nejprve nutné zvolit tzv. rozvrhovou základnu, podle které se alokace bude provádět. Je nutné nalézt veličinu či měřítko a pomocí toho co nejpřesněji stanovit podíl nepřímých nákladů, jejichž spotřebu daný výkon vyvolal. Mezi nejhojněji používané rozvrhové základny je možné zařadit objem přímých mezd, objem přímého materiálu, počet strojhodin či objem přímých nákladů. Při volbě veličiny pro rozvrhovou základnu se používá taková, kde jsou hodnoty ve vztahu ke kalkulaci jednotlivých výkonů snadno zjistitelné. (Popesko, 2016)

#### Stanovení rozvrhové základny a výpočet režijní přírážky a sazby

Existují dvě možnosti při stanovení rozvrhové základny. První možností je rozvrhová základna v peněžních jednotkách a následný výpočet režijní přírážky v procentech dle vzorce (1), která udává, kolik procent objemu rozvrhové základny představují režijní náklady výkonu.

$$PP = \frac{NRN}{RZ} \quad (1)$$

kde PP je procento přírážky režijních nákladů,

NRN jsou nepřímé režijní náklady,

RZ je rozvrhová základna v Kč. (Popesko, 2016)

Druhou možností je rozvrhová základna v naturálních jednotkách, kde sazba režijní přírážky dle vzorce (2) je vyjádřena v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku rozvrhové základny.

$$RS = \frac{NRN}{RZ} \quad (2)$$

kde RS je sazba režijních nákladů,

NRN jsou nepřímé režijní náklady,

RZ je rozvrhová základna v naturálních jednotkách. (Popesko, 2016)

**Tab. 1: Peněžní a naturální rozvrhové základny**

Rozvrhová základna	RZ – příklad	Režijní přírážka/koefficient/sazba	Příklad
Peněžní	Objem přímých mezd (12,5 mil.)	v %/koefficientem	450 %/4,5
Naturální	Počet hodin přímé práce (20 000 h)	v Kč/h	380 Kč/h

Zdroj: POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení, s. 100.

Zobrazení jednotlivých druhů rozvrhových základen znázorňuje tabulka č. 1. Peněžní rozvrhová základna bývá v praxi jednodušeji kvantifikovatelná. Z účetnictví se zjistí hodnota nepřímých nákladů, která je dělena objemem rozvrhové základny. Takto vyjádřená režijní přírážka v procentech má nižší vypovídací schopnost než režijní přírážka, která je vyjádřena v peněžích a přepočtena na naturální jednotky. Dalším problémem může být riziko nesprávného přiřazení nepřímých nákladů, což může být z důvodu změny ceny rozvrhové základny. (Popesko, 2016)

Naturální rozvrhová základna je do jisté míry stálejší a přesnější. Dále má také lepší vypovídací schopnost, protože například hodnota 380 Kč/h je snáze interpretovatelná. Hodnota této rozvrhové základny je stálá bez ohledu na to, zda dojde ke změně ceny rozvrhové základny. (Popesko, 2016)



## Sumační a diferencovaná varianta přírážkové kalkulace

V případě přírážkové kalkulace se používají dvě varianty, a to sumační a diferencovaná kalkulace. Základním typem je **sumační přírážková kalkulace**, která představuje alokaci veškerých režijních nákladů v rámci jedné souhrnné podnikové režie. Je používána jednotná, univerzální rozvrhová základna pro přiřazení souhrnné režie. (Popesko, 2016)

Druhou variantou je **diferencovaná přírážková kalkulace**, která představuje rozdělení režijních, respektive nepřímých nákladů do několika skupin, pro které jsou stanovené různé rozvrhové základny. Rozdělení nákladů do skupin probíhá nejčastěji dle základních funkcí v podniku, a to následovně:

- **výrobní režie** – režijní náklady spojené s výrobním procesem,
- **správní režie** – režijní náklady spojené s infrastrukturou podniku a jeho správními útvary,
- **zásobovací režie** – režijní náklady spojené se zajištěním nákupu, příjmu a uskladnění materiálu a vstupní kontroly,
- **odbytová režie** – režijní náklady spojené s náklady na prodej, expedici či reklamu. (Popesko, 2016)

## 3.3 Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny patří mezi velmi využívaný nástroj nákladového účetnictví. Vnitropodniková cena je nástrojem odpovědnostního řízení a jeho hlavním cílem je koordinace vnitropodnikových vztahů, které vedou k optimálnímu dosažení celopodnikových cílů. (Král, 2018)

Postupem doby by vnitropodnikové ceny měly sloužit k:

- ocenění a měření výkonů daných středisek,
- stanovení odpovědnosti za náklady mezi středisky,
- měření hospodárnosti jednotlivých středisek,
- motivaci pracovníků jednotlivých středisek,
- stanovení přínosu středisek k hospodářskému výsledku podniku jako celku. (Hradecký, 2008)

### 3.3.1 Funkce vnitropodnikových cen

Mezi základní funkce, které by měly vnitropodnikové ceny plnit, patří:

- Motivace pracovníků odpovědnostních středisek k efektivním rozhodnutím a způsobům chování, které budou sloužit k lepším výkonům především pro podnik jako celek.
- Vnitropodnikové ceny by měly fungovat jako měřítko výkonnosti spolupracujících středisek.
- Odrážení úrovně pravomoci a odpovědnosti střediska ve vertikálních i horizontálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti. (Král, 2018)

### 3.3.2 Typy vnitropodnikových cen

Dle úrovně pravomoci a odpovědnosti daného střediska, dle charakteru, významu a četnosti svěřeni interního výkonu se vnitropodnikové ceny člení na:

- vnitropodnikové ceny dle nákladů:
  - na úrovni nákladů variabilních,
  - na úrovni plných nákladů dle středisek,
  - na úrovni plných nákladů dle středisek s připočtením ziskové přírážky,
- vnitropodnikové ceny dle tržní ceny,
- vnitropodnikové ceny dle dohody mezi středisky. (Fibírová, 2007)

#### **Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů**

Tento druh vnitropodnikové ceny se používá především u nákladových středisek, která neovlivňují využití kapacity a zabezpečují výkony pro ostatní střediska v předem stanovených termínech, objemech a struktuře. (Fibírová, 2007)

Dále je jejich snahou co nejvíce snížit celkový objem vynaložených zdrojů a docílit tak co nejvyšší hospodárnost prostřednictvím absolutní úspory nákladů. (Fibírová, 2007)

### **Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů**

Tento druh vnitropodnikové ceny se používá u nákladových středisek, která mají za úkol dosáhnout vyššího využití vlastní kapacity. (Fibírová, 2007)

Využití vnitropodnikové ceny na úrovni plných střediskových nákladů je vhodné použít v případě, že kapacity střediska určují celkovou kapacitu podniku či v případě, kdy je možné využít volnou kapacitu střediska prodejem jeho výkonů na externím trhu. (Fibírová, 2007)

### **Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky**

Snahou každého odpovědnostního střediska by mělo být dosažení co nejvyššího zisku, a proto je důležité dát jednotlivým odpovědnostním střediskům podíl na zisku prostřednictvím vnitropodnikových cen jeho výkonů. Díky tomuto rozhodnutí může vzniknout několik problémů:

- Z důvodu zaručeného podílu na zisku se odpovědnostní středisko nesnaží zvyšovat výkonnosti podniku.
- I v době, kdy je podnik jako celek ve ztrátě, může odpovědnostní středisko vykazovat zisk. (Fibírová, 2007)

Nejzásadnější výhradou proti zařazení podílu na zisku do vnitropodnikových cen je to, že zisku je možné reálně dosáhnout pouze při prodeji externím zákazníkům, a to v případě, že zákazník uzná vyšší cenu výkonu, než je jeho hodnota nákladů. Z tohoto důvodu dochází ke zvyšování nákladů odebírajících středisek, tedy ke zvyšování nákladů na prodané výkony, a to povede ke snižování zisku z prodeje externím zákazníkům. (Fibírová, 2007)

### **Vnitropodniková cena založená na tržní ceně**

Hlavní výhodou tohoto druhu vnitropodnikové ceny je možnost přímého porovnání nákladové náročnosti daného výkonu odpovědnostního střediska s konkurenčním prostředím. Je nutné splnění následujících třech podmínek:

- vztahy mezi jednotlivými středisky v podniku jsou v poměru k externím nevýznamné,
- konkurenční trh pro daný výkon existuje,

- nevznikají dodatečné náklady s prodejem výkonu na externím trhu dodávajícímu středisku. (Fibírová, 2007)

Dále je nutné mít na paměti, že využití tohoto druhu vnitropodnikové ceny přináší určité důsledky, a to, že tržní cena nepodporuje spolupráci mezi jednotlivými středisky a středisko je ovlivňováno působením tržních vlivů. (Fibírová, 2007)

### **Vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky**

Tento druh vnitropodnikové ceny má význam v případě individuálně sjednávaných subdodávek. Rozlišují se tři základní situace projednávání tohoto typu vnitropodnikové ceny:

- Vnitropodniková cena je stanovena či přinejmenším schvalována vedením podniku.
- Vnitropodniková cena je odvozena z tržní ceny. Vedení podniku zasahuje pouze v případě, že by tržní cena byla proti zájmům podniku.
- Vnitropodniková cena je stanovena dohodou mezi odebírajícím a dodávajícím střediskem. Vedení podniku zasahuje pouze v případě, že by nedošlo k dohodě. (Král, 2018)

## **4 Využití nástrojů manažerského účetnictví ve společnosti XY**

Na úvod bych ráda zmínila, že mnou vybraný podnik si nepřeje, abych uváděla jeho přesný název. Pro účely této diplomové práce budu společnost označovat jako XY. Informace pro tuto část práce byly získány od vedení společnosti a účetního oddělení.

### **4.1 Charakteristika společnosti**

#### **Historie**

Společnost XY byla založena 1. 12. 1995 čtyřmi společníky. Základní kapitál činil 200 tis. Kč. V roce 2007 došlo k přeměně společnosti formou rozdělení odštěpením se sloučením s rozhodným dnem 1. 6. 2007. Tím došlo k přechodu vyčleněné části jmění na nástupnickou společnost. K 1. 1. 2013 došlo ke změně právní formy z s.r.o. na a.s. Tím došlo k navýšení základního kapitálu na 2 mil. Kč. Struktura akcií společnosti je následující:

- 9 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 200 tis. Kč,
- 2 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 tis. Kč.

Společnost XY je součástí holdingu, který se celkově skládá ze čtyř firem.

#### **Předmět činnosti**

Základním předmětem podnikání společnosti XY je truhlářství, podlahářství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona, a v současné době se zaměřuje na výrobu kuchyňských a nábytkových dvířek. Společnost XY vyrábí produkty na zakázku pro velké a střední výrobní i obchodní firmy.

Na začátku podnikání společnost začala s výrobou kuchyňských dvířek. Vize byla od začátku nabídnout co nejkvalitnější zpracování a nejširší výběr. Společnost XY trpělivě pracovala na inovacích, které pro vyráběná dvířka znamenala vývojový pokrok. Dále také důkladně rozvíjela dobré vztahy s partnery, zákazníky i zaměstnanci.

V současné době společnost XY vyrábí 6 produktových řad nábytkových dvířek do jakéhokoli typu interiéru, od těch tradičních až po ta, která odpovídají nejmodernějším trendům.

Společnost XY spolupracuje s truhláři, architekty, designovými studiemi a dokonce i s vysokými školami. Stále sleduje nejmodernější trendy a snaží se vylepšovat jak vyráběná dvířka, tak i servis.

