



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

System vnitropodnikového účetnictví a jeho význam pro řízení podniku

Vypracoval: Lucie Ryšavá

Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie RYŠAVÁ**
Osobní číslo: **E14163**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Systém vnitropodnikového účetnictví a jeho význam pro řízení podniku**
Zadávatel katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Význam tématu:

Vnitropodnikové účetnictví poskytuje podrobné informace o průběhu hospodářských činnosti uvnitř podniku. Je důležitým prvkem pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů.

Cíl práce:

Analýzovat systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podniku, zhodnotit význam vnitropodnikového účetnictví pro řízení podniku, navrhnout zlepšení v systému a metodice vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podniku.

Postup zpracování:

1. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví.
2. Vzájemný vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví.
3. Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.
4. Útvarově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.
5. Analýza systému vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podniku.
6. Využití vnitropodnikového účetnictví pro řízení vybraného podniku.
7. Návrh změn v oblasti vnitropodnikového účetnictví s cílem poskytnout kvalitnější informace pro management podniku.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran formátu A4

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

1. FIBÍROVÁ, J., WAGNER, J., ŠOLJAKOVÁ, L. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
2. HRUŠKA, V. (2005). *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnice*. Praha: Balance.
3. KOVALÍKOVÁ, H. (2012). *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. Praha: Anag, a.s.
4. KRÁL, B. (2012). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
5. LANDA, M. (2005). *Organizace účetních agend ve firmě*. Praha: Management Press.
6. LOUŠA, F. (2014). *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
7. SOTONA, M. (2006). *Vnitropodnikové směrnice*. Praha: Computer Press.
8. ŠOLJAKOVÁ, L. (2010). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 8. února 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2017


doc. Ing. Ladislav Holýš, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jirák, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení:

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 14. 4. 2017

.....

Lucie Ryšavá

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala celé své rodině a všem kamarádům za neustálou podporu.

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Literární přehled	4
2.1	Charakteristika vnitropodnikového účetnictví	4
2.1.1	Manažerské a vnitropodnikové účetnictví.....	4
2.2	Vzájemný vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví	8
2.2.1	Formy vedení vnitropodnikového účetnictví.....	9
2.2.2	Náklady	11
2.3	Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví	13
2.3.1	Kalkulace.....	13
2.4	Útvarově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví	20
3	Cíl a metodika	24
3.1	Cíl a obsah práce	24
3.2	Metody sběru dat	24
3.3	Metodika práce	24
4	Vlastní práce.....	26
4.1	Analýza systému vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu	26
4.1.1	Představení společnosti	26
4.1.2	Organizační struktura	27
4.1.3	Náklady a výnosy společnosti	28
4.1.4	Hospodaření středisek	30
4.1.5	Skladová kalkulace konkrétního střediska	34
4.2	Využití vnitropodnikového účetnictví pro řízení vybraného účetního subjektu.....	40
4.3	Návrh změn v oblasti vnitropodnikového účetnictví s cílem poskytnout kvalitnější informace pro management podniku	42

5	Závěr	44
I.	Summary	46
II.	Seznam literatury	47
III.	Seznam obrázků	
III.	Seznam tabulek	
III.	Seznam grafů	

1 Úvod

Informace z účetnictví obsažené v hlavních výkazech jako je rozvaha, výkaz zisků a ztrát a přehled o peněžních tocích dohromady umožňují komplexní analýzu podniku. Účetnictví obecně je soubor informací, které zobrazují podle konkrétních pravidel a metod realitu. Manažerské účetnictví poskytuje informace řídicím pracovníkům, na základě kterých mohou ovládat vývoj podniku a rozhodovat se o dalším dění. Součástí manažerského účetnictví je nákladové neboli vnitropodnikové, které zobrazuje úplný podnikatelský proces včetně výsledků. K tomu používá kalkulace výkonů, systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen a zároveň sleduje, jak se na výsledku celého podniku podílejí konkrétní střediska. Pro řídicí pracovníky je důležité zjistit skutečný stav vynaložených nákladů, výnosů a zisku, který je následně porovnán s plánovaným stavem. Na základě odchylek mezi těmito stavy pak podnik stanovuje konkrétní opatření.

Cílem mé práce je na základě získaných teoretických poznatků analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu a zjistit, jak daný podnik využívá poznatky z tohoto účetnictví pro řízení.

Teoretická část je zaměřena na popis základních pojmů dané problematiky, konkrétně charakteristiku vnitropodnikového účetnictví, vzájemný vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví včetně rozčlenění nákladů. Dále je v této části věnována pozornost výkonově a útvarově orientované formě vnitropodnikového účetnictví.

V praktické části je uvedeno členění nákladů v konkrétním podniku, který z důvodu poskytnutí citlivých informací nechce být jmenován, takže budu používat pracovní název Agronym, a. s. Uvedu, jak se podílí na konkrétních výsledcích nejdůležitější střediska a jak jsou tvořeny skladové neboli výrobní kalkulace, podle kterých se řídí produktoví manažeři při tvorbě cen.

V závěru bakalářské práce zhodnotím systém vedení vnitropodnikového účetnictví a navrhu změny v oblasti vnitropodnikového účetnictví, které by mohly poskytnout kvalitnější informace pro management podniku.

2 Literární přehled

2.1 Charakteristika vnitropodnikového účetnictví

„Účetnictví je uspořádaným systémem informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces (hodnotou stránku podnikatelského procesu). Vzhledem k tomu, že toto peněžní vyjádření je, zejména u některých transakcí, velmi obtížné a nejspolehlivé, je pro účetnictví charakteristické modelové zobrazení reality. Tedy zobrazení, které vychází z konkrétně definovaných principů a metod, z konkrétních pravidel „rozpoznání“ podstaty hospodářských transakcí, z použitých způsobů oceňování.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Měření tzv. finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finanční pozici umožňuje komplexně propojit účetní informace. Finanční pozice podniku je definována výší a strukturou aktiv, které podnik při své činnosti používá a strukturou kapitálu, který pro financování těchto aktiv poskytli vlastníci a věřitelé. Tato složka také ovlivňuje solventnost a likviditu podniku. Informace o finanční pozici poskytuje rozvaha. Informace o finanční výkonnosti podniku, o jeho schopnosti vytvářet vlastní činností zisk a zhodnotit vynaložené zdroje v daném období jsou významné pro odhadnutí potenciálního rozvoje podniku v budoucnosti. Informace o výkonnosti jsou uvedeny hlavně ve výsledovce. Změny ve finanční pozici neboli peněžních tocích podniku pomáhají zhodnotit schopnost podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a současně vyjádřit potřeby podniku při využití těchto peněžních prostředků. Informace o rozvoji peněžních toků, které jsou vyjádřené ve výkazu peněžních toků, propojují vhodným dělením informace z rozvahy a výsledovky. Tyto tři ukazatele spolu navzájem úzce souvisejí a dohromady umožňují komplexní analýzu stejných transakcí, jejichž různé aspekty jsou odráženy. Jednotlivé výkazy, které poskytují účetní informace, se navzájem liší, ale samostatně žádný z nich neposkytuje všechny potřebné informace pro rozhodování uživatelů účetních informací. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

2.1.1 Manažerské a vnitropodnikové účetnictví

„Manažerské účetnictví je oblastí účetnictví, která poskytuje informace pro řídicí pracovníky v podniku (organizaci). Je to proces identifikace, měření, shromažďování a analýz podkladů, v němž se připravuje interpretace a sdělení informací, které pomáhají řídicím pracovníkům naplnit stanovené cíle.“ (Horngren, Sundem, & Stratton, 2005)

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům (manažerům, výkonným ředitelům, vrcholovým manažerům, případně vlastníkům) účelně ovládat podnikatelskou činnost, konkrétně ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici a řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015) (Petřík, 2009)

Manažerské účetnictví rozlišuje dva relativně samostatné subsystémy účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o němž již bylo v zásadě rozhodnuto (operativní řízení v návaznosti na řízení taktické). Tento systém účetních informací je nazýván nákladovým účetnictvím;
- účetní informace pro rozhodování (taktické a strategické řízení) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu; manažerské účetnictví v užším významu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

V praxi však neexistuje přesná hranice mezi manažerským a nákladovým účetnictvím. Rozdělení na tyto dvě složky se používá proto, aby se zdůraznil plynulý přechod nákladového účetnictví v manažerské, jehož je součástí. Pojem nákladové účetnictví nahrazuje historicky starší název „vnitropodnikové“ účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Tabulka 1 Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

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

Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty
--	---

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015

Důležitým znakem vnitropodnikového účetnictví je systémové zobrazení podnikatelského procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledků. Důsledkem tohoto zobrazení je, že si vnitropodnikové účetnictví zachovává tradiční prvky účetní metody: jak obecné (např. bilanční princip, podvojně zobrazení hospodářských transakcí a jejich hodnotové vyjádření), tak i tzv. technické (dokumentace a inventarizace). Vnitropodnikové účetnictví tak bývá obvykle formulováno buď jako:

- výkonové účetnictví – využívá kalkulace výkonů
- odpovědnostní účetnictví – váže se na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen a sleduje, jak k výsledkům celého podniku přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary
- procesní nákladové účetnictví – cílem je poskytovat podklady pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých prvků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Ve specifickém informačním zjištění řídicího cyklu, tzv. fázi řízení se konkrétně projevují rozdílné rozhodovací úlohy operativního, taktického a strategického řízení. Jejich souvislost je velmi důležitá pro pochopení odlišností. Řízení, jehož základ spočívá v účelovém, cílevědomém působení řídicího subjektu na řízený objekt se vnitřně člení na několik fází řídicího cyklu, které se dělí na:

- plánování
- organizace a motivace
- realizace
- kontrola
- analýza
- přijetí opatření. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Jeden cyklus řízení uzavírá poslední fáze (přijetí opatření) a zároveň začíná nový. Řídicí proces má tedy podobu stále se opakujícího procesu. Každá fáze řídicího cyklu klade určité požadavky na své informační zajištění. Zároveň je velmi podstatné rozlišovat funkci informační a samotný proces řízení, který není úkolem manažerského účetnictví,

ale vlastní náplní práce řídicích pracovníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Podstatou informačního zajištění vnitropodnikového účetnictví je zejména zjištění skutečnosti (skutečných nákladů, výnosů, zisku atd.) a její porovnání s vytouženým (předem stanoveným, plánovaným) stavem. Vlastním jádrem moderně koncipovaného vnitropodnikového účetnictví je tedy analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Řídicí pracovníci požadují detailní informace o skutečně vynaložených nákladech, výnosech a vytvořeném zisku nejen podle finálních výkonů, činností a procesů, ale i podle útvarů, které za dané skutečnosti odpovídají. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Oproti tomu základním cílem informací manažerského účetnictví je rozšířit řadu poskytovaných informací o takové, které umožňují posuzovat různé možnosti budoucího vývoje podniku. Tyto informace umožňují využít účetní informace nejen pro běžné řízení výkonů, útvarů a procesů, ale i pro rozhodování o budoucích variantách, konkrétně informace pro dlouhodobé rozhodovací úlohy strategického marketingu, vývoje nových produktů a investičního rozhodování, krátkodobá rozhodování optimalizace objemu a struktury činnosti. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

