



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**

# Analýza vedení manažerského účetnictví ve výrobním podniku

Vypracovala: Kristýna Štěpánová  
Vedoucí práce: Ing. Vlčková Miroslava, Ph.D.

České Budějovice 2019

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2016/2017

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kristýna ŠTĚPÁNOVÁ**  
Osobní číslo: **E15162**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Analýza vedení manažerského účetnictví ve výrobním podniku**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je analyzovat proces manažerského účetnictví, zhodnotit používané nástroje a metody, následně aplikovat teoretické poznatky na vybraný výrobní podnik a zpracovat návrh možných variant na optimalizaci procesu manažerského účetnictví.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Nástroje a metody manažerského účetnictví.
3. Analýza způsobů vedení manažerského účetnictví.
4. Manažerské účetnictví ve vybraném podniku.
6. Zhodnocení a analýza používaných metod a nástrojů a návrhy možných optimalizačních variant.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

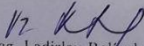
Seznam odborné literatury:

- Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press.
- Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press.
- McWatters, Ch., J. Zimmerman, A., & Morse, D. (2008). *Management Accounting. Analysis and Interpretation*. London: Pearson Education Limited.

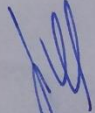
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2018**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Miloslav Jilek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b 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 dne 01. 04. 2019

.....

Štěpánová Kristýna

### **Poděkování**

Tímto bych chtěla poděkovat své vedoucí bakalářské práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za vedení, odborné připomínky, ochotu, trpělivost a cenné rady při zpracování této bakalářské práce. Dále velmi děkuji zástupcům firmy Polysan s. r. o. za důvěru a především poskytnutí veškerých nutných informací a dat nezbytných pro zpracování bakalářské práce. Nemenší vděk si zaslouží i rodina, za plnou podporu během celé doby studia.

## Obsah

1	Úvod .....	3
2	Účetnictví .....	4
2.1	Finanční a manažerské účetnictví .....	4
2.1.1	Uživatelé účetních informací .....	4
2.1.2	Četnost a orientace informací .....	5
2.1.3	Legislativa.....	5
2.1.4	Vztah mezi finančním a manažerským účetnictví .....	5
3	Řízení v rámci manažerského účetnictví .....	6
3.1	Controlling .....	6
4	Manažerské účetnictví .....	8
4.1	Úkoly manažerského účetnictví .....	8
4.2	Operativní a strategické manažerské účetnictví .....	9
4.2.1	Strategické účetnictví.....	10
4.3	Nástroje manažerského účetnictví.....	11
4.3.1	Nákladové účetnictví .....	11
4.3.2	Rozpočetnictví .....	16
4.3.3	Kalkulace .....	17
4.3.4	Cenová politika .....	23
4.3.5	Analýza a řízení odchylek.....	25
4.4	Odpovědnostní účetnictví.....	28
4.4.1	Nákladové středisko.....	28
4.4.2	Výnosové středisko .....	29
4.4.3	Výdajové středisko .....	29
4.4.4	Ziskové středisko .....	29
4.4.5	Rentabilní středisko .....	30
4.4.6	Investiční středisko .....	30
5	Metodika.....	31
6	Charakteristika výrobního podniku .....	34
6.1	Orgány a zaměstnanci společnosti .....	34
6.2	Cíle společnosti .....	35
7	Manažerské účetnictví podniku .....	36
7.1	Návrh na organizaci středisek .....	36

7.1.1	Středisko standardní výroby .....	36
7.1.2	Středisko zakázkové výroby .....	37
7.1.3	Středisko ostatní výroby .....	37
7.2	Kalkulace.....	37
7.2.1	Kalkulace ve společnosti .....	38
7.2.2	Kalkulace nákladů.....	38
7.2.3	Kalkulace na konkrétní výrobky.....	39
7.3	Rozpočetnictví v podniku .....	44
7.4	Analýza odchylek v podniku.....	45
7.4.1	Návrh – středisko standardní výroby .....	46
7.4.2	Návrh – středisko zakázkové výroby.....	49
7.5	Podíl nákladů ve společnosti.....	51
7.6	Nákladovost.....	54
7.7	Rentabilita společnosti .....	55
7.7.1	Hospodárnost .....	55
7.7.2	Účinnost.....	60
7.7.3	Bod zvratu.....	62
8	Závěr.....	68
9	Summary and key words .....	71
10	Seznam použité literatury .....	72
12	Přílohy.....	74

# 1 Úvod

Téma bakalářské práce „Analýza vedení manažerského účetnictví ve výrobním podniku“ byla zvolena především z osobní preference a to takové, že je jednou ze studované tematiky, se kterou se bylo možné zaobírat během doby studia.

Základním rozdílem, který manažerské účetnictví od finančního představuje, je jeho zaměření. Zatímco účetnictví finanční je soustředěno především na chod podniku jako celku a jeho vztahy s okolním prostředím, manažerské účetnictví se soustředí především na zobrazení veškerých toků uvnitř podniku. Důkazem je skutečnost, že veškeré interní dokumenty jsou veřejnosti nepřístupné a slouží pouze pro informaci vedoucím manažerům v dané společnosti.

Hlavní předpoklad pro vznik manažerského účetnictví je tedy diferenciací podnikatelského procesu dle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy je nucen řešit. Informace získané z manažerského účetnictví jsou využívány pro řízení podnikatelských procesů a rozhodování o budoucnosti společnosti, které řeší řídicí pracovníci na různých stupních podnikového vedení.

Teoretická část bakalářské práce je zaměřena na procesy účetnictví všeobecně, nicméně především je soustředěna na podstatu manažerského účetnictví, jeho charakteristiky, nástroje a metody. Praktická část představuje analyzování a zhodnocení používaných nástrojů a metod manažerského účetnictví v podniku Polysan. s. r. o.

Podstatou bakalářské práce je porovnání současného stavu vedení manažerského účetnictví v podniku, zhodnocení jeho současné situace a případné zpracování návrhu na optimální vedení procesu manažerského účetnictví ve výrobním podniku.

Vzhledem k tomu, že v současné době není společnost rozdělena na střediska dle vlastní výroby, ale vzhledem ke své rozšiřující působnosti o tom uvažuje, cílem bakalářské práce je analyzovat a navrhnout potenciální možnost vedení manažerského účetnictví v jednotlivých střediscích.



## **2 Účetnictví**

Dle Jiřího Strouhala lze účetnictví definovat jako oblast, která účetním jednotkám poskytuje informace o hospodářských operacích, při nichž se mění výše a struktura majetku, případně i jejích dluhů a vlastního kapitálů po celou dobu existence účetní jednotky. Základním rozdělením účetnictví představuje účetnictví finanční a manažerské (Strouhal, Židlická, & Cardová, 2012).

### **2.1 Finanční a manažerské účetnictví**

Pod samotný pojem účetnictví spadají dvě obsáhlé skupiny a to finanční a manažerské účetnictví. Hlavní faktory, díky nimž se tyto skupiny rozlišují, se týkají především uživatelů, specializace, četnosti vystavování výkazů či časové orientaci. Nicméně ačkoliv se tyto dvě skupiny v mnohém neshodují, dohromady tvoří nezbytnou část pro prosperující fungování společnosti.

#### **2.1.1 Uživatelé účetních informací**

Mezi hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím bezpochyby spadá i oblast jejich uživatelů. Zatímco účetnictví finanční je zaměřeno na informace poskytované veřejnosti, státu i konkurenci (externí uživatelé), účetnictví manažerské je soukromé a určeno pouze pro management společnosti (interní uživatelé).

Externí, neboli vnější uživatelé mají možnost nahlédnout do všech výkazů daňového i finančního účetnictví, které je společnost povinna zveřejnit ve výroční zprávě či účetní závěrce. Pod tuto skupinu spadá velké množství uživatelů, jimž jsou např. banky, investoři, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé či odběratelé. Pokud se vlastník společnosti nachází v pozici investora a nepodílí se na jejím řízení, poté je taktéž považován za externího uživatele.

Mezi interní uživatele se řadí ti, kteří mají pravomoc rozhodovat o chodu společnosti a také jsou zodpovědní za výsledky, které byly během jejich působení ve společnosti dosaženy. Jedná se tedy o vlastníka, který vykonává manažerskou funkci a dále o management na všech stupních podnikového řízení. Manažeři dle těchto informací posuzují hospodaření účetní jednotky jako celku a tím odhalují veškeré příležitosti a hrozby, které na jednotku působí (Strouhal, Židlická, & Cardová, 2012).

### **2.1.2 Četnost a orientace informací**

Co se týče časové orientace, na kterou se informace jednotlivých skupin specializují, finanční účetnictví je zaměřeno zejména na výsledky dosažené v minulosti. Dle těchto výsledků společnost sleduje růst hodnoty podniku a v jejich závislosti se odráží i výše vyplacených dividend či rozdělení zisku. Vzhledem k tomuto faktoru jsou i výkazy v zásadě sestavovány pouze jednou ročně. Výsledek hospodaření je zde zjišťován za podnik jako celek (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Manažerské účetnictví se naopak od finančního snaží o srovnání skutečnosti s předem určenými cíli, zjišťuje odchylky a procesy probíhají obvykle velmi frekventovaně – kvartálně, měsíčně, týdně či denně. Tyto informace jsou předávány managementu s minimálním zpožděním, aby dle dosažených výsledků mohl okamžitě zasáhnout. Další specifikací je fakt, že interní výkazy sestavují jednotlivé vnitropodnikové útvary (jejich odpovědné osoby), tudíž není obtížné sledovat podrobný chod uvnitř společnosti.

### **2.1.3 Legislativa**

Výkazy sestavovány ve finančním účetnictví jsou stanoveny určitými pravidly, která je třeba dodržovat, aby byly informace spolehlivé, poctivě zveřejněné a aby externím uživatelům poskytovaly úplné a srovnatelné účetní informace v čase i mezi podniky. Manažerského účetnictví, není nijak legislativně omezeno a vedení podniku si formu i frekvenci stanovuje dle vlastního uvážení. Jediným předpisem, kde se můžeme setkat s doporučením ohledně vnitropodnikového účetnictví, jsou České účetní standardy.

### **2.1.4 Vztah mezi finančním a manažerským účetnictvím**

Finanční účetnictví je souhrnem veškerých informací týkajících se úplného zobrazení aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a především hospodářského výsledku. Pro to, aby mohlo tyto informace věrně zobrazovat, je třeba přejímat informace z řad manažerského účetnictví, které mu poskytuje průkazné podklady týkající se informací o:

- a) stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností (výrobky, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a další),
- b) určení aktivace vlastních výkonů (např. přeprava vlastními vozidly),
- c) ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností (České účetní standardy, 2004).

### 3 Řízení v rámci manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se zaměřuje na informace získávané uvnitř společnosti a jeho hlavním účelem je zkoumání, zjišťování a interpretování informací využívaných manažery při těchto cílech:

- formulování strategií,
- plánovací a kontrolní činnosti
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizaci využitých zdrojů,
- zobrazení aktuálního stavu ve společnosti vedoucím a externím uživatelům,
- zobrazení aktuálního stavu ve společnosti zaměstnancům (Petřík, 2009).

#### 3.1 Controlling

Jedná se o metodu vnitropodnikového řízení, dle něž lze sledovat hospodaření jednotlivých útvarů ve společnosti a tím napomáhá k podnikové efektivnosti a konkurenční schopnosti podniku. Do této oblasti spadá systém střediskového hospodaření, rozpočetnictví a kalkulací, které se hromadně zaznamenávají do manažerského informačního systému. Controlling zaznamenává informace o současnosti a zároveň také očekávané dílčí cíle, za které zodpovídá vedoucí na nižších stupních řízení (Žůrková, 2007).

Stejně jako veškeré oblasti managementu a účetnictví, i controlling lze rozdělit na strategický a operativní. Zuzák a Fejfarová (2009) ve své knize citují slova rakouského Controller-Institut, který toto rozdělení charakterizují takto:

- strategický se soustředí především na podporu filozofie podniku, analýzy silných a slabých stránek, vývoj strategických cílů podniku a řízení dle odchylek,
- operativní je specifikován na vypracování informací obdržených z interních i externích zdrojů jako podklad pro dílčí i celkové plánování, korekci odchylek a celkově porovnávání skutečného stavu od plánovaného.

Hlavním účelem controllingu je tedy včas informovat o případném nebezpečí, která vyžadují určitá opatření.

## **Controller vs. manažer**

Manažera je možné definovat jako vedoucího pracovníka, který je zodpovědný za chod určitého úseku v podniku a tím řídí své podřízené. Další jeho povinností je monitorování a kontrola plnění stanovených cílů, protože je za jejich dosažení zodpovědný.

Controller je člověk nacházející se na vrcholovém managementu a zabývá se otázkami ohledně strategického řízení. Z tohoto plyne, že zodpovídá za dlouhodobý prosperující chod společnosti. Ačkoliv se nachází na úrovni řídicích pracovníků, nemá pravomoci rozhodovat o jednotlivých záměrech podniku.

## 4 Manažerské účetnictví

První definice manažerského účetnictví se objevila v roce 1950, kdy účetní odborníci Angloamerické rady pro produktivitu vydali zprávu, ve které zazněla věta „*Manažerské účetnictví podává účetní informace takovým způsobem, aby pomohly manažerům při tvorbě politiky a v každodenních operacích při podnikání*“. V současné době se definuje jako nástroj ekonomického řízení, který svou činností a získáváním potřebných dat napomáhá k prosperujícímu řízení podniku. Manažeři tyto informace využívají k plánování, rozhodování a kontrole činností (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008). Pro správné fungování manažerského účetnictví neexistují žádná pravidla či právní normy, protože každá firma má rozdílné cíle a celkovou organizační strukturu. Z toho plyne, že každá společnost si stanoví fungování manažerského účetnictví dle vlastního uvážení (McWatters, Zimmerman, & Morse, 2008).

### 4.1 Úkoly manažerského účetnictví

Jak bylo již řečeno v předchozím odstavci, hlavním úkolem manažerského účetnictví je zjišťování, třídění, analýza a prezentace souhrnných informací pro manažery, aby mohli rozhodovat a vést společnost k prosperitě. Tento úkol v sobě ovšem skýtá počet dílčích úkolů, které je nutno dodržovat. Tyto úkoly je možno rozdělit do tří skupin:

- a) zjišťování skutečně realizovaných jevů informací,
- b) kontrola, rozbor a zpracování výstupních informací,
- c) příprava informací pro rozhodování a následné stanovení úkolů (Čechová, 2011).

Úkoly manažerského účetnictví jsou výrazně propojeny, a proto je lze charakterizovat následovně:

- a) poskytuje informace týkající se struktury nákladů (případně i výnosů) a dle toho je třídí v druhovém a účelovém členění, které jsou později využívány při sestavování výkazu zisku a ztráty,
- b) zajišťuje podklady pro výkonové a odpovědnostní účetnictví, které představují základ pro potřeby nákladového účetnictví,
- c) k tomu, aby byly správně sestaveny kalkulace, je třeba shromažďovat informace o jednotlivých útvech ve společnosti, díky nimž lze správně určit správné, výrobní a odbytovou režii,

- d) aby byly kalkulace správně zpracovány, je třeba je vytvořit ve variantě tzv. „dvojitýho času“, tedy představit informace jak získané v minulosti (výsledná kalkulace), tak ve formě předběžných kalkulací tak promítnout situace, které předpokládají, že nastanou v budoucnosti (Kalina, 2007),
- e) odpovědnostní řízení má ve své kompetenci zjištění odchylek a stanovení jejich příčin, z jakého důvodu nastaly a jak se liší od předem stanoveného stavu vyráběných a prodaných výrobků,
- f) jedním z nejprivilegovanějších úkolů manažerského účetnictví je průběžná kontrola nákladů, která slouží k poctivému dodržování norem, stanovení předběžných kalkulací a rozpočtů,
- g) dalším důležitým faktorem je stanovení základních podnikových rozpočtů, jímž je rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka, rozpočet peněžních toků a rozpočet investičních výdajů. Tyto informace jsou získávány z finančního účetnictví,
- h) poslední hlavní faktor manažerského účetnictví se týká vnitropodnikových rozpočtů, které představují rozpočty střediskových nákladů, výnosů a jejich celková režie (Kalina, 2007).

## **4.2 Operativní a strategické manažerské účetnictví**

Tento druh účetnictví je zaměřen speciálně na poskytování informací, díky nimž se řídí manažeři společnosti na všech vedoucích úrovních a díky tomu napomáhá k prosperujícímu řízení a hodnocení firmy. Na vývoji manažerského účetnictví se podílela skutečnost, že původní finanční účetnictví nebylo schopno poskytovat informace týkající se operativní manažerské kontroly a z tohoto důvodu se začaly objevovat informace napomáhající řízení nákladů ve společnosti. Ve druhé fázi jeho vzniku se začaly objevovat otázky týkající se kontroly a efektivního řízení a proto se zjevilo i poddruh odpovědnostního účetnictví. Posledním krokem k celkové podobě současného manažerského účetnictví bylo právě získávání informací sloužící manažerům pro řízení společnosti nejprve na operativní a taktické úrovni, nicméně to nestačilo a postupem času se začalo projevat i v oblasti strategického řízení, dle něhož se rozhodují především manažeři v oblasti vrcholového vedení a napomáhá při dosahování dlouhodobých cílů společnosti a zároveň k jeho efektivnímu vedení (Petřík, 2009).

Oba pohledy manažerského účetnictví – operativní i strategické – se velmi doplňují a je nezbytné oběma věnovat pozornost.

#### 4.2.1 Strategické účetnictví

Praktická část bakalářské práce je zaměřena především na operativní a taktické manažerské účetnictví, nicméně je nezbytné zmínit taktéž strategické, které čerpá informace z operativního v oblasti dále zmíněných metod, především co se týče kalkulací a rozpočtů a rozšiřuje informace z nich získané.

Dle Krále (2010) mezi hlavní důvody vzniku strategického účetnictví spadá fakt, že manažerské účetnictví zobrazuje především příčiny a následnou odpovědnost za dosažené výsledky a nikoliv faktory, které se zabírají výhledem do budoucnosti, a tím postrádá informace napomáhající naplňování strategických cílů. Dalším faktorem vzniku je to, že zde nejsou zahrnuty informace týkající se externímu prostředí a konkurence. Základními požadavky, které by informace nabyté z manažerského účetnictví měly splňovat, jsou například:

- provázanost hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu (vazba na kvalitativní charakteristiky – kvalita produktů, spokojenost zákazníků...),
- přihlídnutí k ekonomickému pojetí nákladů,
- multidimenzionální charakter v jednotlivých variantách ocenění (historické ceny, reálné ceny...), či ve vztahu k srovnatelným bázím (např. k předem stanoveným cílům),
- zobrazovat informace v delším časovém období jak z pohledu minulosti, tak očekávané budoucnosti a navzájem,
- využívat moderních způsobů grafické vizualizace očekávaných cílů (Král, 2010).

Jako jednu z nejznámějších definic lze uvést vyjádření Bronwiche (1990), který říká, že strategické manažerské účetnictví: „*Zobrazuje poskytování a analýzu finančních informací o výrobních trzích, kde se společnost nachází, o jejích nákladech a nákladových strukturách konkurentů, o sledování strategií podniku a jeho konkurentů na těchto trzích v průběhu několika období*“. Autoři Roslender a Hart (2003) uvádí, že se jedná o „*obecný přístup k účtování pro strategické umístění, který je definován*

*snahou o propojení poznatků z manažerského účetnictví a marketingového managementu do strategického rámce řízení.“*

### **4.3 Nástroje manažerského účetnictví**

Mezi základní nástroje manažerského účetnictví spadají tyto oblasti:

- a) nákladové účetnictví,
- b) rozpočetnictví,
- c) kalkulace,
- d) cenová politika,
- e) analýza odchylek a jejich řízení.

#### **4.3.1 Nákladové účetnictví**

Tento subsystém manažerského účetnictví představuje proces, jehož cílem je podat podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu bylo již rozhodnuto (Král, 2010).

##### **4.3.1.1 Vymezení pojmu náklady**

V oblasti finančního účetnictví se náklady vyjadřují jako úbytek ekonomického prospěchu, jenž je projevován úbytkem aktiv či přírůstkem závazků, který má ve sledovaném období za následek snížení vlastního kapitálu. V manažerském účetnictví se definují jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. V této oblasti se náklad projevuje již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje – např. v okamžiku nákupu zboží (Král, 2010).

##### **Finanční pojetí nákladů**

Nejčastěji realizováno v oblasti finančního účetnictví. Jedná se o představení peněz, jež jsou investovány do určitých výkonů a tím zajišťují navrácení původně investované hodnoty peněz. Tento proces je charakterizován jako koncepce zachování peněžního kapitálu. Pro toto pojetí jsou charakteristické tyto znaky:



- spotřebované ekonomické zdroje jsou představeny pouze reálným výdejem peněžních prostředků (např. mzdy, spotřeba materiálu, odpisy),
- náklady jsou zobrazovány ve skutečných (historických) pořizovacích cenách,
- v uskutečněných výkonech se vykazují pouze takové náklady, u kterých se očekává jejich návratnost v budoucnosti (Král, 1997).