### **Organizace společnosti**

V roce 2019 společnost XY zaměstnávala celkem 82 zaměstnanců. Společnost XY má nově od 27. 1. 2021 následující orgány společnosti:

- představenstvo,
- dozorčí rada,
- prokura.

Představenstvo společnosti XY má celkem 3 členy – jednoho předsedu představenstva a dva členy představenstva. Způsob jednání představenstva je upraven tak, že smluvní vztahy do výše 1 mil. Kč, kde není nutné je uzavírat písemně, může každý z členů představenstva uzavírat samostatně. V ostatních případech jednají a podepisují vždy dva členové společně.

U dozorčí rady je to obdobné. Má jednoho předsedu dozorčí rady a dva členy.

### **Projekty společnosti**

Ve spolupráci s vysokými školami společnost XY realizuje projekt se zaměřením na zjištění UV stability a vypracování metodiky UV stability povrchů dvířek. Projekt je spolufinancován z Operačního programu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost ze zdrojů EU a státního rozpočtu České republiky.

### **Certifikáty společnosti**

Společnost XY má několik oficiálních certifikátů, což dokazuje poctivý přístup k práci. Certifikáty potvrzují především způsobilost k výrobě různých druhů produktů v oblasti nábytkářství, dále také poukazují na snahu neustále zlepšovat kompletní proces výroby a

péči o zákazníky. Certifikát ISO 9001:2015 potvrzuje správné nastavení managementu kvality.

## **Výrobky a služby**

Aktuálně společnost XY nabízí dvířka v 6 produktových řadách od klasických po nejmodernější trendy. Nabídka různých tvarů frézování dvířek zahrnuje přes 100 druhů a také je možný výběr z více než 150 různých dekorů. Společnost XY zabezpečuje také doplňkový sortiment. Společnost XY má v nabídce následující druhy nábytkových dvířek:

- **fóliovaná dvířka,**
- **skládaná dvířka,**
- **akrylátová dvířka,**
- **Extra & Deluxe,**
- **lakovaná dvířka,**
- **masivní dvířka,**
- **dekorativní potisk Overface,**
- **laminátová lakovaná dvířka.**

### **A) Fóliovaná nábytková dvířka T.classic**

Z celé nabídky společnosti XY jsou fóliovaná dvířka nejoblíbenější. Dochází k dokonalé imitaci povrchů a preciznost zpracování je na vysoké úrovni. Je možné vybírat z osmi desítek dekorů fólií. Společnost XY nabízí fóliovaná dvířka lesklá, matná, imitaci dřeva, kamene či betonu. Jsou vhodná do různých typů interiérů, například do kuchyní.

### **B) Skládaná nábytková dvířka T.segment**

Skládaná dvířka jsou na českém trhu unikátem. Jsou ideální pro ty, kteří požadují vzhled masivního dvířka, ale současně vyžadují odvážnější designové variace. Jsou vhodná do různých typů interiérů, například do koupelen či rustikálních kuchyní.

### **C) Akrylátová nábytková dvířka T.acrylic**

Akrylátová dvířka se řadí mezi moderní trendy nábytkového designu. Mezi hlavní přednosti patří hladký povrch, sametový mat, vysoký lesk, stálobarevnost a vysoká odolnost proti poškrábání. V nabídce je téměř 40 různých dekorů.

#### **D) Nábytková dvířka Extra & Deluxe**

Dvířka Extra & Deluxe se řadí mezi prémiovou řadu, která zahrnuje designové výrobky určené pro nejnáročnější zákazníky. Patří sem dvířka řad Vetrixx a Softixx, která jsou vyráběna pomocí moderních nanotechnologií. Dvířka Vetrixx představují téměř dokonalou imitaci skla. Dvířka Softixx jsou charakteristická dokonale hlubokým matem se sametově hebkým povrchem. Jsou vhodná nejen do kuchyní, ale také do moderních obývacích pokojů.

#### **E) Lakovaná nábytková dvířka T.lacq**

Lakovaná dvířka mají hladký povrch jako zrcadlo. Je možný výběr z velké škály frézovaných tvarů a barev, na výběr je 200 barevných odstínů. Jsou vhodná nejen do koupelen, ale také do designových kuchyní či obývacích pokojů.

#### **F) Dřevěná nábytková dvířka z masivu T.wood**

Masivní dvířka jsou spojením špičkového řemeslného zpracování a designu, který je inspirován tradicí. Jsou vhodná pro milovníky přírodního materiálu. Jsou vhodná do kuchyní v rustikálním stylu či obývacích pokojů.

#### **G) Dekorativní potisk nábytku Overface**

Společnost XY jako jediná v České republice nabízí dekorativní potisk v daném rozsahu a kvalitě. Je možný výběr z desítek motivů nebo vytvoření vlastního, unikátního motivu. Je možné použít i obrázky či fotografie. Je vhodný pro jakýkoli typ interiéru.

#### **H) Laminátová lakovaná dvířka T.effect**

Laminátová lakovaná dřívka jsou opatřena matným UV lakem, který zajistí dokonale hluboký mat a zároveň vytvoří sametový povrch. Je velmi odolný a neulpívají na něm žádné otisky prstů.

## **4.2 Účetnictví společnosti XY**

Společnost XY vede účetnictví v souladu s aktuálně platnou legislativou. Především se řídí následujícími zákony:



- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

Společnost XY byla v roce 2019 střední jednotkou i přesto, že splňovala podmínky zařazení do kategorie malých účetních jednotek, které jsou dle zákona o účetnictví následující:

- aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Podmínkou zařazení do kategorie malých účetních jednotek je nepřekročení alespoň dvou z výše uvedených hraničních hodnot. Společnost XY vykazovala výše uvedené hraniční hodnoty v následující výši:

- aktiva ve výši 97 111 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 180 242 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 82.

Společnost XY tedy překročila pouze jednu z hraničních hodnot. To ale ještě neznamená, že společnost bude automaticky malou účetní jednotkou. Rozhodující je to, jak společnost plní kritéria v předchozích dvou letech. Pro lepší přehlednost je v tabulce č. 2 popsán stav v letech 2017 až 2019.

**Tab. 2: Hraniční hodnoty kategorií účetních jednotek**

Hraniční hodnoty	Účetní závěrka k 31. 12. 2017	Účetní závěrka k 31. 12. 2018	Účetní závěrka k 31. 12. 2019
<b>Aktive netto</b>	102 228 000	104 558 000	97 111 000
<b>Roční úhrn čistého obratu</b>	174 062 000	173 881 000	180 242 000
<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>	82	85	82
<b>Zařazení účetní jednotky</b>	Malá s povinným auditem	Malá s povinným auditem	Střední
<b>Splnění kritérií</b>	Střední	Střední	Malá
<b>Povinnost auditu</b>	ANO	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů z výročních zpráv za období 2017-2019

Z tabulky č. 2 tedy vyplývá, že v roce 2019 byla společnost XY oficiálně zařazena mezi střední účetní jednotky, protože v letech 2017 a 2018 splnila kritéria pro střední účetní jednotky.

Společnost XY podléhá povinnému auditu účetní závěrky. Pro velké a střední účetní jednotky je audit účetní závěrky vždy povinný. Mikro účetní jednotky tuto povinnost nemají. Malá účetní jednotka musí posoudit následující kritéria pro stanovení povinnosti auditu:

- aktiva ve výši 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Pokud se jedná o akciovou společnost či svěřenecký fond, musí společnost překročit alespoň jedno z výše uvedených kritérií v předchozích dvou letech, aby podléhala povinnému auditu účetní závěrky. Pokud se jedná například o společnost s ručením omezením, tak musí překročit dvě z výše uvedených kritérií.

Společnost XY tedy v letech 2017 a 2018 překročila všechny tři výše uvedená kritéria, proto podléhala povinnému auditu účetní závěrky. V roce 2019 byla společnost již střední účetní jednotkou, takže nebylo nutné sledovat překročení daných kritérií.

Pro vedení účetnictví společnost XY používá informační systém Helios Orange, který zprostředkovává společnost IF System Helios, s.r.o. Typické vlastnosti systému Helios Orange jsou následující:

- zavedení jednoho systému pro všechny, jednotné ovládání a údržba,
- optimalizování procesů ve firmě,
- komunikace dat na jednom místě,
- možnost dalšího růstu podniku.

Společnost IF System Helios, s.r.o. je silver partner (autorizovaný implementační partner) společnosti Asseco Solutions, a.s. a poskytuje řešení v oblasti obchodu, služeb či výroby. Svoje služby nabízí v Jihomoravském, Olomouckém a Zlínském kraji.

### 4.3 Manažerské účetnictví

Společnost XY si pro účely manažerského účetnictví vybrala kombinaci jednookruhového a dvouokruhového způsobu účtování. První účtový okruh se používá pro sestavení účetní závěrky, která slouží pro širší okruh externích uživatelů, například pro státní správu. Pro tyto potřeby jsou používány účty 5. a 6. účtové třídy z účtového rozvrhu.

Druhý účtový okruh slouží pro interní potřeby ve firmě, především pro majitele a další interní pracovníky. V tomto případě se používají účty 8. a 9. účtové třídy účtového rozvrhu.

#### 4.3.1 Členění nákladů ve společnosti

Společnost XY člení náklady dle druhového členění a také člení náklady na nákladové okruhy, což představuje kalkulační členění nákladů.

##### Druhové členění nákladů

Tento druh členění nákladů slouží pro potřeby finančního účetnictví a představuje nákladové účty v 5. účtové třídě. V rámci 1. účtového okruhu se u většiny syntetických účtů používají dva analytické účty. Především je to pro potřeby odlišení daňových či nedaňových nákladů, osvobozených či neosvobozených nákladů a odlišení účtování na jednotlivé firmy holdingu. Společnost tedy používá následující nákladové účty v rámci 1. účtového okruhu:

- **Spotřeba materiálu 501** – na tento účet se účtuje veškerý materiál, který je použit při výrobě dvířek,

- **Prodané zboží 504** – na tento účet se účtují veškeré náklady na prodané zboží (u společnosti XY to mohou být například úchytky, kování či panty na dvířka – ve většině případů se prodává jako součást výrobků),
- **Služby 518** – na tento účet se účtují služby týkající se poradenské činnosti, právnícké pomoci, telefonní služby, rozhlasové poplatky, úklid,
- **Mzdové náklady 521** – v rámci tohoto účtu se rozlišují analytiky 521100 (mzdy podléhající SP a ZP) a 521200 (mzdy nepodléhající SP a ZP),
- **Odměny členům orgánů společnost 523** – v rámci tohoto účtu se rozlišují analytiky 523100 (odměny bez vazby na zisk) a 523900 (odměny ve vazbě na zisk),
- **Zákonné sociální pojištění 524** – OSSZ a VZP,
- **Zákonné sociální náklady 527** – na tento účet společnost XY účtuje příspěvek na závodní stravování, které poskytuje svým zaměstnancům,
- **Nedaňové sociální náklady 528,**
- **Silniční daň 531** – společnost samozřejmě vlastní několik vozidel, takže je nutné silniční daň každý rok hradit,
- **Daň z nemovitostí 532** – společnost vlastní také nemovitosti, takže musí hradit každý rok i daň z nemovitých věcí,
- **Ostatní daně a poplatky 538** – na tento syntetický účet se účtují platby správních poplatků, kolků či dálničních známek,
- **Zůstatková cena prodaného DNM a DHM 541,**
- **Prodaný materiál 542** – na tento účet se účtují veškeré náklady na prodaný materiál,
- **Dary 543** – v rámci tohoto účtu se rozlišují analytiky 543910 (dary s možností odpočtu od základu daně) a 543990 (dary bez možností odpočtu od základu daně),
- **Smluvní pokuty a úroky z prodlení 544** – příkladem mohou být sankce za pozdní dodání zboží, za pozdní úhradu faktury či za porušení smlouvy v rámci odběratelsko-dodavatelských vztahů,
- **Ostatní pokuty a penále 545** – příkladem může být sankce od státní správy sociálního zabezpečení či finančního úřadu,
- **Odpis pohledávky 546,**
- **Ostatní provozní náklady 548** – na tento účet se účtuje pojistné v rámci pojištění majetku či pojištění odpovědnosti za škodu (obě tyto možnosti pojištění společnost XY využívá),