2.2 Vzájemný vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví

V knižních zdrojích je primárně uvedený vztah mezi finančním a manažerským účetnictvím, které obsahuje vnitropodnikové účetnictví. Při jejich porovnání se zdůrazňuje obsahově rozdílné pojetí, které se projevuje dvěma odlišnostmi. Ta první zahrnuje, že manažerské účetnictví může vycházet z rozdílně vymezených aktiv a pasiv než jak jsou vymezena zásadami finančního účetnictví. Druhou odlišností je, že manažerské účetnictví se od finančního liší výrazně větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. (Král, 2012)

Finanční účetnictví získává a poskytuje ekonomické informace, které požadují vnější uživatelé a které jim umožní rozhodnout se. Jedná se o souhrnné informace o podniku jako celku. Manažerské účetnictví se zabývá sdělováním ekonomických informací, které vyžaduje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje. Některé informace jsou poskytovány i pro finanční účetnictví, a to pro účely ocenění dlouhodobého majetku a zásob vytvářených vlastní činností. Pro informace, které poskytuje finanční účetnictví, platí požadavek, že musí být sestaveny v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami a standardy. Oproti tomu pro manažerské účetnictví nejsou stanoveny žádné omezující podmínky nebo pravidla, krom těch, které si podnik určí sám podle konkrétních potřeb, a proto není potřeba dodržovat obecně uznávané účetní zásady. Základní měřicí jednotkou je jednotka peněžní ve finančním účetnictví a v manažerském účetnictví vedle peněžních jednotek i jednotky naturální. Výkazy finančního účetnictví jsou vyhotovovány a předkládány pravidelně za určité období roku, u manažerského účetnictví jsou zprávy a různé přehledy vyhotovovány podle potřeb v různých pravidelných časových intervalech nebo nepravidelně podle potřeb managementu. Z hlediska srovnatelnosti s jinými podniky jsou informace získané v rámci finančního účetnictví spolehlivější než informace z manažerského účetnictví, protože ty slouží pro plánování a rozhodování o určitých jevech. Finanční účetnictví se soustředí na minulost a na externí uživatele informací o podniku, manažerské účetnictví je zaměřeno na budoucnost a činně pomáhá dosahovat žádoucích výsledků daného podniku. (Landa, 2005) (Macík, 2000)

Tudíž lze říci, že hlavní specializací manažerského účetnictví je obsah, struktura a podrobnost poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu. Oproti finančnímu účetnictví se tak liší nejen v jiném obsahovém pojetí nákladů a výnosů, ale

především v poskytování podrobnějších informací o jejich vnitřní struktuře a členění. (Král, 2012)

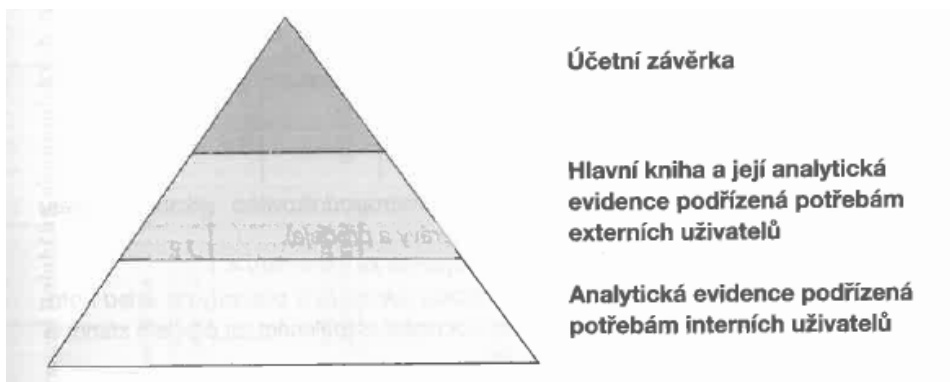
2.2.1 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

Účetní jednotka si sama určuje formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví, a zároveň musí zajistit pro potřeby finančního účetnictví průkazné doklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. (Sotona, 2006)

Na základě potřeb externích uživatelů finančního účetnictví a požadavků řízení z pozice managementu, zajišťované informací manažerského účetnictví existují tři formy vedení vnitropodnikového účetnictví a to: jednookruhová organizace, dvouokruhová organizace a kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace. (Král, 2012)

Snahou jednookruhové organizace účetnictví je zajistit požadavky uživatelů finančního a vnitropodnikového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů, které různým skupinám poskytují různé výstupy v závislosti na úkolech, které obě skupiny řeší. Tato forma je ideální pro podmínky, kdy se informační potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, ale liší se pouze stupněm podrobnosti při jejich zobrazení. Je výhodnější i z hlediska zpracování neboť nevyžaduje vyjadřovat dvojím způsobem v podstatě tytéž vstupní údaje. Vzhledem k možné obsahové rozdílnosti, jejímž následkem je dvojitý přístup k vyjádření aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a zisku, má však aplikace této organizace oproti dvouokruhové organizaci omezení v tom, že obě seskupení informací jsou obtížně uživatelsky oddělitelné. (Král, 2012) (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

Obrázek 1 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví



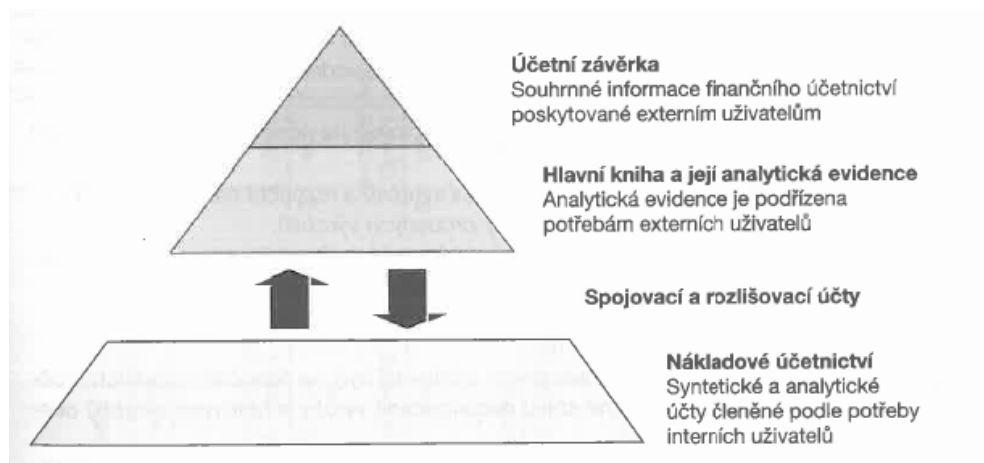
Zdroj: Král, 2012

Za výhodnější se ovšem považuje řešení, které vychází z dvouokruhové organizace účetnictví. Zejména v anglosaské oblasti jde o zcela oddělené okruhy, kdy za jejich obsah často odpovídají i různé skupiny odborníků a součástí ani jednoho z okruhů nejsou informace, které by vysvětlovaly či kvantifikovaly rozdíly v případě odlišného způsobu zobrazení konkrétních transakcí. Podle Krále, 2012 méně vyhraněné řešení, které je uplatňované v zemích kontinentální Evropy, je ovlivněno třemi fakty:

- formálně metodická stránka účetnictví je zde předmětem přísnější regulace;
- základním hlediskem zjišťování nákladů ve finančním účetnictví bylo tradičně jejich druhové členění;
- informační subsystém manažerského účetnictví je koncipován nejen ve vztahu k potřebám manažerského řízení, ale zároveň jako průkazný podklad pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů ve finančním účetnictví.

Oba okruhy jsou také formulovány jako uživatelsky diferencované, existují mezi nimi pevnější vazby, které jsou realizované tzv. spojovacími, popř. rozlišovacími účty, které znázorňují pohyby informací mezi oběma okruhy, a také zvláštními účty rozdílů mezi způsobem vyobrazení jevů z obou hledisek. (Král, 2012)

Obrázek 2 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví



Zdroj: Král, 2012

V současné době je snaha obě organizace kombinovat a tudíž vzniká kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace. Pokud zobecníme přednosti a nedostatky obou forem můžeme je využít pro doporučení, jak kombinovat oba přístupy. Pokud tedy zjistíme při analýze požadavků externích a interních uživatelů, že jsou do určité míry různorodé a nelze je zajistit bezzbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické,

tudíž oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení nebo ocenění aktiv a pasiv, poté je pro zobrazení reality účelnější zřídít dva okruhy účtů. Pokud však z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu mohou být zajištěny součtovou agregací detailnějších informací nákladového účetnictví, pak bude výhodnější organizovat vztah obou subsystémů formou analytické evidence. (Král, 2012)

2.2.2 Náklady

Oproti finančnímu účetnictví je v manažerském potřeba výrazně více informací o nákladech, které pracovníci vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích možnostech. Náklady jsou tedy vyjádřeny jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Náklady se účtují výhradně do období, s nímž věcně a časově souvisí. Z hlediska manažerského účetnictví se náklady projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, který nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře. Je spousta způsobů členění nákladů, jejich členění však musí být vyvoláno účelovou potřebou. (Kovalíková, 2015) (Král, 2012)

Druhé členění se používá, pokud se člení náklady, které vstupují do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí a projevují se v původní podobě jednotlivých druhů. Do základních nákladových druhů se řadí spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady. Pro toto členění jsou typické tři základní vlastnosti: z hlediska zobrazení jsou vynaložené náklady prvotní, externí a jsou jednoduché – nelze je rozložit na jednodušší složky. (Král, 2012)

Základem účelového členění nákladů je stanovení rozumového nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky. Z hlediska řízení hospodárnosti se tyto náklady dále dělí na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady jsou náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti. Nákladům, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané aktivity, se říká náklady na obsluhu a řízení. Součástí toho členění je rozdělení nákladů na jednicové a režijní. Pokud se nákladový úkol u technologických nákladů stanoví tak, že příslušná oceněná norma se vynásobí buď předem

stanoveným, nebo skutečným počtem provedených jednotlivých výkonů, jedná se o náklady jednicové. Oproti tomu výše nákladů na obsluhu a řízení neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů, nákladový úkol je tedy obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro konkrétní časové období nebo pro celkový přepokládaný objem výkonů za toto období – označují se jako režijní náklady. (Král, 2012) (Šoljaková, 2009)

Zvláštním typem účelového členění nákladů je kalkulační členění, u kterého také musíme mít na zřeteli účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, čímž řešíme rozhodovací problém. Podle příčinných vazeb nákladů k výkonu a početně technických možností, jak přidělit náklady konkrétnímu výkonu rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů – přímé a nepřímé. Do přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady, které bezprostředně souvisejí s určitým druhem výkonu. Pokud se náklady nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu firmy v širších souvislostech, jedná se o nepřímé náklady. (Král, 2012) (Popesko, 2009)