### **Hodnotové pojetí nákladů**

Tento druh je představován poskytováním informací pro běžně řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Charakteristikou této definice je, že se spotřebované či využité ekonomické zdroje nevykazují dle historických cen, za které byly pořízeny, ale za ceny, které odpovídají jejich současné hodnotě (Popesko, 2009).

### **Ekonomické pojetí nákladů**

Náklady v tomto pojetí jsou charakterizovány jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. Na rozdíl od ostatních druhů nákladových pojetí, pouze v této oblasti se vyskytují také oportunitní, neboli alternativní náklady, které jsou charakterizovány jako náklady, které byly obětovány v důsledku využití zdroje ve zvolené alternativě (Král, 1997).

#### **4.3.1.2 Členění nákladů**

Náklady jsou sami o sobě velmi různorodě rozčleněny a tvoří rozmanitý nehomogenní celek. Je mnoho způsobů, jak je konkrétně odlišit, například dle toho, z jakých zdrojů jsou pořizovány, jaké mají uplatnění nebo jak reagují na jednotlivé okolní faktory. Aby bylo možné s náklady lépe manipulovat, jsou rozčleněny do několika skupin dle jejich specifických vlastností. Mezi hlavní skupiny nákladů patří členění dle:

- a) druhů vynaložených ekonomických zdrojů = druhové členění,
- b) bezprostředního účelu jejich vynaložení = účelové členění,
- c) závislosti na změnách v rozsahu aktivity = členění ve vztahu k výkonům,
- d) hlediska potřeb kontroly a rozhodování (Král, 1997).

Uvedená členění jsou nutná pro správné posouzení a řízení hospodárnosti a efektivnosti dílčích faktorů ovlivňujících jejich úroveň co se týče jednotlivých celků uvnitř společnosti, tak i podniku jako celku (Král, Holínská, Misterková, & Pospíšilová, 1994).

### **Druhové členění nákladů**

Druhové členění lze vyjádřit jako náklady, které vstupují do procesu podniku z vnějšího okolí. Shodují se s obsahem účtové osnovy a jsou rozdělovány do podskupin.

Aby bylo možné náklady druhově rozčlenit, musí mít tyto charakteristické vlastnosti:

- při alokaci v podniku musí být v časově nerozlišené podobě,
- mají prvotní charakter – zobrazení v okamžiku vstupu do podniku,
- jedná se o externí náklady – jejich vznik je spojen se spotřebou, prací či služeb vnějších subjektů,
- jednoduché rozčlenění – není možné je nadále rozčlenit na jednodušší složky (např. náklady na spotřebu materiálu), (Král, Holínská, Misterková, & Pospíšilová, 1994).

Velkou předností druhového členění je jeho průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Toto členění slouží jako podklad pro zjištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou konkrétních nákladů uvnitř podniku a jeho vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje. Vzhledem k tomu, že se nezabývá příčinou vynaložených nákladů, není možné určit hodnotu hospodářského výsledku. Proto je nutno k dosažení správného řízení nákladů a zisku kombinace s jiným druhem členění nákladů.

### **Účelové členění nákladů**

Druh členění shromažďující náklady dle účelu, na který byly vynaloženy v úzkém spojení se souvislostmi vzniku těchto nákladů. Mají velmi úzkou vazbu k procesu vlastní tvorby výkonů a lze je sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007). Tuto větší skupinu lze rozdělit na podrobnější části, jimiž jsou:

- a) náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- b) náklady jednicové a režijní

#### *Ad a) Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení*

Hlavním kritériem pro tento druh členění je fakt, zda sledovaný náklad souvisí se zajištěním rámcových podmínek činnosti společnosti. Náklady technologické představují náklady vynaložené na tvorbu jednotlivých výkonů a jsou vyvolané technologií dané činnosti. Do této kategorie spadá např. spotřeba základního materiálu či mzdové náklady pracovníků. Náklady na obsluhu řízení jsou vynaloženy na zajištění podmínek nezbytných pro bezproblémový chod činností. Příkladem nákladů spadajících do této kategorie lze uvést topení uvnitř budov, jejich osvětlení, náklady na opravy a jiné náklady společné pro více technologických úseků, mající vztah k celkovému zajištění činností (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### *Ad b) Náklady jednicové a režijní*

Jednicové náklady jsou tou částí technologických nákladů, které vzniknou během vzniku každé jednotky výkonu. Jednicové náklady jsou základem pro sestavení kalkulací a napomáhají k řízení hospodárnosti. Příkladem tohoto druhu nákladů lze uvést spotřebu materiálu, mzdy či odpisy. Vzhledem k příkladům lze uvést, že jednicové náklady mají obvykle technický charakter. Režijní náklady nelze vyjádřit ve vztahu ke konkrétní jednotce a vztahují se k celkovému předpokládanému objemu výkonu za konkrétní časové období. Do skupiny režijních nákladů patří tyto režie:

- i. zásobovací – souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu,
- ii. výrobní – obsluha a řízení výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech,
- iii. správní – řízení a správa celého podniku,
- iv. odbytová – vzniká v souvislosti s prodejem, skladováním již hotových výrobků a zboží, balení expedicí apod.

#### **Členění nákladů ke vztahům k útvarům**

Specifikace toho rozčlenění spočívá v přiřazení jednotlivých nákladů ke konkrétním organizačním celkům společnosti, tedy k jejím jednotlivým provozům (Král, 1997).

Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady do odpovědnosti a rozhodování přiřazovány, jsou definovány jako odpovědnostní střediska. Hlavním úkolem odpovědnostního střediska je určit oblast a úrovně pravomocí, jaké vedoucí pracovník

má, o čem smí rozhodovat a za co všechno odpovídá. Z toho hlediska lze odpovědnostní střediska rozdělit do šesti základních typů: nákladové (nákladově řízené), ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. Vzhledem k tomu, že náklady vstupující do odpovědnostního střediska nesmí být ovlivněny změnami vzniklými v okolí společnosti, je nutno tyto náklady oceňovat předem stanovenými pevnými cenami (tzv. vnitropodnikovými cenami na vstupu). Pokud nastane situace, že do konkrétního útvaru proniknou náklady vzniklé v jiném (např. přebytně vynaložené mzdové náklady), dochází k meziútvárovým převodům nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Řízení nákladů za pomoci sledování odpovědnosti slouží k řízení hospodárnosti podniku jako celku (Král, 2010).

Aby bylo možné sledovat vztahy mezi jednotlivými útvary, je třeba vytvořit systém, který dané úseky spojuje a určuje jejich zodpovědnost za jednotlivé hodnotové efekty, kterými mohou být např. úspory či překračování nákladů. Vždy se jedná o ty výkony, které jsou spotřebovány uvnitř podniku, a proto jsou považovány za interní. Tento druh nákladů představuje ty náklady, které vznikají odbírajícímu středisku (Král, 2010).

### **Kalkulační členění**

Dle těchto nákladů společnost řeší otázky typu, zda bude lepší výrobky prodat či vyrobit, zda rozvinou konkrétní výrobu či pozastavit a podobné. Náklady zde jsou určeny k posouzení s určitým finálním či dílčím výkonem. Jedná se o jeden z nejnáročnějších způsobů členění a spadá pod specifickou formu účelového členění. Náročnost členění je dáno tím, že podnikatelský proces je sám o sobě komplikovaným systémem sériově i paralelně řazených procesů s konkrétním počtem bezprostředních a spotřebovatelských vazeb ke konkrétnímu výkonu. Jedním z důležitých faktorů, které je třeba znát, je účel přiřazení nákladů ke konkrétnímu výkonu. Stanovený účel je nezbytné respektovat v následujících, pozdějších rozhodnutích.

Za pomoci příčinných vazeb nákladů k výkonu a hledisek praktických početně technických možností lze rozlišit náklady na dvě základní skupiny:

- a) přímé náklady – bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu,
- b) nepřímé náklady – nevážou se k jednomu druhu výkonu, zajišťují bezproblémový chod podnikatelského procesu (Král, Holínská, Misterková, & Pospíšilová, 1994).

## **Členění z hlediska potřeb rozhodování**

V tomto členění náklady napomáhají řídicím pracovníkům zhodnocovat budoucí varianty, které mohou v podnikání nastat, a proto spadají pod tu část manažerského účetnictví, která poskytuje informace týkající se rozhodování. Základní představitelé tohoto druhu členění jsou:

- a) variabilní náklady – v závislosti na objemu výkonu mění svou velikost,
- b) fixní náklady – při změnách výrobní kapacity zůstávají neměnné (Kráal, 2010).

Manažerské účetnictví se zabývá především náklady fixními a variabilními, dále jednicovými (přímými) a režijními (nepřímými). Dalším důležitým jevem, se kterým se lze setkat pouze v manažerském účetnictví, jsou informace týkající se oportunitních, neboli alternativních nákladů (Synek, 2007). Na rozdíl od informací získaných ve finančním účetnictví se v manažerském setkáváme pouze se skutečnými (ekonomickými) náklady, které byly reálně peněžně vynaloženy, se oportunitní náklady jinak nazývají tzv. „náklady obětované příležitosti“.

Jedná se například o situaci, kdy podnik má na výběr investovat do dvou odlišných investic (např. rozšíření výroby) a rozhodne se pro jednu z nich. Alternativní náklady v tomto případě je tedy ušlá potenciální ztráta, kterou by společností mohla inkasovat v případě, že by zvolila druhou možnost.

V neposlední řadě se zde setkáváme s rozdělením týkajícího se explicitních a implicitních nákladů. Explicitní náklady představují sumu peněz, kterou je podnik povinen vynaložit na pořízení veškerých nákladů, tedy např. nájemné, nakoupené zdroje či materiál. Implicitní náklady jsou náročně zjistitelné, protože nemají fyzickou podobu vynaložených peněz a zjišťují se pouze za pomoci oportunitních nákladů (Synek, 2007).

### **4.3.2 Rozpočetnictví**

Rozpočetnictví je soustředěno na budoucnost a díky soustavě rozpočtů napomáhá nastínit budoucí tok transformačních procesů podniku. Jedná se o nástroj hodnotového řízení a jeho úloha spočívá ve stanovení úkolů jednotlivým útvarům a následně napomáhá při kontrole při plnění stanovených cílů. Používá se při sestavení budoucích nákladů, výnosů a hospodářského výsledku jak podniku, tak jednotlivých

vnitropodnikových útvarů, kterých má být v rozpočtovém období dosaženo. Rozpočet představuje stanovení nákladů na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů (Lazar, 2012). Obdobnou definici rozpočtu uvedlo i Garrison (1988), který uvádí, že se jedná o detailní plán navrhující získávání a užití finančních a ostatních zdrojů během stanoveného období. Od plánování se liší tím, že je podrobnější a především tím, že se udává v peněžních jednotkách.

Hlavním zdrojem pro sestavení dílčích rozpočtů je dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů. Jedná se o finanční vyjádření očekávaného vývoje v plánovaném období. Finanční plán je sestaven na základě podnikových cílů, které jsou sestavené vrcholovým managementem. Konečný výsledek dílčích rozpočtů středisek se shrne v podnikovém rozpočtu, který kvantifikuje očekávaný budoucí výsledek hospodaření, změnu peněžních toků a finanční pozici.

Základní důvody představující sestavení rozpočtu jsou například tyto:

- snaha zpřesnit plánování prováděných operací uvnitř podniku i mimo něj,
- zabezpečit a zajistit spolupráci jednotlivých podnikových útvarů a jejich činností,
- motivovat vedoucí pracovníky k dosahování podnikových cílů,
- napomáhat vedoucím pracovníkům při vykonávání činností a kontrolovat je
- vytvářet předpoklady pro hodnocení výkonu vedoucího pracovníka (Lazar, 2012).

Krátkodobé rozpočty jsou vázány ke kalendářnímu období. Pokud se sestavují na dobu kratší, než je jedno účetní období, jedná se o operativní rozpočty, jejichž cílem je zpřesnění původního úkolu. Naopak dlouhodobé rozpočty se sestavují na dobu tří až pěti let (Král, 1997). Kromě rozdělení dle doby trvání rozpočtů, dělí se dle organizačních celků, za které se sestavují. Celopodnikové rozpočty jsou sestavovány za podnik jako celek. Střediskové rozpočty jsou ty, které slouží ke stanovení cílů pro jednotlivé útvary uvnitř společnosti a napomáhají ke kontrole těchto cílů.

### **4.3.3 Kalkulace**

Kalkulace jsou v současnosti nejčastěji používaným nástrojem hodnotového řízení. Jedná se o nástroj, který napomáhá zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na jeden konkrétní výrobek, práci, činnost, operaci či

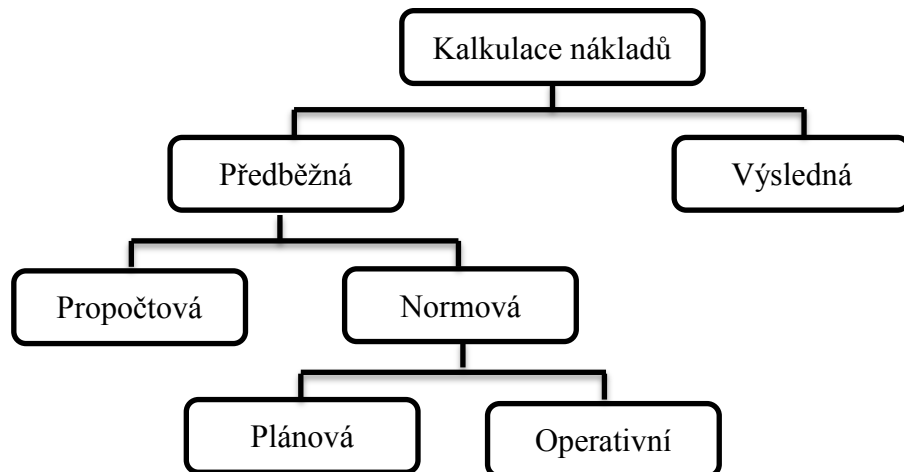
jinou naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Existuje mnoho oblastí, ve kterých jsou kalkulace využívány, nicméně mezi ty nejznámější spadají zejména při:

- řízení hospodárnosti – díky nákladům obsaženým v kalkulaci je možné porovnat ty skutečně vynaložené s plánovanými,
- tvorbě vnitropodnikových cen – ocenění interních výkonů,
- návrhu cen externím odběratelům – významný podklad pro zjištění tržní ceny, příp. i samotné tvorbě cen,
- sestavování plánů a rozpočtů
- rozhodování o objemu a struktuře výkonů
- rozhodování o způsobu provádění výkonů
- ocenění aktiv vytvořených vlastní činností (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Nejběžnější formou, kterou jsou kalkulace prezentovány, jsou propočty orientované na stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci či službu. Způsob zjištění stanovení předpokládané i skutečné výše nákladů docílíme metodou kalkulace, která je závislá na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a struktuře zjišťovaných nákladů (Král, 2010).

Co se týče časového horizontu, dělíme kalkulace na předběžné a výsledné. Předběžná se sestavuje v období před zahájením výkonu, kdy ještě nejsou k dispozici údaje o tom, jaký objem vstupů konkrétní výrobek či služba spotřebuje a napomáhá i během plánování. Tato větší skupina skýtá ještě menší skupiny a zahrnuje členění z hlediska plněných úkolů a způsobu sestavení na tyto kalkulace – propočtové, operativní a plánované. Výsledná kalkulace se zjišťuje v průběhu konání činnosti, po jejím dokončení či prodeji (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Schéma 1: Kalkulační systém



Zdroj: Fibírová, Šoljaková, & Wagner (2007)

#### 4.3.3.1 Výsledná kalkulace

Jedná se o nástroj následné kontroly hospodárnosti, který vyjadřuje skutečné či průměrné náklady připadající na jednotku výkonu. Na rozdíl od operativní kalkulace slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti jednotlivých útvarů výroby a dále také tvoří podklad pro stanovení cen. Nejpřesněji působí v oblasti jednicových nákladů, což jsou ty náklady, které jsou kalkulovány na jednotku produkce. Co se týče obsahu, výsledná kalkulace by se měla shodovat s předběžnou, a proto je třeba v obou druhích kalkulacích používat stejné metody přičítání (Šoljaková & Fibírová, 2010).

#### 4.3.3.2 Propočtová kalkulace

Sestavuje se zpravidla v období výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu ještě před tím, než je výroba zahájena. Účelem tohoto druhu kalkulace je stanovení a vyhodnocení budoucích nákladů, které jsou spojeny s výkonem. Cílem celého procesu je zajištění, aby celý výkon splňoval potřeby zákazníka a zároveň aby náklady a prodejní cena zajistily podniku požadovaný zisk. Vzhledem k tomu, že v okamžiku sestavování propočtové kalkulace nejsou známy spotřební a výkonové normy, je třeba vycházet z informací o nákladech a parametrech podobných výrobků a odhadů vyplývajících z vlastností výkonu a způsobu jeho tvorby (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).



#### **4.3.3.3 Plánová kalkulace**

Tento druh kalkulace je sestavován na předem stanovené rozpočtové období a určuje, jaké úrovně nákladů výkonu by mělo být v průběhu tohoto období dosaženo. Vzhledem k tomuto faktu je zřejmé, že plánovaná kalkulace se sestavuje v případě, že určitý výkon se již opakuje v průběhu delšího období. Na rozdíl od propočtové kalkulace jsou nyní již známy spotřební a výkonové normy a vychází se z již existujících podmínek. Plánovaná kalkulace se sestavuje ve dvou etapách – jako součást dílčího období, kdy je vyjádřena v jednotlivých časových intervalech či jako součást celého rozpočtového období, která je stanovena váženým průměrem jednotlivých úrovní nákladů.

#### **4.3.3.4 Operativní kalkulace**

Vyjádření vyplývající z tohoto druhu kalkulace určuje předem stanovené náklady, které jsou v souladu s konkrétními konstrukčními podmínkami činnosti. Stejně jako u plánové kalkulace se využívá především jako nástroj řízení v oblasti přímých jednicových nákladů. Platnost jednotlivých operativních kalkulací je určena dnem, kdy se změnil průběh výrobního procesu. Využívána je především při zadávání nákladového úkolu a při kontrole jeho plnění. Významným úkolem, který operativní kalkulace poskytuje, je zajištění ročního plánu nákladu, kterého se dosáhne průběžným porovnáváním s informacemi obsaženými v plánované kalkulaci (Král, 1997).

#### **4.3.3.5 Kalkulační metody**

Základními prvky kalkulace jsou jednicové a režijní náklady. Pokud je použita kalkulace úplných vlastních nákladů, jsou používány metody, kde se náklady přiřazují přímo na kalkulační jednici.

#### **Kalkulace dělením**

Jedná se o nejjednodušší možnou metodu nákladové kalkulace. Aby bylo možné určit náklady na jednotku výkonu, zjistí se prostým podílem celkových nákladů organizace a počtem jednotek výkonů. Tato metoda je uplatňována především v podnicích s homogenní hromadnou výrobou (spotřebovávají stejný podíl přímých a nepřímých nákladů), průmyslových podniků, autodopravě, ve službách apod. Náklady doplňkových

služeb mohou být ve vztahu k předmětu kalkulace odlišné (Popesko & Papadaki, 2016). Nepřímé náklady jsou rozdělovány dle indexu nákladů k základnímu výrobku. Je třeba věnovat pozornost místům, kde dané náklady vznikly a dle toho je bezchybně rozdělit z důvodu správného určení nepřímých nákladů.

### **Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly**

Tato skupina je specifikována tím, že přiřazuje společné náklady výkonům dle jejich vztahu k přepočtené jednici, která je vyjádřena rozdílnou nákladovou náročností jednotlivých výkonů (Král, 2010). Využití kalkulace s poměrovými čísly se používá u hromadné výroby podobných výrobků, u nichž je rozdíl pouze v jediném měřitelném parametru, např. hmotnost či velikost. Stejně jako u předchozí metody, ani tato není schopna správně rozdělit náklady týkající se doprovodných činností podniku.

### **Přirážková kalkulace**

Přirážková kalkulace je využívána v průmyslových výroбах při výrobě většího počtu druhů zboží, jejichž charakteristickým znakem je různorodý technologický postup. Aby došlo ke správnému přiřazení společných nepřímých nákladů, je třeba využití rozvrhové základny. Existují dva druhy rozvrhových základen a tím jsou peněžní základny a naturální. Peněžní rozvrhové základny jsou vyjádřeny v hodnotových jednotkách a je možné je získat z norem či účetních výkazů (např. přímé mzdy), což je jejich předností, protože jsou snadno zjistitelné. Naturální rozvrhová základna je vyjádřena v naturálních jednotkách, jako je např. hodina práce či kilogram pořízeného materiálu. Podklady získávané pro tento druh základen lze obdržet buď ze získaných zkušeností či konkrétních technicko-ekonomických rozborů (Král, 2010).

### **Kalkulace sdružených výkonů (ve sdružené výrobě)**

Tento druh kalkulační metody je využíván v situaci, kdy výrobu jednoho výrobku nelze z technologického hlediska oddělit od výroby ostatních výrobků. Vyskytuje se v odvětví zpracování ropy, chemické či zemědělské výroby (Popesko & Papadaki, 2016). Existují dvě metody, jak tyto sdružené náklady rozčlenit a to za pomoci zůstatkové (odčítací) metody či rozčítací metody kalkulace.