- **Manka a škody 549** – na tento účet se účtují manka a škoda z provozní činnosti, a to například manka a škody na dlouhodobém majetku, manka nad normu přirozených úbytků či škody způsobené neznámým pachatelem,
- **Odpisy 551** – v rámci tohoto účtu se rozlišují následující analytiky:
  - **551100** – odpisy DNM a DHM,
  - **551200** – zůstatková cena vyřazeného majetku (daňová),
  - **551900** – zůstatková cena vyřazeného majetku (nedaňová),
- **Tvorba zákonných rezerv 552** – vzhledem k tomu, že společnost XY samozřejmě vlastní spoustu hmotného majetku, musí ze zákona tvořit rezervy na opravy hmotného majetku,
- **Tvorba ostatních rezerv 554** – v tomto případě může jít například o rezervu na splatnou daň či na rizika z podnikání,
- **Tvorba zákonných opravných položek 558** – účet rozlišuje tyto analytiky:
  - **558110** – tvorba zákonných opravných položek k zásobám,
  - **558120** – tvorba zákonných opravných položek k majetku,
  - **558130** – tvorba zákonných opravných položek k pohledávkám,
- **Tvorba ostatních opravných položek 559** – účet rozlišuje tyto analytiky:
  - **559910** – tvorba ostatních opravných položek k zásobám,
  - **559920** – tvorba ostatních opravných položek k majetku,
  - **559930** – tvorba ostatních opravných položek k pohledávkám,
- **Prodané cenné papíry a podíly 561** – společnost vlastní několik cenných papírů, takže na tomto účtu se účtuje jejich úbytek při prodeji,
- **Úroky 562** – tento účet dále rozlišuje analytiky dle jednotlivých společností v holdingu,
- **Kurzové ztráty 563** – vzhledem k tomu, že společnost XY nakupuje materiál ze zahraničí a prodává výrobky do zahraničí, mohou vznikat při přepočtu cizí měny kurzové rozdíly,
- **Náklady z přecenění cenných papírů 564** – jedná se o cenné papíry, které slouží k obchodování,
- **Náklady z finančního majetku 566** – na tento účet se účtuje rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou krátkodobých dluhových cenných papírů,
- **Ostatní finanční náklady 568** – na tento účet společnost XY účtuje například poplatky bance za vedení bankovního účtu,
- **Manka a škody 569** – účet rozlišuje tyto analytiky:

- **569100** – manka a škody do výše náhrad,
- **569200** – manka a škody (živelné pohromy),
- **569900** – manka a škody (nedaňové),
- **Změna stavu nedokončené výroby 581, změna stavu polotovarů vlastní výroby 582, změna stavu výrobků 583** – společnost XY na těchto účtech účtuje o přírůstcích a úbytcích nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků,
- **Aktivace materiálu a zboží 585, aktivace vnitropodnikových služeb 586, aktivace DNM 587** – aktivace se provádí především z toho důvodu, aby byla dodržena věcná a časová souvislost nákladů a výnosů,
- **Ostatní mimořádné náklady 588,**
- **Daň z příjmu z běžné činnosti (splatná 591)** – jako každá právnická osoba i společnost XY podléhá daňové povinnosti a musí platit daň z příjmů právnických osob,
- **Daň z příjmu z běžné činnosti (odložená 592)** – o odložené dani musí účtovat účetní jednotky, které patří do konsolidovaného celku či sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, což obě tyto skutečnosti společnost XY splňuje,
- **Dodatečné odvody daně z příjmu 595** – na tento účet se účtují doměrky či vratky daně za minulé období, které vznikly na základě dodatečných či opravných daňových přiznání.

Následně bych ráda představila to, jak společnost řeší účty v rámci 2. účtového okruhu. Níže bude možné vidět, že jeden syntetický účet 1. účtového okruhu odpovídá hned několika syntetickým účtům 2. účtového okruhu. V některých případech jeden účet 1. účtového okruhu právě odpovídá jednomu účtu 2. účtového okruhu.

Účty 2. účtového okruhu není nutné ze zákona evidovat a neslouží tak pro účely například státní správy, proto je v rámci 1. účtového okruhu není nutné uvádět. Tyto účty slouží především pro účely vedení společnosti, a to z důvodu lepší představy o celém chodu společnosti. Díky tomu je možné jednotlivé náklady rozčlenit do detailu, a tím zlepšit a zpřesnit kalkulace jednotlivých vyráběných produktů.

Pro účty 1. účtového okruhu jsou použity účty 5. účtové třídy a pro účty 2. účtového okruhu se používají účty 8. účtové třídy. Budou uvedeny jen ty účty, kde pod jedním účtem 1. účtového okruhu je více účtů z 2. účtového okruhu. U ostatních je rozdíl pouze v prvním

místě syntetického účtu, a proto není nutné účty uvádět. Samozřejmě ke všem výše uvedeným účtům 1. účtového okruhu odpovídá minimálně jeden účet 2. účtového okruhu.

### Účet 501100

V tabulce č. 3 je možné vidět, že účet 501100 v rámci 1. účtového okruhu se ve 2. účtovém okruhu skládá hned z několika účtů. V rámci syntetického účtu 801 je účet dále členěn na analytické účty, kdy každý analytický účet představuje jeden druh výrobku, který společnost XY vyrábí. To je možné vidět níže v tabulce č. 3, kdy první analytický účet pro fóliované výrobky je 801210 a následující analytické účty představují další vyráběné výrobky.

*Tab. 3: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 501100)*

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
801	801100	Spotřeba materiálu – přímý
	801110	Spotřeba materiálu – likvidace vadného materiálu
	801130	Spotřeba materiálu – drobný hmotný majetek
	801140	Spotřeba materiálu – drobný nehmotný majetek (programy)
	801150	Spotřeba materiálu – obaly
	801160	Spotřeba materiálu – ochranné pracovní pomůcky
	801170	Spotřeba materiálu – kancelářské potřeby
	801180	Spotřeba materiálu – náhradní díly
	801200	Spotřeba materiálu – PHM
	801210	Foliované výrobky
	801220	Frézované výrobky
	801230	Jen lisované výrobky
	801240	Lakované výrobky
	801270	Řezané úchytky
	801310	Akrylátové výrobky
	801360	Výrobky SENOSAN
	801371	Softixx
	801372	Vetrixx
	801378	Ostatní ohraňené výrobky
	801410	Výrobky z LTD
	801420	Potisk
	801430	3D a 5D dvířka
	801440	Lakování fóliovaných výrobků
	801450	Patinování fóliovaných výrobků
	801460	Výrobky se sklem
	801510	Dílce
801520	Korpusy sestavy	
801790	Ostatní výrobky	

<b>802</b>	802100	Spotřeba energie – elektrická energie
	802200	Spotřeba energie – plyn
	802811, 802812 802821, 802822 802831, 802832 802881, 802882	Spotřeba energie – elektrická energie a plyn v rámci společností v holdingu
<b>803</b>	803100	Spotřeba energie – vodné
	803200	Spotřeba energie – stočné
	803811, 803812 803821, 803822 803831, 803832 803881, 803882	Spotřeba energie – vodné a stočné v rámci společností v holdingu
<b>805</b>	805100	Spotřeba materiálu – náhradní díly
<b>807</b>	807100	Spotřeba materiálu – režijní náklady
	807110	Spotřeba materiálu – propagační materiály
	807130	Spotřeba materiálu – testování
	807810, 807811 807820, 807821 807830, 807831 807880, 807881	Spotřeba materiálu – režijní náklady a propagační materiály v rámci společností v holdingu

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

U syntetických účtů 802, 803 a 807 se analytické účty dále dělí dle jednotlivých společností v holdingu. Z tabulky č. 3 vyplývá, že pokud se jedná o účtování v rámci holdingu, tak vždy na prvním místě analytiky je číslo 8. Další místo analytiky určuje, o jakou společnost holdingu se jedná a z posledního místa analytiky je zřejmý předmět účtování (například v případě účtu 8028x1 se jedná o elektrickou energii a 8028x2 o plyn).

### Účet 518100, 518900

Účty 518100 a 518900 se týkají veškerých služeb společnosti XY. Jedná se například o opravy, cestovné, ostrahu, reklamu, nájemné či ekonomicko-právní servis a účetnictví.

V tabulce č. 4 je opět možné vidět, že jeden, případně dva účty 1. účtového okruhu obsahují hned několik syntetických účtů 2. účtového okruhu, které se dále dělí na účty analytické.



Tab. 4: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 518100, 518900)

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
811	811100	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky
	811200	Opravy a udržování – budovy, zařízení, pozemky
	811820	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky (společnost v rámci holdingu)
812	812100	Cestovné – tuzemsko
	812200	Cestovné – zahraničí
813	813100 (518900)	Náklady na reprezentaci
814	814100	Ostatní služby – ostraha, monitoring
	814810	Ostatní služby – ostraha, monitoring v rámci společností v holdingu
	814820	
	814830 814880	
815	815100	Ostatní služby – reklama a propagace
	815810	Ostatní služby – reklama a propagace v rámci společností v holdingu
	815820	
	815830 815880	
816	816100	Ostatní služby – nájemné
	816200	Ostatní služby – leasing, parkovné
	816810	Ostatní služby – nájemné v rámci společností v holdingu
	816820	
	816830	
816880		
817	817100	Ostatní služby – náklady na zavádění IS, SW, IT
818	818100	Ostatní služby – ekonomicko-právní servis
	818200	Ostatní služby – subdodávky
	818300	Ostatní služby – telefony, internet, poštovné
	818400	Ostatní služby – správní a režijní náklady
	818500	Odpadové hospodářství
	818810 818820 818830 818880	Ostatní služby – telefony, internet, poštovné, účetnictví, finance, ostatní v rámci společností v holdingu

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Veškeré služby v rámci 2. účtového okruhu spadající především pod účet 518100 detailně znázorňuje tabulka č. 4. I zde jsou některé analytické účty rozděleny dle jednotlivých společností v holdingu. Opět se jedná o účty, kde analytika začíná číslem 8.

## Účet 521100

U mzdových nákladů v rámci 2. účtového okruhu se analytické účty dělí na mzdy podléhající SP a ZP, jednicové mzdy, náhrady, režijní mzdy ve výrobě a dohody, viz tabulka č. 5.

*Tab. 5: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 521100)*

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
821	821100	Mzdové náklady – mzdy podléhající SP a ZP
	821110	Mzdové náklady – jednicové
	821170	Mzdové náklady jednicové – náhrady
	821190	Mzdové náklady režijní – výroba
	821200	Mzdové náklady – dohody

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

## Účet 524100

Na stejném principu jako účet 521100 funguje i účet 524100. Jedná se o zákonné sociální pojištění, kde se odlišuje, o jaký typ mzdových nákladů se jedná. V tomhle případě rozlišujeme jednicové mzdy, náhrady a režijní mzdy ve výrobě. To vše je možné vidět v tabulce č. 6.