Tato všechna členění se věnovala nákladům, které řídicí pracovníci využívají pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto. Další členění jsou důležitá pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Základem členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů jsou dvě skupiny nákladů – variabilní, které se v závislosti na objemu výkonů mění a fixní, které zůstávají neměnné při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity. Nejdůležitější část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální, u kterých se předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Celkový objem nákladů tudíž roste přímo úměrně počtu provedených výkonů. U fixních nákladů vede skutečnost, že náklady zůstávají neměnné k tomu, že musí být maximálně využita daná kapacita, vznikají i v situaci, kdy se nic nevyrábí. Čím větší bude objem učiněných výkonů na této kapacitě, tím rychleji se bude snižovat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. (Král, 2012) (Lang, 2005)

2.3 Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví

Tato forma vnitropodnikového účetnictví, které se také říká účetnictví pro řízení po linii výkonů, poskytuje informace o nákladech vydaných na jednotlivé výkony a o přínosu výkonů k zisku podniku. Tyto informace slouží především pro rozhodování managementu o objemu a struktuře výkonů, o preferencích, rozšíření či naopak zúžení sortimentu prodávaných výkonů, pro cenová jednání s klientem, pro rozhodnutí o zavedení nových výkonů. Pro tuto formu jsou důležité kalkulace nákladů výkonů ve vazbě na kalkulaci marže, zisku a prodejní ceny. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

2.3.1 Kalkulace

V nejobecnějším slova smyslu je kalkulace vyjádřena jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, konkrétně výrobek, práci nebo službu, na činnosti nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonů provést. (Líbal, 2014) (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry z ní dělá nejvýznamnější nástroj, který synteticky zobrazuje vztah věcné a hodnotové stránky podnikání. Nad využitím kalkulace a vypovídací schopností by se s ekonomy měli setkat mimo jiné pracovníci výzkumu a vývoje, konstruktéři, technologové, obchodníci i manažeři, kteří jsou odpovědní za investiční rozvoj a řešení výrobních problémů, neboť každý z nich vychází z konkrétní kalkulační informace, ale bez styku s ostatními odborníky není informován o všech podstatných souvislostech. (Král, 2012)

Podle Krále se pojem kalkulace užívá ve třech základních významech:

- jako činnost, která vede ke zjištění či stanovení nákladů na jednotku výkonu, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen;
- jako výsledek této činnosti;
- jako vydělitelná část informačního systému firmy, sice tvořící součást manažerského účetnictví, ale také nezastupitelná informačním obsahem a metodou jeho získání.

Nejpoužívanější formou kalkulací jsou propočty, zaměřené na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům. Způsobu stanovení předpokládané výše, resp. následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon se říká metoda kalkulace, která je závislá na vymezení předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotici. (Král, 2012)

Předmětem kalkulace mohou být jak finální (externí) výkony, které podnik prodává za prodejní cenu na trhu svým zákazníkům, ale i spousta dílčích (interních) výkonů a činností, které jsou nezbytné pro vytvoření finálních výkonů nebo zajištění chodu podniku. Vymezení výkonu se mění s ohledem na rozsah sortimentu, složitost podnikatelského procesu a význam, využitelnost kalkulací. Pokud má podnik široký sortiment podobných výkonů, které jsou prováděny stejnou technologií, je možné zajistit informace pouze pro kalkulaci nejdůležitějších výkonů nebo jejich skupin. Předmět kalkulace je stanoven kalkulační jednoticí a kalkulačním množstvím. Kalkulační jednoticí se rozumí určitý výkon vymezený druhem, jakostí a měrnou jednotkou, na kterou se zjišťují náklady, popřípadě další hodnotové veličiny. Kalkulované množství představuje konkrétní počet kalkulačních jednotic, pro které byly zjištěny v účetnictví celkové náklady. Náklady, které mají být nebo byly ve sledovaném období vynaloženy na vytvoření konkrétního množství kalkulačních jednotic. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Podle Líbala má kalkulační vzorec následující podobu:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
Přímé náklady celkem
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Zásobovací režie
6. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
7. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
8. Zisk

Prodejní cena bez DPH

Přímý materiál lze přesně stanovit na kalkulační jednici a zahrnuje základní materiál, neboli suroviny z jakých je výrobek vyroben. Přímé mzdy jsou mzdové náklady pracovníků, kteří pracují ve výrobě a lze je zjistit na kalkulační jednici. Další náklady, které lze přímo přiřadit ke kalkulační jednici jsou ostatní přímé náklady, je to například energie, výrobní přípravky a nástroje. Náklady spojené s nákupem a skladováním materiálu patří do zásobovací režie. Správní režii se rozumí náklady související se správou podniku, a to administrativa, mzdy vedení podniku apod. Náklady, které souvisí se skladováním výrobků a jejich prodejem jsou odbytové náklady. (Líbal, 2014)

Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů spojuje konkrétní výkon s náklady, které se vynakládají v souvislosti se zhotovením výkonu. Při sestavení je velká pozornost věnována způsobu přiřazení nákladů, a to rozlišení nákladů přímých a nepřímých. Podle Fibírové má kalkulační vzorec kalkulace plných nákladů tuto podobu:

- Přímé náklady výkonu
- + Alokované nepřímé náklady výkonu
- = Plné náklady výkonu

Velmi důležitá je však kalkulace plných nákladů jako:

- kritérium cenové politiky, kdy plné náklady výkonu umožňují porovnávat a měřit rozdíly variantních řešení kombinace vynaložených zdrojů, a to z hlediska krátkodobého i dlouhodobého;
- měřítko konkurenceschopnosti podniku v porovnání s ostatními firmami daného sektoru;
- nástroj, kterým lze měřit vliv využití kapacity fixních nákladů na zisk. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů se dříve využívala v souvislosti s tvorbou cen výkonů. Místo historicky starší kalkulace ceny plných nákladů se začala v souvislosti s cenovým rozhodováním používat kalkulace ceny s přírážkou. V kalkulaci variabilních ná-

kladů je důležitá příčina vzniku nákladů, odlišení nákladů vyvolaných konkrétním výkonem, tedy nákladů variabilních, a nákladů fixních, které jsou vyvolány časem. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

V podnicích, které využívají moderní řízení, jsou stále častěji využívány obě kalkulace, čímž je umožněna jejich vhodná kombinace, jelikož kalkulace nejsou ve vzájemném rozporu, ale velmi vhodně se doplňují. Jejich vzájemné prolínání také umožňuje to, že při jejich sestavení se využívá jedna informační základna, i když jsou to odlišné typy kalkulací, které se využívají pro řešení jiných rozhodovacích úloh. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Kalkulační vzorec vyjadřuje strukturu nákladových položek, v níž se zjišťují náklady výkonů a každý podnik ho má vyjádřený individuálně, podle svých vlastních potřeb. Podle Fibírové může mít následující obecnou podobu:

- Jednicové náklady výkonu
- + Přímé variabilní režijní náklady výkonu
- + Nepřímé variabilní režijní náklady výkonu
- = Variabilní náklady výkonu celkem
- + Přímé fixní režijní náklady výkonu
- + Nepřímé režijní náklady výkonu
- = Plné náklady výkonu

Jednotlivé položky se mohou dále členit podle navazujících etap procesu tvorby výroby na výrobní a prodejní. Pokud by manažeři chtěli do kalkulace zahrnout i správní náklady, byly by tyto náklady zobrazeny samostatně v posledním řádku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Metody a principy přiřazování nákladů

Vzhledem k přiřazování nákladů je důležité členění nákladů na přímé a nepřímé. Mezi přímé náklady se vždy (kromě tzv. sdružených výkonů) řadí náklady jednicové a režijní náklady, které jsou vynakládány na konkrétní druhy výkonů (například odpis nehmotných aktiv bezprostředně souvisejících s konkrétním druhem výkonu – design či licence). V souvislosti s vytvořením více druhů výkonů se vynakládají nepřímé náklady. Souvisejí se zajištěním konkrétní skupiny výkonů, a proto jsou to společné náklady. Mezi typické nepřímé náklady můžeme zařadit například odpisy společného technologického vybavení nebo mzdy řídicích a administrativních pracovníků. Na základě informací

z účetnictví jsme schopni přiřadit přímé náklady, a to dělením celkové výše přímých nákladů konkrétním množstvím vytvořených výkonů neboli kalkulovaným množstvím. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Podle Fibírové je možno pro přiřazení nepřímých nákladů využít několik metod kalkulace:

- a) kalkulace dělením,
 - prostá,
 - s poměrovými (ekvivalenčními) čísly,
- b) kalkulace přírážková,
 - sumační,
 - diferencovaná.

Pro všechny metody přiřazování nákladů je společným cílem objevit příčinný vztah mezi kalkulovanými náklady a výkony. Mezi základní principy přiřazování nepřímých nákladů patří princip příčinné souvislosti a tzv. princip únosnosti. Jako příklad využití principu příčinné souvislosti může být rozdělení nepřímých nákladů na nájem či úklid prostor, pokud je potřeba náklady alokovat na útvary sídlící ve stejné budově a tyto náklady se jich týkají. Je totiž předpokládána existence příčinné souvislosti mezi výší uvedených nepřímých nákladů a plochou, která je jednotlivými útvary využívána. Pokud se náklady přiřazují v závislosti na tom, kolik nákladů unese výkon v prodejní ceně (stanovuje se na základě procenta z prodejní ceny) je použita aplikace principu únosnosti. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Metoda kalkulace dělením funguje na principu přiřazení nákladů výkonům podle vztahu společných nákladů k celkovému množství kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů. Pokud útvar zajišťuje výkony, které jsou z hlediska nákladové náročnosti na alokovaný nepřímý náklad relativně ekvivalentní, tak v tomto případě je vhodným kritériem pro přiřazování nákladů jednotka množství výkonů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Na základě vztahu společných nákladů výkonů k tzv. přepočtené jednici, která zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů, na společné nepřímé náklady se používá metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

U přírážkové metody kalkulace se používá pro přidělení společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Vždy se snažíme zvolit takovou rozvrhovou základnu, která má příčinnou souvislost s přiřazovaným nepřímým nákladem. Pokud je tato podmínka splněna, označuje se rozvrhová základna jako vztahová veličina nákladů. Jak již bylo zmíněno, existují dvě metody přírážkové kalkulace: sumační metoda a diferencovaná metoda. V sumační metodě zjistíme podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Oproti tomu u diferencované přírážkové kalkulace jsou použity různé rozvrhové základny pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů. Při výběru správné rozvrhové základny se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Máme dva druhy rozvrhových základen – základnu naturální a peněžní. U peněžních základen se počítá přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření ve vztahu k vybrané peněžní základně (například přímý materiál, výnosy z prodeje). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

$$\text{Přirážka nepřímých nákladů v \%} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (1)$$

Naopak u naturálních základen je vypočtena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách v závislosti na naturální jednotku základny (například hodinu práce, kilogram materiálu). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (natur.jednotky)}} \quad (2)$$

Mezi výhody peněžních základen patří jejich snadné a přesné zjišťování, oproti tomu jejich podstatnou nevýhodou je slabá příčinná souvislost mezi oceněním v rozvrhové základně a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře výkonu. Peněžní základny také velmi často podléhají změnám, které jsou vyvolány změnami ocenění spotřebovaných zdrojů. Z toho vyplývá, že peněžní základny nejsou stálé a omezují porovnatelnost procenta přírážek nepřímých nákladů v dílčích obdobích. Zjištění naturální základny je složitější, i přesto že vylučuje působení cenových vlivů. Nejlepší je použít měření naturálních jednotek, které probíhá ve spojení s vlastním procesem tvorby výkonů, s technickou kontrolou či s odměňováním pracovníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Mezi nejčastější rozvrhové základy se řadí:

- hodiny práce (tzv. člověkohodiny), které se používají tehdy, když je možné měřit objem činnosti vytvořený určitým pracovníkem a pokud je vynaložený čas na tuto práci bezprostředně spojen s využitím technického zařízení (např. ve službách, výrobních podnicích);
- strojové hodiny (tzv. strojohodiny) zařízení nebo jeho určité části, které je vhodné použít, pokud na každém zařízení nebo jeho skupině mohou měřit pracnost výkonů, dále když jsou náklady provozu relativně vysoké ve vztahu ke mzdovým nákladům útvary a pokud odpisy tvoří významnou položku nákladů;
- množství zpracovaného materiálu, které je vhodné použít, pokud je obtížné měřit pracovní nebo strojový čas nebo to není vůbec možné a pokud se v podniku zjišťuje a měří množství použitého materiálu (textilní a potravinářský průmysl). (Fibířová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

2.4 Útvarově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví

Druhá forma vnitropodnikového účetnictví, která se také nazývá účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti, neboli odpovědnostní účetnictví přináší řídicím pracovníkům informace pro řešení otázek, které souvisejí s měřením výkonnosti jednotlivých částí podniku, s čímž je spojena hlavně motivace řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Základním cílem odpovědnostního řízení je dosažení dlouhodobého stavu, kdy chování každého útvaru a zaměstnance v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Mezi předpoklady zavedení účinného systému odpovědnostního řízení patří vymezení struktury podniku a vyřešení otázky rozložení manažerských pravomocí při řízení prvků této struktury. Dle Fibírové můžeme tuto problematiku shrnout do 3 hlavních oblastí:

- řešení organizační struktury podniku;
- stanovení míry centralizace a decentralizace uplatňované při řízení vnitropodnikové struktury;
- vytvoření ekonomické struktury podniku.

Organizační struktura podniku

Organizační struktura podniku zobrazuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a vzájemné vazby. Přesný popis organizační struktury je nezbytným nástrojem vymezení pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů a předpokladem pro jejich věcné řízení. Cílem struktury je uspořádání podnikových činností tak, aby optimálním způsobem zajišťovaly naplňování cílů podniku. Pro odpovědnostní řízení je důležité vyjádření vertikálních a horizontálních vazeb mezi útvary. Vertikální vazby jsou ovlivněny rozhodnutím vrcholového managementu o způsobu dělby činností, o počtu manažerských úrovní v řízení podniku nebo o proměnlivosti vztahů uvnitř podniku. Horizontální vazby jsou z jedné strany následkem dělby činností mezi jednotlivé útvary a na straně druhé projevem jejich kooperačních vztahů. Rozsah této vazby záleží na tom, který ze dvou přístupů k uspořádání procesu tvorby výkonů si podnik vybere – předmětné uspo-

řádání probíhá v rámci jednoho útvaru, který pouze v omezené míře vstupuje do koope- račních vztahů s ostatními útvary a technologické uspořádání, kdy výkon prochází v jed- notlivých etapách výroby různými útvary. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Centralizací se rozumí takový způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je z velké části soustředěna na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních řízení mají k dispozici pouze výkonné funkce a jsou zodpovědní za splnění za- daných úkolů. Centralizovaně většinou probíhá strategické řízení. Decentralizace je pro- ces, při kterém se přenáší pravomoc a odpovědnost z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené. V tomto případě podřízené útvary disponují výkonnými i rozhodovacími funk- cemi a předpokládají iniciativní přístup řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Decentralizace bývá uplatňována zejména v operativní činnosti. Ne vždy lze rozlišit, zda je podnik decentralizovaně nebo centralizovaně řízeným podnikem, ale centralizace a de- centralizace řízení existují na různých úrovních řízení vedle sebe. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015) (Šoljaková, 2003)

Ekonomická struktura podniku

Ekonomická struktura je tvořena v návaznosti na organizační strukturu a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnost- ního řízení. Výsledkem tvorby je taková ekonomická struktura, jejíž jednotlivé prvky jsou z větší či menší části zainteresovány na dosažení hodnotových výsledků a těmito prvky jsou odpovědnostní střediska. Věcné vymezení útvarů však nemusí být totožné s vyme- zením odpovědnostních středisek. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Odpovědnostním střediskem se rozumí útvar podniku, kde za splnění hodnotových kritérií je přímo odpovědný konkrétní manažer. Zpravidla se rozlišují čtyři základní úrovně odpovědnostních středisek, a to nákladové, výnosová, ziskové a investiční stře- disko. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015) (Houska & Šoljaková, 2003)

U nákladového střediska mohou jeho pracovníci ovlivnit výši nákladových vstupů, které vznikají v důsledku jeho činnosti. Nemají však odpovědnost za výši externích vý- nosů podniku ani za efektivnost využití jeho aktiv. Pro tyto střediska je základním před- pokladem vymezení nákladů, které může útvar ovlivňovat svým fungováním. Jako nákla- dová střediska mohou být řízeny jak malé útvary, tak i celý výrobní závod. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Výnosové středisko je typ střediska, kdy pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů a naopak nemají žádný vliv na náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem. Oproti nákladovému středisku je předpokladem jeho využití pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky a možnost ovlivňovat tak objem a strukturu prodaných výkonů. Jako výnosová střediska jsou nejčastěji vedeny regionální pobočky koncernů, útvary prodeje nebo oddělení v obchodních domech. Podle toho jak velkou pravomoc středisko má, může být také odpovědné za změny v cenách prodávaných výkonů a za kalkulovanou marži z prodeje výkonů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

V ziskovém středisku mohou jeho pracovníci ovlivnit výši nákladů i výnosů souvisejících s činností střediska. Hlavním předpokladem pro jeho využití je pravomoc vést celý podnikatelský proces od rozhodnutí o objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výkonů, přes pořízení externích i interních zdrojů, zajištění tvorby výkonů až po jejich prodej externím zákazníkům. Středisko tak vytváří vztahy s externími dodavateli i odběrateli a ovlivňuje faktory, které působí na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku. Podle velikosti pravomoci a odpovědnosti může být ziskové středisko odpovědné za kalkulovaný zisk z prodeje, zisk z hlavní výdělečné činnosti a zisk z hlavní výdělečné činnosti snížený o kalkulační náklady. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Základním předpokladem pro zavedení investičních středisek je předání pravomoci a odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení na střediska, neboli možnost činit rozhodnutí o výši a způsobu využití investic. Tyto střediska jsou nejvyšší úrovní ekonomické struktury, a to pouze u velkých firem s rozsáhlým zaměřením činnosti. Pokud se jedná o menší podnik, je investičním střediskem pouze vrcholové vedení podniku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Pro úspěšné odpovědnostní řízení hospodárnosti je klíčovým nástrojem vnitropodniková cena interních výkonů předávaných mezi středisky. Pro stanovení vnitropodnikové ceny není důležité konkurenční prostředí trhu, ale potřeby vnitropodnikového řízení. Vnitropodniková cena by měla motivovat střediska k rozhodování a chování, které je prospěšné jak pro středisko, tak pro podnik jako celek. Mezi další funkce patří vyjádření úrovně pravomoci a odpovědnosti střediska a oddělení jejich přínosu k podnikovému výsledku a zajištění informací pro měření výkonnosti střediska. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

Obecně se rozlišuje několik typů vnitropodnikových cen a to především v závislosti na úrovni pravomoci a odpovědnosti střediska a na charakteru, významu a četnosti předávání interního výkonu:

1. vnitropodnikové ceny založené na nákladech:
 - a) na úrovni variabilních nákladů – využívá se u středisek, která zajišťují výkony pro jiná střediska v požadovaných termínech, struktuře a objemech, bez možnosti významným způsobem ovlivnit využití kapacity, jejich cílem je minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů;
 - b) na úrovni plných střediskových nákladů – vhodné použít u středisek, jejichž úkolem je nejen absolutní úspora nákladů, ale i dosažení vyššího využití své kapacity;
 - c) na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky – v praxi velmi oblíbený typ, vychází z úvahy, že snahou každého střediska by mělo být dosažení zisku, a proto by se měl uznávat jednotlivým střediskům podíl na zisku prostřednictvím vnitropodnikových cen jeho výkonů;
2. založené na tržní ceně – výhodou tohoto typu je možnost přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím,
3. založené na dohodě mezi středisky. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera, 2015)

3 Cíl a metodika

3.1 Cíl a obsah práce

Cílem práce je analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu, kterým se pro moji práci stal podnik s pracovním názvem Agronym, a. s. Součástí je i zhodnocení významu vnitropodnikového účetnictví pro řízení této firmy, jak jsou tyto informace využity a co ovlivňují. Výsledkem by měl být návrh na zlepšení v systému a metodice vedení vnitropodnikového účetnictví ve zvoleném účetním subjektu.

3.2 Metody sběru dat

Hlavní metodou sběru dat se stalo několik osobních setkání, při kterých jsem získala podstatnou část informací, které byly potřeba pro bakalářskou práci. Tyto pohovory byly pro moji práci klíčové. Věnovala se mi vedoucí finančního oddělení společnosti Agronym, a. s., která má na starost vytváření kalkulací a hospodaření středisek. Během našich setkání jsem se snažila získat veškeré potřebné informace pomocí konkrétních otázek. Hlavním cílem bylo seznámení se s vedením vnitropodnikového účetnictví ve firmě a zjistit jak jsou tyto informace využívány pro řízení společnosti. Informace z osobních setkání byla doplňována a konkretizována pomocí elektronické komunikace, kterou také považuji pro mou práci za velmi významnou.

Další metodou, pomocí které byla také získána spousta potřebných informací, bylo vyjmutí potřebných dat a zpracování údajů ze zveřejněných závěrek a výročních zpráv společnosti. Tato metoda byla pro zpracování tématu neméně důležitá.

3.3 Metodika práce

Tato práce se skládá z několika částí, které jsou vzájemně propojeny a navazují na sebe. Nejprve proběhlo seznámení se s problematikou a pochopení daného tématu pomocí studia odborné literatury, na jehož základě došlo k vytvoření teoretické části práce, která vysvětluje danou problematiku a seznamuje se základními pojmy. Největší pozornost byla věnována charakteristice vnitropodnikového účetnictví a vzájemným vztahem tohoto účetnictví s účetnictvím finančním. Dále byla z dané problematiky věnována pozornost výkonově a útvarově orientované formě účetnictví.

V další části následovalo již zmiňované seskupování informací o dané společnosti pomocí osobních setkání se zaměstnanci účetního a finančního oddělení podniku. Tato setkání mi poskytla základní informace o společnosti, především o nákladech a vytváření kalkulací, které jsou pro tuto firmu velice podstatné. Další potřebná data a informace mi poskytly veřejně dostupné výroční zprávy a účetní závěrky.