#### *Zůstatková (odčítací) metoda*

Používána v situaci, kdy lze jeden konkrétní výrobek považovat za hlavní a ostatní za vedlejší. Pointa metody spočívá v tom, že se od celkových nákladů vzniklých za zúčtovací období odečtou vedlejší výrobky, které jsou oceněny v prodejních cenách, čímž se získá celková hodnota nákladů hlavního výrobku. Mezi výhody této metody spadá její jednoduchost, na druhou stranu za výraznou nevýhodu lze považovat to, že není možnost kontroly nákladů vedlejších výrobků (Synek, 2007).

#### *Rozčítací metoda*

Vzhledem k tomu, že zůstatková metoda spočívala v tom, že lze výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší, je třeba existence metody, která tento předpoklad nesplňuje a tou je právě metoda rozčítací. Jednotlivé náklady jsou přidělovány jednotlivým výrobkům dle poměrových čísel, které jsou získány z množství získaných výrobků či poměru jejich technických vlastností či cen (Synek, 2007).

#### **4.3.3.6 Kalkulace ceny**

Na rozdíl od kalkulace nákladů, která je zaměřena na žádoucí či skutečné toky vzniklých nákladů, cenová kalkulace je zaměřena na toky zpětné návratnosti nákladů a zisku projevené ve formě výnosů (Král, 1997). Vyskytuje se nejčastěji v organizacích, kde je výpočet úplných nákladů neúčelný či zbytečně náročný (např. maloobchody). Nákupní cena zboží v těchto organizacích je považována za přímý či jednicový náklad, ke které se pomocí stanoveného procenta připočte marže a tím vzniká prodejní cena produktu. Nevýhodou této kalkulace je, že nejsou známy jednotlivé náklady produktu, díky čemuž je nemožné zjistit čistý zisk připadající na jednotku produktu a dále také fakt, že celkové režijní náklady jsou obsaženy v ziskové marži, což způsobuje nepřesnost (Popesko & Papadaki, 2016).

#### **4.3.3.7 Kalkulační vzorec**

Tato podoba kalkulačního vzorce představuje princip, kdy se stanovuje tzv. nákladová cena. Využívána je v případech, kdy cena není přímo určena trhem a slouží jako podklad pro jednání s odběrateli. Naopak nákladová kalkulace (po úroveň úplných

vlastních nákladů výkonu) představuje interní informace, které slouží pouze jako nástroj vnitropodnikového řízení, nikoliv jako informace pro veřejnost (Synek, 2007). Uvedený typový vzorec je používán v tuzemské podnikové praxi a má pevnou strukturu, tudíž není možné jej měnit a upravovat dle vlastních podnikových uvážení (Popesko, 2009).

**Tabulka 1: Tradiční kalkulační vzorec**

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Polotovary vlastní výroby
4.	Ostatní přímé náklady
5.	Výrobní režie
<b>= Vlastní náklady výroby</b>	
6.	Správní režie
<b>= Vlastní náklady výkonu</b>	
7.	Odbytové náklady
<b>= Úplné vlastní náklady výkonu</b>	
Pokud se používá kalkulace ceny, kalkulační vzorec pokračuje nadále:	
8.	Zisk
<b>= Výrobní cena</b>	
9.	Obchodní a odbytové přírážky
<b>= Prodejní cena</b>	

*Zdroj: (Krutina & Novotná, 2014)*

#### **4.3.4 Cenová politika**

Rozhodnutí o celkovém stanovení ceny spadá pod nejobtížnější oblast, a proto je o ní rozhodováno na úrovni vrcholového řízení. Aby byla cena správně stanovena, je třeba se pečlivě soustředit na tři oblasti základní okruhy:

- situace na trhu z hlediska stability a rovnováhy,
- metody tvorby cen – poptávkově a nákladově orientované,
- situace na trhu z hlediska konkrétních podmínek konkurence (Král,1997).

##### **4.3.4.1 Cíle podniku a jeho cenové politiky**

Aby byla stanovena správná cena na trhu, je třeba se zabývat informacemi získanými z těchto dvou oblastí – jaká je při prodeji vhodná cena pro zákazníka a jak je tato cena

schopna uhradit náklady na tvorbu a prodej výkonu pro dodavatele (Král, 2010). Cenová politika je určena výší nákladů, poptávkou, konkurencí a zákonnými předpisy. Ke správnému formulování záměrů cenové politiky, je třeba znát směr, na který se podnik zaměřuje. Jedná se o orientaci na přežití, která nastane v případě, že firma začne podnikat na trhu s rozmanitou konkurencí či orientace na dosažení co nejvyššího tržního podílu (případně na maximalizaci zisku). Mezi základní cíle cenové politiky spadá: návratnost investice, dosažení určitého podílu na trhu, dosažení určitého objemu tržeb, získání určitého hotovostního toku pomocí dočasného zvýšení tržeb, získání či udržení si nových i stávajících zákazníků (Jakubíková, 2008).

#### **4.3.4.2 Rozbor cen, výrobního programu a chování konkurence**

Východiskem je zjištění, zda má podnik na trhu monopolní postavení či zda se setkává s konkurencí. Ani v monopolním postavení není možné stanovit cenu libovolně vysoko z důvodu potenciálního objevení nového konkurenčního podniku či poklesu poptávky.

Co se týče konkurenčního prostředí, je nezbytné zjistit, zda konkurenční firmy nabízí stejné výrobky či pouze podobné, za jakou cenu a jaké mají parametry. Dle tohoto porovnání je třeba určit optimální ceny za vyrobené výrobky, protože příliš vysoká cena by měla za následek nedostatek kupujících a příliš nízká by mohla vést k „cenové válce“, která by měla za následek snížení cen konkurenčních výrobků (Synek, 2007).

#### **4.3.4.3 Metody stanovení ceny**

Mezi základní a nejčastěji používané metody patří ty, které jsou orientované na poptávku, na náklady či na konkurenci.

##### **Nákladově orientovaná tvorba ceny**

Mezi priority této metody spadá monitorování a řízení nákladů celé výroby a tvoří podklady pro rozhodování o prodejních cenách, velikosti prodeje, možných slevách apod. Snahou každé společnosti je stanovit takovou cenu, která pokryje veškeré náklady na vývoj, výrobu, distribuci, marketing a také odměny za úsilí a riziko (Jakubíková, 2008). Vychází z kalkulace úplných nákladů na výrobu produktu, ke které je připočtena zisková přírážka.

### **Poptávkově orientovaná tvorba ceny**

Hlavním základem poptávkově orientované metody je čerpání informací ze zákazníkem vnímané hodnoty výrobku. Do této skupiny spadají dvě menší podskupiny a tou jsou tvorba ceny na základě zákazníkem akceptované hodnoty a tvorba ceny na základě intenzity poptávky (Synek, 2007).

Cenu, kterou je zákazník ochoten akceptovat, je možné zjistit pouze přímo od kupujícího, dle jeho názoru na hodnotu a užitek konkrétně nabízeného produktu. Tyto informace je možné získat buď přímým dotazem či za pomoci bodového odhodnocení.

Cena na základě intenzity poptávky se vyskytuje v situaci, kdy se výrobek prodává v určitém období za různé ceny, které není možné určit z výše nákladů (Synek, 2007).

### **Konkurenčně orientovaná tvorba ceny**

Pokud se jedná o konkurenčně orientovanou firmu, ceny se odvozují na základě cen stanovených u konkurenčních společností, nikoliv s ohledem na výrobní náklady konkrétního produktu. Je třeba vytvořit průměr konkurenčních cen a dle technických vlastností produktu se cena stanoví buď nad, nebo pod konkurenčním průměrem. Výhodou metody je, že respektuje hodnotu vnímanou zákazníky, protože oni sami velmi často porovnávají nabídky více společností.

#### **4.3.5 Analýza a řízení odchylek**

Jedním ze základních úkolů manažerského účetnictví je určit, jakých hodnot má být dosaženo a jejich následné porovnání se skutečně dosaženými hodnotami. Tento porovnávací proces se vyskytuje ve všech hlavních oblastech manažerského účetnictví, tedy v kalkulacích (porovnání předběžné a výsledné), rozpočetnictví (stanovení rozpočtů a jejich následná kontrola) i v odpovědnostním řízení (stanovení úkolu a jeho kontrola). Celý systém zjišťování odchylek se shrnuje v následujících bodech:

1. Stanovení standardů.
2. Zjištění skutečných výsledků.
3. Zjištění odchylky mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny.
4. Analýza odchylek.
5. Přijetí opatření (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Kontrolní proces, během něž jsou porovnávány skutečně dosažené výsledky s těmi plánovanými, se nazývá analýza odchylek. Výsledná dokumentace těchto zjištěných odchylek se nazývá kontrolní zprávou, která obsahuje jejich sumarizaci, možnou příčinu a důsledek a v závěru také návrh na včasnou nápravu. Odchytky mohou být dvojího charakteru a to příznivého, neboli pozitivního (skutečné náklady jsou nižší než stanovené) či nepříznivého (skutečné náklady převyšují předem určené), (Petřík, 2009).

#### **4.3.5.1 Stanovení standardů**

Pod pojmem standard je možné si představit předem stanovenou výši nákladů, cen, zisků či naturálně vyjádřeného zdroje na jednotku výkonu. Tvoří tedy základ pro vyhodnocení skutečných výsledků. Prvním významným krokem je přesná specifikace jednotky výkonu, na kterou se dané standardy budou vztahovat. V druhém kroku je nutno stanovit primární standardy, tedy ty, které se přímo vztahují k jednotce výkonu (prodejní cena, spotřeba materiálu, energie apod.). Po absolvování tohoto kroku získáme standardy jednicových nákladů a variabilní režie. Existují tři úrovně standardů:

- základní – neměnná výše nákladů, ceny i naturálního vyjádření,
- běžný – vyjadřuje reálně dosaženou úroveň dosažených faktorů v konkrétním období při zahrnutí běžných ztrát
- ideální – faktory vyjádřené při ideálním průběhu činnosti, tedy za předpokladu, že nedojde k žádným ztrátám (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.3.5.2 Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek**

Existují dva časové úseky, kdy je možné odchylky zjišťovat. Základní zjišťování probíhá následným způsobem, tedy až po ukončení činnosti, resp. po skončení sledovaného období. Druhý způsob je průběžný, který se snaží případným odchylkám předejít (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Následná metoda zjišťování odchylek je charakteristická tím, že se obrací na výsledky týkající se skutečně dosažených nákladů a výnosů, které se ke konkrétním výrobkům vztahují. Mezi nevýhody poskytující touto metodou je především to, že není možné v průběhu výroby reagovat na vznik potenciálních odchylek, které v průběhu času ovlivní celou výrobu. Během následné kontroly poté není možné zjistit přesné příčiny dané odchylky. Z toho plyne, že tento postup o odchylkách pouze informuje, ovšem

k tomu, aby bylo možné zjistit, z jakého důvodu k nim došlo, je třeba mít i průběžný postup kontrolování. Díky tomuto způsobu je možné za pomoci rozdílových metod při kontrole jednicových nákladů odhalit vzniklé nesrovnalosti ihned při jejich vzniku a díky tomu jim v budoucnosti předcházet (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.3.5.3 Analýza odchylek**

Cílem této etapy je zjistit příčinu, proč k dané odchylce došlo především z pohledu celkového zisku a kdo je za ni odpovědný. Důvody vzniku je možné analyzovat na různých úrovních podrobnosti, od vyhodnocení jednotlivých transakcí po zjištění rozdílu mezi standardizovaným a skutečným ziskem. Je nezbytné stanovit konkrétní pravidla a metody, kterými se odchylka analyzuje a tyto postupy by měly být využívány i v účetnictví (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007). Odchylku je možno vyhodnotit jak v absolutních jednotkách (množství, měnové jednotky), tak v relativních, které jsou dány konkrétním procentem a určuje se jako absolutní rozdíl vztahený k plánované hodnotě (Vodičková, 2007). Pokud je analyzována odchylka určitého ekonomického nebo realizovaného výkonu jako celku, mluvíme o celkové odchylce, která se člení na kvantitativní a kvalitativní složku. Kvantitativní složka je vyjádřena v naturálních jednotkách (např. rozdíl v množství spotřebovaného materiálu). Kvalitativní vyjadřuje např. dopad skutečné ceny materiálu v porovnání s plánovanou.

#### **4.3.5.4 Návrhy nápravných opatření**

Závěrem celého procesu je nutné vždy nalézt příčiny odchylky, případně zodpovědnou osobu a přijetí opatření, aby se v budoucnu daná odchylka co nejvíce minimalizovala. Zjištění odchylky a jejích příčin je podklad pro rozhodování ohledně vedení celého podniku i jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Analýza odchylek je opakovaný, souvislý a nikdy nekončící proces. Mezi nejčastější příčiny odchylek patří: chybné plánování, špatná organizace výrobního procesu, nepředvídatelné externí vlivy, organizační změny, zvyšování cen surovin, chybné zaúčtování a další. Aby byla prevence vůči odchylkám efektivní, je nutno počítat jak se zajištěním pohybu vstupních veličin (předem stanovené smlouvy s dodavateli či odběrateli), tak s faktory, které nejsou podnikem ovlivnitelné (růst cen energií), (Scholleová, 2009).



## **4.4 Odpovědnostní účetnictví**

Hlavním úkolem odpovědnostního účetnictví je zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů uvnitř podniku k celkovým podnikovým výsledkům. Jak již vypovídá z názvu, základem je rozčlenění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik (např. odpisů) ke konkrétním pracovníkům či útvarům, které mohou dle své činnosti a přidělené odpovědnosti ovlivnit jejich výši. Výsledná kalkulace nevzniká pouze vazbou nákladů útvaru na jednotlivé výkony, ale je upravena o přesuny plynoucí z rozdílu mezi místem vzniku a odpovědností za vznik těchto nákladů. Dále je třeba ji upravit o rozdíl mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami, které vstupují do ocenění konkrétního výkonu (Král, 2010).

Cíl odpovědnostního účetnictví se projevuje ve třech etapách, které jsou vzájemně propojeny – ve fázi předběžného stanovení úkolu (nutno transformovat vrcholové cíle podniku na systém propojených dílčích kritérií, která budou vzájemně ovlivnitelná pro jednotlivé útvary a pracovníky), ve fázi následné kontroly (kvantifikace pozitivních i negativních dopadů jednotlivých útvarů) a ve fázi konečné analýzy a vyhodnocení (Král, 1997).

### **Typy odpovědnostních středisek**

Vzhledem k rozděleným pravomocím a odpovědnosti existuje rozdělení odpovědnostních středisek na tři základní úrovně, jimiž jsou nákladová / výnosová, zisková a investiční střediska. Nicméně existují další druhy, které spadají do podrobnějšího členění a těmi jsou: výdajová a rentabilitní střediska (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.4.1 Nákladové středisko**

Charakteristickým znakem střediska je fakt, že pracovníci mají v kompetenci ovlivnění výše užívaných nákladů. Předpokladem je vymezení nákladů, které je možné ovlivnit a rozhodovat o objemu vyráběných výkonů. Hodnocením středisek se stává porovnání skutečných a plánovaných nákladů a tím napomáhá i při analýze vzniklých odchylek (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.4.2 Výnosové středisko**

Představuje takovou organizační jednotku, která je odpovědna za dosažení tržeb bez ohledu na vlastní vynaložené náklady (Slavík, 2013). Jejich úkolem je prodávat výkony externím zákazníkům a tím ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů. Pokud jsou útvary v podniku orientovány pouze jako výnosová střediska, riskují problém v oblasti prodeje tím, že podporují výkony, které přináší vysoké tržby, ale zároveň zahrnují nízkou marži (nepřispívají k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku). Pointa plynoucí z této definice představuje, že je výhodnější motivovat střediska k maximalizaci kalkulované marže z prodeje – rozdíl mezi skutečnými tržbami a předem stanovenými variabilními náklady (Šoljaková & Fibírová, 2010).

#### **4.4.3 Výdajové středisko**

Do této kategorie spadají taková střediska, která svou činností nepřispívají ku prospěchu společnosti v současné době, nicméně zvyšují budoucí potenciál rozvoje firmy (útvary vzdělávací, marketingu, výzkumu či vývoje). Obdobně jako u nákladového střediska spadá i u výdajových pravomoc ovlivňování střediskových nákladů. Hodnocení probíhá věcným posouzením prospěchu, který následuje z této činnosti (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.4.4 Ziskové středisko**

Pracovníci ziskového střediska mají odpovědnost ovlivňovat výši nákladů i externích výnosů souvisejících s činností střediska. Mezi pravomoci ziskového střediska tedy patří řídit celý podnikatelský proces počínající od rozhodování o struktuře vyráběných a prodávaných výkonů až po prodej výkonů potenciálním zákazníkům. Do kompetencí střediska ale nespadá rozhodování o výši, struktuře a využití aktiv podniku (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.4.5 Rentabilní středisko**

Rentabilní středisko úzce spolupracuje se střediskem ziskovým, neboť to sice vstupuje do vztahu s dodavateli a zákazníky, nicméně nenesou odpovědnost za výši pohledávek, závazků a zásob z čehož plyne, že by bylo schopno akceptovat požadavky zákazníků ohledně dlouhé splatnosti pohledávek či množstevních slev. Tyto kroky nevedou k růstu nákladů střediska, ale mají za následek zvýšení čistého pracovního kapitálu. Středisko rentabilní má tedy v kompetenci zahrnování takových položek čistého pracovního kapitálu, které samo smí ovlivnit (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

#### **4.4.6 Investiční středisko**

Základním úkolem investičního střediska je delegování pravomoci a odpovědnosti z vrcholového vedení na jednotlivá střediska. Mezi jejich možnosti tedy patří, že smí rozhodovat o výši a způsobu využívání investic (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

## 5 Metodika

Cílem bakalářské práce je analyzovat proces manažerského účetnictví, zhodnotit používané nástroje a metody, následně aplikovat teoretické poznatky na vybraný výrobní podnik a zpracovat návrh možných variant na optimalizaci procesu manažerského účetnictví.

Koncepce práce je založena na dvou částech – teoretické a praktické. Teoretická část obsahovala informace získané z odborné literatury, čímž byly především odborné knihy.

Praktická část je zaměřena na realizaci informací obsažených v teoretické části v praxi, a to konkrétně ve společnosti zabývající se výrobou a následným prodejem sanitárních výrobků a jejich komponentů. Informace a data jsou získána přímo od účetních a řídicích pracovníků uvnitř podniku, příp. specializovaných zaměstnanců. První část praktické části je zaměřena na informace týkající se zkoumané společnosti a seznámení s její činností, druhá je zaměřena na způsoby účtování uvnitř společnosti a na celkové seznámení s manažerským účetnictvím uvnitř společnosti.

Podklady získané pro vypracování bakalářské práce poskytli přímo zaměstnanci analyzované společnosti, speciálně účetní, manažeři a výrobní pracovníci, kteří poskytli důležité informace týkající se kalkulací. Vzhledem k tomu, že manažerské účetnictví je orientováno především na postupy, které si stanoví jednotka sama, byly veškeré doklady obdrženy po konzultaci s účetní společností.

Co se týče metody zpracování práce, jedná se o rozbor jednotlivých metod vedení manažerského účetnictví popsanych v teoretické části a porovnání s optimálními standardy. Dle tohoto zjištění bylo stanoveno, zda společnost hospodaří efektivně či nikoliv a pokud byl výsledek negativní, došlo k návrhu nebo odůvodnění tohoto stavu.

Samotný závěr obsahuje zhodnocení již stávajícího procesu manažerského účetnictví společnosti a návrh na případné dosažení optimální situace.