*Tab. 6: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 524100)*

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
824	824100	Zákonné sociální pojištění – OSSZ
	824110	Zákonné sociální pojištění – jednicové
	824170	Zákonné sociální pojištění – náhrady
	824190	Zákonné sociální pojištění – výroba
	824200	Zákonné sociální pojištění – zdravotní pojišťovny

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

## Účet 548100

I v rámci účtu 548100 Ostatní provozní náklady dle tabulky č. 7 společnost XY mimo jiné rozlišuje v 2. účtovém okruhu účty dle jednotlivých společností v holdingu. Opět je to patrné z prvního místa analytiky, kde je uvedeno číslo 8.

**Tab. 7: Účty pro 1. a 2. účtový okruh (účet 548100)**

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
848	848100	Ostatní provozní náklady
	848200	Ostatní provozní náklady – likvidace výrobků
	848810	Ostatní provozní náklady v rámci společností v holdingu
	848820	
	848830	
848880		

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

### Účelové členění nákladů

Společnost XY pro snadnější evidenci všech nákladů rozděluje náklady na několik nákladových středisek, aby bylo možné vyčíslit náklady, které jsou nutné vynaložit na jednotlivá střediska. Díky tomu má společnost lepší přehled o výši nákladů týkající se spotřeby materiálů, mezd, nájmu či energií. Společnost XY člení nákladová střediska dle tabulky č. 8.

**Tab. 8: Nákladová střediska**

Název střediska	Číslo střediska
Výroba I	11010000
Výroba II	11020000
Potisk	11014000
Technický úsek – výrobní režie	11040000
Obchodní úsek	11060000
Obchodní oddělení	11061000
Obchod – Marketing	11065000
Správa – správní režie	11080000

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Na výše uvedená nákladová střediska v tabulce č. 8 následně společnost XY přiřazuje režijní náklady, mezi které patří elektřina, plyn, vodné, stočné, nájemné a ostraha.

## Kalkulační členění nákladů

Společnost XY dále pro účely kalkulačního členění nákladů rozděluje náklady dle nákladových okruhů, viz tabulka č. 9. Toto členění nákladových okruhů napomáhá společnosti stanovit náklady na jeden kus výrobku a také vypočítat náklady dle jednotlivých středisek.

Tab. 9: Nákladové okruhy

Název pracoviště	Číslo nákladového okruhu	Číslo nákladového střediska
Sklad plošných materiálů	101	x
Sklad fólií	102	x
Sklad lepidel pro fólie	103	x
Řezání plošných materiálů	110	11010000, 11020000
Slepení desek	111	11010000
Frézování	120	11010000, 11020000
Vrtání otvorů pro panty	125	11010000
Příprava taktů + kontroly kooperací	130	11010000
Broušení	140	11010000
Stříkání lepidla	150	11010000
Lisování fólie	160	11010000
Sklad forem a říms	161	x
Kontrola výrobků	165	11010000
Rozdělení hotových výrobků	190	11010000
Balení a expedice	195	x
Kompresorovna	197	x
Vzduchotechnika	198	x
Odpadové hospodářství	199	x
Sklad plošných materiálů 84	201	x
Sklad lepidel pro olepování 84	203	x
Řezání plošných materiálů 84	210	11020000
Frézování 84	220	11020000
Frézování a leštění hrany 84	222	11020000
Vrtání 84	225	11020000
Kontrola výrobků 84	265	11020000
Olepování 84	270	11020000

Výroba skládaných dvířek 84	280	11020000
Rozdělování hotových výrobků 84	290	11020000
Balení a expedice 84	295	x
Kompresorovna 84	297	x
Vzduchotechnika 84	298	x
Odpadové hospodářství 84	299	x
Pily, automatický sklad	310	x
Frézky – Výroba I	330	x
Lisy – Výroba I	380	x
Výrobní režie	390	x
Potisk	410	11014000
Kompresorovna	417	x
Odpadové hospodářství	419	x
Výroba řezaných úchytek	420	11010000
Balení a expedice – úchytky	425	x
Kompresorovna – úchytky	427	x
Vzduchotechnika – úchytky	428	x
Odpadové hospodářství – úchytky	429	x
Povrchové úpravy	430	11010000
Kompresorovna PÚ	437	x
Vzduchotechnika PÚ	438	x
Odpadové hospodářství – PÚ	439	x
Opravy a údržba	600	x
Opravy a údržba strojů a zařízení	601	x
Oprava a údržba nemovitostí	602	x
Oprava a údržba DHM	603	x
Režie technického úseku	630	x
Expedice	650	x
Odbyt, příjem zakázek	700	x
Doprava vlastní	711	x
Doprava externí	712	x
Marketing	720	11010000, 11065000
Obchodní režie	730	x
Správa	800	x
Vedení společnosti	801	x
Technická příprava výroby	802	x

Ekonomika	803	x
Všeobecná režie	804	x
Správní režie	890	x
Ostatní	900	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Dle tabulky č. 9 je zřejmé, že některé nákladové okruhy je možné přiřadit nákladovým střediskům, která jsou uvedena v tabulce č. 8. Nákladové okruhy, ke kterým není možné přiřadit nákladové středisko a které nemají vazbu na konkrétní výrobní pracoviště, patří mezi obecné nákladové okruhy a jsou použitelné všude.

### 4.3.2 Rozpouštění režii

Dalším důležitým krokem v rámci přípravy kalkulací je přiřazení režijních nákladů na jednotlivá střediska a nákladové okruhy. Společnost XY celkově rozděluje režie v poměru 92 % na výrobu a 8 % ostatní, kam patří správní režie, odbytová režie (obchodní oddělení a marketing) a technický úsek.

Mezi rozpouštěné režijní náklady patří elektřina, plyn, vodné, stočné, nájem a ostraha. V tabulce č. 10 je možné vidět, v jakém poměru se jednotlivé režijní náklady přiřazují na jednotlivá nákladová střediska.

*Tab. 10: Rozpouštění režii*

Nákladové středisko	Elektřina	Plyn	Vodné stočné	Nájem	Ostraha
Výroba I 11010000	64,36 %	58,51 %	58,51 %	58,51 %	58,51 %
Výroba II 11020000	26,43 %	27,97 %	27,97 %	27,97 %	27,97 %
Potisk 11014000	1,21 %	5,52 %	5,52 %	5,52 %	5,52 %
Správní režie 11080000	4 %	4 %	4 %	4%	5 %
Odbytová režie (Obchodní oddělení) 11061000	1 %	1 %	1 %	1,5 %	1 %

Odbytová režie (Marketing) 11065000	2 %	2 %	2 %	2 %	2 %
Odpadové hospodářství (Technický úsek – výrobní režie) 11040000	1 %	1 %	1 %	0,5 %	0 %
<b>CELKEM</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Z tabulky č. 10 je patrné, že nejvíce režijních nákladů se přiřazuje na výrobu I a je to více než 50 %. Jak již bylo uvedeno výše, na výrobu připadá 92 % režijních nákladů. To je dáno součtem třech nákladových středisek, a to je výroba I, výroba II a potisk.

Na ostatní střediska připadá 8 % režijních nákladů. To je téměř u všech režijních nákladů rozpuštěno stejným poměrem, tedy 4 % správní režie, 1 % obchodní oddělení, 2 % marketing a 1 % technický úsek. Odlišné je rozpuštění nájmu a ostrahy. V případě odpadového hospodářství, tedy nákladového střediska pro technický úsek, se nepřizuje žádná ostraha, protože na toto středisko není tento druh režijního nákladu potřebný.

Režijní náklady se mimo přiřazení na nákladová střediska ještě detailně přiřazují i na jednotlivé nákladové okruhy. Já použila pouze celkový součet jednotlivých nákladových okruhů spadající pod výše uvedená nákladová střediska.

Rozpuštění režijních nákladů na nákladová střediska probíhá automaticky prostřednictvím informačního systému Helios Orange.

## 5 Zhodnocení současného stavu kalkulací ve společnosti XY a návrh možných úprav

Vzhledem k tomu, že společnost XY je výrobní podnik, jednou z činností je stanovit celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

Jako důležitější činnost společnost XY považuje stanovení celkových nákladů dle jednotlivých středisek. To je také velmi důležitá část kalkulací, protože jen takto si vedení společnosti XY dokáže představit, kolik nákladů je potřeba na jednotlivá střediska. Dle aktuálního vyčíslení nákladů na jednotlivá střediska následně vedení společnosti XY může plánovat náklady na další období všech středisek.

### 5.1 Kalkulace nákladů dle nákladových středisek

Za velmi důležitou činnost se považuje stanovení celkových nákladů dle jednotlivých nákladových středisek. Společnost XY stanovuje celkové náklady pro následující střediska:

- **výroba celkem** – středisko se zabývá celkovým procesem výroby jednotlivých výrobků dle požadavků od zákazníků,
- **technický úsek** (výrobní režie) – středisko zahrnuje technickou přípravu výroby, která vytváří popis výrobků a jednotlivé technologické postupy výroby,
- **obchodní oddělení** – středisko zprostředkovává prodej výrobků koncovým zákazníkům; odpovědní pracovníci tohoto střediska přijímají objednávky, vystavují výdejky, dodací listy a faktury a řeší případné reklamace,
- **marketing** – středisko má několik schopných obchodních zástupců, kteří přímo cestují k zákazníkům a za pomoci propagačních materiálů (katalogy, vzorová dřívka, vzorkovníky, stojany) jim nabízejí výrobky společnosti XY,
- **správa** (správní režie) – středisko zprostředkovává veškeré činnosti, které se týkají chodu celé společnosti XY.

V rámci výroby celkem se zjišťují celkové náklady do detailu u těchto nákladových středisek:

- výroba I,



- výroba II,
- potisk.

Pokud sečteme všech pět výše uvedených nákladových středisek, dostáváme celkové náklady společnosti XY. Nyní bych ráda představila jednotlivé náklady dle nákladových středisek. Veškeré hodnoty nákladů budou pro zjednodušení uváděny v celých tisících Kč. Dále budou náklady uváděny v součtu za jednotlivé syntetické účty. Samozřejmě společnost XY uvádí hodnotu nákladů pro jednotlivé analytické účty do detailu. Pro lepší představu se budou jednotlivé hodnoty týkat roku 2020. Pro kalkulaci nákladů dle nákladových středisek jsou použity účty 2. účtového okruhu, takže slouží pro účely vedení společnosti XY.

### Celkové náklady na výrobu

Tabulka č. 11 představuje celkové náklady na výrobu. Zahrnuje v sobě nákladová střediska výroba I, výroba II a potisk.

*Tab. 11: Celkové náklady na výrobu celkem*

Číslo účtu	Název účtu	Hodnota v tis. Kč
801	Spotřeba materiálu	59 668
802	Spotřeba energie – elektrické energie a plyn	3 255
803	Spotřeba materiálu – vodné a stočné	329
805	Spotřeba materiálu – náhradní díly	379
807	Spotřeba materiálu – režijní náklady, testování	447
811	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky	372
812	Cestovné – tuzemsko, zahraničí	11
813	Náklady na reprezentaci	19
814	Ostatní služby – ostraha, monitoring	1 274
816	Ostatní služby – nájemné, leasing, parkovné	7 619
818	Ostatní služby – ekonomicko-právní servis, subdodávky, správní a režijní náklady	7 400
821	Mzdové náklady	21 003
824	Zákonné sociální pojištění – OSSZ, ZP	7 004
827	Zákonné sociální náklady	729
831	Silniční daň	2
838	Ostatní daně a poplatky	3

842	Prodaný materiál	590
848	Ostatní provozní náklady	9
851	Odpisy	6 166
859	Tvorba opravných položek k zásobám	-153
863	Kurzové ztráty	135
881	Změna stavu nedokončené výroby	71
882	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	-10
883	Změna stavu výrobků	-11 572
885	Aktivace materiálu a zboží	-1 540
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>		<b>103 210 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

V tabulce č. 11 je možné vidět, že celkové náklady na výrobu v roce 2020 byly ve výši 103 210 tis. Kč. Nejvyšší náklady připadají na spotřebu materiálu a mzdové náklady. Naopak nejnižší náklady jsou u cestovného, nákladů na reprezentaci či u daní.