Ve třetí části byla na základě veškerých informací provedena analýza systému vnitropodnikového účetnictví ve zkoumané společnosti a rozebráno jak podnik využívá tyto informace pro řízení.

V poslední části byly navrženy změny ve vnitropodnikovém účetnictví, které by mohly poskytnout kvalitnější informace pro management podniku a vést k lepšímu chodu společnosti.

4 Vlastní práce

4.1 Analýza systému vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu

4.1.1 Představení společnosti

Agronym, a. s. je společnost působící již od roku 1992 v regionu Českomoravské Vysočiny a jižních Čech a patří mezi nejvýznamnější obchodní společnosti působící na daném území. Je důležitým účastníkem potravinového řetězce, jelikož poskytuje široké spektrum činností zemědělské prvovýrobě a potravinářskému zpracovatelskému průmyslu. V daném oboru se společnost Agronym, a. s. řadí mezi přední společnosti v celé České republice. Mezi hlavní činnosti patří:

- výroba a prodej krmných směsí,
- nákup a prodej rostlinných produktů,
- výroba směsných minerálních hnojiv a prodej minerální hnojiv,
- prodej agrochemických přípravků,
- výroba a prodej osiv,
- poskytování aplikačních a sklizňových služeb v oblasti zemědělské prvovýroby,
- prodej zemědělské techniky.

Mezi další podnikatelské aktivity v oblasti živočišné výroby se řadí výkrm a odchov krůt. Celá řada nabízených produktů a služeb je poskytována včetně odborného poradenství. Společnost v současné době zaměstnává 153 zaměstnanců a dosahuje ročního obrátu kolem 2,5 miliardy Kč. Na tomto obrátu se z 28 % podílí prodej rostlinných produktů, z 22 % výroba krmných směsí, z 22 % prodej průmyslových hnojiv, z 8 % prodej agrochemických přípravků, ze 4 % prodej osiv, z 3 % poskytování služeb v oblasti zemědělské prvovýroby a z 13 % ostatní produkty jako prodej zemědělské techniky, pohonných hmot a hospodářských zvířat. Agronym, a.s. řídí prostřednictvím svých dceřiných společností úspěšně aktivity v oblastech rostlinné a živočišné výroby. Celková strategie podnikání společnosti má zájem na co nejužším sepětí se zemědělskou prvovýrobou a jejím cílem je poskytovat nejkvalitnější a nejkomplexnější služby, které vedou k maximálnímu uspokojení zákazníka.

V oblasti výroby a prodeje krmných směsí patří společnost mezi nejvýznamnější společnosti v České republice. Krmné směsi prodává do několika regionů a zákazníkům nabízí široký sortiment výrobků pro všechny kategorie běžně chovaných hospodářských zvířat. Pro výrobu se používá moderní výrobní technologie, která se skládá ze dvou samostatných linek, které umožňují oddělenou výrobu krmných směsí s použitím živočišných komponentů a bez nich.

Tuzemským zpracovatelským podnikům jako jsou mlýny, sladovny a pivovary společnost prodává potravinářské obiloviny v dodávkách, které jsou realizovány celoročně.

Významnou částí je také výroba uznávaných osiv, kdy společnost patří mezi významné výrobce. Zákazníkům jsou nabízeny odrůdy s vynikající potravinářskou kvalitou, ale také odrůdy, které jsou vhodné pro výrobu krmných směsí. Pomocí moderních výrobních zařízení jsou osiva čištěna, mořena a pytlována.

Společnost dále nabízí dusíkatá, fosforečná, draselná, hořečnatá, vápenatá, kombinovaná a speciální hnojiva. Využívají se dvě moderní mícháreny směsných hnojiv, kde jsou míchána kombinovaná hnojiva a jejichž součástí jsou též pytlovací linky.

Dlouholeté zkušenosti má společnost také v řešení problematiky účinné ochrany širokého spektra zemědělských plodin. V nabídce se nachází kompletní sortiment povolených přípravků ochrany a výživy rostlin v České republice. Zákazníci také mohou využít aplikaci pesticidů, která je prováděna moderními postřikovači.

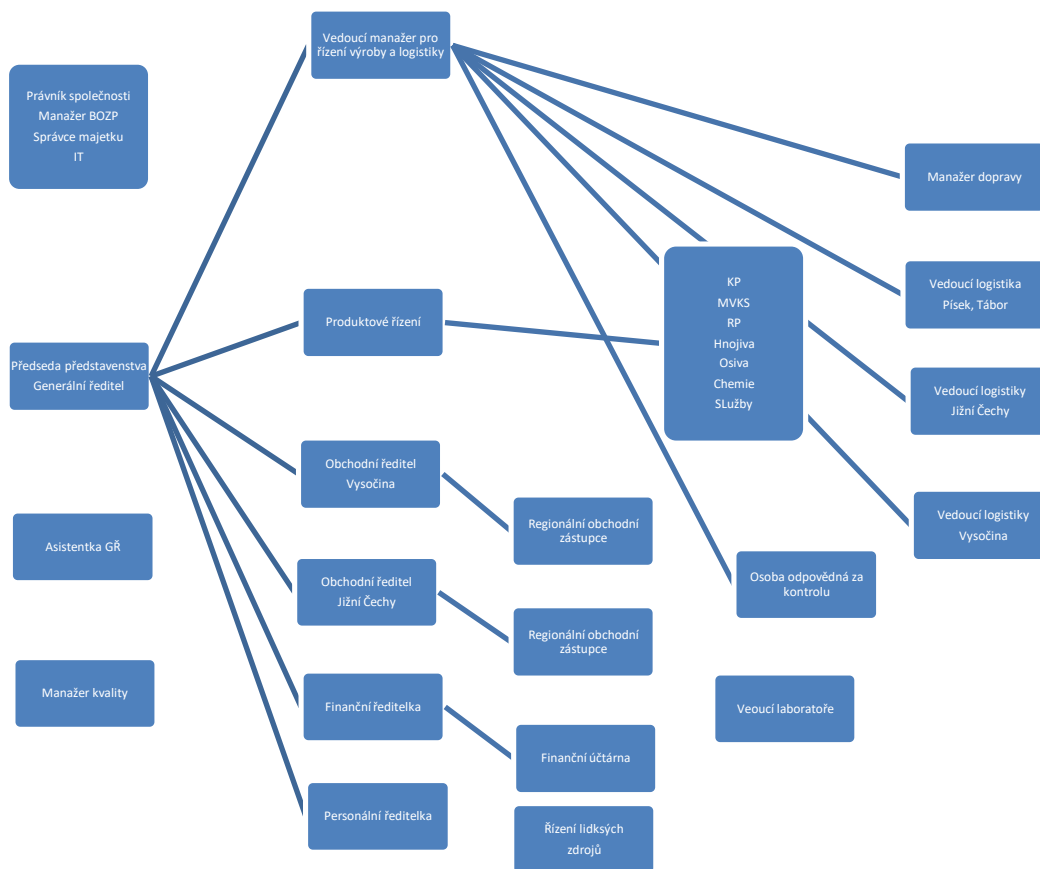
V období žní jsou hojně poptávány sklizňové služby. V tomto období proto společnost vedle vlastní techniky používá i techniku najatou. V roce 2007 byl zahájen prodej zemědělské techniky včetně náhradních dílů a servisu tří značek.

Společnost se snaží přispívat k postupnému zvyšování efektivnosti zemědělství tím, že se snaží svým zákazníkům poskytovat poradenské služby, pravidelně pořádá odborné semináře a polní dny, kde prezentuje vybraná doporučení.

4.1.2 Organizační struktura

Veřejnými orgány ve společnosti jsou podle zákona o obchodních korporacích představenstvo a dozorčí rada. Představenstvo se skládá z předsedy, místopředsedy a jednoho člena. Dozorčí rada je ve složení předseda a dva členové. Na obrázku níže je znázorněno organizační schéma společnosti a jednotlivé útvary.

Obrázek 3 Organizační struktura



Zdroj: Vlastní práce, 2017

4.1.3 Náklady a výnosy společnosti

Mezi znaky vnitropodnikového účetnictví patří, že si účetní jednotka sama určuje formu a organizaci tohoto účetnictví. Firma Agronym, a. s. používá jednookruhovou organizaci s využitím analytických účtů. Jde o zachycení požadavků jak finančního, tak vnitropodnikového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů. Tato forma je také využívány z důvodu druhového členění nákladů.

Firma používá pro vedení svého účetnictví program SAP. Veškeré své náklady účtuje na analytické účty hlavní knihy. Program však neumí zaúčtovat pohledávky pro jednotlivá střediska a v tomto případě je využito spojovacích účtů. Pro zjednodušení a pro účely kalkulací převádí tyto účty do následujících skupin nákladů a výnosů:

- Asanace, deratizace
- Audit, zprostředkování, poradenství

- Cestovné
- Daně
- Dary
- Drobný hmotný majetek
- Daň z příjmu
- Finanční náklady
- Informační technologie
- Leasing
- Likvidace odpadu
- Manka nad normu
- Materiál na opravy a udržování
- Náklady na energie
- Náklady na manipulaci, přepravné, obaly, úklid
- Nájem
- Odpis pohledávek
- Odpisy
- Oprávky a OP
- Opravy a udržování
- Osobní náklady
- Ostatní nájemné
- Režijní materiál
- Ostatní služby
- Ostatní náklady - laboratoř
- Ostraha
- Pohonné hmoty

- Pojistné
- Pokuty a penále
- Prodej majetku a materiálu
- Převážné
- Přímé náklady
- Reklama, inzerce
- Reprézentace
- Rezerva na daň z příjmu
- Rezervy
- Náklady na telefonní spojení
- Vnitropodnikové náklady
- Vodné a stočné
- Výnosy
- Vzdělání
- ZC majetku a prodaného materiálu
- ZC prodaného majetku a materiálu

V některých letech vůbec nemusí být všechny nákladové skupiny využity a pro kalkulace je jich použito méně. Naopak se také může přihodit, že je potřeba v průběhu roku založit nový nákladový účet hlavní knihy. Tento případ většinou nastane, pokud chce firma nějaký náklad sledovat zvlášť. V tomto případě je náklad buďto přiřazen do některé ze stávajících skupin nebo je vytvořena nová skupina.

4.1.4 Hospodaření středisek

Veškeré náklady a výnosy firmy jsou rozděleny na jednotlivá nákladová střediska neboli profitcentra. V nákladovém středisku mohou pracovníci ovlivňovat výši nákladových vstupů, naopak ale nemají odpovědnost za výši externích výnosů. Ve firmě se nacházejí následující střediska:

- středisko chemie

- středisko krmné směsi - míchárna
- středisko hnojiva
- středisko pohonné hmoty
- středisko prodejny
- středisko osiva
- středisko lisovna
- středisko komodity
- středisko rekreační střediska
- středisko služby
- středisko krmné směsi - výroba
- středisko laboratoře
- středisko ryby
- středisko ostatní

Každé středisko se tedy z určité části podílí na celkových výnosech a nákladech a tím pádem i na celkovém výsledku hospodaření. Pro moji práci jsem si vybrala pouze šest hlavních středisek, které mají na těchto ukazatelích největší podíl a zároveň jsou pro podnik nejdůležitější a těmi jsou: středisko chemie, krmné směsi – míchárna, hnojiva, osiva, zboží, krmné směsi – výroba. Zbylá střediska jsem zahrnula pod ostatní, aby bylo vidět, že v porovnání s těmi ostatními se na ukazatelích podílí pouze z malé části. Nedílnou součástí je také středisko správy, které obsahuje náklady, jež se nedají přiřadit jinému středisku.