Seznam vzorců, které jsou v bakalářské práci obsaženy:

$$1. \text{ Procento přírážky výrobní režeie} = \frac{\text{Rozpočet výrobní režeie}}{\text{Přímé mzdy}} * 100 \quad (1)$$

$$2. \text{ Procento přírážky doplňkového materiálu} = \frac{\text{Doplňkový materiál}}{\text{Přímé materiál}} * 100 \quad (2)$$

$$3. \text{ \% přírážky doplňkového materiálu} = \frac{\text{Správní či odbytová režeie}}{\text{Přímé materiál+přímé mzdy}} * 100 \quad (3)$$

### *Analýza odchylek*

$$4. \text{ Absolutní odchylka} = \text{Skutečnost} - \text{Plán} \quad (4)$$

$$5. \text{ Relativní odchylka} = \frac{\text{Skutečnost} - \text{Plán}}{\text{Plán}} * 100 \quad (5)$$

$$6. \text{ Změna množství} = (\text{Prodané výrobky}_{\text{SK}} - \text{Prodané výrobky}_{\text{PL}}) * \text{Průměrná cen}_{\text{PL}} \quad (6)$$

$$7. \text{ Změna ceny} = (\text{Průměrná cen}_{\text{SK}} - \text{Prům. cen}_{\text{PL}}) * \text{Prodané výrobky}_{\text{SK}} \quad (7)$$

$$8. \text{ Kombinovaná odchylka} = (\text{Prodané výrobky}_{\text{SK}} - \text{Prodané výrobky}_{\text{PL}}) * (\text{Prům. cen}_{\text{SK}} - \text{Prům. cen}_{\text{PL}}) \quad (8)$$

$$9. \text{ Celkem} = (\text{Prodané výrobky}_{\text{SK}} * \text{Prům. cen}_{\text{SK}}) - (\text{Prodané výrobky}_{\text{PL}} * \text{Prům. cen}_{\text{PL}}) \quad (9)$$

### *Náklady a nákladovost*

$$10. \text{ Nákladovost} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkové výnosy}} \quad (10)$$

### *Hospodárnost*

$$11. jN = \frac{\text{Spotřeba materiálu} + \text{Náklady na výkony}}{Q (\text{množství})} \quad (11)$$

$$12. \text{ Vliv materiálu} = \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{\text{plán}}}{Q (\text{množství})_{\text{plán}}} - \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{\text{skutečná}}}{Q (\text{množství})_{\text{skutečné}}} \quad (12)$$

$$13. \text{ Ostatní náklady} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q (\text{množství})_{\text{plán}}} - \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{skutečné}}}{Q (\text{množství})_{\text{skutečné}}} \quad (13)$$

$$14. \text{ Vliv výtěžnosti} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q (\text{množství})_{\text{plán}}} - \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q (\text{množství})_{\text{skutečné}}} \quad (14)$$

$$15. \text{ Vliv úspornosti} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}} - \text{Náklady na výkony}_{\text{skutečné}}}{Q (\text{množství})_{\text{skutečné}}} \quad (15)$$

### *Účinnost*

$$16. jC = \frac{\text{Výnosy z výkonů}}{Q (\text{množství})} \quad (16)$$

$$17. \Delta Z (\text{z prodeje}) = \text{Zisk}_{\text{skutečný}} - \text{Zisk}_{\text{plánovaný}} \quad (17)$$

$$18. \Delta jZ (\text{z prodeje}) = \text{Jednotkový zisk}_{\text{skutečný}} - \text{Jednotkový zisk}_{\text{plánovaný}} \quad (18)$$

$$19. \Delta jZ (\text{z prodeje}) = \text{Jednotkový zisk}_{\text{skutečný} (n)} - \text{Jednotkový zisk}_{\text{plán} (n-1)} \quad (19)$$

### *Bod zvratu*

$$20. v_{jp} = \frac{\text{Celkové variabilní náklady}}{\text{Celkové tržby}} \quad (20)$$

$$21. \text{ Bod zvratu} = \frac{\text{Fixní náklady}}{v_{jp}} \quad (21)$$

$$22. \text{ PT (příspěvek k tržbám)} = 1 - v_{jp} \quad (22)$$

$$23. \text{ Marže} = (\text{Počet ks.} * \text{Prodejní cena}) - (\text{Počet ks.} * \text{VN na jednotku}) \quad (23)$$

$$24. \text{ Naturální bod zvratu} = \frac{\text{Fixní náklady celkem}}{\sum(\text{Podíl na celkovém množství} * \text{Marže})} \quad (24)$$

$$25. \text{ Bod zvratu (kritická tržba)} = \frac{\text{Fixní náklady celkem}}{\sum(\text{PT} * \text{Podíl na tržbách})} \quad (25)$$

$$26. \text{ Bezpečnostní koeficient} = \frac{(\text{Tržby celkem} - \text{kritická tržba})}{\text{Tržby celkem}} \quad (26)$$

$$27. \text{ Procentuální podíl zisku} = \frac{\text{Celková marže}}{\text{Tržby celkem}} * \text{Bezpečnostní koeficient} \quad (27)$$

## **6 Charakteristika výrobního podniku**

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na zhodnocení současné situace manažerského účetnictví ve společnosti s názvem Polysan, s. r. o.

Firma se nachází v Nesměřicích, skromné části města Zruč nad Sázavou, v okrese Kutná Hora. Právní forma je společnost s ručením omezeným a zabývá se výrobou sanitární techniky a jejích komponentů.

Společnost Polysan vznikla v roce 1996, kdy taktéž zde vznikla i první akrylátová vana. V samotném počátku vyráběla pouhých osm typů van a zájem o ně se začal projevovat po celém českém trhu. Postupem času a díky stále většímu úspěchu u zákazníků, začal podnik vyrábět veškerý sortiment nejen z akrylátu, jako tomu bylo na začátku, ale také z litého mramoru. O rok později, tedy v roce 1997, začala vyrábět taktéž vany s hydromasážními a airmasážními systémy a díky tomu se dostala do povědomí zákazníků i na zahraničním trhu, kde sklídila obrovské úspěchy.

Prvního května roku 2004 firma změnila název na Polysan s. r. o. a k této příležitosti začala i rozšiřovat svou nabídku a začala vyrábět sprchové kouty a vanové zástěny.

V současné době společnost vyrábí více jak 180 druhů van, sprchových zástěn a doplňků a exportuje přibližně 70% výroby do osmnácti různých evropských zemí. Výrobky společnosti jsou na českém trhu distribuovány v několika sítích značkových prodejen a velkoobchodů.

### **6.1 Orgány a zaměstnanci společnosti**

Polysan s. r. o. je jednou ze čtyř dceřiných společností spadající pod společnost UBC s. r.o., která byla založena roku 1991 a zabývá se výrobou a následnou distribucí koupelnového a kuchyňského zařízení. Současný stav zaměstnanců v celém holdingu skýtá přibližně 180 zaměstnanců, z nichž 32 je zaměstnáno ve sledované společnosti.

Orgány společnosti jsou valná hromada společníků, která je nejvyšším orgánem celé společnosti a jednatel, který je orgánem statutárním. Mezi pravomoci jednatele společnosti spadá jednání jménem celé společnosti.

Firma nemá přesně stanovená jednotlivá střediska uvnitř společnosti, nicméně se zde nachází jednotlivé haly, které jsou propojeny, a dle těchto hal je možné definovat dvě hlavní části a těmi jsou sklad a kanceláře.

## 6.2 Cíle společnosti

Stejně jako každý podnik má společnost stanovené cíle jak z krátkodobého, tak dlouhodobého hlediska. Mezi hlavní a nejdůležitější cíle, které má firma určeny, patří bezpochyby každoroční zvyšování dosahovaných zisků, zvyšování obrátu a stále vyšší spokojenost u zákazníků, kteří velkým podílem přispívají k dosažení těchto cílů.

Jak již bylo uvedeno, společnost 70 % své výroby exportuje do zahraničí a tím pádem je nutno zaobírat se také otázkami ohledně stanovení kurzů. Veškerá výroba je z tohoto důvodu stanovena na dvou analytických účtech, tedy na účtech uvádějících jak hodnotu v českých korunách, tak v Eurech. Na rozdíl od mateřské společnosti, která svou výrobu kalkuluje na základě denních kurzů, společnost Polysan s. r. o. má po celý hospodářský rok stanovený jednotný kurz. K rozvahovému dni jsou aktiva i pasiva vykázána v cizí měně přepočtena kurzem ČNB platným k rozvahovému dni.

Ve spojitosti s kurzy zahraniční měny a plněním hlavního cíle – maximalizace zisku – vyskytuje se zde i skutečnost, že pro tuzemské zákazníky je cena každoročně stabilní, nicméně pro ty zahraniční se cena výrobků každoročně zdražuje o 4 % částky stanovené v roce předchozím.



## **7 Manažerské účetnictví podniku**

K tomu, aby bylo zajištěno bezproblémové vedení manažerského účetnictví, nejsou legislativně stanovena žádná pravidla, dle kterých by se měly společnosti řídit. Z tohoto důvodu si každá společnost dle vlastního uvážení stanoví, zda manažerské účetnictví povede či nikoliv a pokud ano, jakým způsobem. Existují dvě varianty, dle kterých jej lze vést a následně se jimi řídit.

Vzhledem k faktu, že se jedná o menší společnost, firma Polysan s. r. o. zvolila jednodušší variantu jednookruhové účetní soustavy, a tedy veškeré manažerské účetnictví je vedeno na účtech skupiny 59 a 69. Dále jsou v rámci celého účetnictví využívány analytické účty, aby bylo možné přesně specifikovat konkrétní položky.

V současné době se společnost Polysan, s. r. o. nečlení na jednotlivá střediska, nicméně do budoucna uvažuje o rozdělení výroby na dvě části vzhledem k neustále se rozšiřujícímu nabízenému sortimentu. První středisko by se zabíralo výrobou van standardních velikostí a druhé zakázkovou výrobou, která by měla na starost výrobu van atypických tvarů.

Součástí tvorby plánů a cílů společnosti je dosáhnout více prosperujících výsledků v roce následujícím, než v minulém a proto se veškeré plány zvyšují o 4 % od výsledků dosažených v předcházejícím období. Rozpočty na následující období jsou sestavovány vždy během posledního měsíce současného roku a jsou schvalovány jednatelem společnosti.

### **7.1 Návrh na organizaci středisek**

Součástí bakalářské práce je vytvořit návrh na organizaci středisek uvnitř společnosti. Jak již bylo řečeno v předchozí kapitole, v současné době společnost vykazuje veškeré hodnoty za společnost jako celek. Aby bylo možné sledovat chod uvnitř společnosti, je nutné ji rozčlenit na jednotlivé úseky.

#### **7.1.1 Středisko standardní výroby**

První z navrhovaných středisek se zabírá výrobou menších van, jejichž půdorys nepřesahuje plochu kvádrů 200x100x55cm, tudíž je při výrobě využívána akrylátová deska základních rozměrů bez úprav. Konstrukce těchto van je optimální na skladování

a transport k velkoobchodním partnerům. Vany vytvořené v tomto středisku jsou vždy umístěny na skladě společnosti z důvodu jejich flexibility. Zástupcem skupiny standardních van je dále zmíněná Kamelie 170x80.

### **7.1.2 Středisko zakázkové výroby**

Vany vzniklé ve středisku zakázkové výroby (van atypických rozměrů) jsou větších a nákladnějších rozměrů a proto přesahují alespoň jednou hodnotnou stanovený rozměr půdorysu. Jejich výroba vzniká až na základě aktuálně zaslané objednávky zákazníkem či velkoobchodním partnerem. Na každý typ van je stanoven specifický výrobní postup. Kategorie atypických van je představena vzorem Dupla 180x120.

### **7.1.3 Středisko ostatní výroby**

Třetí, pro výrobu nevýznamné středisko, se zabývá nákupem a kompletací jednotlivých komponentů. Pro účely bakalářské práce se s tímto střediskem nepočítá, protože náklady zde vzniklé jsou pouze minimální vzhledem k tomu, že zde neprobíhá výroba (vzniká zde pouze nákup a následný prodej). Avšak stále jsou zde vynakládány mzdové a ostatní náklady spojené s kompletací, opravou a údržbou komponentů.

## **7.2 Kalkulace**

Aby bylo možné stanovit optimální cenu na prodej konkrétního produktu, je nezbytné sestavit kalkulaci, v níž jsou zobrazeny veškeré vynaložené náklady a připočtený optimální zisk, kterého chce společnost dosáhnout. Existuje typový kalkulační vzorec, nicméně není zákonně určen a proto je v kompetenci každé společnosti si stanovit takový, jaký nejvíce typu podniku vyhovuje. Optimální variantou je vytvořit kalkulační vzorec na každý typ výrobku, ale není to nezbytně nutné. Při sestavování kalkulačního vzorce je nezbytné správně stanovit metodu určování hodnot výrobní, správní a odbytové režie, která se vztahuje na celkový chod společnosti a také marži, které je optimální dosáhnout na prosperitu podniku a generování určitého množství zisku.

### 7.2.1 Kalkulace ve společnosti

Vzhledem k tomu, že se společnost snaží přivádět na trh každoročně nové výrobky, je nezbytné zjistit, o jaký typ mají zákazníci největší zájem. Na samém počátku podnik vyráběl pouze pár výrobků, nicméně postupem času expandoval a nyní vyrábí přes 300 druhů, a proto je nezbytné se zabírat kalkulacemi. Samotná výroba probíhá přímo ve firmě Polysan, s. r. o., proto není obtížné konzultovat případné výrobní specifikace jednotlivých zakázek přímo s výrobcí. Společnost vyrábí přibližně 180 druhů van, přičemž víceméně každá varianta má dva až tři velikostní rozměry.

### 7.2.2 Kalkulace nákladů

Aby společnost mohla správně určit kalkulaci na jednotlivé výrobky, využívá absorpční kalkulaci, taktéž nazývanou jako kalkulaci úplných nákladů. Ke kalkulaci je následně připočten zisk, kterého chce společnost dosáhnout a dle toho je poté stanovena prodejní cena konkrétního výrobku. Podnik se rozhodl využívat konkrétní metodu přírážkové kalkulace, která uváděna v procentech a rozvrhovou základnou je přímý materiál.

**Tabulka 2: Kalkulační vzorec ve společnosti**

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Odvody na zdravotní a sociální pojištění
3.	Výrobní režie I
4.	Výrobní režie II
5.	Doplňkový materiál
<b>= Vlastní náklady výroby</b>	
6.	Správní režie
<b>= Vlastní náklady výkonu</b>	
7.	Odbytové náklady
<b>= Úplné vlastní náklady výkonu</b>	
8.	Zisková přírážka
<b>= Prodejní cena bez DPH</b>	

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

Hodnota výrobní režie je rozdělena na dvě části

- Výrobní režie I. udává hodnotu energie pece, která je vynaložena na vylisování konkrétní vany.
- Výrobní režie II. představuje náklady vynaložené na výrobu vč. odpisů (mimo položky uvedené v předchozích bodech kalkulace).

Doplňkový materiál představuje položky zajišťující bezpečný transport k zákazníkovi, tedy karton, do níž je vana zabalena a ochranné rohy. Správní a odbytová režie je stanovena jednotně pro celkový objem produkce.

**Tabulka 3: Přirážky ke kalkulaci, RZ – přímý materiál**

Výrobní režie I.	2,03 % z přímého materiálu
Výrobní režie II.	74,83 % z přímého materiálu
Doplňkový materiál	4,85 % z přímého materiálu
Správní režie	1 163,99 Kč
Odbytová režie	1 564,42 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

## 7.2.3 Kalkulace na konkrétní výrobky

### 7.2.3.1 Současná kalkulace

Pro účely bakalářské práce společnost poskytla kalkulaci na konkrétní vanu a to Kamélii 170x80x44 cm. Veškerý přímý materiál vynaložený na výrobu standardní vany je uveden v následující tabulce.

**Tabulka 4: Kalkulace – standardní výroba, přímý materiál**

Materiál	Kč / ks	Množství		Cena
Akrylátová deska	551,31	1,6744	m2	923 Kč
První nástřík				
- Pryskyřice	47,97	2,4	kg	115,13 Kč
- Sklolaminát	31,88	0,6	kg	19,13 Kč
Směs 2v1 <sup>1</sup>	22,37	2,85	kg	63,75 Kč
Dřevotřísková deska	51,52	0,3325	m2	17,13 Kč

<sup>1</sup> směs 2v1 – obsahuje vápenec, sklolaminát a pryskyřici

Druhý nástřik				
- Pryskyřice	47,97	11,6	kg	556,45 Kč
- Sklolaminát	31,88	4,8	kg	153,02 Kč
<i>Přímý materiál celkem</i>				<i>1847,73 Kč</i>

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

**Tabulka 5: Kalkulace – Kamelie 170x80, RZ – přímý materiál**

Přímý materiál		1 847,73 Kč
Přímé mzdy		390,68 Kč
Odvody ZSP	390,68 * 0,34	132,83 Kč
Výrobní režie I	1 847,73 * 0,0203	37,51 Kč
Výrobní režie II	1 847,73 * 0,7483	1 382,86 Kč
Doplňkový materiál	1 847,73 * 0,0485	89,63 Kč
= <i>Vlastní náklady výroby</i>	suma všech položek	<i>3 881,51 Kč</i>
Správní režie		1 163,99 Kč
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	3 881,51 + 1 163,99	<i>5 045,5 Kč</i>
Odbytové náklady		1 564,42 Kč
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	5 045,5 + 1 564,42	<i>6 609,92 Kč</i>
Zisková přírážka	7 380 - 6 609,92	770,08 Kč
= <b>Prodejní cena bez DPH</b>		<b>7 380 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

**Tabulka 6: Kalkulace - Dupla 180x120, RZ – přímý materiál**

Přímý materiál		3 685 Kč
Přímé mzdy		916,02 Kč
Odvody ZSP	916,02 * 0,34	311,45 Kč
Výrobní režie I	3 685 * 0,0203	74,81 Kč
Výrobní režie II	3 685 * 0,8492	2 757,49 Kč
Doplňkový materiál	3 685 * 0,0485	178,72 Kč
= <i>Vlastní náklady výroby</i>	suma všech položek	<i>7 923,48 Kč</i>
Správní režie		1 163,99 Kč
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	7 923,48 + 1 163,99	<i>9 087,47 Kč</i>
Odbytové náklady		1 564,42 Kč
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	9 087,47 + 1 564,42	<i>10 651,89 Kč</i>
Zisková přírážka	19 826 – 10 651,89	9 174,11 Kč
= <b>Prodejní cena bez DPH</b>		<b>19 826 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

Společnost dle původní kalkulace, jejíž rozvrhovou základnou je přímý materiál, generuje zisk z prvního výrobku v hodnotě 716,45 Kč a z druhého 9 113,74 Kč.

### 7.2.3.2 Navrhovaná kalkulace

Největším problémem současné kalkulace je vykazování správní a odbytové režie konkrétní hodnotou na veškeré výrobky bez ohledu na jejich nákladovou náročnost. Proto je do budoucnosti vhodné uvažovat o stanovení přírážky i pro tyto dvě hodnoty, aby nenastávala ta skutečnost, že levnější výrobky budou generovat malý zisk, který neodpovídá skutečnému.

Na rozdíl od již vytvořené kalkulace se tato navrhovaná bude z počátku odrážet od rozvrhové základny v podobě přímých mezd. Správní a odbytová režie má základnu v podobě přímých nákladů.

$$\text{Procento přírážky výrobní režie} = \frac{\text{Rozpočet výrobní režie}}{\text{Přímé mzdy}} * 100$$

$$\text{Procento přírážky doplňkového materiálu} = \frac{\text{Doplňkový materiál}}{\text{Přímé materiál}} * 100$$

$$\text{Procento přírážky doplňkového materiálu} = \frac{\text{Správní či odbytová režie}}{\text{Přímé materiál} + \text{přímé mzdy}} * 100$$

$$\text{Výrobní režie I} = \frac{219\,985}{4\,512\,517} * 100 = 4,87 \%$$

$$\text{Výrobní režie II} = \frac{6\,895\,424}{4\,512\,517} * 100 = 152,81 \%$$

$$\text{Doplňkový materiál} = \frac{774\,225}{15\,127\,046} * 100 = 5,12 \%$$

$$\text{Správní režie} = \frac{5\,384\,673 \text{ Kč}}{19\,639\,563} * 100 = 27,42 \%$$

$$\text{Odbytová režie} = \frac{6\,700\,004}{19\,639\,563} * 100 = 34,11 \%$$

**Tabulka 7: Přírážky ke kalkulaci, RZ – přímé mzdy**

Výrobní režie I.	4,87 % z přímých mezd
Výrobní režie II.	152,81 % z přímých mezd
Doplňkový materiál	5,12 % z přímého materiálu
Správní režie	27,42 % z přímých nákladů
Odbytová režie	34,11 % z přímých nákladů

*Zdroj: Vlastní zpracování*

**Tabulka 8: Kalkulace - Kamelie 170x80, RZ – přímé mzdy**

Přímý materiál		1 848 Kč
Přímé mzdy		390,68 Kč
Odvody ZSP	$390,68 * 0,34$	132,83 Kč
Výrobní režie I	$(390,68 + 132,68) * 0,0487$	25,52 Kč
Výrobní režie II	$(390,68 + 132,68) * 1,528$	799,96 Kč
Doplňkový materiál	$1 847,73 * 0,0512$	94,58 Kč
= <i>Vlastní náklady výroby</i>	suma všech položek	3 291,58 Kč
Správní režie	$(1847,73+390,68+132,83)* 0,274$	650,21 Kč
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	$3 291,58 + 650,21$	3 941,78 Kč
Odbytové náklady	$(1847,73+390,68+132,83)* 0,341$	809,04 Kč
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	$3 941,78 + 809,04$	4 750,82 Kč
Zisková přírážka	$7 380,05 - 4 750,82$	2 629,18 Kč
= <b>Prodejní cena bez DPH</b>		<b>7 380 Kč</b>

Zdroj: *Vlastní zpracování***Tabulka 9: Kalkulace - Dupla 180x120, RZ – přímé mzdy**

Přímý materiál		3 685 Kč
Přímé mzdy		916,02 Kč
Odvody ZSP	$916,02 * 0,34$	311,45 Kč
Výrobní režie I	$(916,02 + 311,45) * 0,0487$	59,84 Kč
Výrobní režie II	$(916,02 + 311,45) * 1,528$	1 875,65 Kč
Doplňkový materiál	$3 685 * 0,0512$	188,60 Kč
= <i>Vlastní náklady výroby</i>	suma všech položek	7 036,56 Kč
Správní režie	$(3 685 + 916,02 + 311,45) * 0,274$	1 346,87 Kč
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	$7 036,56 + 1 346,87$	8 383,43 Kč
Odbytové náklady	$(3 685 + 916,02 + 311,45)* 0,341$	1 675,88 Kč
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	$8 383,43 + 1 675,88$	10 059,31 Kč
Zisková přírážka	$19 826 - 10 059,31$	9 766,69 Kč
= <b>Prodejní cena bez DPH</b>		<b>19 826 Kč</b>

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Dle doporučené kalkulace lze spatřit, že zisková přírážka v tomto případě bude činit u prvního případu 2 629,18 Kč a u druhého 9 766,69 Kč. Díky tomuto lze zjistit, že zisková přírážka v obou případech vzrostla, ačkoliv v prvním případě to byl významnější rozdíl, než ve druhém. Je to důsledek toho, že odbytová a správní režie byla určena procentuální přírážkou a nikoliv pevnou hodnotou, jako tomu bylo v prvním případě, a tudíž jsou zobrazeny skutečně vynaložené náklady a nikoliv zkrácené, jako je tomu u současně aplikované kalkulace.