Pod syntetický účet 801 se dále řadí jednotlivé analytické účty pro spotřebu přímého materiálu, likvidaci vadného materiálu, drobný hmotný majetek, obaly, ochranné pracovní pomůcky, kancelářské potřeby, náhradní díly a pohonné hmoty.

Mezi účet 851 sloužící pro odpisy se řadí jak odpisy DNM a DHM, ale také odpisy strojů, které byly dříve pořízeny v rámci dotace.

### **Celkové náklady technického úseku (výrobní režie)**

Tabulka č. 12 představuje celkové náklady technického úseku neboli výrobní režie. Je to další nákladové středisko, u kterého společnost XY sleduje celkové náklady.

**Tab. 12: Celkové náklady technického úseku**

Číslo účtu	Název účtu	Hodnota v tis. Kč
801	Spotřeba materiálu	378
802	Spotřeba energie – elektrické energie a plyn	35
803	Spotřeba materiálu – vodné a stočné	4
805	Spotřeba materiálu – náhradní díly	217
807	Spotřeba materiálu – režijní náklady	203

811	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky; budovy, zařízení, pozemky	535
812	Cestovné – tuzemsko, zahraničí	1
814	Ostatní služby – ostraha, monitoring	14
816	Ostatní služby – nájemné	573
818	Ostatní služby	55
821	Mzdové náklady	5 583
824	Zákonné sociální pojištění – OSSZ, ZP	1 850
827	Zákonné sociální náklady	146
831	Silniční daň	5
838	Ostatní daně a poplatky	3
848	Ostatní provozní náklady	15
851	Odpisy DNM a DHM	44
863	Kurzové ztráty	55
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>		<b>9 716 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Celkové náklady na technický úsek za rok 2020 jsou dle tabulky č. 12 ve výši 9 716 tis. Kč. Stejně jako u nákladů výroby, jsou téměř nulové náklady u cestovného a u daní, dále také u vodného a stočného. Nejvyšší jsou v tomto případě mzdové náklady.

V rámci technického úseku je možné pod účet 801 zařadit spotřebu drobného hmotného majetku, ochranné pracovní pomůcky, náhradní díly a pohonné hmoty. Pod účet 818 se řadí ekonomicko-právní servis, subdodávky, telefony, internet, poštovné, správní a režijní náklady.

### **Celkové náklady obchodního oddělení**

Celkové náklady připadající na obchodní oddělení jsou znázorněny v tabulce č. 13. Jedná se o nákladové středisko, které společnost XY značí jako 11061000.

*Tab. 13: Celkové náklady obchodního oddělení*

Číslo účtu	Název účtu	Hodnota v tis. Kč
801	Spotřeba materiálu – přímý, kancelářské potřeby, PHM	35
802	Spotřeba energie – elektrické energie a plyn	106

803	Spotřeba materiálu – vodné a stočné	11
807	Spotřeba materiálu – režijní náklady	47
811	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky	109
813	Náklady na reprezentaci	1
814	Ostatní služby – ostraha, monitoring	42
816	Ostatní služby – nájemné	257
818	Ostatní služby – subdodávky, telefony, internet, poštovné, správní a režijní náklady	4 042
821	Mzdové náklady	1 338
824	Zákonné sociální pojištění – OSSZ, ZP	449
827	Zákonné sociální náklady	43
831	Silniční daň	4
838	Ostatní daně a poplatky	3
842	Prodaný materiál	1 717
848	Ostatní provozní náklady	-39
858	Tvorba zákonných opravných položek k pohledávkám	-7
863	Kurzové ztráty	387
868	Ostatní finanční náklady	3
881	Změna stavu nedokončené výroby	-78
883	Změna stavu výrobků	81 481
	<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>89 951 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Dle tabulky č. 13 je patrné, že celkové náklady obchodního oddělení za rok 2020 byly ve výši 89 951 tis. Kč. Nejvyšší náklady jsou v rámci účtu 883 Změna stavu výrobků, což představuje rozdíl mezi stavem zásob výrobků na skladě ke konci a k počátku účetního období, tedy v tomto případě k roku 2020.

Mezi účet 848 sloužící pro ostatní provozní náklady se řadí jak ostatní provozní náklady celkem, které byly ve výši -41 tis. Kč, tak i ostatní provozní náklady týkající se likvidace výrobků, které byly ve výši 2 tis. Kč.

### **Celkové náklady na marketing**

V tabulce č. 14 jsou znázorněny celkové náklady na marketing, které jsou sledovány v rámci nákladového střediska č. 11065000.

**Tab. 14: Celkové náklady na marketing**

Číslo účtu	Název účtu	Hodnota v tis. Kč
801	Spotřeba materiálu	1 048
807	Spotřeba materiálu – režijní náklady, propagační materiály	1 154
811	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky	305
812	Cestovné – tuzemsko, zahraničí	129
813	Náklady na reprezentaci	4
815	Ostatní služby – reklama, propagace	4 274
816	Ostatní služby – nájemné, leasing, parkovné	129
818	Ostatní služby – ekonomicko-právní servis, telefony, internet, poštovné, správní a režijní náklady	387
821	Mzdové náklady	3 009
823	Odměny členům orgánů společnosti	344
824	Zákonné sociální pojištění – OSSZ, ZP	1 101
827	Zákonné sociální náklady	134
831	Silniční daň	19
838	Ostatní daně a poplatky	16
851	Odpisy DNM a DHM	712
863	Kurzové ztráty	5
882	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	3
883	Změna stavu výrobků	722
885	Aktivace materiálu a zboží	-10
	<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>13 485 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Celkové náklady připadající na nákladové středisko marketing jsou dle tabulky č. 14 za rok 2020 ve výši 13 485 tis. Kč. Jak už je z názvu nákladového střediska zřejmé, nejvyšší náklady byly na reklamu a propagaci. Dále také oproti ostatním nákladovým střediskům, jsou v rámci střediska marketing vysoké náklady na silniční daň. Je to zejména z toho důvodu, že pod středisko marketing spadají automobily obchodních zástupců, kteří jezdí k zákazníkům, reprezentují společnost XY a nabízejí jim jejich vyráběné produkty.

V rámci nákladového střediska marketing je možné pod účet 801 zařadit spotřebu přímého materiálu, likvidaci vadného materiálu, ochranné pracovní pomůcky, kancelářské potřeby a pohonné hmoty.

## Celkové náklady na správu

Celkové náklady na správu jsou vyčísleny v tabulce č. 15. Je to poslední středisko, u kterého společnost XY sleduje celkové náklady. Společnost XY středisko správa eviduje na nákladovém středisku 11080000.

Tab. 15: Celkové náklady na správu

Číslo účtu	Název účtu	Hodnota v tis. Kč
801	Spotřeba materiálu	427
802	Spotřeba energie – elektrická energie a plyn	496
803	Spotřeba materiálu – vodné a stočné	51
807	Spotřeba materiálu – režijní náklady	924
811	Opravy a udržování – stroje, přístroje, dopravní prostředky; budovy, zařízení, pozemky	791
812	Cestovné – tuzemsko, zahraničí	25
813	Náklady na reprezentaci	267
816	Ostatní služby – nájemné, leasing, parkovné	2 323
817	Ostatní služby – náklady na zavádění IS, SW, IT	1 889
818	Ostatní služby – ekonomicko-právní servis, telefony, internet, poštovné, správní a režijní náklady	6 193
821	Mzdové náklady	1 633
823	Odměny členům orgánů společnosti	346
824	Zákonné sociální pojištění – OSSZ, ZP	639
827	Zákonné sociální náklady	324
828	Ostatní sociální náklady – nedaňové	339
831	Silniční daň	4
838	Ostatní daně a poplatky	10
843	Dary	197
848	Ostatní provozní náklady	1 027
851	Odpisy DNM a DHM	942
854	Tvorba ostatních rezerv – nedaňové	1 869
858	Tvorba zákonných opravných rezerv k pohledávkám	13
859	Tvorba opravných položek k pohledávkám	-6
863	Kurzové ztráty	534
868	Ostatní finanční náklady	56
891	Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	0

<b>892</b>	Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená	7
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>		<b>21 320 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

V tabulce č. 15 je možné vidět celkové náklady na středisko správa, které za rok 2020 byly ve výši 21 320 tis. Kč. Nejvyšší náklady byly evidovány na účtu 818, kam spadá ekonomicko-právní servis, telefony, internet, poštovné, správní a režijní náklady. Je to zřejmé z názvu nákladového střediska, protože veškeré tyto náklady souvisí s chodem celé společnosti XY. V rámci střediska správa je možné pod účet 801 zařadit spotřebu přímého materiálu, spotřebu drobného hmotného a nehmotného majetku, ochranné pracovní pomůcky, kancelářské potřeby a pohonné hmoty.

Dále je možné z tabulky č. 15 vyčíst, že splatná daň z příjmu z běžné činnosti je za rok 2020 nulová. Je tomu proto, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2020 bude podáno nejpozději do 1. 7. 2021, protože daňové přiznání je podáváno daňovým poradcem. Z tohoto důvodu je zřejmé, že v tuto chvíli není výše daně ještě stanovená a nemůže být do celkových nákladů zahrnuta. Za zdaňovací období roku 2019 byla celková daň z příjmů právnických osob ve výši více než 2,5 mil. Kč. Dá se předpokládat, že za zdaňovací období rok 2020 bude daň v podobné výši.

### **Celkové náklady společnosti XY**

Součet celkových nákladů dle jednotlivých nákladových středisek udává celkové náklady společnosti XY.

**Tab. 16: Celkové náklady společnosti XY dle jednotlivých středisek**

<b>Nákladové středisko</b>	<b>Celkové náklady v tis. Kč za rok 2020</b>	<b>Plánované náklady v tis. Kč na rok 2020</b>
Výroba celkem	103 210	108 029
Technický úsek – výrobní režie	9 716	9 578
Obchodní oddělení	89 951	89 078
Marketing	13 485	14 191
Správa – správní režie	21 320	26 193
<b>CELKEM</b>	<b>237 682 tis. Kč</b>	<b>247 069 tis. Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Z tabulky č. 16 je zřejmé, že celkové náklady společnosti XY jsou za rok 2020 ve výši 237 682 tis. Kč. Nejnížší náklady byly vyčísleny u nákladového střediska technický úsek. Tyto náklady souvisí s technickou přípravou výroby. Naopak nejvyšší náklady byly stanoveny u výroby, které byly za rok 2020 vyšší než 100 mil. Kč.

Ve třetím sloupci tabulky č. 16 jsou uvedeny plánované náklady pro jednotlivá střediska na rok 2020. Z toho je zřejmé, že v případě nákladů na technický úsek a obchodní oddělení byla jejich výše ve skutečnosti vyšší, než bylo původně plánováno. V případě ostatních třech středisek byly naopak skutečné náklady nižší, než jak bylo plánováno pro rok 2020.