V tabulce níže je vyčíslen podíl jednotlivých středisek na celkových výnosech ve výši 3 757 244 tis. Kč a na celkových nákladech ve výši 3 593 411 tis. Kč.

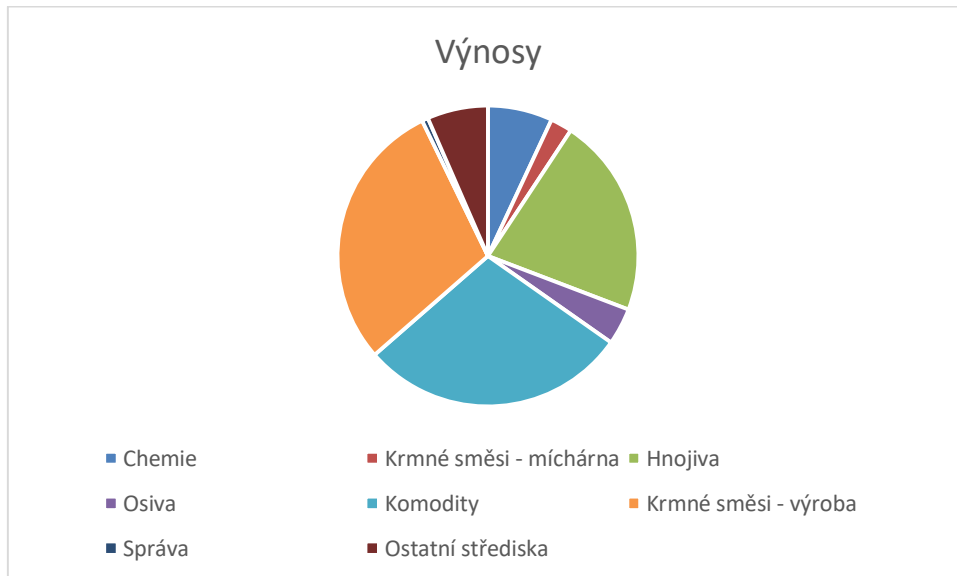
Tabulka 2 Podíl středisek na celkových nákladech a výnosech v tis. Kč

Středisko	Výnosy	Náklady
Chemie	261 190,93	227 604,38
Krmné směsi - míchárna	87 695,34	73 565,09
Hnojiva	808 279,30	766 533,69
Osiva	148 529,27	138 268,90
Komodity	1 083 332,85	1 082 603,37
Krmné směsi – výroba	1 097 513,08	991 685,10
Správa	24 941,55	87 738,40
Ostatní	245 761,68	225 412,07
Celkem	3 757 244,00	3 593 411,00

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Na grafech níže je zobrazeno, jak se jednotlivá střediska podílí na celkových výnosech a nákladech. Už podle čísel v tabulce je na první pohled zřejmé, že pro tento podnik jsou hlavní tři střediska, a to: středisko krmné směsi – výroba, komodity a hnojiva.

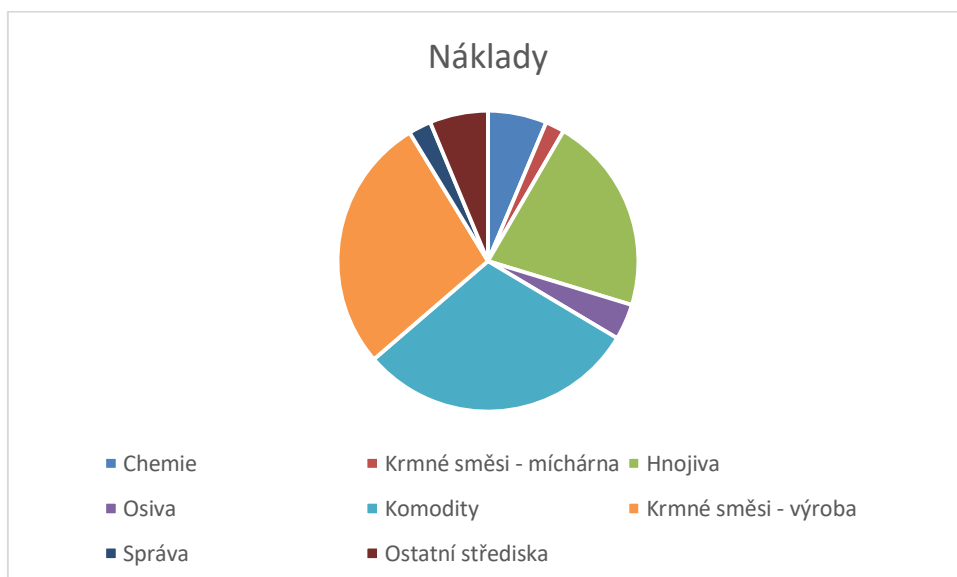
Graf 1 Podíl středisek na celkových výnosech



Zdroj: Vlastní práce, 2017

Výnosy a náklady jednotlivých středisek jsou téměř totožné, pouze středisko správa má přibližně třikrát větší náklady než výnosy.

Graf 2 Podíl středisek na celkových nákladech



Zdroj: Vlastní práce, 2017

Pro potřeby rozpočítání celkových výnosů a nákladů na jednotlivá střediska se náklady dále dělí na přímé náklady a ostatní náklady. Do přímých nákladů patří náklady vynaložené na prodané zboží a veškeré náklady, které souvisejí se spotřebou materiálu v daném středisku. V další tabulce je zaznamenáno, jak se jednotlivá střediska podílí na těchto skupinách nákladů a také na výsledku hospodaření před zdaněním.

Tabulka 3 Podíl středisek na přímých a ostatních nákladech a VH v tis. Kč

Středisko	Přímé náklady	Ostatní náklady	VH před zdaněním
Chemie	217 369,28	10 235,11	33 586,55
Krmné směsi - míchárna	67 313,78	6 251,31	14 130,25
Hnojiva	706 409,01	60 124,68	41 745,61
Osiva	110 743,73	27 525,17	10 260,37
Komodity	974 891,14	107 712,23	729,48
Krmné směsi - výroba	852 893,71	138 791,39	105 827,98
Správa	176,84	87 561,55	-62 796,85
Ostatní	187 377,50	38 034,56	20 349,61
Celkem	3 117 175,00	476 236,00	163 833,00

Zdroj: Vlastní práce, 2017

V dalším kroku je potřeba odečíst daň z příjmu a rezervu na daň z příjmu. Tato daň se vylučuje u správy, protože pod ostatní střediska nespadá. Po tomto výpočtu se změní výsledek hospodaření po zdanění jak u samostatné správy, tak celkový, který najdeme ve výkazu zisků a ztrát v řádku výsledek hospodaření po zdanění.

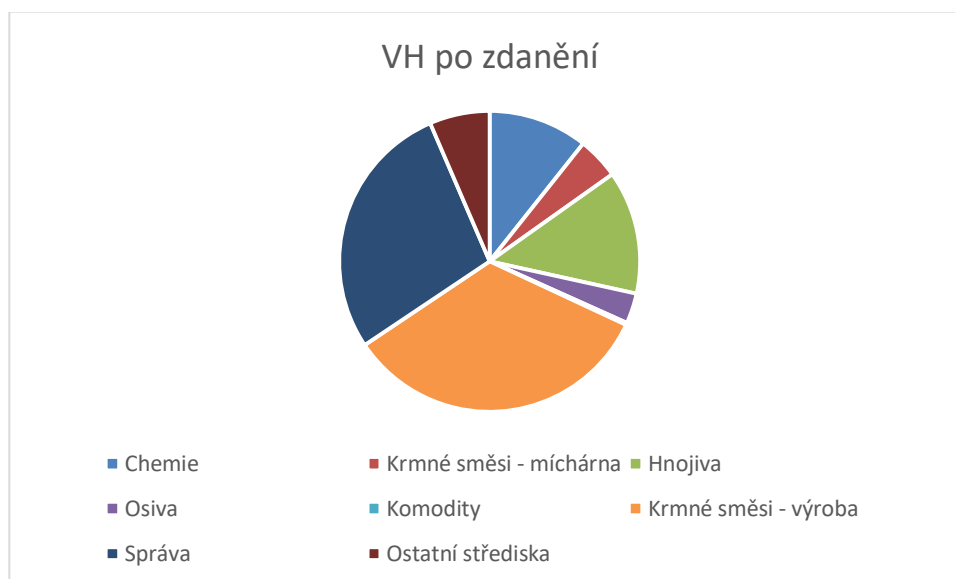
Tabulka 4 Podíl středisek na VH po zdanění v tis. Kč

Středisko	Daň z příjmu	VH po zdanění
Chemie		33 586,55
Krmné směsi - míchárna		14 130,25
Hnojiva		41 745,61
Osiva		10 260,37
Komodity		729,48
Krmné směsi - výroba		105 827,98
Správa	25 009,00	-87 805,85
Ostatní		20 349,61
Celkem		138 824,00

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Z následujícího grafu je vidět, že na výsledku hospodaření po zdanění se nejvíce podílí středisko krmné směsi výroba.

Graf 3 Podíl středisek na VH po zdanění



Zdroj: Vlastní práce, 2017

Výsledek střediska správa je následně potřeba rozdělit mezi jednotlivá střediska. Správa se rozpočítává podle podílu k celkovým nákladům, jelikož je to přesnější, než kdyby byla rozpočítána k celkovým výnosům. Správní středisko se rozpočítává z toho důvodu, že jsou na něj účtovány náklady, které se nedají jednoznačně přiřadit jinému středisku, jako například náklady účtárny, která je společná pro všechny střediska. V tabulce níže je uvedeno, jaká část ze správy přísluší konkrétnímu středisku.

Tabulka 5 Rozpočítání správy na jednotlivá střediska v tis. Kč

Středisko	Správa
Chemie	5 561,57
Krmné směsi – míchárna	1 797,58
Hnojiva	18 730,43
Osiva	3 378,63
Komodity	26 453,67
Krmné směsi – výroba	24 232,06
Ostatní střediska	7 651,91
Celkem	87 805,85

Zdroj: Vlastní práce, 2017

4.1.5 Skladová kalkulace konkrétního střediska

Pro tuto práci jsem si vybrala středisko osiva, kde se jeho celkové ostatní náklady dělí mezi tři čistící stanice osiv. Pro každé středisko se tyto kalkulace mírně liší, jelikož jsou vyčísleny vždy pouze ty nákladové skupiny, které se týkají daného střediska a do

sloupců jsou rozdělené podle výrobních činností. Index značí váhu nákladů na dané výrobní činnosti a zároveň podíl dané činnosti na celkové výrobě daného produktu. Náklady jsou rozděleny do skupin a následně spočítány na vyrobené tuny. Kalkulace se vyhotovují ve dvojnásobném provedení. Počítají se ze skutečných nákladů za uplynulé období a poté se dělají předpoklady na následující období, kde se náklady většinou zaokrouhlí nahoru a za množství je dosazena plánovaná výroba v tunách. Konečné náklady na měrnou jednotku pak dostávají produktoví manažeři, kteří s nimi počítají při tvorbě cen. V tabulkách níže je zobrazeno, jak taková kalkulace vypadá, z jakých částí se skládá a konkrétní čísla nákladů pro středisko osiv.

Tabulka 6 Kalkulace skladová - osiva - skutečnost - 1. část

Výsledkové účty	Osiva		
	Náklady celkem	Výroba osiv ve mzdě	
		Náklady	Index
Asanace, deratizace	16 019,20	2 883	0,18
Audit, zprostředkování, poradenství	0,00	0	0,18
Cestovné	0,00	0	0,20
Daně	53 042,46	9 548	0,18
Drobný hmotný majetek	1 032,22	186	0,18
Informační technologie	45 174,49	9 035	0,20
Likvidace odpadu	75 779,45	15 156	0,20
Materiál na opravy a udržování	131 669,77	26 334	0,20
N energie	450 857,02	81 154	0,18
N manipulaci, přepravné, obaly, úklid	653 598,21	130 720	0,20
N mořidla	3 505 328,65	701 066	0,20
Odpisy	560 643,66	112 129	0,20
Opravy a udržování	1 059 685,32	190 743	0,18
Osobní náklady	2 144 490,80	386 008	0,18
Ostatní nájemné	209 489,36	0	0,00
Režijní materiál	92 739,65	16 693	0,18
Ostatní služby	32 651,34	6 530	0,20
Pohonné hmoty	95 289,62	17 152	0,18

Pojistné	26 441,60	4 759	0,18
Reklama, inzerce	9 894,88	1 781	0,18
Reprezentace	13 928,48	2 507	0,18
N na telefonní spojení	40 408,89	7 274	0,18
Vnitropodnikové náklady	0,00	0	0,20
Vzdělání	55 508,26	9 991	0,18
Součet	9 273 673,33	1 731 650	0,19
Tuny	x	2 247	x
Kalkulace Kč/t	x	770,66	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Tabulka 7 Kalkulace skladová - osiva - skutečnost - 2. část

Výsledkové účty	Výroba osiv		Přímé obchody a distribuovaná osiva	
	Náklady	Index	Náklady	Index
Asanace, deratizace	12 815	0,80	320	0,02
Audit, zprostředkování, poradenství	0	0,80	0	0,02
Cestovné	0	0,80	0	0
Daně	42 434	0,80	1 061	0,02
Drobný hmotný majetek	826	0,80	21	0,02
Informační technologie	36 140	0,80	0	0,00
Likvidace odpadu	60 624	0,80	0	0,00
Materiál na opravy a udržování	105 336	0,80	0	0,00
N energie	360 686	0,80	9 017	0,02
N manipulaci, přepravné, obaly, úklid	522 879	0,80	0	0,00
N mořidla	2 804 263	0,80	0	0,00
Odpisy	448 515	0,80	0	0,00
Opravy a udržování	847 748	0,80	21 194	0,02
Osobní náklady	1 715 593	0,80	42 890	0,02
Ostatní nájemné	104 745	0,50	104 745	0,50
Režijní materiál	74 192	0,80	1 855	0,02
Ostatní služby	26 121	0,80	0	0,00

Pohonné hmoty	76 232	0,80	1 906	0,02
Pojistné	21 153	0,80	529	0,02
Reklama, inzerce	7 916	0,80	198	0,02
Reprezentace	11 143	0,80	279	0,02
N na telefonní spojení	32 327	0,80	808	0,02
Vnitropodnikové náklady	0	0,80	0	0,00
Vzdělání	44 407	0,80	1 110	0,02
Součet	7 356 092	0,79	185 931	0,02
Tuny	8 321	x	1 764	x
Kalkulace Kč/t	884,01	x	105,42	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Nyní je potřeba k výsledkům z této kalkulace ještě přičíst náklady na licence – tyto náklady jsou pouze u osiv, dále náklady na správu a dopravu. Veškeré údaje společnost opět zpracovává do tabulek uvedených níže. V prvních dvou tabulkách jsou rozděleny náklady na licence ve výši 6 731 754 Kč.

Tabulka 8 Náklady na licence - 1. část

Licence	Osiva obchodní kalkulace		
	Náklady celkem	Výroba osiv ve mzdě	
		Náklady	Index
Licenční poplatky / Kč	6 731 754	0	0,00
Licenční poplatky / tuny osiv	x	1	x
Licenční poplatky Kč/t	x	0,00	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Tabulka 9 Náklady na licence - 2. část

Licence	Osiva obchodní kalkulace			
	Výroba certifikovaných osiv		Přímé obchody a distribuovaná osiva	
	Náklady	Index	Náklady	Index
Licenční poplatky / Kč	6 731 754	1,00	0	0,00
Licenční poplatky / tuny osiv	4 208	x	1	x
Licenční poplatky Kč/t	1 599,75	x	0,00	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Dále je potřeba rozdělit celkové náklady na dopravu pro toto středisko, které jsou ve výši 1 915 650 Kč.

Tabulka 10 Náklady na dopravu - 1. část

Doprava	Osiva obchodní kalkulace		
	Náklady celkem	Výroba osiv ve mzdě	
		Náklady	Index
Dopravné Kč	1 915 650	0	0,00
Dopravné tuny	x	1	x
Dopravné Kč/t	x	0,00	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Tabulka 11 Náklady na dopravu - 2. část

Doprava	Osiva obchodní kalkulace			
	Výroba cert. osiv		Přímé obchody a distribuovaná osiva	
	Náklady	Index	Náklady	Index
Dopravné Kč	1 877 337	0,98	38 313	0,02
Dopravné tuny	5 000	x	400	x
Dopravné Kč/t	375,47	x	95,78	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Nyní je potřeba rozdělit náklady ze správního střediska ve výši 3 378 630 Kč, které připadají tomuto středisku.

Tabulka 12 Náklady na správu - 1. část

Správa	Osiva obchodní kalkulace		
	Náklady celkem	Výroba osiv ve mzdě	
		Náklady	Index
Správa Kč	3 378 630	603 153	0,18
Správa tuny	x	2 247	x
Správa Kč/t	x	270,65	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Tabulka 13 Náklady na správu - 2. část

Správa	Osiva obchodní kalkulace			
	Výroba cert. osiv		Přímé obchody a distribuovaná osiva	
	Náklady	Index	Náklady	Index
Správa Kč	2 702 904	0,80	67 573	0,02
Správa tuny	8 321	x	1 764	x
Správa Kč/t	324,83	x	38,31	x

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Po těchto všech výpočtech vzniká výsledná kalkulace dle výrobních činností, kde jsou sečteny veškeré řádky, ve kterých je stanoven náklad v Kč na jednu tunu. Jedná se o veškeré ostatní náklady, které jsou pak potřeba přičíst k přímým nákladům.

Tabulka 14 Kalkulace výsledná - skutečnost

Kalkulace Kč/t	Výroba osiv ve mzdě	Výroba certifikova- ných osiv	Přímé obchody a distribuovaná osiva
	1 041	3 184	240

Zdroj: Vlastní práce, 2017

Výroba osiv ve mzdě v konečné zaokrouhlené částce 1 041 Kč je složena z částek 770,66 Kč a 270,65 Kč. Výroba certifikovaných osiv ve výši 3 184 Kč je dána součtem částek 884,01 Kč, 1 599,75 Kč, 375,47 Kč a 324,83 Kč. A konečná částka pro přímé obchody a distribuovaná osiva je složena z částek 105,45 Kč, 95,78 Kč a 38,31 Kč.

Tyto částky slouží pro produktové manažery, jako informace o tom, jaké náklady středisko využívá a v jaké výši. Znat celkové náklady je však nejdůležitější při tvorbě prodejních cen, které se na základě těchto kalkulací pomocí přidání marže vytvářejí.

4.2 Využití vnitropodnikového účetnictví pro řízení vybraného účetního subjektu

Řídící pracovníci společnosti Agronym, a. s. vyžadují konkrétní informace o skutečně vynaložených nákladech, výnosech a především o tom, jak se jednotlivá střediska společnosti podílí na hospodaření podniku. Především pro ně jsou vytvářeny různé podklady, které by jim měly zobrazit konkrétní údaje a na základě kterých můžou být uskutečňovány další kroky. Důležitá je také motivace řídicích pracovníků konkrétně produktových manažerů, kteří jsou odměňováni také podle toho, jak si jejich středisko vedlo.

Ve společnosti se projevuje spíše centralizace odpovědnostního řízení, což znamená, že odpovědnost je soustředěna hlavně na vrcholové úrovni řízení. Nákup a prodej sice řeší především produktoví manažeři a obchodní ředitelé, kteří pod sebou mají dále obchodní zástupce – prodejce, ale vše má neustále pod kontrolou pan ředitel, který se také zodpovídá vůči mateřské společnosti.

V první řadě jsou vytvářeny obchodní kalkulace, ze kterých účetní subjekt vidí, v jaké výši se každé středisko společnosti podílí na celkových nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Tyto kalkulace vytváří finanční analytik a údaje z nich posílá k dalšímu zpracování.

Dále se musí vytvořit kalkulace skladové neboli výrobní, které si vytváří logistici na základě pokynů od generálního ředitele. V těchto kalkulacích se objevují různé nákladové skupiny, záleží na tom, o jaké středisko se jedná, protože v každém středisku jsou používány rozdílné skupiny nákladů. Celkové ostatní náklady v rámci střediska se mohou rozdělovat buď na jednotlivé sklady, nebo na skupinu skladů, které se nacházejí ve své blízkosti. Podstatou skladových kalkulací je, že jsou zde rozpočítány režijní náklady na různé činnosti, opět záleží podle typu střediska. Celková kalkulace se tedy skládá z obchodní a skladové. Tyto informace jsou poskytovány produktovým manažerům, kteří odpovídají za jednotlivá střediska a kteří s nimi dále nakládají.

Produktoví manažeři používají částky, které se spočítají v obchodních kalkulacích při cenotvorbě produktů jejich střediska. Pokud se jedná o zboží tak manažer k přímým nákladům přičte režijní náklady ze skladové kalkulace, přidá marži a vznikne mu prodejní cena. U výrobků se náklady započítávají do ceny výrobků.

Výše marže se značně liší u každého produktu, která víceméně vychází ze skutečnosti za předchozí rok. Pokud se tedy např. loni prodávalo s marží 5,5% do předpokladu pro další rok se dává marže 6%, protože se společnost hodlá v dalším roce zlepšovat. Procento marží dle produktů se pohybuje zhruba v rozmezí mezi 1,5% - 17%.

U některých středisek však tyto kalkulace slouží produktovým manažerům pouze jako přehled jaké náklady a v jaké výši má na středisku nebo na jednom určitém skladě.

Pro ředitele společnosti jsou vytvářeny různé zjednodušené přehledy, které zaznamenávají vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v předchozích letech, tudíž je hned vidět jak si daná společnost vede jako celek. Přehledy se vytvářejí i pro výsledky jednotlivých středisek. Veškeré tyto přehledy na požádání předkládá panu řediteli finanční analytička. Přehledy také mohou sloužit pro služby auditorů. Produktoví manažeři jsou hodnoceni až podle výše výsledné tržby a marže a pro přesnější stanovení těchto ukazatelů jim slouží právě veškeré kalkulace, které jsou v podniku vytvářeny.

4.3 Návrh změn v oblasti vnitropodnikového účetnictví s cílem poskytnout kvalitnější informace pro management podniku

Ve společnosti, kde jsem prováděla analýzu systému vnitropodnikového účetnictví lze provádět změny pouze v drobných detailech, protože si myslím, že tento podnik, který funguje již 25 let má spoustu věcí vyladěných. Po několika rozhovorech s finanční analytičkou a rozborech jednotlivých kalkulací si myslím, že by se pro jednotlivá střediska měly rozpočítávat i celkové úroky. Pro stanovení podílu na správě se jako základ používají náklady, které by měly být co nejpřesnější, aby správa byla rozdělena spravedlivě. Navyšování středisek nákladů o další správní náklady a tím pádem i zvýšení nákladů na konkrétní produkt se ovšem nelíbí produktovým manažerům, kteří se snaží o to, aby náklady na jejich produkt byly co nejnižší.

Úroky jsou také náklady, které spadají pod správní středisko, protože během roku je společnost není schopná rozúčtovat na konkrétní středisko. Velikost úroků se odvíjí od velikosti zásob a pohledávek. Pokud má některý produkt vyšší zásoby, ve kterých leží peníze, tak má podnik tím pádem vyšší úvěr a nákladový úrok. Podobné je to u pohledávek, kde se úroky odvíjí od doby splatnosti. Pokud je na některé produkty dávana delší splatnost, tím pohledávka zůstává v podniku déle a opět máme vyšší úvěr a nákladový úrok. Některé středisko s vysokými náklady může mít klidně minimální úrok.

Rozúčtování úroků by se provádělo na základě vlivu zásob a pohledávek, které by si pracovník vytáhl z účetního programu SAP, kde jsou tyto ukazatele podle analytických účtů rozděleny na jednotlivá střediska. Podle konkrétního stavu zásob a pohledávek by byl stanoven podíl na celkových úrocích pro konkrétní středisko. Velikost celkových úroků celé společnosti za jednotlivé měsíce je též zjištělná v účetnictví.

Z pohledávek a zásob v jednotlivých měsících je potřeba udělat průměr za všechny měsíce. Zjistit jakým procentem se podílejí zásoby a pohledávky na celkové výši a z průměrů za každý měsíc udělat sumy celkových zásob a pohledávek za každý měsíc. Následně bych vypočítala sumu zásob i pohledávek dohromady a podílem jednotlivých sum k sumě celkové spočítala procento zásob a pohledávek z celkové částky. Součet podílů zásob a pohledávek nám dá dohromady jedna. Když tyto podíly vynásobím částkou úroků za jednotlivý měsíc, dostanu částku úroků na zásoby a pohledávky, neboli jak se zásoby

a pohledávky podílí na úrocích v jednotlivých měsících v Kč. Pro jednotlivá střediska by se úrok spočítal jako procento zásob v určitém měsíci vynásobený úroky, které připadají na zásoby v Kč a přičetl by se součin procenta pohledávek v konkrétním měsíci a úroky připadající na pohledávky v Kč. Takto se úroky rozpočítají za jednotlivá střediska, včetně správního střediska. Rozdíl je tedy v tom, že od výsledku hospodaření správního střediska by se odečetly náklady za úroky celkem a přičetly úroky, které se vypočítaly za správní středisko. Až poté by bylo správní středisko rozpočítáno na ostatní střediska.

Tato změna výpočtu by se mohla nepatrně projevit v celkové výši nákladů, ale pro management podniku by mohla přinášet o něco kvalitnější informace, jelikož by úroky byly také rozpočítány na konkrétní středisko v takové výši, v jaké středisku náleží.

5 Závěr

Tato bakalářská práce měla za cíl analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu, zhodnotit význam vnitropodnikového účetnictví pro řízení podniku a navrhnout zlepšení v systému a metodice vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu. Pro práci jsem si vybrala společnost, která dostala pracovní název Agronym, a. s., jelikož si nepřála, aby bylo uveřejněno její jméno z důvodu poskytování citlivých interních informací.

Vnitropodnikové účetnictví podává podrobné informace o průběhu hospodářských činností uvnitř účetní jednotky. Také je důležitým prvkem pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Provedla jsem analýzu systému vnitropodnikového účetnictví v podniku s pomocí výroční zprávy a informací a souborů, které mi poskytla finanční analytička. Konkrétně jsem zjistila jaké nákladové a výnosové skupiny společnost využívá. Následně jsem rozebrala hospodaření středisek v konkrétním roce, z jak velké části se jednotlivá střediska podílí na celkových nákladech, s rozdělením na náklady přímé a ostatní, dále na celkových výnosech a výsledku hospodaření. Výsledkem rozpočítání je to, která střediska podniku nejvíce ovlivňují jednotlivé ukazatele. Správné středisko se dále rozděluje na všechna ostatní střediska a to podle poměru k nákladům.

V další fázi praktické části uvádím konkrétní skladovou kalkulaci střediska osiva, kde je ta část ostatních neboli režijních nákladů, která připadá na konkrétní sklad nebo část střediska rozdělena do jednotlivých nákladových skupin, které středisko osiva využívá. V každém středisku jsou použity pouze ty skupiny, které jsou potřeba. Celkové náklady jsou také rozděleny do tří výrobních částí, kde je výše určena pomocí stanoveného indexu a z celkové výše nákladů se počítá náklad na vyrobenou tunu. Dále jsou zde rozpočítány náklady na licence, dopravu a správu. Veškeré tyto náklady se následně přičítají k přímým nákladům. V této podobě se vytváří dvě podoby a to kalkulace skutečné, které vychází ze skutečných nákladů za uplynulé období a plánované, kde jsou použity zaokrouhlené náklady z předchozího roku.

Systém vnitropodnikového účetnictví ve vybraném účetním subjektu má pro řízení firmy velký význam. Poskytuje informace hlavně o tom, jak se jednotlivá střediska podílí na hospodaření podniku. Za vedení středisek zodpovídá produktový manažer, který nakládá s informacemi z vytvářených kalkulací a přidáním marže k nákladům vytváří prodejní cenu. Marže se pohybují v určitém rozmezí, protože u různých produktů se jejich

velikost značně liší. Kalkulace však často slouží pouze jako přehledy pro manažery. Z informací se také vytváří zjednodušené přehledy pro ředitele společnosti, které mu slouží například i k porovnání toho, jak si společnost vede oproti předchozím rokům.

Pro danou společnost navrhuji změnu v rozpočítání správního střediska na střediska další. Do správního střediska jsou během roku zahrnuté také náklady na úroky, které společnost není schopná rozúčtovat na konkrétní středisko. Velikost úroků záleží na výši zásob a pohledávek, všechny tyto údaje lze najít v účetním programu. Podle stavu zásob a pohledávek by se stanovil podíl na celkových úrocích pro konkrétní středisko.

Rozdíl by byl tedy v tom, že od výsledku hospodaření správního střediska by se odečetly celkové náklady na úroky a přičetly se úroky, které náleží správnímu středisku. Až po tomto kroku by byly náklady správního střediska rozpočítány na ostatní střediska.

Touto změnou by mělo dojít k drobné změně v celkové výši nákladů pro konkrétní středisko. Ale tím, že by úroky byly rozpočítány na konkrétní středisko v takové výši, v jaké středisku náleží, tak by to managementu podniku přinášelo kvalitnější a detailnější informace.

Po vypracování bakalářské práce mohu zhodnotit, že cíl práce byl naplněn a o tomto návrhu zkusím informovat pracovníky společnosti, kteří by mohli o dané změně popřemýšlet.

I. Summary

The aim of this bachelor thesis is an analysis of the system of internal accounting in chosen accountant subject, evaluation of the significance of internal accounting for leading the company. The result is a proposal for improvements in the system and the methodics of leading internal accounting in chosen accountant subject – concretely in the company Agronym, a.s. These changes should provide the company management with more precise information and lead to a better progress of the company. The main method of collecting data were few meetings with the financial analyst of the company and no less important was the electronic communication. On the basis of given information I made the analysis of the system of internal accounting, concretely of the costs and the economy of the centres and instore calculations. Moreover, I found out how the product managers of the company use these information to lead their centres. For given company I suggest a change in allocating the costs of administrative centre to other centres, because in the administrative centre are included the complete costs of interests as well. However, their size depends on the amount of resources and active debts of given centre, according to which would be stated the share of total interests for particular centre. Thus it would come to a slight change in the total amount of costs for a particular centre, but the interests would be allocated in such amount, which actually pertains to the centre. This change should provide the management with more qualitative and more detailed information.

Key words: internal accounting, centre, costs, calculations

II. Seznam literatury

- Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2005). *Introduction to management accounting*. New Jersey: Prentice Hall International.
- Houska, M., & Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví : oficiální terminologie*. Praha: ASPI Publishing, s. r. o. .
- Kovalíková, H. (2015). *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. Praha: Nakladatelství ANAG.
- Král, B. (2012). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- Landa, M. (2005). *Organizace účetních agend ve firmě*. Praha: Management Press.
- Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví - teorie a praxe. 1. vydání českého překladu*. Praha: C. H. Beck.
- Líbal, T. (2014). *Účetnictví - principy a techniky*. Praha: Institut certifikace účetních, a. s. .
- Macík, K. (2000). *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha: Grada Publishing, s. r. o.
- Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy : manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Sotona, M. (2006). *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Brno: Computer Press.
- Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press.
- Šoljaková, L. (2009). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.

III. Seznam obrázků

Obrázek 1 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví.....	9
Obrázek 2 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví.....	10
Obrázek 3 Organizační struktura	28

III. Seznam tabulek

Tabulka 1 Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví	5
Tabulka 2 Podíl středisek na celkových nákladech a výnosech v tis. Kč	31
Tabulka 3 Podíl středisek na přímých a ostatních nákladech a VH v tis. Kč	33
Tabulka 4 Podíl středisek na VH po zdanění v tis. Kč.....	33
Tabulka 5 Rozpočítání správy na jednotlivá střediska v tis. Kč	34
Tabulka 6 Kalkulace skladová - osiva - skutečnost - 1. část	35
Tabulka 7 Kalkulace skladová - osiva - skutečnost - 2. část	36
Tabulka 8 Náklady na licence - 1. část.....	37
Tabulka 9 Náklady na licence - 2. část.....	37
Tabulka 10 Náklady na dopravu - 1. část	38
Tabulka 11 Náklady na dopravu - 2. část	38
Tabulka 12 Náklady na správu - 1. část	38
Tabulka 13 Náklady na správu - 2. část	39
Tabulka 14 Kalkulace výsledná - skutečnost.....	39

III. Seznam grafů

Graf 1 Podíl středisek na celkových výnosech	32
Graf 2 Podíl středisek na celkových nákladech	32
Graf 3 Podíl středisek na VH po zdanění	34