Společnost se rozhodla v rámci vedení kalkulací a rozpočtů sestavovat i krycí příspěvek, který napomáhá k úhradě zisku a fixních nákladů. Ve své podstatě se tedy jedná o zjištění rozdílu mezi cenou a variabilními náklady. Vzhledem k tomu, že účelem krycího příspěvku je ukázat, který produkt se vyplatí nabízet a který ne, je neefektivnější stanovovat krycí příspěvek na jednotku konkrétního výrobku a tím určit, který je neefektivnější vyrábět bez ohledu na to, jaké množství bylo skutečně prodáno. Jedná se o ukazatel sloužící pro průběžné sledování ekonomické situace podniku.

Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o menší dceřinou společnost, vedení rozhodlo pouze pro klasický vzorec stanovení krycího příspěvku, tedy jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými variabilními náklady. Výpočet krycího příspěvku obsahuje následující kroky:

**Tabulka 10: Krycí příspěvek - vzorec**

Celkové výnosy prodaných výkonů
- Variabilní náklady celkem
<b>= Celkový příspěvek na úhradu</b>
- Fixní náklady celkem
<b>= Marže výkonů</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

**Tabulka 11: Krycí příspěvek ve společnosti (v tis. Kč)**

Položka	2015		2016		2017	
	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Výnosy celkem	72 420	73 821	79 961	81 550	79 149	80 883
Variabilní náklady celkem	41 953	42 873	46 757	48 699	49 389	51 283
Celkový příspěvek	30 469	30 949	33 204	32 850	29 760	29 560
Fixní náklady celkem	24 489	23 184	23 989	22 839	24 947	23 912
<i>Marže výkonů</i>	<i>5 980</i>	<i>7 764</i>	<i>9 215</i>	<i>10 011</i>	<i>4 813</i>	<i>5 688</i>

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*



### 7.3 Rozpočetnictví v podniku

Jak bylo již řečeno v teoretické části, rozpočetnictví ve společnosti je zaměřeno na budoucnost a jeho hlavním úkolem je vyjádření budoucích úkonů v peněžním vyjádření. Mimo to poskytuje podklady pro efektivní řízení firmy a napomáhá při průběžné kontrole stanovených cílů. Údaje získané z rozpočetnictví tvoří předpoklady, kterých chce společnost dosáhnout, a následně jsou porovnávány s vnitropodnikovým účetnictvím, kde je zaznamenána skutečnost.

Otázkou rozpočtů se vždy zabývá jednatel společnosti, který byl až do roku 2016 součástí ekonomického oddělení společnosti. Od tohoto roku jsou veškeré rozpočty sestavovány ředitelem společnosti, nicméně schválení musí být zasláno jednatelem matčiny společnosti UBC, s. r. o. Sestavení rozpočtu na následující období bývá každoročně během posledního měsíce roku a v průběhu období bývá průběžně kontrolován samotným jednatelem společnosti.

Rozpočty jsou ve společnosti tvořeny jak z dlouhodobého hlediska, tak krátkodobého. Krátkodobé se zabírají současnou výrobou a dosahování stanovených plánů na počátku období. Součástí dlouhodobých plánů je sledování trendu, aby každoroční výnosy byly alespoň o 4 % vyšší, než v roce předchozím.

V současné době jsou veškeré rozpočty vykazovány za podnik jako celek, nicméně pokud by se rozhodl skutečně výrobu rozdělit do dvou středisek, bylo by nezbytné vytvořit podrobný plán režijních nákladů.

**Tabulka 12: Náklady, zisk, výnosy a tržby (v tis. Kč)**

Položka	2015		2016		2017	
	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Výnosy celkem	72 420	73 821	79 961	81 550	79 149	80 883
Tržby celkem	72 027	73 421	79 778	81 363	78 718	80 442
Náklady celkem	30 469	30 949	33 408	32 850	30 027	29 560
Zisk	6 887	7 764	9 215	10 011	4 813	5 688

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*

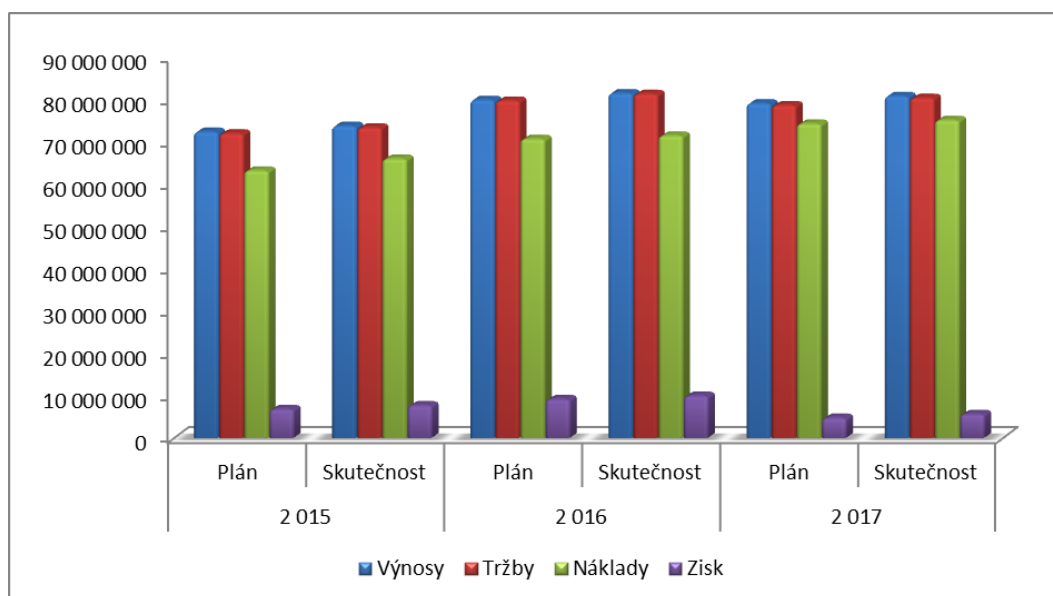
Jak je možné spatřit na následujícím grafu, v roce 2015 a 2016 společnost splnila očekávané plány a naopak je ještě překročila oproti roku předchozímu. Veškeré ukazatele ve skutečnosti dosáhly větších hodnot, než bylo původně plánováno. Pouze

v roce 2017 nastal mírný pokles ohledně výnosů, nicméně stále bylo splněno to, co bylo na počátku období plánováno. Pokles výnosů mezi lety 2016 a 2017 může být důsledek toho, že společnost prodala menší množství produktů, než v roce předchozím, a proto poklesly.

Co se týče nákladů, ty byly předem naplánovány víceméně přesně ve všech sledovaných obdobích. Pouze v roce 2015 byly náklady mírně vyšší, než bylo původně plánováno, nicméně v následujících letech byly skutečně vynaložené menší, než plánované.

Zisk byl každoročně vyšší, než bylo stanoveno dle plánu, proto se dá říci, že společnost každoročně prosperuje.

**Graf 1: Vývoj tržeb, zisku, výnosů a nákladů**



*Zdroj: Vlastní zpracování*

## 7.4 Analýza odchylek v podniku

Další nezbytnou částí manažerského účetnictví je zjištění odchylek a to v oblasti předem stanoveného plánu a později realizovaných výsledků. Hlavním cílem analýzy je zjištění rozdílu, jeho případného vzniku, zhodnocení a vytvoření opatření, aby k zjištěným negativním odchylkám v budoucnosti nedocházelo. Společnost sestavuje plán na budoucí období vždy na konci současného období a po uplynutí jej porovnává se skutečně dosaženými hodnotami.

Vzhledem k tomu, že společnost vykazuje údaje jako celek, následující část bude určena dle doporučených středisek.

#### 7.4.1 Návrh – středisko standardní výroby

Jako podklad pro výpočet posloužily analýzy dosažených výsledků ve sledovaných letech, aby bylo možné posoudit dosažení plánů.

**Tabulka 13: Analýza odchylek – středisko standardní výroby (v Kč)**

Položka	2016		2017	
	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Počet výrobků	5 919	5 632	5 385	5 345
Náklady na výkony	48 948 587	48 079 344	55 159 406	54 542 238
Průměrné N na 1 výkon	8 269,18	8 536,82	10 243,01	10 204,35
Variabilní náklady	32 863 852	32 320 429	37 233 758	36 664 987
Průměrné VN na 1 výkon	5 551,89	5 738,71	6 914,25	6 859,68
Fixní náklady	16 084 739	15 758 915	17 925 669	17 877 251
Průměrné FN na 1 výkon	2 717,29	2 798,10	3 328,77	3 344,67
Tržby z prodeje	54 651 217	54 200 046	57 848 847	57 466 035
Průměrné T na 1 výkon	9 232,56	9 623,59	10 742,44	10 751,36
Celkový zisk z prodeje	5 702 631	6 120 703	2 406 344	2 642 818
Průměrný zisk na 1 výkon	963,38	1 086,77	446,85	494,45

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

#### Analýza odchylek v tržbách

Aby bylo možné stanovit správnou výši odchylky, je nutné stanovit její výši v absolutní i relativní výši. Existuje varianta jak pozitivní (např. růst výnosů), tak negativní odchylka (např. růst nákladů) a oběma je nutné se zabírat, protože i příznivá možnost může být zapříčiněna minulým negativním charakterem (např. snížení nákladů využitím méně kvalitního materiálu – budoucí problém v kvalitě).

Absolutní odchylka = Skutečnost – Plán

Relativní odchylka =  $\frac{\text{Skutečnost} - \text{Plán}}{\text{Plán}} * 100$

**Tabulka 14: Odchylyky v celkových tržbách (absolutní – v Kč)**

Položky	2016		2017	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
Počet výrobků	-287,40	-4,86%	-40,08	-0,74%
Tržby z prodeje	-451 171	-0,83%	-382 812	-0,66%
Průměrné tržby na 1 výkon	391,03	4,24%	8,92	0,08%
Celkový zisk z prodeje	418 072,02	7,33%	236 474,16	9,83%
Průměrný zisk na 1 výkon	123,39	12,81%	47,59	10,65%

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

V obou letech nebylo dosaženo plánů ohledně počtu vyrobených kusů, ačkoliv v roce 2017 jen velmi těsně. V prvním sledovaném období nebylo dosaženo plánovaných tržeb, s čímž souvisí i nenaplněný počet vyrobených produktů. V následujícím roce se už tržby dostaly do pozitivních hodnot a zisk vzrostl až na 10,65 %.

Hlavním účelem odchylek je jejich zjištění a zároveň odhalení příčin jejich vzniku. Pro rok 2016 se negativní změna týkala nedostatečného naplnění plánované produkce. Naopak příznivý důsledek byl v oblasti dosažené průměrné ceny. Následující rok dopadl velmi podobně, jako rok předchozí, nicméně změny již nebyly tak výrazné.

$$\text{Změna množství} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} - \text{Prodané výrobky}_{PL}) * \text{Průměrná cena}_{PL}$$

$$\text{Změna ceny} = (\text{Průměrná cena}_{SK} - \text{Prům. cena}_{PL}) * \text{Prodané výrobky}_{SK}$$

$$\text{Kombinovaná odchylka} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} - \text{Prodané výrobky}_{PL}) * (\text{Prům. cena}_{SK} - \text{Prům. cena}_{PL})$$

$$\text{Celkem} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} * \text{Prům. cena}_{SK}) - (\text{Prodané výrobky}_{PL} * \text{Prům. cena}_{PL})$$

**Tabulka 15: Příčiny odchylek v tržbách (v Kč)**

Položky	Odchylyky	
	2016	2017
Odchylka způsobena změnou množství	-2 653 446	-430 513
Odchylka způsobena změnou ceny	2 202 275	47 701
Kombinovaná odchylka	-112 382	-358
Celkem	-563 553	-383 170

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## **Analýza odchylek v nákladech**

Stejně jako je klasické rozdělení na variabilní a fixní náklady, je nutné analyzovat i každou složku jednotlivě, nikoliv jako celek. Odchylka ve variabilních nákladech znázorňuje, jak změna skutečné jejich výše na jednotku ovlivnila výši zisku. Kdežto analýza odchylky fixních nákladů poukazuje na jejich absolutní úsporu či překročení.

**Tabulka 16: Odchylky v nákladech (absolutní – v Kč)**

<b>Položky</b>	<b>2016</b>		<b>2017</b>	
	<b>Absolutní</b>	<b>Relativní</b>	<b>Absolutní</b>	<b>Relativní</b>
Náklady na výkony	-869 243	-1,78%	-617 168	-1,12%
Průměrné N na 1 výkon	267,64	3,24%	-38,67	-0,38%
Variabilní náklady	-543 423	-1,65%	-568 771	-1,53%
Průměrné VN na 1 výkon	186,82	3,37%	-54,57	-0,79%
Fixní náklady	-325 823	-2,03%	-48 418	-0,27%
Průměrné FN na 1 výkon	80,81	2,97%	15,90	0,48%

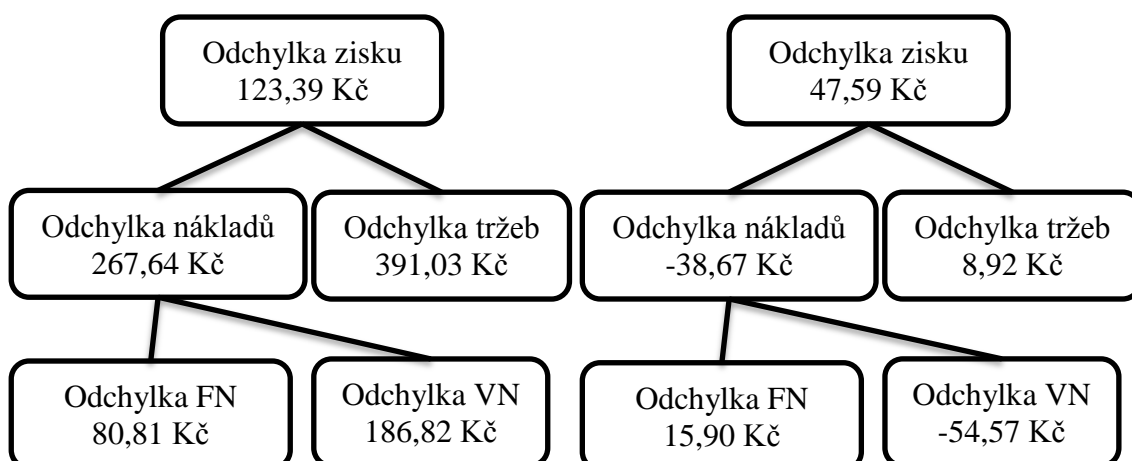
*Zdroj: Vlastní zpracování*

Po propočítání jednotlivých ukazatelů je možné zjistit, že společnost původně stanovila pro toto středisko vyšší náklady na výrobu, než skutečně vynaložilo. Tyto výsledky mohou být důsledkem toho, že ve skutečnosti bylo vyrobeno menší množství produkce, než bylo očekáváno a proto i celkové náklady klesly. V roce 2017 nastala pro společnost stejná situace – celkové náklady na produkci byly nižší, než bylo původně plánováno a proto jsou výsledky v pozitivních hodnotách. Naopak ale jednicové náklady vzrostly, což může být důsledek zvýšení cen materiálu, nárůstu mezd či rozšíření výrobních technologií.

Souhrnně lze říci, že co se týče sestavení plánů v roce 2016 a 2017, v oblasti tržeb i nákladů byly předpoklady přesnější v roce 2017.

Schéma 1: Odchylky v roce 2016 – standard

Schéma 2: Odchylky v roce 2017 – standard



Zdroj: Vlastní zpracování

#### 7.4.2 Návrh – středisko zakázkové výroby

Stejně jako předchozí část je i následující vytvořena na podkladech dosažených v minulosti a stanovena dle kalkulace vytvořené pro konkrétní středisko.

Tabulka 17: Analýza odchylek – středisko zakázkové výroby (v Kč)

Položka	2016		2017	
	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Počet výrobků	1 254	1 323	1 272	1 199
Náklady na výkony	19 284 577	20 486 204	18 121 133	17 395 519
Průměrné N na 1 výkon	15 377,26	15 484,66	14 250,24	14 508,36
Variabilní náklady	12 543 935	13 545 827	12 141 516	11 502 214
Průměrné VN na 1 výkon	10 002,36	10 238,72	9 547,94	9 593,17
Fixní náklady	6 740 643	6 940 376	5 979 620	5 893 305
Průměrné FN na 1 výkon	5 374,90	5 245,94	4 702,30	4 915,18
Tržby z prodeje	20 843 681	22 250 109	20 032 892	19 450 109
Průměrné T na 1 výkon	16 620,47	16 817,92	15 753,63	16 221,94
Celkový zisk z prodeje	2 155 139	2 399 636	2 024 691	2 161 074
Průměrný zisk na 1 výkon	1 718,48	1 813,78	1 592,19	1 802,40

Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku

## Analýza odchylek v tržbách

Ohledně výroby atypických van, lze spatřit, že největší nárůst nastal v zisku, který byl o 12,6 % vyšší, než se původně očekávalo. V následujícím období byl zisk vyšší o 6,74 %, než bylo plánováno i přesto, že celkově produkce klesla oproti plánu o 5,71 %.

**Tabulka 18: Odchyly v celkových tržbách (absolutní – v Kč)**

Položky	2016		2017	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
Počet výrobků	68,90	5,49%	-72,64	-5,71%
Tržby z prodeje	1 406 428	6,75%	-582 783	-2,91%
Průměrné tržby na 1 výkon	199,50	1,19%	468,31	2,97%
Celkový zisk z prodeje	244 496,36	11,34%	136 383,27	6,74%
Průměrný zisk na 1 výkon	95,30	5,55%	210,20	13,20%

*Zdroj: Vlastní zpracování*

V následující tabulce je možné spatřit, že v roce 2017 byly nedostatky v oblasti průměrného množství. V předchozím roce se veškeré hodnoty vyšplhaly do pozitivních hodnot.

**Tabulka 19: Příčiny odchylek v tržbách (v Kč)**

Položky	Odchyly	
	2016	2017
Odchylka způsobena změnou množství	1 145 199	-1 144 292
Odchylka způsobena změnou ceny	247 624	595 526
Kombinovaná odchylka	13 605	-34 017
Celkem	1 406 428	-582 783

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## Analýza odchylek v nákladech

**Tabulka 20: Odchyly v nákladech (absolutní – v Kč)**

Položky	2016		2017	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
Náklady na výkony	1 201 627	6,23%	-725 614	-4,00%
Průměrné N na 1 výkon	104,20	0,70%	258,11	1,81%

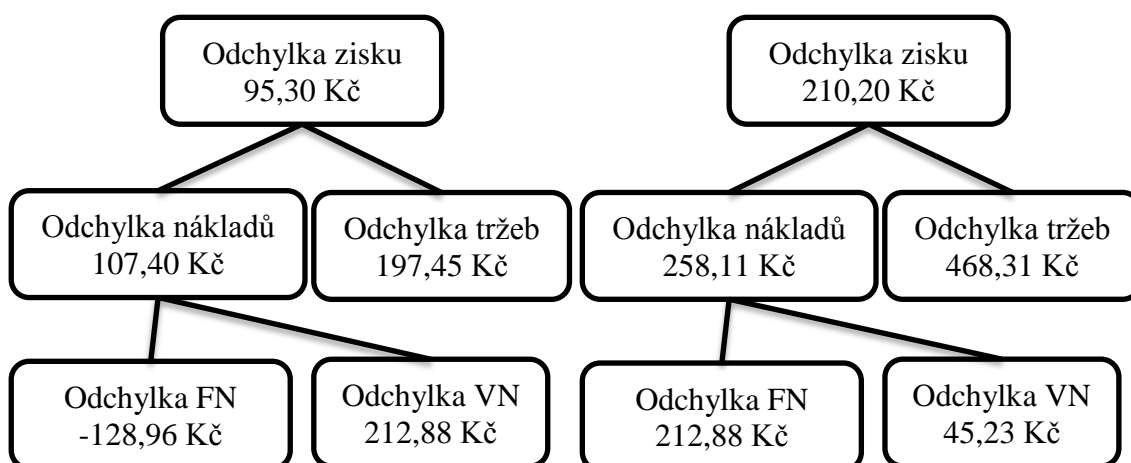
Variabilní náklady	1 001 893	7,99%	-639 302	-5,27%
Průměrné VN na 1 výkon	236,36	2,36%	45,23	0,47%
Fixní náklady	199 733	2,96%	-86 315	-1,44%
Průměrné FN na 1 výkon	-128,96	-2,40%	212,88	4,53%

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Výsledky v tabulce poukazují na fakt, že v roce 2016 se plánovaný rozpočet na výrobu atypických van vydařil, protože vykázané odchylky jsou pouze minimální. V každé části byly plánované výdaje vyšší, než skutečně vynaložené. Následující rok 2017 vykázal, že bylo vyrobeno menší množství výrobků o 4 %, než bylo očekáváno.