Plánované celkové náklady na rok 2020 jsou oproti skutečným nákladům vyšší o 9 387 tis. Kč, tedy o téměř 4 %. Plánované celkové náklady pro daný rok se stanoví tak, že se vezmou v úvahu skutečné náklady předchozího období, které se následně upravují dle potřeb jednotlivých středisek a také dle požadavků vedení společnosti XY. Jako příkladem mohou být náklady na veletrhy, výstavy a obdobné akce, které společnost XY každoročně pořádá či se jich účastní, ale z důvodu současné pandemické situace v České republice těchto akcí v loňském roce bylo minimum, takže i náklady se blíží k nule. Samozřejmě společnost XY předpokládá, že v letošním roce bude situace příznivější a tyto akce bude moci pořádat nebo se jich účastnit. Proto plánování těchto nákladů na rok 2021 bylo nutné ručně upravit.

## **5.2 Kalkulace nákladů na výroby**

Kalkulace by měly vyjádřit předpokládané náklady na výrobu jednotlivých výrobků ve společnosti XY. Společnost XY dělí náklady na přímé (materiál, mzdy), výrobní režie (energie, nástroje, náhradní díly, opravy, ochranné pomůcky apod.) a správní režie (náklady na administrativu, nájemné, reklamu a propagaci).

V době, kdy společnost XY ještě nevyužívala informační systém Helios Orange a vyráběla pouze fóliovaná dvířka, se kalkulace propočítly podle nákladů na jednotlivých účtech, které se následně vydělily vyrobeným množstvím a výsledkem byly jednotlivé náklady na výrobek v Kč na 1 m<sup>2</sup>. Společnost XY neprováděla přípravu kalkulací před výrobou, ale docházelo ke kalkulacím hotové výroby. Od doby, co společnost XY plně využívá informační systém Helios Orange, řeší se kalkulace pro jednotlivé výrobky pouze v informačním systému.



Každý výrobek má vlastní evidenční kartu. Jsou vytvořeni tzv. představitelé výrobků, kteří reprezentují určitou skupinu výrobků (fóliovaná dvířka, ohraněná akrylátová dvířka, lakovaná dvířka apod.). Tito představitelé výrobků jsou v položkách objednávek definováni vlastnostmi a parametry. V modulu, který je nazýván jako technická příprava výroby, může mít každý výrobek stanovený kusovník materiálu, technologický postup a v souvislosti s těmito předpisy lze dále stanovovat náklady jednotlivých operací, pracovišť, strojů apod.

Vlastnosti a parametry se použijí při vytvoření tzv. zakázkových modifikací, které mají v sobě také uloženy informace z technické přípravy výroby, a pro zakázkovou modifikaci lze již v této fázi určit náklady. Připravené zakázkové modifikace slouží pro vytvoření výrobních příkazů, které jsou základním prvkem pro plánování a evidenci samotné výroby výrobků. Náklady a všechny související informace ke kalkulacím lze na každém výrobním příkazu zobrazit, kontrolovat a případně přizpůsobit.

Kusovník představující seznam materiálů určených pro výrobu konkrétního výrobku může být pevně daný nebo se může vytvářet na základě požadavků z položek v objednávce s využitím zakázkových modifikací. Jednotlivé materiály v kusovníku představují přímé náklady pro kalkulaci výrobků.

Technologický postup určuje jak, kde a jak dlouho se daný výrobek vyrábí. Obsahuje seznam operací, které je na každém výrobku potřeba provést. Trvání jednotlivých operací lze rozdělit na různé časy (přípravný, strojní, ukončovací apod.). U každé operace je možné určit, jak dlouho má který čas probíhat. To se určuje pomocí určitých norem. Každá typová operace obsahuje informaci o hodinové mzdě, která je pro ni určena pomocí tarifu. Z hodinové mzdy a času pro danou operaci se stanoví přímá mzda za provedení operace výrobku na daném pracovišti. Každá operace je přiřazena k pracovišti, kde se provádí a ke kterému je možné určit režijní náklady na energie, nástroje, náhradní díly a opravy, což představuje výrobní režii. Jednotlivé náklady na pracoviště lze vztáhnout jako procentem mzdy nebo k hodině strojního času. Režijní náklady lze stanovit také pro provoz, případně pro středisko. Ty se ve výpočtu nákladů sčítají.

Na obrázku č. 6 je zobrazen kalkulační vzorec, který společnost XY používá a který je samozřejmě přizpůsoben dle konkrétních podmínek v rámci kalkulace daného výrobku.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Výrobní režie
▪ Vlastní náklady výroby
4. Správní režie
▪ Celkové výrobní náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku

Obr. 6: Kalkulační vzorec společnosti XY

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

V následující části této diplomové práce bych se ráda zaměřila na jednotlivé části kalkulačního vzorce. Nejprve se zaměřím na přímý materiál a mzdy, následně na výrobní a správní režii. Na základě výpočtů jednotlivých částí kalkulačního vzorce dojde ke stanovení nákladů v Kč na 1 m<sup>2</sup> jednoho konkrétního výrobku. Pro následnou analýzu jsem za výrobek zvolila fóliovaná dvířka z MDF desky (dřevovláknitá deska s velmi homogenní strukturou). U ostatních druhů výrobků se používá stejný kalkulační vzorec, jen se bude lišit použitý základní materiál či jednotlivé činnosti výrobních dělníků.

### Přímý materiál

Základním materiálem, který se používá pro výrobu fóliovaného dvířka z MDF desky, je deska, lepidlo a fólie. Ke stanovení celkových nákladů na přímý materiál musí společnost znát cenu materiálu v korunách za měrnou jednotku. Desky a fólie jsou v m<sup>2</sup> a lepidlo v kg. Dále je nutné znát, jaké množství jednotlivých druhů materiálu je potřebné k výrobě 1 m<sup>2</sup> výrobku. Vše je zobrazeno v následující tabulce č. 17.

Tab. 17: Kalkulace přímého materiálu

Druh materiálu	Jednotka	Cena Kč za mj	Potřeba mj na 1 m <sup>2</sup> výrobku	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Deska	m <sup>2</sup>	180,70	1,08	195,16
Lepidlo	kg	167,91	0,12	20,15
Fólie	m <sup>2</sup>	86,12	2,00	172,24
<b>CELKEM</b>		<b>434,73 Kč</b>		<b>387,55 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku byly v tabulce č. 17 vypočítány pomocí následujícího vzorce (3):

$$\text{Náklady na } m^2 \text{ výrobku} = \text{cena za mj} * \text{potřeba mj na } 1 m^2 \text{ výrobku} \quad (3)$$

Pokud to bylo potřebné, veškeré hodnoty byly zaokrouhlovány na dvě desetinná místa. Celkové náklady na přímý materiál jsou ve výši 387,55 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

### Přímé mzdy

Každá operace v rámci přímých mezd se vyjadřuje v minutách. Každá jednotlivá činnost při výrobě výrobku má rozdílnou hodinovou sazbu, která v sobě zahrnuje odvody i pojištění. Dále má také každá operace rozdílně stanovený čas, který je potřebný pro výrobu 1 m<sup>2</sup> výrobku. Vše je detailně zobrazeno v tabulce č. 18.

**Tab. 18: Kalkulace přímých mezd**

Druh operace	Jednotka	Čas operace na 1 m <sup>2</sup> výrobku	Hodinová mzda v Kč	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Řezání	minuty	4,40	235	17,23
Frézování	minuty	9,10	230	34,88
Příprava taktů	minuty	2,20	195	7,15
Broušení	minuty	6,20	185	19,12
Nástřik lepidla	minuty	6,10	185	18,81
Lisování fólie	minuty	5,90	240	23,60
Ořezávání výrobků	minuty	5,90	240	23,60
Kontrola	minuty	2,90	195	9,43
Měření	minuty	3,10	195	10,08
Rozdělení výrobní dávky	minuty	3,10	195	10,08
<b>CELKEM</b>		<b>48,90 min</b>	<b>2 095 Kč</b>	<b>173,98 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Vzhledem k tomu, že časy jednotlivých operací jsou vyjádřeny v minutách a mzda v Kč je za hodinu, bylo nutné hodnoty času jednotlivých operací na 1 m<sup>2</sup> výrobku přepočítat na hodiny. To bylo vypočítáno podle následujícího vzorce (4):

$$\text{Čas operace na } 1 m^2 \text{ výrobku v hod} = \frac{\text{čas operace na } 1 m^2 \text{ výrobku v min}}{60} \quad (4)$$

Další možností je zjistit výši mzdy za jednu minutu a následné vynásobení s časem operace na 1 m<sup>2</sup> v minutách.

Následně již bylo možné vypočítat náklady na přímé mzdy, protože jak hodnota času operace, tak i výše mzdy byly vyjádřeny v hodinách. Náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku byly v tabulce č. 18 vypočítány prostřednictvím následujícího vzorce (5):

$$\text{Náklady na m}^2 \text{ výrobku} = \text{čas operace na 1 m}^2 \text{ výrobku v hod} * \text{hodinová mzda} \quad (5)$$

Pokud to bylo nutné, opět byly veškeré hodnoty zaokrouhlovány na dvě desetinná místa. Celkové náklady na přímé mzdy jsou ve výši 173,98 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

### Výrobní režie

Veškeré náklady, které souvisí s výrobou, spadají do výrobní režie. Mezi tyto náklady lze zařadit mzdy režijních pracovníků (údržba), energie, náhradní díly apod. Veškeré náklady spadající do výrobní režie znázorňuje tabulka č. 19.

**Tab. 19: Kalkulace výrobní režie**

Druh nákladu	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Mzdy režijních pracovníků (údržba)	120
Energie (elektřina, voda, plyn)	50
Náhradní díly (stroje, vzduchotechnika)	20
Opravy (stroje, vozidla)	10
Obaly	30
Ochranné pracovní pomůcky	5
Odpisy (stroje, vozidla)	50
Nájmy (výrobní prostory)	10
Ostatní – leasing, likvidace zásob, pojištění, přepravné, mýtné	10
<b>CELKEM</b>	<b>305 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Jednotlivé náklady výrobní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku se stanovují dle potřeby z účetnictví. Pro každý výrobek tedy mohou být náklady na výrobní režii odlišné. Celkové náklady na výrobní režii jsou ve výši 305 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

## Správní režie

Všechny náklady, které souvisí s kompletním chodem celé společnosti XY, se řadí do správní režie. I tyto náklady je nutné rozpočítat v případě, kdy se stanovují náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku. Všechny náklady, které je možné zařadit mezi správní režii, jsou zobrazeny v tabulce č. 20.

*Tab. 20: Kalkulace správní režie*

Druh nákladu	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Mzdy administrativních pracovníků	90
Energie (elektrina, voda, plyn)	12
Náhradní díly (počítačová síť, budovy)	5
Opravy (vozidla, budovy, rozvody)	8
Odpisy (software, DHIM)	10
Nájmy administrativní budovy	4
Ostatní – cestovné, leasing, reklama, propagace, poradenství, pojištění	140
<b>CELKEM</b>	<b>269 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Jednotlivé náklady správní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku se opětovně stanovují dle potřeby z účetnictví. Jak již bylo řečeno výše u výrobní režie, pro každý výrobek mohou být náklady na správní režii opět odlišné. Celkové náklady na správní režii jsou ve výši 269 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

## Celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku

V předchozí části této diplomové práce byly vyčísleny náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku dle jednotlivých částí kalkulačního vzorce. V následující tabulce č. 21 jsou zobrazeny celkové náklady, které by byly vynaloženy na výrobu 1 m<sup>2</sup> výrobku.

*Tab. 21: Kalkulace celkových nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku*

Druhy nákladů	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Přímý materiál	387,55 Kč
Přímé mzdy	173,98 Kč

Výrobní režie	305 Kč
Správní režie	269 Kč
<b>CELKEM</b>	<b>1 135,53 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku jsou ve výši 1 135,35 Kč. Jak již bylo řečeno výše, tyto celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> byly vypočítány u fóliovaných výrobků z MDF desek a pro ostatní vyráběné výrobky se s velkou pravděpodobností budou lišit.

### 5.3 Vlastní návrhy a opatření

Jak již bylo řečeno výše, ke kalkulacím celkových nákladů společnost XY využívá informační systém Helios Orange. Veškeré výpočty týkající se kalkulací probíhají automaticky.

Na základě analýzy v rámci této diplomové práce si myslím, že manažerské účetnictví je vedeno dle jednotlivých požadavků nejvyššího vedení společnosti XY. Vzhledem k tomu, že společnost XY je poměrně velkou firmou, tak je pro ni manažerské účetnictví nezbytnou součástí celkového podnikatelského procesu. Existuje několik podnikových středisek, kde probíhá spousta vnitropodnikových činností. Manažerské účetnictví umožňuje zpřehlednit jednotlivé kroky v rámci celého podnikatelského procesu.

Společnost XY stanovuje celkové náklady dle jednotlivých středisek, což pomáhá zpřesnit rozhodování vrcholového vedení společnosti XY. Dále od roku 2020 společnost XY začala sestavovat plánované rozpočty dle jednotlivých středisek i celkově za celou společnost XY. Plánování rozpočtů dle středisek společnosti XY napomáhá stanovit plánované celkové náklady na střediska a také umožňují kontrolu toho, zda jednotlivá střediska dodržují naplnění plánu.

Hlavním problémem ve společnosti XY je to, že ne všichni vedoucí pracovníci odpovídající za jednotlivá střediska jsou ochotni a schopni pracovat s informačním systémem Helios Orange, a to ať již z důvodu věku či neochoty. Z tohoto důvodu se může stát, že plánovaného rozpočtu nebude dosaženo, a to ať již překročením či nenaplněním. Překročení plánovaného

rozpočtu může způsobit velké problémy, především co se týká finanční stránky podniku. Samozřejmě i nenaplnění plánovaného rozpočtu může signalizovat určité problémy, které bude muset následně vrcholové vedení řešit.

Řešením by mohlo být školení ze strany společnosti IF System Helios, s.r.o., která společnosti XY zprostředkovává informační systém Helios Orange. Školení by mělo být určené především pro vedoucí pracovníky, kteří odpovídají za jednotlivá střediska. Další možností by mohlo být vytvoření vnitropodnikového manuálu, kde by byl uveden jak postup práce v informačním systému, tak například postupy, jak plánovaného rozpočtu dosáhnout či nějaké další rady a pomůcky. V tomto případě by musel být manuál vytvořen pro každé středisko samostatně.

Dalším problémem je to, že ne všichni zaměstnanci spadající pod jednotlivá střediska mají kompletní informace o nákladech, které potřebují k tomu, aby mohl být naplněn plánovaný rozpočet.

V tomto případě bych jako vhodné řešení viděla vytvoření samostatného programu či modulu, kde by byly náklady na jednotlivá střediska uvedeny. Bylo by vhodné uvádět náklady dopodrobna, a to minimálně dle syntetických účtů, v některých případech i dle analytických účtů, pokud by to bylo nezbytné. Následně by jednotliví pracovníci mohli jednodušeji s těmito údaji pracovat a přesněji stanovit a naplnit plánovaný rozpočet.

### **5.3.1 Optimalizace stávajícího kalkulačního vzorce**

Následující část diplomové práce bude zaměřena na optimalizaci stávajícího kalkulačního systému, který společnost XY v současné době využívá. Nejprve bych se ráda věnovala jednotlivým návrhům na vylepšení stávajících kalkulací a pokusit se odstranit nedostatky, na které jsem narazila při zkoumání kalkulačního systému společnosti XY.

Jako hlavní problém vidím to, že společnost využívá jen některé položky z typového kalkulačního vzorce, což by mohlo ve velké míře ovlivnit celkovou hodnotu nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku. V rámci optimalizace kalkulačního systému v podniku XY bych se pokusila o návrh nového kalkulačního vzorce, který by mohl nedostatky ve stanovení celkových nákladů na 1 m<sup>2</sup> eliminovat.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Výrobní režie
▪ Vlastní náklady výroby
4. Správní režie
▪ Vlastní náklady výkonu
5. Odbytová režie
▪ Celkové výrobní náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku

Obr. 7: Návrh optimalizovaného kalkulačního vzorce  
Zdroj: vlastní zpracování

Do stávajícího kalkulačního vzorce, který společnost XY využívá, byla doplněna odbytová režie, která je spojena s prodejem výrobků a především jejich reklamou a propagací, což by mělo být neodmyslitelnou součástí výpočtu nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobků.

Dále bych ráda navrhla změnu výpočtu výrobní a správní režie. V současné době dochází k jejich stanovení na základě potřeb z účetnictví. Tímto navrhuji výpočet těchto dvou režii pomocí přírážkové kalkulace s peněžní rozvrhovou základnou. Stejný postup bude zachován i pro výpočet odbytové režie.

K sestavení návrhu optimalizovaného kalkulačního vzorce jsou potřebné hodnoty uvedené v tabulce č. 22.

Tab. 22: Hodnoty potřebné k sestavení optimalizovaného kalkulačního vzorce

Druh režie	Hodnota režie
Celkové náklady na výrobní režii v roce 2020	31 820 939 Kč
Celkové náklady na správní režii v roce 2020	53 926 850 Kč
Celkové náklady na odbytovou režii v roce 2020	43 297 167 Kč
Celkové přímé mzdové náklady v roce 2020	24 418 694 Kč
Celkové přímé materiálové náklady v roce 2020	56 745 232 Kč
Celkové přímé náklady v roce 2020	81 163 926 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Dle údajů v tabulce č. 22 dojde k vytvoření diferencované přírážkové kalkulace dle jednotlivých druhů režijních nákladů. Pro jednotlivé druhy režii budou zvoleny různé



rozvrhové základny a následně dojde k výpočtu režijní procentní přírážky. To vše naznačuje tabulka č. 23.

**Tab. 23: Hodnoty režijních nákladů**

Typ režie	Rozvrhová základna	Celková hodnota režie	Celková hodnota rozvrhové základny
Výrobní	Přímé mzdy	31 820 939 Kč	24 418 694 Kč
Odbytová	Přímé náklady	43 297 167 Kč	81 163 926 Kč
Správní	Přímé náklady	53 926 850 Kč	81 163 926 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 23 je zřejmé, že celková hodnota všech používaných režii ve společnosti XY je ve výši 129 044 956 Kč.

### **Přímý materiál**

V případě kalkulace přímého materiálu bude použit stávající způsob výpočtu, tedy zjištění nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku jako součin ceny za mj a množství přímého materiálu použitého na výrobu 1 m<sup>2</sup> výrobku. Podle mého názoru je tento způsob výpočtu dostačující, neboť zahrnuje veškerý materiál sloužící pro výrobu daného výrobku. Není tedy nutná žádná úprava kalkulačního vzorce.

Dle optimalizovaného kalkulačního vzorce je celková hodnota nákladů na přímý materiál stejná jako v případě stávajícího kalkulačního vzorce využívaného společností XY, tedy ve výši 387,55 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

### **Přímé mzdy**

I v případě přímých mezd bude zachován dosavadní způsob výpočtu, tedy stanovení nákladů na přímé mzdy jako součin hodinové mzdy a času potřebného k výrobě 1 m<sup>2</sup> výrobku v hodinách. I v tomto případě si myslím, že je tento způsob výpočtu dostačující, protože se jedná o mzdy pracovníků ve výrobě, tedy náklady jednoduše přiřaditelné k jednotlivým výrobkům.

Dle optimalizovaného kalkulačního vzorce je celková hodnota nákladů na přímé mzdy opět stejná jako v případě stávajícího kalkulačního vzorce, který v současné době využívá společnost XY, tedy ve výši 173,98 Kč na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

### Přímé náklady

K tomu, aby bylo možné stanovit náklady na jednotlivé režie, je nutné znát přímé náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku. To zjistím tak, že sečtu přímý materiál a přímé mzdy. Výpočet je zobrazen v následující tabulce č. 24.

*Tab. 24: Vyčíslení přímých nákladů*

Přímé náklady	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Přímý materiál	387,55 Kč
Přímé mzdy	173,98 Kč
<b>CELKEM</b>	<b>561,53 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Pro potřeby optimalizovaného kalkulačního vzorce je hodnota přímých nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku ve výši 561,53 Kč.

### Výrobní režie

Společnost v aktuálně používaném kalkulačním vzorci sice využívá výrobní režii, ale ke stanovení její výše dochází na základě potřeb z účetnictví. Dle mého názoru takový výpočet nemá stoprocentní vypovídací schopnost. Z tohoto důvodu navrhuji použít přírážkovou kalkulaci s peněžní rozvrhovou základnou tvořenou přímými mzdami. Nejprve si stanovím režijní procentní přírážku dle vzorce (1) a takto získaná procentní přírážka je následně násobena hodnotou přímých mezd dle tabulky č. 24. Takto se zjistí hodnota výrobní režie, která se vztahuje k 1 m<sup>2</sup> daného výrobku.

Výpočet režijní procentní přírážky dle konkrétních hodnot by vypadal následovně:

$$PP_{VR} = \frac{31\,820\,939 \text{ Kč}}{24\,418\,694 \text{ Kč}} * 100 = 130,31 \%$$

Hodnota výrobní režie na 1 m<sup>2</sup> se vypočítá následovně:

$$VR = 173,98 * 1,3031 = 226,72 \text{ Kč}$$

Dle optimalizovaného kalkulačního vzorce je hodnota výrobní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku ve výši 226,72 Kč. Výsledné hodnoty byly zaokrouhleny na dvě desetinná místa. Nově stanovená hodnota výrobní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku na základě optimalizovaného kalkulačního vzorce je nižší než původní výše o 78,28 Kč. To by pro společnost mohlo znamenat drobnou úsporu nákladů na výrobní režii na 1 m<sup>2</sup> výrobku.

### **Správní režie**

V případě správní režie je situace shodná s výrobní režii. Společnost sice do současně používaného kalkulačního vzorce správní režii zahrnuje, ale její výše se odvíjí na základě potřeb z účetnictví. Opět se domnívám, že tento způsob výpočtu nemá stoprocentní vypovídací schopnost o výši nákladů. I v tomto případě tedy navrhuji použít přírážkovou kalkulaci s peněžní rozvrhovanou základnou v podobě přímých nákladů. V první fázi se opět vypočítá režijní procentní přírážka dle vzorce (1) a takto stanovená procentní přírážka je následně vynásobena hodnotou přímých nákladů dle tabulky č. 24. Tímto způsobem je zjištěna hodnota správní režie vztahující se k 1 m<sup>2</sup> výrobku.

Konkrétní výpočet procentní přírážky je možné znázornit takto:

$$PP_{SR} = \frac{53\,926\,850 \text{ Kč}}{81\,163\,926 \text{ Kč}} * 100 = 66,44 \%$$

Následně se vypočítá hodnota správní režie na 1 m<sup>2</sup>, a to takto:

$$SR = 561,53 * 0,6644 = 373,09 \text{ Kč}$$

Hodnota správní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku je dle optimalizovaného kalkulačního vzorce ve výši 373,09 Kč. Výsledné hodnoty byly zaokrouhleny na dvě desetinná místa. Nově vypočtená hodnota správní režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku dle nově navrženého kalkulačního vzorce je vyšší než původní náklady na správní režii, a to o 104,09 Kč. V tomto případě by to sice znamenalo zvýšení nákladů, ale jejich výše by byla stanovena přesněji.

## Odbytová režie

Odbytovou režií ve stávajícím kalkulačním vzorci společnosti XY nezahrnuje vůbec. Pro účely optimalizovaného kalkulačního vzorce byla tato režie doplněna. Dle mého názoru by ale opravdu měla být odbytová režie nedílnou součástí kalkulace na 1 m<sup>2</sup> výrobku, protože propagace výrobků především pro koncové zákazníky je velmi důležitou součástí procesu, který následuje po výrobě. Z tohoto důvodu si myslím, že by odbytová režie měla být zahrnována do kalkulací výrobků pro zlepšení vypovídací schopnosti o nákladech na 1 m<sup>2</sup> výrobku. Opět navrhuji použít přírážkovou kalkulaci s peněžní rozvrhovanou základnou v podobě přímých nákladů, stejně jako u správní režie. Nejprve použiji vzorec (1) k výpočtu režijní procentní přírážky, kterou následně vynásobím hodnotou přímých nákladů dle tabulky č. 24. Pomocí tohoto výpočtu zjistím hodnotu odbytové režie, která se vztahuje k 1 m<sup>2</sup> výrobku.

Přesný výpočet procentní přírážky bude vypadat následovně:

$$PP_{OR} = \frac{43\,297\,167 \text{ Kč}}{81\,163\,926 \text{ Kč}} * 100 = 53,35 \%$$

Hodnota odbytové režie na 1 m<sup>2</sup> výrobku se vypočítá takto:

$$OR = 561,53 * 0,5335 = 299,55 \text{ Kč}$$

V rámci optimalizovaného kalkulačního vzorce je hodnota odbytové režie na 1 m<sup>2</sup> stanovena ve výši 299,55 Kč. Výsledné hodnoty byly zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

### Celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> výrobku dle optimalizovaného kalkulačního vzorce

V tabulce č. 25 jsou uvedeny jednotlivé hodnoty přímých a režijních nákladů, které byly vypočítány dle optimalizovaného kalkulačního vzorce.

**Tab. 25: Kalkulace celkových nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku dle optimalizovaného kalkulačního vzorce**

Druhy nákladů	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku
Přímý materiál	387,55 Kč
Přímé mzdy	173,98 Kč
Výrobní režie	226,72 Kč
Správní režie	373,09 Kč

Odbytová režie	299,55 Kč
<b>CELKEM</b>	<b>1 460,89 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 25 je zřejmé, že celkové náklady na 1 m<sup>2</sup> vybraného výrobku společnosti XY dle optimalizovaného kalkulačního vzorce jsou ve výši 1 460,89 Kč.

### 5.3.2 Porovnání stávajícího a optimalizovaného kalkulačního systému

V této části diplomové práce bych ráda provedla srovnání stávajícího kalkulačního vzorce, který společnost XY v současné době využívá, a mnou navrženého optimalizovaného kalkulačního vzorce.

Tabulka č. 26 zobrazuje rozdíly jednotlivých částí stávajícího a optimalizovaného kalkulačního vzorce.

*Tab. 26: Srovnání stávajícího a optimalizovaného kalkulačního vzorce*

Druhy nákladů	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku (stávající kalkulační vzorec)	Náklady na 1 m <sup>2</sup> výrobku (optimalizovaný kalkulační vzorec)
Přímý materiál	387,55 Kč	387,55 Kč
Přímé mzdy	173,98 Kč	173,98 Kč
Výrobní režie	305 Kč	226,72 Kč
Správní režie	269 Kč	373,09 Kč
Odbytová režie	x	299,55 Kč
<b>CELKEM</b>	<b>1 135,53 Kč</b>	<b>1 460,89 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota celkových nákladů na 1 m<sup>2</sup> dle stávajícího kalkulačního vzorce je ve výši 1 135,53 Kč, dle optimalizovaného kalkulačního vzorce je celková hodnota 1 460,89 Kč. Na první pohled je zřejmé, že dle optimalizovaného kalkulačního vzorce došlo ke zvýšení nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku, a to přesně o 325,36 Kč, tedy zhruba o 28 %. To je především dáno tím, že do kalkulačního vzorce byla doplněna odbytová režie, která není součástí současně používaného kalkulačního vzorce ve společnosti XY. Dalším důvodem může být to, že v návrhu optimalizovaného kalkulačního vzorce byla při stanovení výrobní a správní

režie využita jiná technika kalkulace, a to přírážková kalkulace na základě režijní procentní přírážky s rozvrhovou základnou vyjádřenou v korunách.

Jako hlavní výhodu optimalizovaného kalkulačního vzorce vidím v tom, že na rozdíl od aktuálně používaného kalkulačního vzorce do něj vstupují veškeré náklady, které sice nesouvisí přímo s výrobou daného výrobku, ale podle mého názoru jsou důležitou součástí při stanovování nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku. Tím je myšlena odbytová režie, kam spadá především prodej a propagace výrobků zákazníkům. Odbytová režie není ve stávajícím kalkulačním vzorci obsažena.

Jako další výhodu optimalizovaného kalkulačního vzorce pozoruji především v tom, že výrobní a správní režie je vypočítána pomocí režijní procentní přírážky a nejspíše bude vyjadřovat přesnější hodnotu těchto režii, než jak tomu je ve stávajícím kalkulačním vzorci, kde dochází k jejich stanovení na základě potřeb z účetnictví.

Jako poslední možnost bych společnosti XY doporučila začít odlišovat zásobovací režii, která souvisí s nákupem a uskladněním materiálu. Sice by to pravděpodobně znamenalo další zvýšení nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku, ale opět by to představovalo další zpřesnění výpočtů hodnoty nákladů.

Dle výše uvedených důvodů bych navrhovala vedení společnosti XY zaměřit se na aktuálně využívaný kalkulační vzorec a na základě mých připomínek a doporučení zvážit jeho změnu či alespoň úpravu. Na druhou stranu, kdyby stávající kalkulační vzorec nebyl dostačující či nepřesný, určitě by společnost XY k jeho změně již dávno přistoupila. Výše jsou tedy uvedeny pouze mé návrhy, a to, zda je společnost XY využije ve svůj prospěch či nikoli, záleží pouze na ní.

## Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vytvoření návrhu optimalizace na zlepšení stávajícího kalkulačního systému ve výrobním podniku. Pomocí navrhnuté optimalizace kalkulací by mělo dojít ke zlepšení a především zpřesnění aktuálně využívaných kalkulací ve společnosti XY. Cíle bylo v závěrečné části práce dosaženo.

K celkovému zhodnocení aktuální situace byla použita převážně interní data mnou vybrané společnosti, která jsem obdržela od několika zaměstnanců. Tato data byla následně zpracována metodou deskripce, analýzy a komparace.

Hlavním tématem této závěrečné práce bylo manažerské účetnictví a jeho použití v praxi při řízení podnikatelského subjektu, který se zaměřuje na výrobu kuchyňských a nábytkových dvířek.

První část diplomové práce byla zaměřena na základní charakteristiku finančního a manažerského účetnictví, jejich rozdíly a v neposlední řadě také jejich vzájemný vztah. Dále byla práce zaměřena na jednotlivé požadavky, funkce a vývoj manažerského účetnictví. V další části závěrečné práce jsem se zabývala náklady a výnosy, především se zaměřením na jejich základní charakteristiky a klasifikace. Dále se tato část věnovala účetnictví nákladových středisek, zobrazení nákladů, výnosů a zisku v účetnictví a oddělení jednookruhové a dvouokruhové organizace účetnictví.

Následně se diplomová práce zabývala nástroji manažerského účetnictví, kdy pro potřeby praktické části jsem se zaměřila na kalkulace, kalkulační systém a kalkulace nákladů v zakázkové výrobě v podnikatelském subjektu. Na závěr této části byly představeny základní informace o vnitropodnikových cenách.

Praktická část této diplomové práce se zaměřuje na manažerské účetnictví v mnou zvoleném podnikatelském subjektu se zaměřením na kalkulace nákladů. Nejprve byla uvedena základní charakteristika vybrané společnosti, její historie, předmět činnosti, organizace společnosti a vyráběné produkty. Následně byly představeny dva druhy kalkulací, které společnost využívá, a byl proveden výpočet nákladů na m<sup>2</sup> výrobku na základě poskytnutých interních dat společnosti.

V závěru práce byl sestaven návrh optimalizovaného kalkulačního vzorce, který jsem vytvořila na základě zjištěných nedostatků. Následně byla provedena komparace stávajícího a optimalizovaného kalkulačního systému ve společnosti XY.

V rámci optimalizace bych jako první navrhla, aby nově společnost XY zahrnula do kalkulačního vzorce veškeré náklady, které také souvisí s výrobou daného výrobku, a to především odbytovou režii, kam patří prodej a propagace výrobků pro zákazníky.

Dále bych doporučila upravit způsob výpočtu režijních nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku, a to zvolit výpočet pomocí režijní procentní přírážky s využitím peněžní rozvrhové základny. Takto vypočtená hodnota nákladů na 1 m<sup>2</sup> bude vyjadřovat přesnější výši nákladů, než tomu je v současné době, kdy dochází ke stanovení režijních nákladů na základě potřeb z účetnictví. Posledním návrhem by mohlo být, aby společnost XY začala členit také zásobovací režii, čímž by opět mohlo dojít ke zpřesnění výpočtů hodnoty nákladů.

Na základě optimalizovaného kalkulačního vzorce bych vedení společnosti doporučila pokusit se o aktualizaci stávajícího kalkulačního vzorce. Nyní dle optimalizovaného kalkulačního vzorce již do výpočtu vstupují veškeré náklady, které s výrobou souvisí, a kalkulace tak představují věrný a poctivý obraz o výši nákladů na 1 m<sup>2</sup> výrobku.



## Seznam použité literatury

### Citace:

DRURY, Colin. 2018. *Management and Cost Accounting*. 10<sup>th</sup> ed. Australia: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

LANDA, Martin. 2011. *Základy účetnictví*. 2. vyd. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-117-7.

LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.

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

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav. 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠIŠKA, Ladislav. 2013. Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 8(3), 73-83 [cit. 2020-10-28]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2013/03/07.pdf>

TENHUNEN, Marja-Liisa a Andreea-Ileana DANIELESCU. 2018. The important need of general accounting and management accounting. *Euromentor Journal* [online]. Bucharest: ProQuest, 9(4), 37-43 [cit. 2020-10-31]. ISSN 22479376. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/2166303447/fulltextPDF/DDF6952903A94976PQ/4?accountid=17116>

WAGNER, Jaroslav, Jana FIBÍROVÁ a Aneta KŘEHNÁČOVÁ. 2020. Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989-2019. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 14(4), 57-80 [cit. 2021-03-06]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2019/04/04.pdf>

### **Bibliografie:**

*IF System* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.ifsystem.cz/>

*Trachea: Domov za každými dveřky* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.trachea.cz/cz>

*Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 1991. In: *Aspi*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Interní zdroje společnosti