Vzhledem k dosaženým výsledkům lze posoudit, že v roce 2017 byly plány určeny úsporněji, protože skutečně vykázané hodnoty byly nižší, než ty, které byly stanoveny v plánu na počátku období.

**Schéma 3: Rozklad odchylek v roce 2016 - atyp**    **Schéma 4: Rozklad odchylek v roce 2017 - atyp**



## 7.5 Podíl nákladů ve společnosti

Jak již bylo řečeno v teoretické části bakalářské práce, existuje mnoho způsobů členění nákladů, které jsou v podniku využívány. Náklady je nezbytné vykazovat především kvůli zjištění hospodářského výsledku společnosti a samozřejmě také kvůli zjištění optimálního hospodaření uvnitř společnosti. Z ekonomického hlediska jsou považovány za hodnotově vyjádřené zdroje, které jsou spojeny s penězi vydanými na prosperitu společnosti a účelově souvisí s její ekonomickou činností.



**Tabulka 21: Vývoj nákladů ve společnosti – celek (v Kč)**

<b>Položka</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Variabilní náklady	42 872 762	48 699 464	51 282 871
Fixní náklady	23 184 290	22 839 186	23 911 654
Celkové náklady	66 057 052	71 538 650	75 194 525

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

**Tabulka 22: Rozvržení nákladů dle středisek (v tis. Kč)**

<b>Položka</b>	<b>2015</b>		<b>2016</b>		<b>2017</b>	
	Standard	Zakázka	Standard	Zakázka	Standard	Zakázka
Variabilní náklady	30 468	11 637	32 320	12 885	36 665	11 502
Fixní náklady	15 611	5 962	15 759	6 602	17 877	5 893
Celkové náklady	46 079	17 599	48 079	19 486	54 542	17 396

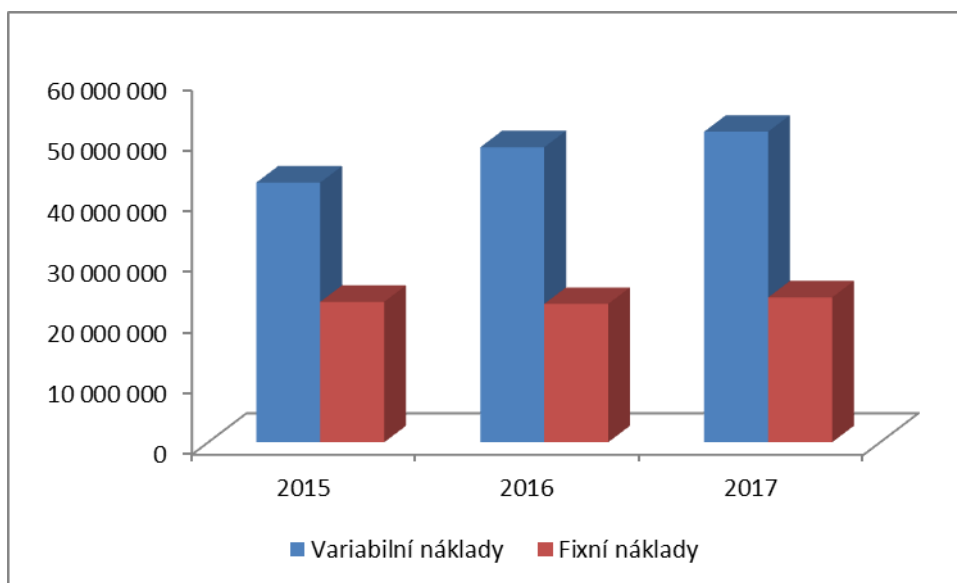
*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

V tabulce č. 22 lze spatřit, že většina nákladů byla vynaložena právě na výrobu standardních van, které zajišťují společnosti pravidelný příjem a proto jejich produkce je také nejfrekventovanější. Rozdíl vzniklý mezi celkovou hodnotou a hodnotami uvedený v jednotlivých střediscích je důsledkem existence ještě ostatní výroby, která má ovšem náklady pouze minimální (cca 2 000 000 Kč).

Mezi nejzákladnější varianty celkově vynaložených nákladů patří bezpochyby rozdělení na variabilní náklady, které jsou vztahovány k objemu produkce a na náklady fixní, které jsou stálé bez ohledu na produkci. Hlavním charakterem fixních nákladů je fakt, že zůstávají neměnné a proto bývají vynaloženy i v případě, že společnost nevyrábí žádné výrobky.

Rozdělení nákladů na fixní a variabilní složku je pro podnik vhodné pro jejich podrobnější analýzu, jako je například analýza bodu zvratu.

**Graf 2: Poměr nákladů v letech 2015 - 2017**



*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*

Graf znázorňuje vývoj nákladů v průběhu let, kde je možné spatřit, že fixní náklady byly v průběhu let víceméně stabilní, nicméně variabilní každoročně stoupaly. Nejčastější a nejběžnější důvod k růstu variabilních nákladů je zvyšování objemu produkce, tedy že společnost vyrobila více van, než v roce předchozím. V následující tabulce je uveden počet vyrobených kusů, kolik společnost ve sledovaných letech dosáhla. Je zde uvedeno, že nárůst variabilních nákladů v roce 2016 může být skutečně důsledkem větší produkce, nicméně v roce 2017 počet výrobků poklesl, tudíž příčina může být například ve využití nákladnějšího materiálu.

**Tabulka 23: Výroba společnosti v jednotlivých letech (v ks)**

Počet vyrobených kusů v jednotlivých letech	Standardní výroba	Zakázková výroba	Celkem
2015	4 627	926	5 553
2016	5 632	1 323	6 955
2017	5 345	1 199	6 544

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*

## 7.6 Nákladovost

Ukazatel nákladovosti zobrazuje celkovou efektivnost firmy a za jeho pomoci může společnost zjistit, kolik korun nákladů musí vynaložit na korunu výnosů. Optimální výsledek tohoto ukazatele by neměl přesáhnout hodnotu čísla jedna, pokud je ovšem výsledek vyšší, jedná se o negativní vývoj. Z této definice plyne, že příznivý výsledek je co nejnižší hodnoty, protože touto hodnotou je znázorněn počet vynaložených korun nákladů na obdržení jedné koruny výnosu.

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkové výnosy}}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2015} = \frac{66\,057\,052,42}{73\,821\,281,00} = 0,8948 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2016} = \frac{71\,538\,649,79}{81\,549\,735,06} = 0,8772 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2017} = \frac{75\,194\,524,81}{80\,882\,588,67} = 0,9297 \text{ Kč}$$

Ze získaných hodnot jsme mohli zjistit, že podnik ani v jednom roce nepřekročil hodnotu čísla 1, tudíž se nachází v normách pro pozitivní vývoj. Nejlépe tomu bylo v roce 2016, kdy na jednu korunu zisku postačilo vynaložit 0,877 Kč nákladu. Naopak nejvíce negativního stavu bylo dosaženo v posledním sledovaném roce, tedy 2017. Nicméně ani v tomto období nebyla hodnota překročena a proto i zde byla splněna podmínka pro optimální vývoj.

Zjišťování nákladovosti jednotlivých středisek zobrazuje, které vyrábí nejúsporněji.

**Tabulka 24: Náklady a výnosy - standardní výroba**

<b>Položka</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Výnosy celkem	52 671 206	54 324 281	57 780 646
Náklady celkem	46 079 344	48 079 344	54 542 238

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

$$\text{Nákladovost pro rok 2015} = \frac{46\,079\,344}{52\,671\,206} = 0,8748 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2016} = \frac{48\,079\,344}{54\,324\,281} = 0,885 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2017} = \frac{54\,542\,238}{57\,780\,646} = 0,944 \text{ Kč}$$

**Tabulka 25: Náklady a výnosy - zakázková výroba**

<b>Položka</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Výnosy celkem	19 187 630	22 301 110	19 556 593
Náklady celkem	17 599 113	20 486 204	17 395 519

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

$$\text{Nákladovost pro rok 2015} = \frac{17\,599\,113}{19\,187\,630} = 0,9172 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2016} = \frac{20\,486\,204}{22\,301\,110} = 0,9186 \text{ Kč}$$

$$\text{Nákladovost pro rok 2017} = \frac{17\,395\,519}{19\,556\,593} = 0,8895 \text{ Kč}$$

Z vypočtených údajů lze zjistit, že efektivněji vyrábí středisko standardní výroby. Pouze v roce 2017 se stav změnil a na jednu korunu vytvořeného zisku stačilo vynaložit 0,8895 Kč nákladu.

## **7.7 Rentabilita společnosti**

### **7.7.1 Hospodárnost**

Ukazatel hospodárnosti napomáhá podniku určit, jak efektivně je schopen zužitkovat vynaložené náklady. Za pomoci ukazatele je možné zobrazit náklady takovým způsobem, aby byly vynaloženy skutečně na to, na co jsou třeba, nikoliv na něco neperspektivního jak z pohledu současného využití, tak budoucího. Základním principem je snaha o minimalizaci použitých nákladů a také o co nejnižší úroveň vynaložených peněžních prostředků. Zároveň také souvisí s faktem, aby za vynaložené finanční prostředky byly veškeré úkony splněny při dodržení odpovídající kvality (prolíná kvantitu s kvalitou).

Aby bylo dosaženo optimální úrovně hospodárnosti, musí být splněny dva způsoby, které se vzájemně prolínají – úspornost (týká se především variabilních nákladů) a výtěžnosti (zaobírá se fixními náklady). Pro výpočet hospodárnosti je nutno se zabývat změnou jednotkových nákladů.

Náklady na výkony představují spotřebu materiálu, mzdové náklady, odpisy a ostatní náklady spojené s výrobou daného produktu.

**Tabulka 26: Hodnoty pro jednicové náklady (v Kč)**

	Položka	2016		2017	
		Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Standardní výroba	Spotřeba materiálu	15 284 848	13 942 708	14 705 490	15 025 848
	Náklady na výkony	48 948 587	48 079 344	55 159 406	54 542 238
	Počet kusů	5 919	5 632	5 385	5 345
Zakázková výroba	Spotřeba materiálu	10 053 098	10 272 104	12 135 711	11 070 092
	Náklady na výkony	19 284 577	20 486 204	18 121 133	17 395 519
	Počet kusů	1 254	1 323	1 272	1 199

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*

Aby bylo možné určit jednicové spotřební náklady, použijeme vzorec:

$$jN = \frac{\text{Spotřeba materiálu} + \text{Náklady na výkony}}{Q \text{ (množství)}}$$

### Standardní výroba

$$2016 \text{ (Plán)} = \frac{15\,284\,848 + 48\,948\,587}{5\,919} = 10\,582,08 \text{ Kč}$$

$$2016 \text{ (Skutečnost)} = \frac{13\,942\,708 + 48\,079\,344}{5\,632} = 11\,012,44 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Plán)} = \frac{14\,705\,490 + 55\,159\,406}{5\,385} = 12\,973,98 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Skutečnost)} = \frac{15\,025\,848 + 54\,542\,238}{5\,345} = 13\,015,54 \text{ Kč}$$

Z vypočtených údajů je možné zjistit, že ve skutečnosti byla v roce 2016 hospodárnost v oblasti standardní výroby vykázána ve výši 160,36 Kč. Dle tohoto zjištění lze určit, že se průměrné náklady na jeden výrobek ve sledovaném roce snížily o tuto hodnotu a tudíž podnik na výrobě daného produktu vydělal 160,36 Kč. Naopak v roce 2017 byla hospodárnost opačná, tudíž náklady na jeden výrobek byly vyšší o 41,56 Kč.

### Zakázková výroba

$$2016 \text{ (Plán)} = \frac{10\,053\,098 + 19\,284\,577}{1\,254} = 23\,395,28 \text{ Kč}$$

$$2016 \text{ (Skutečnost)} = \frac{10\,272\,104 + 20\,486\,204}{1\,323} = 23\,248,91 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Plán)} = \frac{12\,135\,711 + 18\,121\,133}{1\,272} = 23\,786,83 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Skutečnost)} = \frac{11\,070\,092 + 17\,395\,519}{1\,199} = 23\,741,13 \text{ Kč}$$

Co se týče výroby atypických tvarů van v zakázkové výrobě, zde byly skutečné hodnoty větší, než plánované. V prvním sledovaném roce náklady vzrostly o 146,37 Kč a ve druhém o 45,7 Kč.

Tyto hospodárnosti lze dále analyzovat na vliv materiálu, výtěžnosti a úspornosti.

$$\text{Vliv materiálu} = \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{\text{plán}}}{Q \text{ (množství)}_{\text{plán}}} - \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{\text{skutečná}}}{Q \text{ (množství)}_{\text{skutečné}}}$$

$$2016_{\text{standard}} = \frac{15\,284\,848}{5\,919} - \frac{13\,942\,708}{5\,632} = 106,71 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{standard}} = \frac{14\,705\,490}{5\,385} - \frac{15\,025\,848}{5\,345} = -80,37 \text{ Kč}$$

Hospodárnost u materiálu se v prvním sledovaném období zlepšila o 106,71 Kč díky vlivu absolutní úspory nákladů. Naopak v roce 2017 se materiálová hospodárnost snížila vlivem nákladů, které byly skutečně realizovány, a jejich počet byl větší, než se původně předpokládalo, ačkoliv hodnota produkce poklesla.

$$2016_{\text{zakázka}} = \frac{10\,053\,098}{1\,254} - \frac{10\,272\,104}{1\,323} = 252,57 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = \frac{12\,135\,711}{1\,272} - \frac{11\,070\,092}{1\,199} = 307,88 \text{ Kč}$$

Jak lze spatřit, výroba atypického zaměření prokazovala v obou letech lepší hospodárnost, co se týče vlivu materiálu. V roce 2016 prokazovala hodnotu 252,57 Kč a v roce následujícím 307,88 Kč.

$$\text{Ostatní náklady} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q \text{ (množství)}_{\text{plán}}} - \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{skutečné}}}{Q \text{ (množství)}_{\text{skutečné}}}$$

$$2016_{\text{standard}} = \frac{48\,948\,587}{5\,919} - \frac{48\,079\,344}{5\,632} = -267,08 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{standard}} = \frac{55\,159\,406}{5\,385} - \frac{54\,542\,238}{5\,345} = 38,81 \text{ Kč}$$

V prvním sledovaném roce dosáhla hodnota hospodárnosti u ostatních nákladů záporných hodnot, tudíž lze říci, že se zhoršila o 267,08 Kč. Příčinou mohlo být použití nákladnějších technologií. V roce 2017 se již i tato hodnota dostala do kladných čísel a tudíž byla hospodárnost vykázána v pozitivním světle.

$$2016_{\text{zakázka}} = \frac{19\,284\,577}{1\,254} - \frac{20\,486\,204}{1\,323} = -106,21 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = \frac{18\,121\,133}{1\,272} - \frac{17\,395\,519}{1\,199} = -262,18 \text{ Kč}$$

Co se týče zakázkové výroby, zde společnost hospodařila neefektivně, protože obě hodnoty vykazují záporná čísla.

$$\text{Vliv výtěžnosti} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q(\text{množství})_{\text{plán}}} - \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}}}{Q(\text{množství})_{\text{skutečné}}}$$

$$2016_{\text{standard}} = \frac{48\,948\,587}{5\,919} - \frac{48\,948\,587}{5\,632} = -421,42 \text{ ks}$$

$$2017_{\text{standard}} = \frac{55\,159\,406}{5\,385} - \frac{55\,159\,406}{5\,345} = -76,66 \text{ ks}$$

Výtěžnost udává hodnotu objemu vytvořené produkce při vynaložení jednotných nákladů. Dle těchto výpočtů bylo možné zjistit, že v roce 2016 se za stanovené náklady vyrobilo o 421,42 ks méně. Stejně tak jako v roce 2017 byla hodnota vlivu výtěžnosti záporná, tudíž se za stanovené náklady vyrobilo o 346 kusů méně.

$$2016_{\text{zakázka}} = \frac{19\,284\,577}{1\,254} - \frac{19\,284\,577}{1\,323} = 802,05 \text{ ks}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = \frac{18\,121\,133}{1\,272} - \frac{18\,121\,133}{1\,199} = -867,37 \text{ ks}$$

V oblasti zakázkové výroby lze spatřit, že na stejně stanovené náklady bylo v roce 2016 vyrobeno o 802,05 ks více a v roce následujícím o 867,27 ks méně.

$$\text{Vliv úspornosti} = \frac{\text{Náklady na výkony}_{\text{plán}} - \text{Náklady na výkony}_{\text{skutečné}}}{Q(\text{množství})_{\text{skutečné}}}$$

$$2016_{\text{standard}} = \frac{48\,948\,587 - 48\,079\,344}{5\,632} = 154,34 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{standard}} = \frac{55\,159\,406 - 54\,542\,238}{5\,345} = 115,47 \text{ Kč}$$

Faktor úspornosti určuje absolutní výši nákladů vynaložených na skutečně realizovaný objem produkce. Souhrnně lze říci, že na jednotku produkce v roce 2016 bylo ušetřeno 154,34 Kč nákladů. Stejně tak v roce 2017 vyšly náklady o 24,28 Kč výhodněji.

$$2016_{\text{zakázka}} = \frac{19\,284\,577 - 20\,486\,204}{1\,323} = -908,26 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = \frac{18\,121\,133 - 17\,395\,519}{1\,199} = 605,18 \text{ Kč}$$

Výroba atypických van poukazuje, že v roce 2016 se v oblasti úspornosti neprojevovala velmi efektivně, protože na jednotku produkce bylo vynaloženo o 908,26 Kč více. Z tohoto zjištění se ale poučila a v následujícím roce ušetřila 605,18 Kč.

Souhrnně lze říci, že společnost si stanovuje plány ohledně hospodárnosti poměrně efektivně, protože jakmile došlo k poklesu hodnot v jedné výrobě, ve druhé naopak hodnoty stouply. Nejpozitivnějších výsledků došlo v oblasti vlivu materiálu.

Schéma 5: Hospodárnost – 2016 – standard

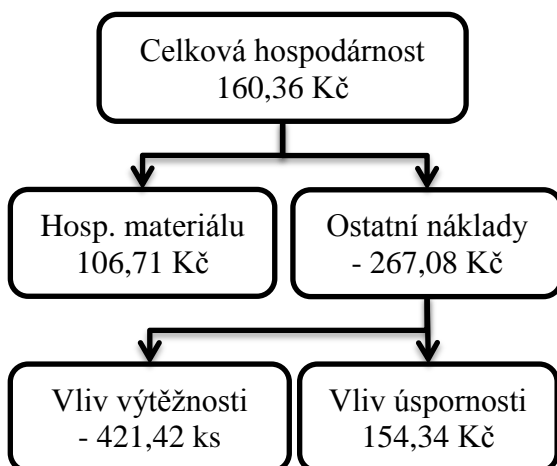


Schéma 6: Hospodárnost – 2017 - standard

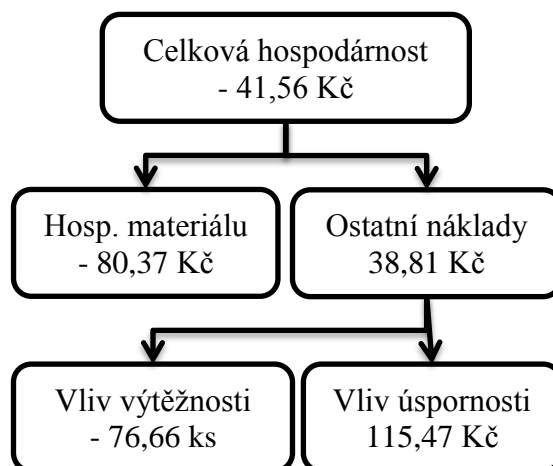


Schéma 7: Hospodárnost v roce 2016 – atyp

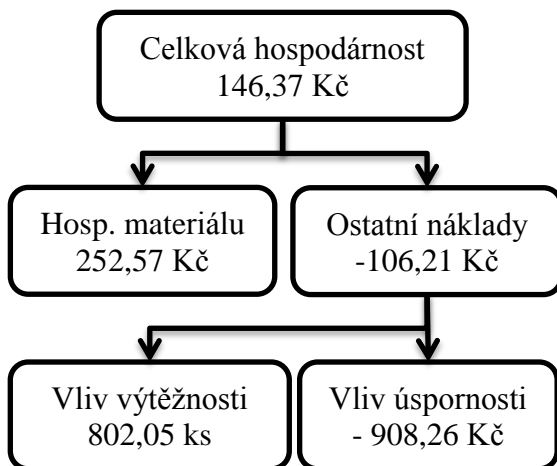
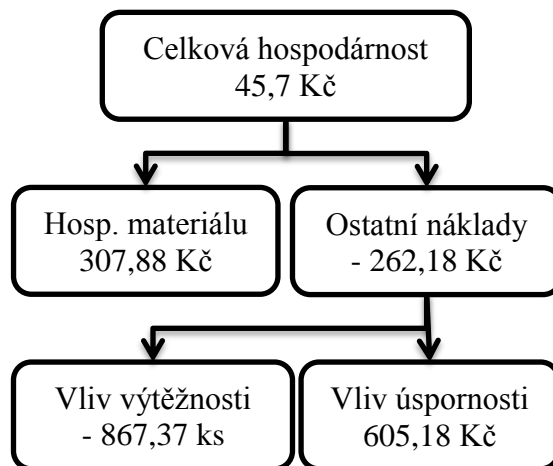


Schéma 8: Hospodárnost v roce 2017 – atyp





## 7.7.2 Účinnost

K tomu, aby bylo možné určit změnu ziskovosti ve správné výši, je třeba stanovit jednotkovou změnu zisku mezi stanoveným plánem a později realizovanou skutečností. Aby bylo možné tento fakt zjistit, je v první řadě nezbytné stanovit jednotkovou prodejní cenu, která je určena takto:

**Tabulka 27: Údaje pro stanovení ziskovosti (v Kč)**

	Položka	2016		2017	
		Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
Standardní výroba	Výnosy z výkonů	54 776 486	54 324 281	58 165 554	57 780 646
	Zisk z prodeje	5 702 631	6 120 703	2 689 441	2 923 797
	Počet kusů	5 919	5 632	5 385	5 345
Zakázková výroba	Výnosy z výkonů	20 891 458	22 301 110	20 142 566	19 556 593
	Zisk z prodeje	1 606 881	1 814 906	2 021 433	2 161 074
	Počet kusů	1 254	1 323	1 272	1 199

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroje podniku*

$$jC = \frac{\text{Výnosy z výkonů}}{Q \text{ (množství)}}$$

### Standardní výroba

$$2016 \text{ (Plán)} = \frac{54\,776\,486}{5\,919} = 9\,253,72 \text{ Kč}$$

$$2016 \text{ (Skutečnost)} = \frac{54\,324\,281}{5\,632} = 9\,645,65 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Plán)} = \frac{58\,165\,554}{5\,385} = 10\,801,25 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Skutečnost)} = \frac{57\,780\,646}{5\,345} = 10\,810,22 \text{ Kč}$$

Jak lze z vypočtených údajů zjistit, v roce 2016 byla plánovaná cena standardního výrobku stanovena ve výši 9 253,72 Kč. Nicméně ve skutečnosti společnost zjistila, že se celková cena vzrostla na celkovou výši 9 645,65 Kč. Tyto výsledky určují, že průměrná jednotková cena se ve sledovaném roce zvýšila o celých 391,93 Kč.

## Zakázková výroba

$$2016 \text{ (Plán)} = \frac{20\,891\,458}{1\,254} = 16\,658,56 \text{ Kč}$$

$$2016 \text{ (Skutečnost)} = \frac{22\,301\,110}{1\,323} = 16\,856,47 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Plán)} = \frac{20\,142\,566}{1\,272} = 15\,839,87 \text{ Kč}$$

$$2017 \text{ (Skutečnost)} = \frac{19\,556\,593}{1\,199} = 16\,310,75 \text{ Kč}$$

Zakázková výroba si nejprve stanovila plánovanou cenu v hodnotě 16 658,45 Kč, později bylo zjištěno, že skutečná cena se dostala o něco výše a vzrostla o 187,9 Kč. V roce 2017 byla též plánovaná cena nižší, než skutečná a zvýšila se o 470,88 Kč.

Aby bylo možné zjistit skutečnou hodnotu účinnosti, je nezbytné zjistit změnu zisku a celkový jednotkový zisk.

$$\Delta Z \text{ (z prodeje)} = \text{Zisk}_{\text{skutečný}} - \text{Zisk}_{\text{plánovaný}}$$

$$2016_{\text{standard}} = 6\,120\,703 - 5\,702\,631 = 418\,072 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{standard}} = 2\,923\,797 - 2\,689\,441 = 234\,356 \text{ Kč}$$

$$2016_{\text{zakázka}} = 1\,814\,906 - 1\,606\,881 = 208\,025 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = 2\,161\,074 - 2\,021\,433 = 139\,641 \text{ Kč}$$

$$\Delta jZ \text{ (z prodeje)} = \text{Jednotkový zisk}_{\text{skutečný}} - \text{Jednotkový zisk}_{\text{plánovaný}}$$

$$2016_{\text{standard}} = \frac{6\,120\,703}{5\,632} - \frac{5\,702\,631}{5\,919} = 123,39 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{standard}} = \frac{2\,923\,797}{5\,345} - \frac{2\,689\,441}{5\,385} = 47,59 \text{ Kč}$$

$$2016_{\text{zakázka}} = \frac{1\,814\,906}{1\,323} - \frac{1\,606\,881}{1\,254} = 90,51 \text{ Kč}$$

$$2017_{\text{zakázka}} = \frac{2\,161\,074}{1\,199} - \frac{2\,021\,433}{1\,272} = 212,77 \text{ Kč}$$

$\Delta jZ$  (z prodeje) = Jednotkový zisk<sub>skutečný (n)</sub> – Jednotkový zisk<sub>plánovaný (n-1)</sub>

$$\Delta jZ_{\text{standard}} = \frac{2\,923\,797}{5\,345} - \frac{5\,702\,631}{5\,919} = -416,36 \text{ Kč}$$

$$\Delta jZ_{\text{zakázka}} = \frac{2\,161\,074}{1\,199} - \frac{1\,606\,881}{1\,254} = 521,09 \text{ Kč}$$

Z dosažených výsledků veškerých propočtů lze určit, že co se týče standardní výroby, byl pro společnost výhodnější rok 2016, avšak u roku následujícího to bylo spíše naopak, protože jednotkový zisk z výroby jedné atypické vany vzrostl na 212,77 Kč. Během obou období se společnosti podařilo zvýšit jednotkový zisk, což může být následek nákupu materiálu za výhodnější cenu, než bylo původně očekáváno. V roce předchozím, kdy prosperovala spíše standardní výroba, byl jednotkový zisk v hodnotě 123,39 Kč. Celková hospodárnost tedy lze zhodnotit tak, že v obou vypočtených případech byl rok 2017 pro společnost perspektivnější, než rok předchozí. Ohledně jednotkové ceny lze říci, že společnost ani jednou nestanovila správnou hodnotu, protože ve skutečnosti byla cena vyšší, než předpokládaná.

Dle těchto kroků se také prokázalo, že jednotkový zisk u standardní výroby mezi sledovanými roky klesl o 416,36 Kč. Ohledně zakázkové výroby byla změna naopak pozitivní, protože mezi lety vzrostl zisk o 521,09 Kč.

### 7.7.3 Bod zvratu

Určení bodu zvratu je pro společnost důležité hlavně z toho důvodu, že se jedná o situaci, kdy je vyráběn takový objem produkce, při kterém se celkové náklady rovnají celkovým výnosům, a tím pádem se od tohoto bodu začíná tvořit podniku zisk. Ve své podstatě tedy tento bod určuje, jaké množství produkce je nezbytné prodat, aby společnost začala být zisková. Pro stanovení bodu zvratu se používá poměr mezi celkovými variabilními náklady a celkovými tržbami.

**Tabulka 28: Bod zvratu (v Kč)**

Položka	2015	2016	2017
Variabilní náklady	42 872 762	48 699 464	51 282 871
Fixní náklady	23 184 290	22 839 186	23 911 654
Celkové tržby	73 421 096	81 363 238	80 442 190

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

$$v_{jp} = \frac{\text{celkové variabilní náklady}}{\text{celkové tržby}}$$

$$\text{Bod zvratu} = \frac{\text{Fixní náklady}}{v_{jp}}$$

$$\text{PT (příspěvek k tržbám)} = 1 - v_{jp}$$

$$2015 = \frac{42\,872\,762}{73\,421\,096} = 0,5839 \text{ Kč}$$

$$2016 = \frac{48\,699\,464}{81\,363\,238} = 0,5985 \text{ Kč}$$

$$2017 = \frac{51\,282\,871}{80\,442\,190} = 0,6375 \text{ Kč}$$

Dalším důležitým pojmem v oblasti bodu zvratu je příspěvek k tržbám. Díky této informaci lze zjistit, v jaké výši každá koruna získána z tržeb, přispívá na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

$$2015 = \frac{23\,184\,290}{0,5839} = 39\,703\,903 \text{ Kč}$$

$$2016 = \frac{22\,839\,186}{0,5985} = 38\,157\,917 \text{ Kč}$$

$$2017 = \frac{23\,911\,654}{0,6375} = 37\,507\,764 \text{ Kč}$$

Z vypočtených údajů lze zjistit, že v roce 2015 činily variabilní náklady na 1 korunu tržeb 0,5839 Kč. Díky tomuto lze i zjistit, že příspěvek k tržbám byl tedy v hodnotě  $(1 - 0,5839) = 0,4161$  Kč. Vzhledem k tomu, že bod zvratu nastal při hodnotě 39 703 903 Kč a tržby tuto hodnotu přesáhly, lze říci, že společnost byla v zisku a nikoliv ve ztrátě.

V následujícím roce 2016 byla hodnota variabilních nákladů připadajících na jednu korunu tržeb ve výši 0,5985 a příspěvek k tržbám v hodnotě  $(1 - 0,5985) = 0,4015$  Kč. Společnost začala být zisková při hodnotě 38 157 917 Kč, a tedy lze poznamenat, že ve skutečnosti byla tato hodnota překročena více než dvojnásobně.

Během roku 2017 činila hodnota variabilních nákladů na jednu korunu tržeb 0,6375 Kč. Příspěvek k tržbám činil nejmenší hodnotu ze sledovaných období  $(1 - 0,6375) = 0,3625$  Kč. Bod zvratu nastal při 37 507 764 Kč a stejně jako v roce předchozím, skutečné tržby dosahovaly více než dvojnásobku požadovaných výsledků.

## Středisko standardní výroby

Tabulka 29: Bod zvratu - standardní výroba (v Kč)

Položka	2015	2016	2017
Variabilní náklady	30 468 449	32 863 852	32 320 429
Fixní náklady	15 610 895	16 084 739	15 758 915
Celkové tržby	52 385 675	54 651 217	54 200 046

Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku

$$V_{jp2015} = \frac{30\,468\,449}{52\,385\,675} = 0,5816 \text{ Kč}$$

$$PT_{2015} = (1 - 0,5816) = 0,4184 \text{ Kč}$$

$$V_{jp2016} = \frac{32\,863\,852}{54\,651\,217} = 0,6013 \text{ Kč}$$

$$PT_{2016} = (1 - 0,6013) = 0,3987 \text{ Kč}$$

$$V_{jp2017} = \frac{32\,320\,429}{54\,200\,046} = 0,6375 \text{ Kč}$$

$$PT_{2017} = (1 - 0,6375) = 0,4037 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2015} = \frac{15\,610\,895}{0,5816} = 26\,840\,463 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2016} = \frac{16\,084\,739}{0,6013} = 26\,427\,061 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2017} = \frac{15\,758\,915}{0,6375} = 28\,019\,504 \text{ Kč}$$

## Středisko zakázkové výroby

Tabulka 30: Bod zvratu - zakázková výroba (v Kč)

Položka	2015	2016	2017
Variabilní náklady	11 636 834	13 545 827	11 502 214
Fixní náklady	5 962 279	6 940 376	5 893 305
Celkové tržby	19 083 614	22 250 109	19 450 109

Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku

$$V_{jp2015} = \frac{11\,636\,834}{19\,083\,614} = 0,6098 \text{ Kč}$$

$$PT_{2015} = (1 - 0,6098) = 0,3902 \text{ Kč}$$

$$V_{jp2016} = \frac{13\,545\,827}{22\,250\,109} = 0,6088 \text{ Kč}$$

$$PT_{2016} = (1 - 0,6088) = 0,3912 \text{ Kč}$$

$$V_{jp2017} = \frac{11\,502\,214}{19\,450\,109} = 0,5914 \text{ Kč}$$

$$PT_{2017} = (1 - 0,5914) = 0,4086 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2015} = \frac{5\,962\,279}{0,6098} = 9\,777\,731 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2016} = \frac{6\,940\,376}{0,6088} = 11\,400\,125 \text{ Kč}$$

$$BZ_{2017} = \frac{5\,893\,305}{0,5914} = 9\,965\,510 \text{ Kč}$$

Dle vypočtených údajů je možné zjistit, že obě střediska každoročně překročila bod zvratu a tím společnost jako celek byla vždy v zisku. Ohledně úhrady fixních nákladů z každé koruny zisku si lépe hospodařilo středisko standardní výroby. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí více než jeden druh výrobku, lze ohledně bodu zvratu zjistit i informace týkající se bezpečnostního koeficientu, který udává, o kolik korun smí tržby klesnout, aby se společnost nedostala do ztráty.

#### 7.7.3.1 Koeficient bezpečnostní a kritické tržby

Aby bylo možné správně určit hodnotu bezpečnostního koeficientu, je nejprve nutné stanovit naturální bod zvratu, který udává hodnotu, od jaké produkce bude společnost zisková. Zjistíme jej poměrem celkových fixních nákladů a vážené marže.

**Tabulka 31: Naturální bod zvratu 1**

	Počet kusů	Prodejní cena	VN na jednotku	Fixní náklady	Marže (celková)
Standard	5 632	9 624	5 739	15 758 915	21 879 618
Atyp	1 323	16 818	10 239	6 940 376	8 704 282
Celkem	6 955		15 977	22 699 291	30 583 899

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

Marže = (Počet ks. \* Prodejní cena) – (Počet ks. \* VN na jednotku)

**Tabulka 32: Naturální bod zvratu 2**

	Podíl na množství (ks)	Marže na jeden ks	Marže * podíl
Standard	0,8098	3 885	3 145,88
Atyp	0,1902	6 579	1 251,51
Celkem		10 464	4 397,4

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

$$\text{Naturální bod zvratu} = \frac{\text{Fixní náklady celkem}}{\sum(\text{Podíl na celkovém množství} * \text{Marže})}$$

$$\text{Naturální bod zvratu} = \frac{22\,699\,291}{4\,397,4} = 10\,324 \text{ ks}$$

**Tabulka 33: Bod zvratu - kritická tržba**

	Tržby	Podíl na tržbách	PT (Marže / Tržby)	PT * Podíl na tržbách
Standard	54 200 046	0,709	0,4037	0,2862
Atyp	22 250 109	0,291	0,3912	0,1139
Celkem	76 450 156			0,40005

*Zdroj: Vlastní zpracování, interní zdroj podniku*

$$\text{Bod zvratu (kritická tržba)} = \frac{\text{Fixní náklady celkem}}{\sum(\text{PT} * \text{Podíl na tržbách})}$$

$$\text{Bezpečnostní koeficient} = \frac{(\text{Tržby celkem} - \text{kritická tržba})}{\text{Tržby celkem}}$$

$$\text{Bod zvratu (kritická tržba)} = \frac{22\,699\,291}{0,40005} = 56\,741\,108 \text{ Kč}$$

$$\text{Bezpečnostní koeficient} = \frac{76\,450\,156 - 56\,741\,108}{76\,450\,156} = 25,78 \%$$

Koeficient bezpečnosti udává hodnotu vzdálenosti podniku od bodu zvratu, tedy od ztrátové hodnoty. Čím bližší k nule je, tím větší riziko existuje. Ve společnosti Polysan, s. r. o. hodnoty ukazují, že pokud tržby klesnou o více, než 25,78%, dostane se do ztrátových hodnot.

Procentuální podíl zisku =  $\frac{\text{Celková marže}}{\text{Tržby celkem}}$  \* bezpečnostní koeficient

Procentuální podíl zisku =  $\frac{30\,583\,899}{76\,450\,156}$  \* 0,2578 = 10,31 %

Ukazatel procentuálního podílu poukazuje na fakt, že pokud bude mít podnik marži ve výši 30 583 899 Kč a udrží si bezpečnostní koeficient ve výši 25,78 %, celkem 10,31 % z celkových tržeb se transformuje do potřebného nárůstu zisku.



## 8 Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce je představit fungování manažerského účetnictví a jeho metody z teoretického hlediska, a speciálně se zaměřit na konkrétní analýzu ve společnosti Polysan s. r. o. Záměrem práce bylo prozkoumat fungování manažerského účetnictví v podniku a popřípadě navrhnout jeho optimalizaci.

Jak již bylo v průběhu práce řečeno, manažerské účetnictví si společnost stanovuje sama a není řízeno žádnými legislativními předpisy, a proto se jedná o velmi obsáhlé téma. Hlavním účelem tohoto typu účetnictví je analýza nákladů ve společnosti, a proto i tato bakalářská práce je zaměřena především na různé metody výpočtů týkajících se právě zmíněných nákladů. Nicméně oblastí manažerského účetnictví je velmi mnoho, a proto je práce rozčleněna na různé části, které se snaží alespoň částečně nastínit konkrétní tematiku.

Práce je zaměřena na dvě části, přičemž první – teoretická – se specializuje na nastínění manažerského účetnictví z odborné literatury, avšak hlavní přínos je ve druhé části, která se zabývá uvedením získaných informací do praxe v konkrétním podniku. Díky ochotě a spolupráci zaměstnanců byla poskytnuta veškerá data, i když občas se získávala poněkud náročněji. Vzhledem k tomu, že Polysan s. r. o. spadá mezi menší společnosti, jeho zaměstnanci byli ochotni poskytnout veškeré potřebné informace, jak co se týče účetnictví a povinných údajů, tak například co se týče výroby, což posloužilo jako podklad pro kalkulace. Nicméně mnoho údajů bohužel nebylo ke zjištění ani ve společnosti a proto bylo nutné specifické hodnoty dopočítat.

Jak již bylo uvedeno v předcházejícím textu, bakalářská práce je zaměřena především na analýzu nákladů ve společnosti. Ačkoliv je pro správnou a efektivní analýzu nezbytné hodnotit více, než pouze dvě období, pro účely práce byly využity informace ze třech po sobě následujících období a to v letech 2015, 2016 a 2017.

Práce je koncipována tak, aby splnila i jeden z hlavních cílů a tím je doporučení optimálního vedení manažerského účetnictví v podniku. Vzhledem k tomu, že společnost prozatím nevede jednotlivá střediska, byly využity informace ohledně výroby dvou odlišných druhů procesů výroby a dle toho byly vytvořeny propočty, jak společnost hospodaří i „uvnitř“, nikoliv pouze pro okolí.

Jeden z problémů nastal hned na úplném počátku, během podrobnějším propočtu kalkulací. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí poměrně velké množství výrobků,

jejichž výroba nespadá mezi nejlevnější, nebylo by od věci vytvořit odlišné kalkulační vzorce na různé skupiny produkce. Taktéž by pro kontrolu a přesnost bylo výhodnější, kdyby společnost zavedla procentuální přírážku i na odbytovou a správní režii (například jako je uvedeno v doporučené kalkulaci). Společnost stanovuje konkrétní hodnoty na základě plánovaného rozpočtu určeného na plánovaný počet produkce. Pokud by se zavedla procentuální přírážka, byla by zohledněna náročnost výrobků a poté by nedocházelo k tomu, že u levnějších výrobků je zisk výrazně menší, než u výrobků dražších.

Společnost sestavuje krycí příspěvek v nejjednodušší možné variantě. Po detailnějším propočítání bylo možné zjistit, že v roce 2016 byla společnost prosperující a stanovený plán překročila ve všech stanovených hodnotách. Hlavním cílem společnosti je být více prosperující než v roce předchozím a stejně jako v předchozím zjištění, tohoto cíle bylo dosaženo pouze v prvním sledovaném roce.

Jedna z částí manažerského účetnictví se zabývá otázkou rozpočetnictví. Plány jsou ve společnosti sestavovány ředitelem společnosti, nicméně jejich schválení podléhá jednání matčiny společnosti. Proto jako doporučení by bylo efektivní, aby společnost najala ekonoma navíc, který by se zabíral rozpočty uvnitř podniku, protože pokud by se společnost skutečně rozhodla svou výrobu rozdělit na střediska, bylo by vhodné mít přímo v kanceláři někoho, kdo by se tomu naplno věnoval, a nemuselo by se vše řešit přes matčinu společnost.

Během analýzy odchylek ve společnosti bylo nezbytné nejprve určit hodnoty, které konkrétnímu středisku náleží a dle toho zjišťovat, jak se plány na konkrétní produkci liší od skutečnosti. Ve středisku standardní výroby bylo prokázáno, že v roce 2016 společnost vyprodukovala o 4,86 % produkce méně, než bylo plánováno. Naopak tržby byly o 4,24 % vyšší, než se očekávalo. V roce 2017 bylo opět vyrobeno méně zboží, než se očekávalo, ovšem pouze o 0,74 %, takže plán byl víceméně naplněn. Ohledně nákladů lze říci, že v obou obdobích se vynaložilo méně nákladů, než bylo původně stanoveno, tudíž se podařilo vyrábět efektivně.

Co se týče střediska zakázkové výroby, tedy výroby atypických tvarů, v prvním sledovaném roce dosáhla o 5,49 % větší produkce a zároveň o 6,75 % vyšších tržeb. Stejně jako náklady se taktéž s objemem produkce zvětšily. V roce následujícím bylo

vyrobena o 5,71 % výrobků méně a taktéž se na tom odrazily tržby, které také poklesly o 2,91 %.

Důležitou částí důkladnějšího prozkoumání nákladů je zjištění nákladovosti, která určuje, kolik korun nákladů musí být vynaloženo na jednu korunu výnosů. Ohledně propočtů lze říci, že každoročně byla nákladovost pozitivní, nicméně opět bylo prokázáno, že rok 2016 byl i v tomto ohledu nejpřínosnější a naopak 2017 nejméně. Po rozdělení výroby do jednotlivých středisek bylo prokázáno, že v oblasti standardní výroby byl nejvíce prosperující právě rok 2015, kde na 1 Kč výnosů muselo být vynaloženo pouze 0,885 Kč nákladů. Ohledně zakázkové výroby ukazatel projevil, že nejvýhodnější nákladovost byla v roce 2017.

Další část se zabírala informacemi ohledně hospodárnosti a účinnosti. Stejně jako v jiných částech, i tato část byla rozdělena na dva specifické typy výroby. Standardní středisko projevilo, že ohledně hospodárnosti na výrobě v roce 2016 prodělalo 160,36 Kč. Co se týče vlivu materiálu, bylo v prvním sledovaném roce dosaženo úspory, nicméně ve druhém mírné překročení. Stejně jako u materiálu, i u ostatních nákladů bylo zjištěno, že v roce 2016 došlo k úspoře. Naopak v roce 2017 v obou oblastech dopadly výsledky pozitivně. Ohledně výroby atypických tvarů lze říci, že v obou období bylo skutečně vynaloženo více materiálu, než bylo původně plánováno.

Ohledně analýzy bodu zvratu bylo zjištěno, že společnost každoročně překročila tuto mez a proto vždy vykazovala zisk. I po pohledu na podrobnější členění je možné prokázat, že opravdu každé středisko získalo více, než je vypočteno dle stanoveného ukazatele. Po podrobném propočítání bezpečnostního koeficientu bylo zjištěno, že pokud tržby společnosti neklesnou o více, než 25,78 %, bude se stále nacházet v ziskových číslech.

Souhrnně lze poznamenat, že vzhledem k tomu, že společnost nevlastní nikoho, kdo by se speciálně zabíral manažerským účetnictvím ve společnosti, daří se jí prosperovat poměrně efektivně a úspěšně, o čemž vypovídá i neustálý růst na trhu. Nicméně je zde stále několik nedostatků, které by bylo vhodné odstranit. Například co se týče rozpočtů, kalkulací a především co se týče hlavního téma celé práce – rozdělení na střediska. Pokud se společnost rozhodne v budoucnosti skutečně zahájit výrobu v jednotlivých střediscích, mohlo by to napomoci speciálně ohledně využití nákladů během procesu výroby.

## **9 Summary and key words**

The main objective of the bachelor thesis is analysing contemporary managerial accounting in Polysan s. r. o., a company dealing with production and selling sanitary products and their accessories and suggest more salutary options and changes to reach optimization.

The theoretical part presents basic differences between financial and managerial accounting. This type of accounting serves only for internal uses and helps business managers to show actual costs and profits information used by units inside the company. The thesis represents main instruments of managerial accounting which are budgeting (draw up a budget for future costs and profits for individual units), calculating (costs used for specified number of products) and variance analysis.

The practical part contains the evaluation of current information about instruments and methods used in the company. The main objective of the bachelor thesis is evaluate current situation of managerial accounting methods and suggest more salutary options and potential changes to reach optimization of managerial accounting process in the company.

Key words: accounting, managerial accounting, cost, managers, calculating, budgeting, variance analysis

JEL Classification: M41 Accounting

## 10 Seznam použité literatury

1. Strouhal, J., Židlická, R., & Cardová, Z. (2012). *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks.
2. Vodičková, K. (2017). *Využití nástrojů manažerského účetnictví při řízení podniku* (Bakalářská práce). České Budějovice.
3. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
4. Král, B. (1997). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum.
5. Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada.
6. Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví* (2., aktualiz. a rozš. vyd). Brno: Computer Press.
7. Kalina, P. (2007). *Racionalizace manažerského účetnictví ve vybraném podniku* (Diplomová práce). Praha.
8. Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví* (3., dopl. a aktualiz. vyd). Praha: Management Press.
9. Král, B., Holínská, E., Misterková, J., & Pospíšilová, M. (1994). *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Trizonia.
10. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada.
11. Garrison, R. H. (1988). *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making* (5th ed). Homewood: Irwin.
12. Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení* (2., aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada Publishing.
13. Synek, M. (2007). *Manažerská ekonomika* (4., aktualiz. a rozš. vyd). Praha: Grada.
14. Krutina, V., & Novotná, M. (2014). *Ekonomika podniku: (cvičení)* (3., aktualiz. a rozš. vyd). České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
15. Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada.
16. Jakubíková, D. (2008). *Strategický marketing*. Praha: Grada.
17. Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi* (2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd). Praha: Grada.
18. Scholleová, H. (2009). *Investiční controlling: jak hodnotit investiční záměry a řídit podnikové investice: investiční proces jako základ budoucí prosperity, nástroje a metody investičního controllingu, volba financování a technologie, monitoring průběhu investice a postaudit*. Praha: Grada.
19. Slavík, J. (2013). *Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle*

*zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada.

20. Šoljaková, L., & Fibírová, J. (2010). *Reporting* (3., rozš. a aktualiz. vyd). Praha: Grada.
21. McWatters, C. S., Zimmerman, J. L., & Morse, D. (2008). *Management accounting: analysis and interpretation*. New York: Prentice Hall/Financial Times.
22. Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations And Society*, 15(1-2), 27-46.  
[https://doi.org/10.1016/03613682\(90\)90011-1](https://doi.org/10.1016/03613682(90)90011-1)
23. Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
24. Wilson, R. M. S., & Chua, W. F. (1993). *Managerial accounting: method and meaning* (2nd ed). New York.
25. Žůrková, H. (2007). *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada.
26. Zuzák, R., & Fejfarová, M. (2009). *Krizové řízení podniku: klíč k úspěchu* (2., aktualiz. a rozš. vyd). Praha: Grada
27. *České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, státní fondy : redakční uzávěrka* (2004). Ostrava: Sagit.

## 11 Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1: Tradiční kalkulační vzorec.....	23
Tabulka 2: Kalkulační vzorec ve společnosti.....	38
Tabulka 3: Přírážky ke kalkulaci, RZ – přímý materiál.....	39
Tabulka 4: Kalkulace – standardní výroba, přímý materiál.....	39
Tabulka 5: Kalkulace – Kamelie 170x80, RZ – přímý materiál.....	40
Tabulka 6: Kalkulace - Dupla 180x120, RZ – přímý materiál.....	40
Tabulka 7: Přírážky ke kalkulaci, RZ – přímé mzdy.....	41
Tabulka 8: Kalkulace - Kamelie 170x80, RZ – přímé mzdy.....	42
Tabulka 9: Kalkulace - Dupla 180x120, RZ – přímé mzdy.....	42
Tabulka 10: Krycí příspěvek - vzorec.....	43
Tabulka 11: Krycí příspěvek ve společnosti (v tis. Kč).....	43
Tabulka 12: Náklady, zisk, výnosy a tržby (v tis. Kč).....	44
Tabulka 13: Analýza odchylek – středisko standardní výroby (v Kč).....	46
Tabulka 14: Odchytky v celkových tržbách (absolutní – v Kč).....	47
Tabulka 15: Příčiny odchylek v tržbách (v Kč).....	47
Tabulka 16: Odchytky v nákladech (absolutní – v Kč).....	48
Tabulka 17: Analýza odchylek – středisko zakázkové výroby (v Kč).....	49
Tabulka 18: Odchytky v celkových tržbách (absolutní – v Kč).....	50
Tabulka 19: Příčiny odchylek v tržbách (v Kč).....	50
Tabulka 20: Odchytky v nákladech (absolutní – v Kč).....	50
Tabulka 21: Vývoj nákladů ve společnosti – celek (v Kč).....	52
Tabulka 22: Rozvržení nákladů dle středisek (v tis. Kč).....	52
Tabulka 23: Výroba společnosti v jednotlivých letech (v ks).....	53
Tabulka 24: Náklady a výnosy - standardní výroba.....	54
Tabulka 25: Náklady a výnosy - zakázková výroba.....	55
Tabulka 26: Hodnoty pro jednicové náklady (v Kč).....	56
Tabulka 27: Údaje pro stanovení ziskovosti (v Kč).....	60
Tabulka 28: Bod zvratu (v Kč).....	62
Tabulka 29: Bod zvratu - standardní výroba (v Kč).....	64
Tabulka 30: Bod zvratu - zakázková výroba (v Kč).....	64
Tabulka 31: Naturální bod zvratu 1.....	65
Tabulka 32: Naturální bod zvratu 2.....	66
Tabulka 33: Bod zvratu - kritická tržba.....	66
Graf 1: Vývoj tržeb, zisku, výnosů a nákladů.....	45
Graf 2: Poměr nákladů v letech 2015 - 2017.....	53
Schéma 1: Odchytky v roce 2016 – standard.....	49
Schéma 2: Odchytky v roce 2017- standard.....	49
Schéma 3: Rozklad odchylek v roce 2016 - atyp.....	51
Schéma 4: Rozklad odchylek v roce 2017 - atyp.....	51
Schéma 5: Hospodárnost – 2016 – standard.....	59
Schéma 6: Hospodárnost – 2017 - standard.....	59
Schéma 7: Hospodárnost v roce 2016 – atyp.....	59
Schéma 8: Hospodárnost v roce 2017 – atyp.....	59

## **SEZNAM ZKRATEK**

jN = jednotkové náklady

jC = jednotkové výnosy

$\Delta Z$  = změna zisku

$\Delta jZ$  = změna jednotkového zisku

BZ = bod zvratu

$v_{jp}$  = variabilní náklady na jednotku

PT = příspěvek k tržbám

FN = fixní náklady

VN = variabilní náklady

N = náklady

V = výnosy

Q = množství výrobků (ks)

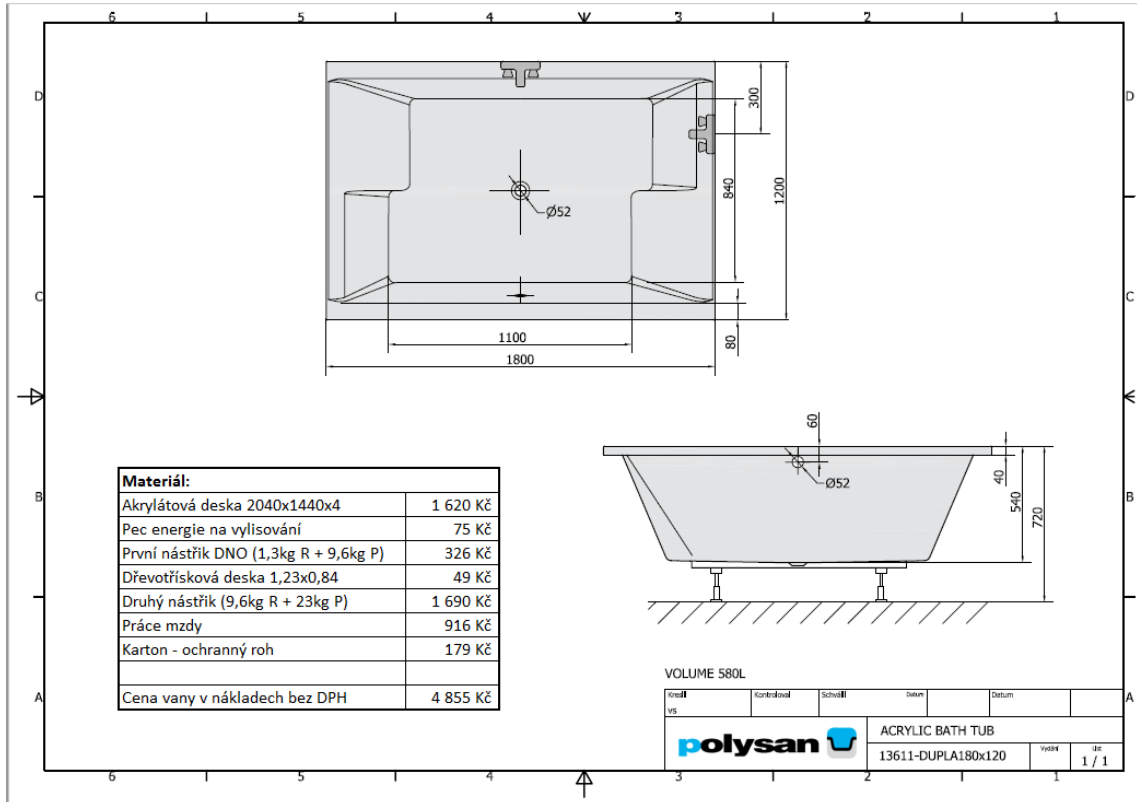
PL = plán

SL = skutečnost

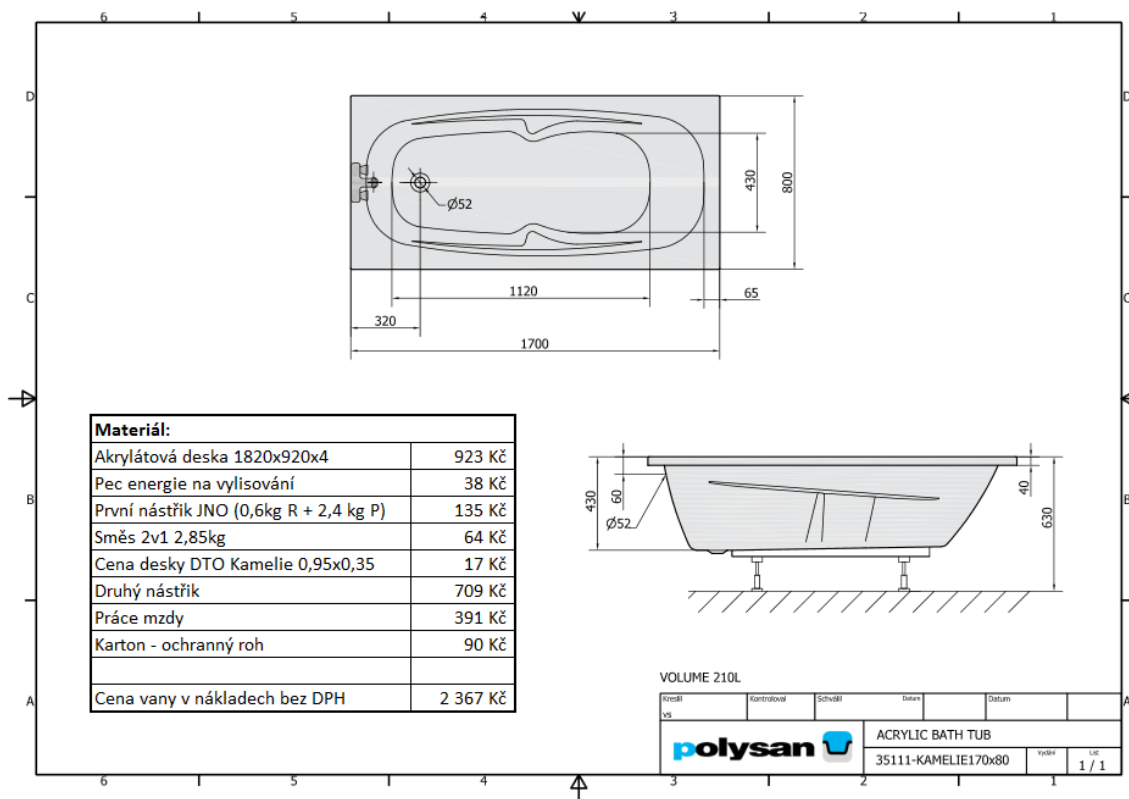


## 12 Přílohy

### Technický náčrtek Dupla 180x120



# Technický náčrt Kamelie 170x80



# Rozvaha roku 2016

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	POLYSAN s.r.o.
IC / DIC:	27114163 / CZ27114163
Sídlo účetní jednotky:	Nesměřice 52, 28522 Zruč nad Sázvou

**Vybrané údaje z Rozvahy pro podnikatele, ve zkráceném rozsahu pro malou účetní jednotku, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem**  
(v celých tisících Kč)

P A S I V A		běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
	PASIVA CELKEM	53282	56474
A.	Vlastní kapitál	46833	52528
A.I.	Základní kapitál	200	200
A.II.	Ažio a kapitálové fondy		
A.III.	Fondy zezisku	20	20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	38509	44544
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	8104	7764
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)		
B.+C.	Cizí zdroje	6449	3946
B.	Rezervy		
C.	Závazky		
C.I.	Dlouhodobé závazky		
C.II.	Krátkodobé závazky	6449	3946
D.	Časové rozlišení pasiv		

A K T I V A		brutto	korekce	netto	minulé období netto
		1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	79134	25854	53280	56475
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.	Dlouhodobý majetek	28986	25753	3233	3039
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	110	110	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	28876	25643	3233	3039
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek				
C.	Oběžná aktiva	50045	101	49944	53358
C.I.	Zásoby	18331	0	18331	18106
C.II.	Pohledávky				
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	2528	101	2427	2652
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	3741		3741	3006
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	25445	0	25445	29594
C.IV.	Peněžní prostředky				
D.	Časové rozlišení aktiv	103		103	78

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:

# Výkaz zisku a ztrát 2016

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	POLYSAN s.r.o.
IC / DIC:	27114163 / CZ27114163
Sídlo účetní jednotky:	Nesměřice 52, 28522 Zruč nad Sázvou

Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, ve zkráceném rozsahu  
(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		
II.	Tržby za prodej zboží	23048	49
A.	Výkonová spotřeba	27794	330
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		
C.	Aktivace (-)	-4745	-281
D.	Osobní náklady	12725	11619
E.	Uprava hodnot v provozní oblasti		
III.	Ostatní provozní výnosy	62	0
F.	Ostatní provozní náklady	331	69
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	9936	9602
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	78	131
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
VII.	Ostatní finanční výnosy	47	251
K.	Ostatní finanční náklady	50	411
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	75	-29
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	10011	9591
L.	Daň z příjmů	1907	1827
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	8104	7764
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	8104	7764
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.		

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:

# Rozvaha roku 2017

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	POLYSAN s.r.o.
IČ / DIČ:	CZ27114163
Sídlo účetní jednotky:	Nesměřice 52, 28522 ZRUČ NAD SÁZAVOU

Vybrané údaje z Rozvahy pro podnikatele, ve zkráceném rozsahu pro malou účetní jednotku, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

ke dni 31.12.2017  
(v celých tisících Kč)

A K T I V A		brutto	korekce	netto	minulé období netto
		1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	82902	27042	55860	53280
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.	Dlouhodobý majetek	29482	26941	2541	3233
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	110	110	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	29372	26831	2541	3233
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek				
C.	Oběžná aktiva	53384	101	53283	49944
C.I.	Zásoby	18258	0	18258	18331
C.II.	Pohledávky	23424	101	23323	2427
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	18528	101	18427	2427
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	4896	0	4896	0
C.III.	Krátkodobý finanční majetek				
C.IV.	Peněžní prostředky	11702	0	11702	25445
D.	Časové rozlišení aktiv	36	0	36	103

P A S I V A		běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
	PASIVA CELKEM	55860	53282
A.	Vlastní kapitál	52521	46833
A.I.	Základní kapitál	200	200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy		
A.III.	Fondy ze zisku	20	20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	46612	38509
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	5689	8104
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)		
B.+C.	Cizí zdroje	3286	6449
B.	Rezervy		
C.	Závazky	3286	6449
C.I.	Dlouhodobé závazky		
C.II.	Krátkodobé závazky	3286	6449
D.	Časové rozlišení pasiv	53	0

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:

# Výkaz zisku a ztrát 2017

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	POLYSAN s.r.o.
IČ / DIČ:	CZ27114163
Sídlo účetní jednotky:	Nesměřice 52, 28522 ZRUČ NAD SÁZAVOU

**Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31.12.2017**  
(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	44003	58150
II.	Tržby za prodej zboží	36439	23048
A.	Výkonová spotřeba	59379	56785
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	27136	27794
A.2	Spotřeba materiálu a energie	26105	22997
A.3	Služby	6139	5994
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		
C.	Aktivace (-)		
D.	Osobní náklady	12348	12725
D.1.	Mzdové náklady	8883	9081
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3465	3644
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2698	2907
D.2.2.	Ostatní náklady	767	737
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	1188	1439
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1188	1439
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1188	1439
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		
III.	Ostatní provozní výnosy	2	227
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0	165
III.2.	Tržby z prodaného materiálu		
III.3.	Jiné provozní výnosy	2	62
F.	Ostatní provozní náklady	550	541
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu		
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	188	210
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		
F.5.	Jiné provozní náklady	362	331
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	6979	9936
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	241	78
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	241	78
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		
VII.	Ostatní finanční výnosy	197	47
K.	Ostatní finanční náklady	362	50
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	76	75
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	7055	10012
L.	Daň z příjmů	1366	1907
L.1.	Daň z příjmů splatná	1366	1907
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	5689	8104
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	5689	8104
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	80882	81551

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce: