Analýza vnitropodnikového účetnictví v družstvu Důbrava

Lenka Maňasová

Bakalářská práce
2012

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Lenka MAŇASOVÁ**
Osobní číslo:	**M090097**
Studijní program:	**B 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor:	**Účetnictví a daně**
Téma práce:	**Analýza vnitropodnikového účetnictví v družstvu Dûbrava**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- **Zpracujte literární rešerši problematiky vnitropodnikového účetnictví.**

II. Praktická část

- **Proveďte analýzu vnitropodnikového účetnictví v družstvu Dûbrava.**
- **Na základě výsledků provedené analýzy navrhněte doporučení ke zlepšení současného stavu vnitropodnikového účetnictví v uvedeném družstvu.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Aspi, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
MACÍK, Karel. Kalkulace a rozpočetnictví. 3. vyd. Praha: Nakladatelství ČVUT, 2008. 213 s. ISBN 978-80-01-03926-7.
SYNEK, Miloslav a kol. Manažerská ekonomika. 4. vyd. Praha: Grada, 1992. 452 s. ISBN 8024719924.
VYSUŠIL, Jiří. Vnitropodnikové hospodaření. Ostrava: Montanex, 1998. 224 s. ISBN 80-7225-003-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **2. dubna 2012**

Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2012**

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

L.S.

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby[1];

- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,

- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3[2];

- podle § 60[3] odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

[1] *zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:*

(1) Vysoká škola nevýdělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

[2] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:*

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

[3] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:*

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60[4] odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);

- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním
a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;

- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 17.5.2012 .....

.....

---

[4] *zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:*

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zaměřuje na analýzu vnitropodnikového účetnictví výrobního družstva Důbrava. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V první části jsou zpracovány teoretické poznatky týkající se vnitropodnikového účetnictví. Dále je zde popsáno: členění nákladů, střediska, kalkulace a v závěru je charakterizováno rozpočetnictví. V úvodu praktické části je charakteristika analyzovaného družstva a následně popsána analýza zaměřená na vnitropodnikové účetnictví, zejména kalkulace a rozpočty. Závěrečná část obsahuje interpretaci výsledků a návrhy na zlepšení vedení vnitropodnikového účetnictví v družstvu Důbrava.

Klíčová slova: vnitropodnikové účetnictví, středisko, náklady, kalkulace, rozpočty.

ABSTRACT

This bachelor paper deals with the analysis of in-house accounting of the Důbrava manufacturing Company. The paper is divided into theoretical and practical parts. The first part describes theoretical principles of the firm's internal accounting, especially cost classification, departments' calculations and budgeting. The second part contains analysis of the Company. It is focused on internal accounting analysis, especially on cost accounting and budgeting. The closing part contains results evaluation and recommendation for improvements in the Company's accounting procedures.

Keywords: in-house accounting, department, expenses, calculation, budgets.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Karlovi Štekerovi, Ph.D. za odbornou pomoc, rady a připomínky, které mi poskytl během zpracování této bakalářské práce.
Poděkování patří také paní Ing. Štěpánce Tomaštíkové, která mi umožnila přístup ke všem informacím potřebným pro tuto bakalářskou práci.
Na závěr děkuji všem, kteří mi poskytli podporu nezbytnou k vypracování této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD **10**
I TEORETICKÁ ČÁST **11**
1 ÚČETNICTVÍ **12**
1.1 DĚLENÍ ÚČETNICTVÍ 12
1.1.1 Finanční účetnictví 12
1.1.2 Daňové účetnictví 13
1.1.3 Manažerské účetnictví 13
1.2 ROZDÍLY FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ 13
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ **15**
2.1 ZPŮSOBY VEDENÍ VPÚ 16
2.2 ZAMĚŘENÍ ÚČETNICTVÍ 16
2.2.1 Výkonově orientované účetnictví 16
2.2.2 Odpovědnostně orientované účetnictví 17
2.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA 17
2.3.1 Střediska (útvary) 17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 18
2.4.1 Druhové a účelové členění nákladů 18
2.4.1.1 Druhové členění 18
2.4.1.2 Účelové třídění 19
2.4.2 Manažerské členění nákladů 21
2.5 KALKULACE 24
2.5.1 Kalkulační systém 24
2.5.2 Kalkulace předběžné 25
2.5.2.1 Kalkulace propočtové 25
2.5.2.2 Kalkulace operativní 25
2.5.2.3 Kalkulace plánové 25
2.5.3 Kalkulace výsledné 25
2.5.4 Kalkulační vzorec 26
2.5.5 Metody kalkulace 27
2.5.5.1 Kalkulace dělením 27
2.5.5.2 Kalkulace přirážková (zakázková) 28
2.5.5.3 Kalkulace ve sdružené výrobě 29
2.6 ROZPOČETNICTVÍ 30
2.6.1 Obsah rozpočtů 30
2.6.2 Funkce rozpočtu 31
2.6.3 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací 31
2.6.4 Třídění rozpočtů 31
II PRAKTICKÁ ČÁST **33**
3 CHARAKTERISTIKA VÝROBNÍHO DRUŽSTVA DŮBRAVA **34**
4 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ DRUŽSTVA **36**
4.1 STŘEDISKA 36
4.1.1 Chemické středisko 36
4.1.2 Kartonážní středisko 36

4.1.3 Galanterní středisko 36
4.1.4 Prodejna 36
4.1.5 Ústředí družstva 37
4.2 VEDENÍ ÚČETNICTVÍ 37
4.3 KALKULAČNÍ SYSTÉMY A METODY 38
4.4 KALKULACE VÝROBKŮ 46
4.5 EVIDENCE VÝROBNÍHO PROCESU – VÝROBEK ŽABKA: 48
4.5.1 Výrobní příkaz 48
4.5.2 Realizace výrobku 48
4.6 ÚČTOVÁNÍ MEZI STŘEDISKY 49
4.7 INTERNÍ DOKLADY 50
4.8 PODÍL JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK NA CELKOVÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ 51
4.9 ROZPOČET DRUŽSTVA A JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK 52
5 DOPORUČENÍ 54
ZÁVĚR 58
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 59
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 61
SEZNAM OBRÁZKŮ 62
SEZNAM TABULEK 63
SEZNAM PŘÍLOH 64

ÚVOD

Podnik je, jak je všeobecně známo, soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání. Podnikatel chce maximalizovat svůj zisk a to prostřednictvím vyprodukovaných a prodaných statků a služeb, které vytváří pro veřejnost. V dnešní době, kdy je země ohromena krizí, není pro podnik jednoduché udržet se mezi konkurencí. K ní patří také velké obchodní řetězce, které nutí podniky vyrábět pod jejich výrobní cenou nebo se stěhovat na východ za levnější pracovní silou. Podniky se tak musí snažit proniknout i na zahraniční trh.

Pro to, aby byl podnik úspěšný, musí vrcholové vedení podniku vnímat podnik jako celek. Manažeři se musí umět správně rozhodovat v ekonomických otázkách a úkolech. Spolehlivé a včasné informace jsou zdrojem ke správným ekonomickým rozhodnutím. Jedním ze zdrojů, podle nichž se vedení rozhoduje, je účetnictví.

Účetnictví usiluje o zachycení aktuálního stavu věci. Dle těchto informací poté můžeme zodpovídat různé otázky týkající se řízení podniku a na základě toho učinit správné rozhodnutí.

V poslední době podnikoví manažeři požadují kromě údajů z finančního účetnictví také informace ve formě předběžné a výsledné kalkulace výkonů podniků, o hospodaření středisek, o efektivnost nákupu materiálu atd. Účetnictví je tak třeba doplnit o systematické zachycování nákladů středisek a dalších analytických údajů. K tomu slouží vnitropodnikové účetnictví.

Cílem mé bakalářské práce je analýza vnitropodnikového účetnictví v konkrétním podniku. Pro účely této bakalářské práce je VPÚ chápáno jako úzké spojení mezi manažerským účetnictvím, které se poté odráží ve finančním účetnictví, a proto je zde kladen důraz hlavně na kalkulace a rozpočty. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou.

V teoretické části této bakalářské práce jsem se snažila vysvětlit nejdůležitější pojmy týkající se oblasti vnitropodnikového účetnictví, jeho členění a využití. Informace jsem čerpala z odborné literatury zabývající se touto problematikou.

V praktické části jsem se zaměřila na analýzu vnitropodnikového účetnictví uvnitř chemického výrobního družstva Důbrava, zejména na operace probíhající mezi středisky, kalkulace a rozpočty.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví slouží k zachycení stavů a výsledků jednotlivých účtů a s nimi spojenými zůstatky v peněžním vyjádření, které se musí řídit obecně platnými předpisy a pravidly.

Účetnictví v České Republice je v souladu s dodržováním pravidel uvedených v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon nařizuje účetním jednotkám vést účetnictví pomocí účetních záznamů neboli dokladů, pomocí kterých dokazuje skutečnosti v záznamu uvedené. V tomto účetním záznamu tak účetní jednotka vyjadřuje účetní případ, který poté zaeviduje do účetních knih, které tvoří deník, hlavní kniha a knihy analytické evidence.

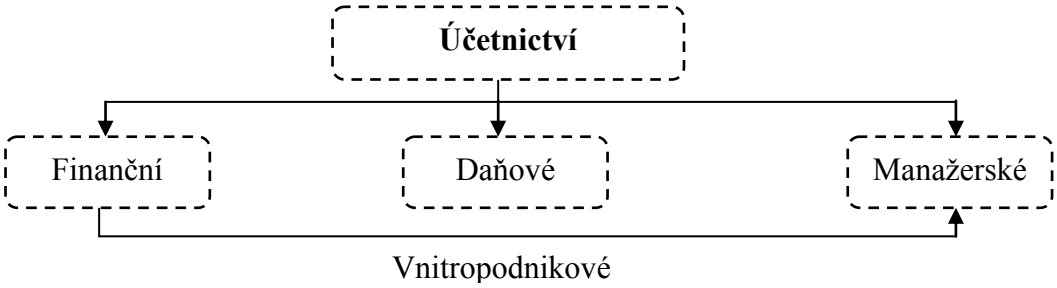
Účetní závěrku pak tvoří tři části, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha.

Kovanicová uvádí, že se od účetnictví očekává, že nám poskytne informace o finanční situaci podniku a jeho výsledku hospodaření (2004).

1.1 Dělení účetnictví

Podle toho, kdo účetní zdroje využívá a jaké řeší rozhodovací úkoly, se účetní informace rozdělují pro:

- finanční účetnictví
- daňové účetnictví
- manažerské účetnictví



Obr. 1. Vztahy mezi účetními systémy (Vlastní zpracování)

1.1.1 Finanční účetnictví

Hradecký (2008) komentuje finanční účetnictví jako systém zdrojů informací především pro externí uživatele. Mezi externí uživatele řadíme například dodavatele, státní orgány, veřejnost, banky a další.

Oblast finančního účetnictví je v České republice upravena zákonem o účetnictví, vyhláškou a Českými účetními standardy.

1.1.2 Daňové účetnictví

Úkolem daňového účetnictví je podle Popeska (2008) určit správně základ daně z příjmu, resp. ostatních daňových pohledávek a závazků podniku.

Subjekty, jejichž činnost je poměrně jednoduchá a nemusí vést účetnictví, vedou jen tzv. daňovou evidenci.

1.1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví slouží pro poskytování informací především interním uživatelům, čili řídícím pracovníkům.

Popesko (2008) zmiňuje, že manažerské účetnictví zahrnuje následující složky:

a) vnitropodnikové (nákladové, provozní) účetnictví
b) kalkulace vlastních nákladů výkonů
c) rozpočetnictví
d) vnitropodniková statistika
e) operativní evidence

Více o prvních třech složkách bude uvedeno dále v této práci.

1.2 Rozdíly finančního a manažerského účetnictví

Každé z těchto dvou účetních systémů požaduje různé účetní informace, které jsou pro daný typ užitečnými. Rozdíly se projevují zejména

a) v obsahu

FÚ charakterizuje podnik jako celek, zabývá se aktivy, pasivy, náklady, výnosy a hospodářským výsledkem. Využívá účetní výkazy, jako jsou rozvaha a výkaz zisku a ztrát.

MÚ využívá informací potřebných k efektivnímu řízení podniku. Informace jsou pak zpracovávány pro jednotlivá střediska, výrobky, procesy, technologie atd.

b) komu jsou informace určeny

FÚ slouží především externím uživatelům, jako jsou: stát, banky, dodavatelé, zákazníci, zaměstnanci, investoři, akcionáři, finanční úřady atd.

MÚ slouží pro potřeby managementu firmy pro plánování a kontrolu. Udává relevantní informace, jež jsou odlišné pro různé uživatele.

c) úpravě účetnictví

FÚ je regulováno státem. Vychází ze zákona o účetnictví a účetních standardů pro ucelenost a srovnatelnost předkládaných výkazů.

MÚ není regulováno státem a podnik jej nemusí vést. Dle Popeska (2008) jsou používané metody, techniky, způsoby hodnocení, oceňování a vykazování na vedení podniku a manažerech.

d) v dodržování stanovených účetních zásad, případně norem

FÚ je vedeno a vykazováno přesně dle zákona a metodických pokynů.

MÚ nám udává potřebné informace pro rozhodování. „Systémovost je dodržována v rámci podniku nebo jeho části“ (Popesko, 2008, s. 12).

e) v používání měrových jednotek

FÚ používá peněžní (finanční) jednotky.

MÚ používá jak finanční, tak také naturální nebo hodnotové jednotky (m, ks, kg, strojové hodiny, pracovní hodiny), které jsou pro danou situaci nejúčelnější.

f) v časových intervalech vykazování zjištěných informací

FÚ sestavuje výkazy pravidelně, nejčastěji jednou ročně.

MÚ poskytuje informace nepravidelně, v různých časových úsecích, podle toho, kdy manažer uzná za vhodné.

g) v zaměření v čase, ve stupni spolehlivosti

FÚ se zaměřuje na minulost a informace jsou veřejné.

MÚ se orientuje na budoucnost a informace jsou důvěrné.

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Jak již bylo výše uvedeno, vnitropodnikové účetnictví je nedílnou součástí manažerského účetnictví. Často bývá také označováno jako nákladové či provozní účetnictví. Provozní účetnictví je pojem historický a znamená totéž, co VPÚ. Avšak nákladové účetnictví je pojem od VPÚ poněkud odlišný a tento pojem by se měl používat hlavně v situacích, kdy se účtuje skutečně hlavně o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku, nikoli v širším slova smyslu.

VPÚ dle Fibírové, Šoljákové a Wagnera (2007) zachycuje hospodaření uvnitř podniku podle jednotlivých útvarů v podniku. Je to soustava účetních metod, které zjišťují a posuzují úspěšnost nebo neúspěšnost jednotlivých útvarů (středisek). ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech jako jediný upravuje VPÚ. Tento standard vyžaduje, aby podniky využívali spojovací účty při využití dvouokruhové soustavy účetních informací. V pravomoci účetní jednotky je organizace vnitropodnikového účetnictví a také rozdělení podniku na útvary, které se budou v rámci VPÚ sledovat. Sledované období bývá kratší než ve finančním účetnictví, např. čtvrtletí nebo měsíc.

Cíle VPÚ:

- poskytovat ucelené a jasné informace pro finanční účetnictví,
- vytěžit údaje pro účinnou kontrolu nákladů a pro zpracování výsledných kalkulací,
- zpřístupnit informace o nákladech či výnosech jednotlivých středisek z hlediska jejich odpovědnosti za vznik,
- předávat informace pro rozhodovací procesy interním uživatelům.

Úkolem VPÚ je podle Svatošově a Trávníčkové (2012)**:**

1) Poskytovat informace finančnímu účetnictví:

   - o stavu a změně stavu zásob vlastní výroby,

   - o aktivaci vlastních výkonů,

   - pro ocenění zásob a ostatních výkonů vlastní výroby.

2) Poskytovat informace o N, V a HV útvarů.

3) Poskytovat informace o výši N vynaložených na jednotlivé výkony (zakázky).

4) Umožnit kontrolu vzniku N.

2.1 Způsoby vedení VPÚ

VPÚ můžeme vést dvěma základními soustavami:

1) jednookruhové VPÚ

Účetnictví se vede dohromady v jednom okruhu – vedeme VPÚ i FÚ pomocí soustavy analytických účtů k účtům 5. a 6. třídy, kterých si může účetní jednotka vytvořit tolik, kolik uzná za vhodné. Využívají ho zejména menší podniky.

2) dvouokruhové VPÚ

Vedeme samostatný účetní okruh pro VPÚ a samostatný pro FÚ. Pro spojení mezi těmito dvěma okruhy se používají tzv. spojovací účty. Tento způsob vedou většinou větší podniky. Provádí se pomocí 8. a 9. účtových tříd.

3) kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy

Král (2003) uvádí, že tyto dvě výše zmíněné soustavy lze také navzájem kombinovat. Pokud by mělo vedení podniku a externí uživatelé stejné či podobné požadavky, lze pokračovat v jednookruhové soustavě s analytickými účty. Pokud mají však vedení a externí uživatelé rozdílné požadavky, je na místě, aby vedli dvouokruhovou soustavu účetnictví.

V těchto způsobech lze využít 2 metody vedení:

a) centralizovaná forma → účetnictví je vedeno z jednoho centra (účtárny),

b) decentralizovaná forma → každé středisko má svoji účtárnu (účetní), účtování mezi středisky se provádí přes účet 999 – převody střediskové.

2.2 Zaměření účetnictví

Jestliže podnik dává přednost výkonům, jde o tzv. výkonově orientovaném účetnictví. Na druhé straně odpovědnostní přístup klade důraz na sledování odpovědnosti za náklady.

2.2.1 Výkonově orientované účetnictví

Je orientováno na sledování nákladů a výnosů, které se váží k podnikovým výkonům, tj. k výrobkům, prováděným pracím či poskytovaným službám. Umožňuje systematicky sledovat a zjišťovat skutečné náklady na prováděné výkony.

2.2.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Je zaměřeno na sledování nákladů a výnosů z hlediska odpovědnosti. Sleduje se hospodaření podnikových středisek.

2.3 Organizační struktura

Pokud hodlá člověk s vybraným podnikem spolupracovat, vždy ho zajímá organizační struktura podniku. Pokud je v podniku mnoho pracovníků, je organizační struktura nezbytností, protože určuje dohromady jednotlivé činnosti, kompetence, nadřízenost a podřízenost pro dosažení společných cílů podniku. Organizační struktura je hierarchické uspořádání pracovních míst v rámci středisek (útvarů) podniku a dále vztahy mezi středisky v rámci celého podniku. Jakou zvolit v podniku organizační strukturu je individuální. Jejím grafickým znázorněním je organizační schéma. Každý podnik je jiný a proto si OS sestavuje každý „podle sebe“ a v průběhu času je ji možno měnit a přizpůsobit aktuálním podmínkám.

2.3.1 Střediska (útvary)

Střediska, dříve označována jako hospodářská střediska, jsou nižší organizační stupně podniku. Jejich účelem je dosažení stanoveného cíle a vzájemná provázanost středisek je definována organizační strukturou podniku. Ve VPÚ je tento pojem jeho neodmyslitelnou součástí.

Při tvorbě středisek se uplatňují tyto zásady:

- jediný odpovědný vedoucí
- přesné měření vstupů a výstupů
- určení vnitropodnikových cen za výkony pro jiná střediska

Dle vykonávaných činností středisek se dělí podle charakteru na střediska:

hlavní, správní, servisní, popř. je vytvořeno středisko speciální činnosti, kde tato rozdělení lze uplatnit v podstatě na kterýkoli podnik (Fibírová; Šoljáková a Wagner, 2007).

Druhé dělení středisek je dle Krále (2003) z hlediska ekonomické odpovědnosti, které je dělí například na: nákladová, výdajová, zisková, rentabilní či investiční.

Střediska sledují náklady a výnosy, které se dělí na:

- *prvotní* – náklady (výnosy) převzaté z finančního účetnictví

- *druhotné* – náklady (výnosy), které vznikají mezi středisky

Střediska dále sestavují rozpočty a vytváří kalkulace.

2.4 Členění nákladů

Náklady ve finančním účetnictví podle Fibírové, Šoljákové a Wagnera (2007) vyjadřují skutečně spotřebované ekonomické zdroje vyjádřené peněžně, které ovšem nesouvisí jen s daným předmětem činnosti a zahrnují zde i výdaje rozdílného charakteru (například dary). Oproti tomu náklady sledované v nákladovém účetnictví se definují jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Tyto zdroje ovšem s předmětem činnosti podniku účelově souvisí. Pro plánování a kontrolu nákladů v podniku nám nestačí znát pouze souhrnné náklady, tj. kolik mají činit nebo kolik činily celkové náklady za určité období. Z tohoto důvodu proto dělíme náklady.

2.4.1 Druhové a účelové členění nákladů

2.4.1.1 Druhové členění

Toto třídění nákladů můžeme vyčíst dle Zámečníka (2007) z účtového rozvrhu – 5. třída. Vyjadřuje strukturu potřebných nákladů na vstupu do podniku. Jsou to náklady externí, protože vznikají spotřebou hospodářských prostředků a práce získaných podnikem ve svém okolí. Rovněž existují náklady interní, které vznikají uvnitř podniku, např. odpisy, mzdy. Nákladové druhy je možné rozdělit do těchto skupin:

- Náklady vynaložené na prodané zboží.
- Výkonová spotřeba (spotřeba materiálu, surovin a energie).
- Náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné,…).
- Osobní náklady (mzdové náklady, náklady na SZP,…).
- Daně a poplatky mající povahu provozních nákladů (daň z nemovitosti, silniční daň apod.), nepatří zde daň z příjmu.
- Odpisy majetku (DHM a DNM).
- Zůstatková cena prodaného DHM a materiálu.
- Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období.
- Ostatní provozní náklady.
- Finanční náklady.

- Mimořádné náklady.

2.4.1.2 Účelové třídění

Podle Murové (2007) účelové členění se uplatňuje zejména na nižších úrovních vnitropodnikového řízení při kontrole přiměřenosti vynaložených nákladů. Účelový vztah nákladů lze charakterizovat v různé úrovni podrobnosti. Lze je členit na:

- náklady hlavní výroby,

- náklady pomocné výroby,

- náklady vedlejší výroby,

- náklady přidružených činností.

V jejich rámci lze členit dále podle jednotlivých druhů činností, technologických postupů, jednotlivých operací apod.
Hlavní členění:

1) Kalkulační členění nákladů (tj. podle výkonů)
2) Podle místa vzniku a odpovědnosti (tj. podle vnitropodnikových útvarů a středisek)

ad 1) ***Kalkulační členění nákladů***

Kalkulační členění nákladů vychází z posouzení příčinné souvislosti nákladů k určitému, zpravidla finálnímu výkonu. Z hlediska vazeb nákladů k výkonu a z hlediska praktických a početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- **přímé náklady** - náklady, které přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu, jsou přímo zjistitelné měřením nebo vážením na kalkulační jednici, jedná se obvykle o náklady na suroviny, polotovary, obaly, někdy i mzdy.

- **nepřímé náklady** - představují podle Nop.topsid (2007) náklady společné, které nelze zjistit nebo stanovit přímo na kalkulační jednici, neváží se k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech.

Nelze ztotožňovat náklady přímé a jednicové a stejně tak náklady nepřímé a režijní. Mezi přímé náklady patří náklady jednicové, ale kromě nich se sem zahrnují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním jednoho druhu výkonu, např. časová mzda řidiče nebo časové odpisy hmotného investičního majetku, na kterém se výkon provádí.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisí s konkrétním druhem výkonu) je společná více druhům výkonů, tyto náklady se pak přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin.

ad 2) ***Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik***

Murová (2008) tvrdí, že základem členění podle "vnitropodnikových útvarů" je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na které pak navazuje jejich členění podle odpovědnosti. Základní vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány do odpovědnosti náklady, se nazývají hospodářská a nákladová střediska.

Hospodářské středisko - je z hlediska rozpoznané a delimitované pravomoci a odpovědnosti hierarchicky vyšším typem útvaru ekonomické struktury. Má možnost svou činností ovlivňovat jak výši nákladů, tak i výši výnosů (např. zvýšením objemu produkce). Jejich základním hodnotovým kritériem je tedy vnitropodnikový výsledek hospodaření jako rozdíl mezi vnitropodnikovými náklady a vnitropodnikovými výnosy.

Nákladové středisko - je z tohoto hlediska nižším typem útvaru. Vzhledem k jednoznačně zadanému úkolu a sortimentu výroby nebo vzhledem k charakteru činnosti, který neumožňuje vyjádřit objem aktivity (např. správní útvar) je iniciativa pracovníků orientována na hospodárnost, resp. jakost. Jejich výsledkem tedy není rozdíl mezi náklady a výnosy, ale mezi skutečně vynaloženými náklady a stanoveným nákladovým úkolem.

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je první etapou tohoto hodnocení. Je důsledkem rozčlenění, dekompozice celého systému nákladů. Na tuto první etapu je však třeba navázat i způsobem spojení, určením vazeb mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. K základním předpokladům tohoto spojení patří:

- uzavření činností jednotlivých vnitropodnikových útvarů tak, aby bylo možno změřit jejich náklady,
- identifikaci dílčích výkonů, které tyto útvary předávají jiným vnitropodnikovým útvarům,
- ocenění těchto dílčích výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových cen.

Spojení mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary se tedy uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané výkony. Náklady, které tak vznikají odběratelskému útvaru, označujeme jako interní. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Interní náklady charakteristické tím, že vznikají pouze

v souvislosti s určitou vnitřní vazbou a označujeme je také jako druhotné náklady, neboť z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé - poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon provedlo.

2.4.2 Manažerské členění nákladů

Vychází ze srovnávání variant vynakládání nákladů a získávání výnosů. Pracuje s následujícími kategoriemi:

- **Oportunitní** (alternativní) **náklady** - ušlý výnos, který je ztracen, když zdroje (náklady) nebyly použity na nejlepší ušlou alternativu (zdali náklad byl použit na nejlepší možnost).
- **Explicitní náklady** - mají formu peněžních výdajů, jsou dokladovány prvotními doklady (faktury, účetní doklady,…).
- **Implicitní náklady** - nemají formu peněžních výdajů, obtížně vyčíslitelné, k měření se používá oportunitních nákladů, např. ušlá mzda podnikatele, úroky z vkladu apod.
- **Utopené náklady** (sunk cost) - nevyužívá část fixních nákladů, která není ovlivněna manažerským rozhodnutím.
    - fixní - budovy, technologie - vlivem nepoužití – nevyužití;
    - fixní náklady - svátky, víkendy - mají jistou hodnotu, můžu pronajímat budovy někomu jinému).
- **Vyvolané náklady** - rozumí se jimi další odvozené náklady vznikající v souvislosti se zvolenou alternativou.
- **Nevyhnutelné náklady** - jsou náklady vznikající v budoucnosti v souvislosti s dřívějšími rozhodnutími.

Vyhnutelné náklady - jsou také náklady vznikající v souvislosti s dřívějšími rozhodnutími, ale jejich dalšímu vzniku lze zabránit.

Členění nákladů v manažerském účetnictví v závislosti k objemu výroby

Náklady jsou vyvolány zhotovováním určitého sortimentu a objemu produkce. Při změnách v sortimentu a objemu se mění i celkové náklady podniku. Mezi objemem výroby a náklady není vždy přímá závislost. Ve vztahu k objemu výroby manažerské účetnictví rozlišuje dvě závislosti - náklady variabilní a fixní. Rozlišení fixních

a variabilních nákladů se využívá pro zjištění, jak změny v objemu výroby ovlivní celkové náklady podniku a pro hodnocení návratnosti vložených prostředků.

❖ **Variabilní náklady (VN)**

Celkové náklady se mění v závislosti objemu výroby.

- Proporcionální - celkové náklady se mění přímo úměrně se změnou objemu (např. spotřeba základního materiálu),
- progresivní - celkové náklady rostou rychleji než objem výroby,
- degresivní - celkové náklady rostou pomaleji než objem výroby, vznikají např. tím, že při zvýšeném objemu výroby se vytvářejí podmínky pro vyšší využití výrobních činitelů (snížení ztrát a odpadu materiálu, zvýšení normy výkonu při úkolové mzdě).

Podle InvestingAnswers (2012) jsou variabilní náklady - náklady vynaložené na práci, materiál nebo režie, které se mění v závislosti na změně objemu výroby. V kombinaci s fixními náklady tvoří variabilní náklady celkové náklady produkce. Zatímco se celkové variabilní náklady mění se zvyšujícím se objemem produkce, celkové fixní náklady zůstávají neměnné.

Všimněte si, že mnoho nákladových položek má jak fixní tak variabilní složku. Například platy pracovníků managementu nesouvisí s množstvím produkce. Nicméně pokud produkce podniku dramaticky klesne, nebo spadne až na nulu, pak může i zde dojít k pozastavení práce. To je důkaz, že všechny náklady jsou variabilní v dlouhém období.[4]

---

[4] *„Variable cost are a cost of labor, material or overhead that changes according to the change in the volume of production units. Combined with fixed costs, variable costs make up the total cost of production. While the total variable cost changes with increased production, the total fixed costs stays the same.*

Also, note that many cost items have both fixed and variable components. For example, management salaries typically do not vary with the number of units produced. However, if production falls dramatically or reaches zero, then layoffs may occur. This is evidence that all costs are variable in the long run."

- **Fixní náklady (FN)**

Zámečník (2007) komentujte, že se změnou objemu výroby se celkové fixní náklady nemění, zůstávají stejné. V praxi se absolutně fixní náklady vztahují pouze k určitému intervalu objemu výroby. Patří zde tzv. přímé – jednicové a část režijních náklad (materiál, přímé mzdy, aj.). Úspory fixních nákladů nedosahujeme menším vynaložením prostředků, ale rozložením celkových fixních nákladů na větší objem produkce.

Podle Pietersze (2012) jsou fixní náklady ty, které se nemění s úrovní prodeje. Pokud se prodeje zvýší nebo sníží, ale nic jiného, pak fixní náklady zůstávají neměnné. Hlavními příklady fixních nákladů jsou nájemné, pojištění, úroky, platy administrativních pracovníků a odpisy.[5]

Fixní náklady v pojetí BusinessDictionary (2012) jsou pravidelné, to znamená, že zůstávají (více či méně) nezměněné bez ohledu na úroveň výstupu nebo příjmy z prodeje podniku. Pojetí fixních nákladů je nezbytné v krátkém období. Firmy s vysokými fixními náklady jsou výrazně odlišné od těch s vyššími variabilními náklady. Tento rozdíl ovlivňuje finanční strukturu firmy, stejně jako její ceny a zisk. Bod rovnováhy těchto firem (ve srovnání s firmami s vyššími variabilními náklady) je obvykle na mnohem vyšší úrovni výstupu a jejich mezní příjmy jsou také mnohem vyšší.[6]

---

[5] *„Fixed costs are those that do not change with the level of sales. If sales increase or decrease but nothing else changes then fixed costs remain the same. Common examples of fixed costs include rents, insurance, interest, salaries of permanent employees and depreciation.*

[6] *„A periodic cost that remains (more or less) unchanged irrespective of the output level or sales revenue of a firm. The concept of fixed costs is necessary in short-term cost accounting. Firms with high fixed costs are significantly different from those with high variable costs. This difference affects the financial structure of the firm as well as its pricing and profits. The breakeven point in such firms (in comparison with high variable cost firms) is typically at a much higher level of output, and their marginal profit is also much higher.“*

Pro účely zjištění hospodářského výsledku se náklady (ale i výnosy) dělí na 3 skupiny: provozní, finanční a mimořádné. Takovéto členění je využito v 5. účtové třídě účtové osnovy.

- Provozní náklady - běžné náklady, které se vztahují k pravidelně se opakujícím činnostem.
- Finanční náklady - náklady, které vznikají v souvislosti s finančními operacemi.
- Mimořádné náklady - vznikají v souvislosti s operacemi neobvyklé povahy nebo se vyskytují nahodile.

2.5 Kalkulace

Kalkulace je vyčíslení nákladů a ostatních složek ceny na jednici jednotlivých výkonů.

Kalkulace nákladů výkonů patří mezi základní nástroje řízení. Jejich význam a využití se projevuje v celé řadě úloh, pro něž nákladové a manažerské účetnictví poskytuje podklady. Připomeňme, že kalkulace se v tomto smyslu využívá zejména:

- při řízení hospodárnosti,
- při tvorbě vnitropodnikových cen,
- při návrhu cen externím odběratelům,
- při sestavování plánů a rozpočtů,
- při rozhodování o objemu a struktuře výkonů,
- při rozhodování o způsobu provádění výkonů,
- při ocenění aktiv vytvořených vlastní činností.

2.5.1 Kalkulační systém

Všechny uvedené úkoly nemůže přirozeně plnit jedna kalkulace nákladů výkonů, ale celý systém druhů kalkulací a vztahů mezi nimi, které vytváří tzv. kalkulační systém. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší jednak obsahem a strukturou a jednak časovým horizontem, ke kterému se vztahují.

Kalkulace se podle Fibírové, Šoljákové a Wagnera (2007) využívají zejména v rámci operativního řízení, stále častěji však nacházejí uplatnění i při taktickém a strategickém řízení. Z hlediska vtahu k řídícímu cyklu se kalkulace člení na kalkulace předběžné a výsledné.

2.5.2 Kalkulace předběžné

Sestavují se v době před zahájením vlastní tvorby výkonu a plní své funkce ve fázi plánování. Kalkulace předběžné se dále podrobněji člení z hlediska úkolů, které plní, a způsobu sestavení na:

2.5.2.1 Kalkulace propočtové

Kalkulace propočtová se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby. V této etapě se průběžně na základě předpokládaných vlastností a parametrů výkonu sestavují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem. Cílem tohoto procesu je zajistit, aby výkon splňoval požadavky zákazníka, ale také aby jeho náklady a prodejní cena zajistily podniku požadovaný zisk. Zásadní význam má také propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato kalkulace plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby.

2.5.2.2 Kalkulace operativní

Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Představuje výši nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek.

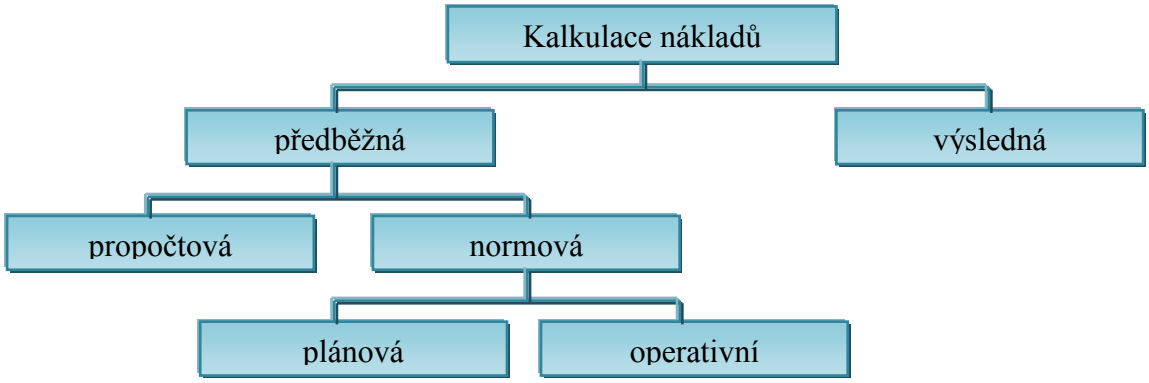
2.5.2.3 Kalkulace plánové

Plánovaná kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. Z toho vyplývá, že plánová kalkulace se využívá v případě výkonů, jejich výroba či provádění se opakují v průběhu delšího období.

2.5.3 Kalkulace výsledné

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonů vyrobenou v určitém období či dávce.

Výsledná kalkulace při porovnání s operativní kalkulací slouží zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů.



Obr. 2. Kalkulační systém (Fibírová, Šoljáková a Wagner, 2007, s. 197)

2.5.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec ukazuje uživateli strukturu nákladů na výkon (kalkulační jednici). Skládá se z kalkulačních položek, které jsou záměrně seřazeny a k nim jsou přiřazovány příslušné peněžní částky, které daný úkon udává. Typový kalkulační vzorec představuje kalkulaci na úrovni tzv. úplných nákladů.

Typový kalkulační vzorec

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec (Král, 2003, s. 181)

1. Jednicový (přímý) materiál
2. Jednicové (přímé) mzdy
3. Ostatní jednicové (přímé) náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (1-4)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu (1-5)
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu (1-6)
7. Zisk (ztráta)
CENA VÝKONU = prodejní cena (1-7)

Podniky si rozšiřují položky dle svých potřeb, např. o jednicovou energii, nákupní režii a zpřesňují tak ocenění jejich výkonů. Sestavení tohoto vzorce je plně v kompetenci daného podniku.

2.5.5 Metody kalkulace

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 188) zmiňují ve své publikaci, že „metodou kalkulace se rozumí postup, jímž se (v předběžné kalkulaci) následně zjišťuje skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon (kalkulační jednici)“.

Metody kalkulace záleží na způsobu přiřazování nákladů kalkulační jednici. Používá se kalkulační členění nákladů, které mohou být buď přímo přičitatelné kalkulační jednici, nebo nepřímo přičitatelné kalkulační jednici.

Náklady přímo přičitatelné kalkulační jednici je snadné stanovit, protože tyto náklady příčinně souvisí s předmětem kalkulace. Čili tyto náklady se jen přičtou kalkulační jednici přímo.

Náklady nepřímo přičitatelné kalkulační jednici se ovšem kalkulační jednic musí stanovit nepřímo. To znamená, že se zde uplatňuje stanovení rozvrhové základny.

Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je pro Popeska (2008) spojovacím můstkem k přiřazení nepřímých nákladů k jednici výkonu. Musí zde existovat vztah příčinné souvislosti jak k rozvrhovaným nákladům, tak také k objektu kalkulace. Pro podniky bývá stanovení správné rozvrhové základny často velkým problémem. Proto mezi nejběžnější rozvrhové základny byly používány dříve přímé mzdy. Jelikož jde doba dopředu, s čímž také souvisí rozvoj technologií, stanovovaly si podniky jako rozvrhovou základnu například strojové hodiny. V praxi se čím dál tím stanovují diferencované rozvrhové základny pro různé skupiny nepřímých nákladů. Pro rozvrhování materiálové, odbytové, výrobní či správní režie tak mohou být různé rozvrhové základny. Sazba režijní přirážky se stanovuje podílem rozvrhované režie ku rozvrhové základně.

Kalkulační metody se člení na:

2.5.5.1 Kalkulace dělením

- *Prostá metoda (kalkulace dělením)* – jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace, je využívána v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, jako je například

výroba elektrické energie. Sečtou se celkové náklady za období a podělí se celkovým množstvím výkonů. Hodnota, která po vydělení těchto čísel vyjde, se nazývá hodnota jednotkových nákladů.

$$n = \frac{N}{Q} \tag{2.1}$$

Kde: N - celkové náklady za dané období; Q - výkony celkem za období;
n - průměrné jednotkové náklady.

- *Stupňovitá kalkulace dělením* – metoda se používá ve stupňové (fázové) výrobě, kde výrobek prochází několika výrobními stupni. Výrobní fáze zde vystupují jako předmět kalkulace. Za každou výrobní fázi se samostatně sledují přímé náklady a výrobní režie, ale správní režie se přičítá až k nákladům celkovým. Náklady na finální produkt se zjistí ze součtu dílčích nákladů z každé fáze výroby.

- *Kalkulace dělením s ekvivalenčními (poměrovými) čísly* - této metody využívají podniky, které mají hromadnou výrobu a výroba těchto výrobků se liší jen nějakým technickým parametrem, například velikostí, tvarem, rozměrem, hmotností a tak dále. Na začátku celého procesu se stanoví hlavní představitel výrobků, kterému se přiřadí ekvivalenční číslo 1. Pomocí podílu hlavního představitele výrobků a vlastnosti (která se liší) se stanoví ekvivalenční čísla u všech zbývajících výrobků. Sečtou se ekvivalenční čísla a na základě toho se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Náklad na výrobek se pak vypočítá jako náklad na ekvivalent krát ekvivalenční číslo výrobku, který se předtím stanovil.

2.5.5.2 Kalkulace přirážková (zakázková)

Tuto metodu používá podnik, který vyrábí více druhů různých výkonů ať už v kusové či sériové výrobě. Přirážka je zde stanovena buďto procentem nebo sazbou. Tato přirážka se stanoví ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou.
Pokud je rozvrhová základna vyjádřena peněžními prostředky – přirážka je v procentech.

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}} \tag{2.2}$$

Kde: PP - procento přirážky režijních nákladů; NRN - nepřímé režijní náklady;
RZ - rozvrhová základna.

U rozvrhových základen, které jsou vyjádřené v naturálních jednotkách, se zjišťuje sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku rozvrhové základny (například na kilogram pořízeného materiálu) srovnatelným způsobem.

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{naturán\,jednotky}} \tag{2.3}$$

2.5.5.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Takovéto kalkulace jsou počítány v podnicích s takovou výrobou, kde v jednom technologickém postupu ze stejného výchozího materiálu vznikají další druhy odlišných výrobků. Tyto společné náklady se na jednotlivé výrobky stanoví:

- *Zůstatkovou (odečítací) metodou* – ve výrobě se jeden výrobek považuje za hlavní a ostatní jsou vedlejšími výrobky. Náklady na hlavní výrobek se vypočítají rozdílem celkových nákladů vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami.

$$N_h = N - \sum Q_v \times c_i \tag{2.4}$$

Kde: N_h – náklady na hlavní výrobek; N – náklady celkem; Q_v – množství vedlejšího výrobku; c_i – cena vedlejšího výrobku.

- *Rozčítací metodou* – využití této metody se uplatňuje tam, kde výrobky jsou rovnocenné, čili nerozčleňujeme je na hlavní a vedlejší. Poměrovými čísly (technickými koeficienty) se pak rozpočítají celkové náklady na jednotlivé výrobky. Koeficienty se u této metody stanovují velmi obtížně.

Dnes se také dosti využívá metody ABC = Activity Based Costing. Stanovuje náklady dle vztahu příčina – následek. Neklade důraz na to, že výše nákladů je závislá na objemu produkce. ABC metoda počítá s aktivitou, která je příčinou spotřeby zdrojů.

2.6 Rozpočetnictví

Král (2007) uvádí, že rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřeno dle Synka (2007) na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů. Je to také proces formulování hodnotově vyjádřených cílů. Výstupy tohoto procesu jsou označovány jako rozpočty.

Synek (2007, s. 120) komentuje rozpočetnictví takto: „Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu těchto cílů. Stanoví konkrétní úkoly jak pro celý podnik, tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary“.

Rozpočet pak můžeme definovat jako Hradecký (2008, s. 124): „kvantitativní (číselné) vyjádření v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě“.

2.6.1 Obsah rozpočtů

Rozpočty podle Štohla a Kličky (2007) stanoví konkrétní úkoly, jak pro celý podnik, tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary. Rozpočetnictví navazuje na ostatní nástroje podnikového a vnitropodnikového řízení, jako jsou organizace podniku a vnitropodnikových útvarů, hospodářské a operativní plánování, normy, kalkulace, nákladové účetnictví aj. Nezastupitelné místo mají rozpočty v řízení režijních nákladů.

Základním úkolem rozpočtu je v peněžním vyjádření kvantifikovat vývoj hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů):

- Pro stanovené období (to se liší v závislosti na úrovni řízení, pro kterou je rozpočet sestaven - pro strategické, taktické či operativní řízení);
- Pro stanovený (konkrétně vymezený) objem a strukturu činností (vytvořených a prodaných úkonů);
- Pro podnik jako celek a konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení (středisko);
- Při předpokládaném vývoji základních parametrů podnikatelského procesu.

2.6.2 Funkce rozpočtu

Rozpočet je plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.

Jeho funkcí je především:

- Ukládat úkoly v nákladech jednotlivým vnitropodnikovým útvarům;
- Kontrolovat hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvarech a spojovat výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků;
- Poskytovat podklady pro stanovení sazeb (přirážek) režií v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví.

2.6.3 Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Tab. 2. Rozpočet a kalkulace (Synek, 2007)

ROZPOČET	KALKULACE
Vypočítává se pro určité období.	Vypočítává se pro určitý počet výrobků.
Je zaměřen na náklady a výnosy.	Je zaměřena na náklady.
U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní.	U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku.
Týká se vnitropodnikového útvaru.	Týká se výkonů (výrobků, služeb).
Je podrobnější v režijních nákladech.	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno).

2.6.4 Třídění rozpočtů

Rozpočty podle Synka (2007) lze třídit:

a) Podle období, na které se sestavují, na:
   - dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů;
   - roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku;
   - krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů.

b) Podle stupně řízení, za který se sestavují na:
   - základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony;
   - souhrnné (za vyšší stupně řízení).

c) Podle počtu variant plánu na:

- pevné (pro jednu variantu plánu výkonů);
- pohyblivé, pružné, variabilní (pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA VÝROBNÍHO DRUŽSTVA DŮBRAVA

Chemické výrobní družstvo Důbrava vzniklo 1. ledna 1961 ve Valašských Kloboukách, kdy se vyčlenilo z Výrobního družstva sklářů Vsetín.

Zaměstnává zde více než 60 % zdravotně postižených, mezi nimiž jsou také lidé s mentálním postižením. Z toho vyplývá, že produktivita práce je o hodně nižší než u firem zaměstnávajících zdravé lidi. Družstvo k vyrovnání tohoto rozdílu žádá od Úřadu práce ve Zlíně na základě § 78 zákona o zaměstnanosti o příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (dále jen dotace). Tyto příspěvky se promítají do provozní oblasti. Kromě těchto dotací může družstvo uplatnit také slevy na daních z příjmu.

Díky investičním dotacím se uskutečnila výstavba kartonážní provozovny, která produkuje na objednávku výrobky kartonáže lehké, potahované a luxusní.

V současné době se družstvo zabývá činnostmi, které lez rozdělit na tyto hlavní skupiny:

- bytovou chemii a kosmetiku (drogistické zboží),
- kartonáž,
- galanterii.

Provozují jednu prodejnu v horní části náměstí ve Valašských Kloboukách. Své výrobky dodávají do velkých řetězců, jako jsou Hruška, Ahold, D&M drogerie, Schlecker a další.

Výrobní družstvo Důbrava je tvořeno pěti hospodářskými středisky, z toho tři jsou výrobní a dvě nevýrobní (viz příloha V - Organizační struktura družstva Důbrava).

Výrobní:

- chemická (středisko 01),
- kartonážní (středisko 02),
- provozovna galanterie (středisko 03).

Nevýrobní:

- centrála družstva (středisko 11),
- maloobchodní prodejna (středisko 13).

Předmětem činnosti družstva je:

- výroba kosmetických přípravků

- výroba a dovoz chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako hořlavé, zdraví škodlivé, žíravé a dráždivé
- polygrafická výroba
- kartonáž
- silniční motorová doprava nákladní vnitrostátní a mezinárodní, provozované vozidly do 3,5 tuny i nad 3,5 tuny celkové hmotnosti
- výroba kožené a textilní galanterie
- reklamní a propagační činnost
- obchodní činnost
- výroba oděvů a oděvních doplňků

Dnes má družstvo 12 členů. Do roku 1996 byl základní vklad člena 2 000 Kč, dnes je tento vklad navýšen na 5 000 Kč. Představenstvo družstva tvoří 3 členové, stejně jako kontrolní komisi.

V současné době družstvo zaměstnává zhruba 86 osob (stav k 31. 12. 2011).

4 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ DRUŽSTVA

4.1 Střediska

4.1.1 Chemické středisko

Chemické středisko se zabývá výrobou mýdla, kosmetických přípravků, bytové chemie, aviváţních, desinfekčních, konzervačních, deodoračních prostředků a také rozšířilo svůj výrobní sortiment o vlasovou přírodní kosmetiku s přísadou henny. Kromě barev na vlasy, jejichž základem je henna, vyrábí také šampony a gely s extraktem henny. Nedílnou součástí je také výroba pěn do koupele, šamponů a tělových šamponů s přísadou solí z mrtvého moře.

4.1.2 Kartonážní středisko

V tomto středisku se zhotovují nejrůznější druhy kartonu z vlnité lepenky pro potravináře, různé expediční kartony včetně potisku tzv. flexotiskem. Výrobky jsou jak pro potřebu družstva, tak také pro externí odběratele. Charakteristikou tohoto střediska je výroba na zakázku. Mezi tyto výrobky patří například i kartony na pizzu, pro vinaře, pak dárkové kartony a kazety na víno. Pro italského odběratele se vyrábí i potahovaná kartonáž. Musí se zde sledovat kvalita materiálu, aby družstvo mohlo držet trend s konkurencí.

4.1.3 Galanterní středisko

Středisko galanterie se zabývá textilní a koženou galanterií. Původně se zde šily pouze kožené řemínky k hodinkám. Dnes mezi hlavní výrobky tohoto střediska patří pracovní rukavice, řemínky na hodinky, menší peněženky a různé propagační a dárkové předměty, které jsou dodávány z 80 % do zahraničí, pro německého a italského odběratele.

4.1.4 Prodejna

Prodejna, umístěná v pronajatém objektu v horní části náměstí ve Valašských Kloboukách, nabízí zejména vlastní výrobky a slouží k jejich prodeji a propagaci. Prodej však není omezen pouze na vlastní výrobky, ale je zde nabízeno i drogistické zboží jiných výrobců.

V čele každé výrobní provozovny stojí vedoucí, který je předsedovi družstva přímo podřízen. Vedoucí provozovny je osobně zodpovědný za činnost provozovny, musí být schopný technicky zabezpečit chod provozovny za pomoci vlastních podřízených

pracovníků (mistři směn, technologové, účetní) a za podpory pracovníků z ústředí družstva.

4.1.5 Ústředí družstva

Zaměstnanci ústředí (centrály) jsou rozděleni na výrobně-obchodní a ekonomický úsek. Mezi činnosti ekonomického úseku patří plánování, finanční činnosti, mzdová účtárna a finanční účtárna. Do výrobně-obchodního úseku spadají činnosti zabývající se použitými technologiemi, investicemi družstva, zásobováním, odbytem, marketingem, bezpečnostní a protipožární ochranou středisek (viz 3.1. - Organizační struktura).

Všechny tři výrobní provozovny jsou svým charakterem chráněné pracovní dílny, které poskytují nebo se snaží nalézat případně nové pracovní programy pro handicapované osoby, jež jsou osobami se zdravotním postižením a mají omezené možnosti pracovního uplatnění.

4.2 Vedení účetnictví

Účetnictví je zpracováváno v souladu se Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. Řídí se také Českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 až 023. Dále družstvo ke svým ekonomickým a účetním potřebám používá informační a ekonomický systém Helios Orange pro střední podniky, který si mohou kdykoli přizpůsobovat podle svých potřeb. Družstvo je povinno vést účetnictví v plném rozsahu. Účetní závěrku sestavuje také v plném rozsahu a musí být ověřena auditorem. Vnitropodnikové směrnice upravují zejména oblasti:

- účetních dokladů,
- oceňování majetku a závazků,
- inventarizace majetku a závazků,
- časového rozlišení,
- odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- sestavení kalkulací a tak dále.

Vnitropodnikové účetnictví se v družstvu organizuje v rámci jednookruhové soustavy pomocí analytických účtů k finančnímu účetnictví, přičemž se využívá účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které jsou zařazeny do účtových skupin 59 a 69 (s číselným označením 599 a 699).

Účetnictví je vedeno centralizovanou formou, kdy účtování ze všech středisek je soustředěno do jednoho místa, kde tvoří jeden samostatný uzavřený kruh.

Družstvo využívá vnitropodnikového účetnictví pro zachycení o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro zajištění aktivace vnitropodnikových výkonů pro ocenění zásob a tak dále.

Družstvo účtuje podle účtového rozvrhu, který vychází ze směrné účtové osnovy. V účtovém rozvrhu jsou syntetické účty dále rozčleněny analyticky podle potřeb a sledování nákladů každého střediska zvlášť. V příloze I jsou vybrané nákladové a výnosové účty z účtového rozvrhu družstva.

4.3 Kalkulační systémy a metody

Pro sledování nákladů na výrobní činnost družstva se využívá kalkulačně členěných nákladů uspořádaných do následujícího kalkulačního vzorce:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
   - polotovary vlastní výroby
   - kooperace
   - ostatní
4. Výrobní režie
5. Správní režie

   Pro tvorbu cen se kalkulační vzorec doplňuje o:
6. Zisk
7. Prodejní (odbytová) cena

Specifika jednotlivých položek kalkulačního vzorce:

1. **Přímý materiál**

   Do této položky patří veškeré suroviny, materiál a nakupované polotovary, včetně nákladů na jejich pořízení, například náklady na jeho přepravu. Spotřebu přímého materiálu lze stanovit přímo na kalkulační jednici. Do přímého materiálu zahrnujeme:

- základní materiál, který se spotřebovává při výrobě výrobků a tvoří jejich trvalou součást,
- obalový materiál, který je nezbytným doplňkem výrobků, nebo jejich obvyklou součástí, výrobek se při zhotovení do něho balí a je součástí ceny výrobků.

Na každý výrobek je vyhotovená technicko hospodářská norma (THN) materiálu, kde je uvedeno % složení, měrná jednotka, kalkulační spotřeba, odpad v %, čistá spotřeba, cena za jednotku, cena celkem za jednotlivé položky materiálu a celková cena na kalkulační jednici za příslušný výrobek.

2. Přímé mzdy – Normy času

Přímé mzdy u jednotlivých výrobků se stanovují na základě norem času u jednotlivých pracovních operací a jejich zatřídění dle katalogu prací do jednotlivých tarifních stupňů.

Normy času (výkonu) jsou stanovené pověřeným pracovníkem družstva, který tyto stanovuje na základě měření přímo u jednotlivých pracovních operací nebo na základě zkušenosti u opakujících se pracovních operací. V průběhu výroby jednotlivých výrobků, odpovědný pracovník normy času zpřesňuje na základě vykazovaných skutečností, nebo z podnětu provozních pracovníků, kteří časem získají přehled o využití pracovní doby pracovníků u jednotlivých pracovních operací.

Do přímých mezd patří úkolové mzdy výrobních dělníků včetně prémií, které jsou za určitou splněnou práci nebo za skutečně odpracovanou dobu na výrobních operacích, stanovených přímo na kalkulační jednici.

3. Ostatní přímé náklady

Do této kategorie zařaďují polotovary vlastní výroby, kooperace a ostatní přímé náklady, které vstupují buď fyzicky, nebo nákladově do jednotlivých výrobků. Polotovary vlastní výroby nebo vlastní kooperace se oceňují dle vnitrodružstevních směrnic.

4. **Výrobní režie**

   To jsou nepřímé náklady, které se do kalkulace nákladů na výrobek započítávají pomocí režijní přirážky k přímým mzdám. Do výrobní režie se na jednotlivých střediscích zahrnují všechny časově rozlišené prvotní i druhotné náklady, které nelze stanovit přímo na jednotlivé kalkulační jednice u jednotlivých výrobků.

5. **Správní režie**

   Do správní režie patří všechny časově rozlišené prvotní i druhotné náklady, související s řízením a správou podniku, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Správní režie se stanoví pro jednotlivá hospodářská střediska v poměru ku přímým mzdám. Správní režie v rámci jednoho střediska se účtuje přes účet 599 Vnitropodnikové náklady a pro ústředí družstva se účtuje ve prospěch účtu 699 Vnitropodnikové výnosy.

   V typickém kalkulačním vzorci figuruje také odbytová režie. Družstvo tuto režii nevyčleňuje samostatně, ale je součástí VR a SR. Například ve VR zahrnuje i náklady na propagaci a reklamu a ve SR jsou obsaženy mzdy pracovníka zabývající se odbytem.

   Zpracovací náklady výkonu tvoří součet položek 2, 4 a 5 kalkulačního vzorce.

   Úplné vlastní náklady výkonu tvoří položky 1 – 5 kalkulačního vzorce.

6. **Zisk**

   Do cenové kalkulace výrobků se promítá přiměřený zisk, který je založený na dlouhodobě obvyklém tuzemském podílu zisku v příslušném odvětví, vztaženém k ekonomicky oprávněným nákladům, s přihlédnutím ke kvalitě zboží, obvyklému riziku výroby nebo oběhu a vývoji poptávky. Míra zisku vztažená k ekonomicky oprávněným nákladům je ovlivněna změnami:

- zvýšení nebo snížení potřeby zisku vyplývající z objektivně nutných a dostatečně prokázaných vyšších nebo nižších nároků na rozdělení zisku (investice, krytí daňového zatížení, snížení úvěrového zatížení, zvýšení vlastních zdrojů),

- zvýšení zisku prokazatelně vzniklé úsporou nákladů při výrobě proti výchozí úrovni,
- snížení zisku je závislé na tlaku obzvláště obchodních řetězců na snížení prodejní ceny a poskytnutí slev.

7. **Prodejní (odbytová) cena**
   Prodejní cenu bez DPH tvoří součet úplných vlastních nákladů výkonu a zisku, tj. položek 1 – 6 kalkulačního vzorce.

Dle vnitropodnikových směrnic družstva se kalkulace mohou sestavovat ve formě:

a) předběžné kalkulace (plánové, operativní) se sestavují v rozsahu a potřebě vyplývající ze systému plánování a rozpočtování v družstvu. Sestavují se dle potřeby, minimálně jednou ročně pro tvorbu plánu jednotlivých hospodářských středisek.
b) výsledné kalkulace se sestavují pravidelně, jejich vyhodnocení se provádí minimálně čtvrtletně dle jednotlivých provozoven (jedná se o celkové náklady provozoven). Výsledné kalkulace pro jednotlivé druhy výrobků se sestavují na základě výrobních příkazů, anebo k ověření nově zavedených výrobků (např. nultých sériích) dle potřeby. V případě, že u nových výrobků, kterých výroba se pravidelně neopakuje (zakázková neopakovaná výroba), lze stanovit přímo na kalkulační jednici i další nepřímé náklady, použije se pro stanovení ceny upravený kalkulační vzorec.

Kalkulace na družstvu mají mnohostranné využití zejména s požadavkem zvýšení efektivnosti a upevňování hospodárnosti výroby družstva. Měly by se využívat na všech úrovních řízení, a to ve spojení s účetnictvím a rozpočetnictvím. Kalkulace jsou podkladem pro tyto činnosti družstva:

1) stanovení vnitropodnikových cen výrobků, prací a služeb,
2) sestavování rozpočtu přímých a nepřímých nákladů výrobních a nevýrobních středisek družstva,
3) pro oceňování nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků, popř. ostatního majetku v účetnictví a rozpočetnictví (odváděcí výkazy, obratové soupisky a další prvotní evidence),

4) pro kontrolu a rozbor hospodárnosti výroby (k vedení záznamů na výrobních příkazech a jiných tiskopisech, které je nahrazují),
5) k sestavení operativních plánů výroby,
6) pro porovnání a zhodnocení vývoje nákladů určitých výrobků, prací a služeb v různých obdobích,
7) pro stanovení a kontrolu rentability jednotlivých výrobků, prací a služeb a sestavení výsledných kalkulací,
8) k rozhodování o skladbě výrobního programu,
9) k posouzení nabídek dodavatelů,
10) pro zhodnocení různých racionalizačních záměrů, např. při volbě nejhospodárnější varianty technologie výroby.

ad 1) Výrobky prochází kalkulací podle kalkulačního vzorce – u stanovení vnitropodnikových cen se však zastavuje na položce úplné vlastní náklady (položky 1 – 5 kalkulačního vzorce). Nepřipočítává se zisk, protože si výrobky střediska mezi sebou účtují a vyměňují v ceně úplných vlastních nákladů.
Výkony dopravy – vnitropodniková cena dopravy je stanovena na základě skutečných nákladů připadající na jeden kilometr jízdy každého vozidla (musí se zde započítat odpisy vozidla, náklady na pohonné hmoty, silniční daň a určité procento mzdy řidiče).

ad 2) Vychází se ze skutečnosti zúčtovaných nákladů na jednotlivé účty. Přizpůsobují se situaci na základě předchozích zkušeností. Přímé náklady – mzdy a materiál, nepřímé náklady se přiřazují podle jednotlivých druhů nákladů. Viz plán nákladů – příloha II.

ad 3) V informačním systému Helios je zpracovaný výpočet nedokončené výroby v oblasti modulu výroba tak, že na výrobním příkaze je zadáno například 300 ks výrobků. Pokud se na 100 z nich již začalo pracovat, znamená to, že byla již provedena nejméně jedna operace. Na tento počet kusů (100) se poté na základě kalkulace spočítá hodnota nedokončené výroby v ceně úplných vlastních nákladů. Každý měsíc se tato hodnota proúčtuje v interních dokladech. Viz tabulka 3.

Tab. 3. Interní doklad – Nedokončená výroba (Vlastní zpracování)

Středisko	Účetní případ	Částka MD v Kč	Částka D v Kč	MD	D
01	Správní režie	145 962	0	599100	
celkem		**145 962**	**0**		
02	NV – materiál	15 457	15 457	121000	611100
	NV – výrobní režie	1 411	1 411	121000	611200
	NV – správní režie	14 110	14 110	121000	611300
	NV – přímé mzdy	4 233	4 233	121100	611400
	Správní režie	144 219		599100	
celkem		**179 430**	**35 211**		
03	NV – materiál	1 258	1 258	121000	611100
	NV – výrobní režie	24 455	24 455	121000	611300
	NV – správní režie	20 961	20 961	121100	611400
	NV – přímé mzdy	6 987	6 987	121000	611200
	Správní režie	117 783		599100	
celkem		**171 444**	**53 661**		
11	zúčtování SR 01		145 962		699100
	zúčtování SR 02		144 219		699100
	zúčtování SR 03		117 783		699100
celkem		**0**	**407 964**		
CELKEM		**496 836**	**496 836**		

Čísla výše zmiňovaných účtů vyjadřují:

121000 Nedokončená výroba

121100 Nedokončená výroba, správní režie

599100 Náklady správní režie

611100 Nedokončená výroba – přímý materiál

611200 Nedokončená výroba – přímé mzdy

611300 Změna nedokončené výroby – výrobní režie

611400 Změna nedokončené výroby – správní režie

699100 Výnosy správní režie

Ve druhém řádku Tab. 3. je hodnota správní režie střediska 01 pouze na straně MD z důvodu toho, že tato hodnota je pouze nákladem daného střediska a tato částka je dále zúčtována až proti středisku 11, kde se hodnota správní režie zaúčtuje do výnosů ústředí družstva. Stejný princip je i u zbylých středisek a také v Tab. 7.

ad 4) Kontrola hospodárnosti výroby se provádí teprve až následně. Informační systém umožňuje porovnání skutečné ceny po slevě na jednotlivý výrobek se skladovou cenou tj. cena výrobku ve výši úplných vlastních nákladů. Porovnáním lze zjistit, zda byl výrobek ziskový či ztrátový. Může se rozlišovat i ztrátovost či ziskovost výrobku ve vztahu k jednotlivým odběratelům.

Příklad: Za rok 2011 byl odbyt výrobku Žabka následující: množství 2 372 475,25 ks, prodejní cena po slevách celkem 45 661 618,52 Kč, vnitropodniková – skladní cena ve výši 45 250 708,327 Kč a suma poskytnutých slev odběratelům na tento výrobek činila celkem 10 865 074,28 Kč. V následující tabulce 4 jsou uvedeni dva odběratelé. Firma X, které se dodává výrobek Žabka se ziskem, protože s tímto odběratelem nejsou sjednány žádné slevy. V tomto případě vychází zisk 45 030,167 Kč (98 460,88 - 53 430,713). Naopak druhá firma Y je velkým odběratelem a má ve smlouvě s družstvem dohodnuté podmínky ve smyslu poskytnutí slev na výrobky. Zde se vyrábí za 4 582 044,206 Kč a firmě Y se dodává za 4 407 167,39 Kč. Z toho plyne ztráta vy výši 174 876,816 Kč, a to jen z důvodů dojednaných nevýhodných podmínek ve smlouvě. Údaje v následující tabulce jsou v Kč, množství je vyjádřeno v kusech.

Tab. 4. Fakturace výrobku Žabka (Vlastní zpracování)

Název	Množství	Prodejní cena po slevách	Vnitropodniková cena	Poskytnuté slevy
Firma X	21 780	98 460,88	53 430,713	0,00
Firma Y	132 626	4 407 167,39	4 582 044,206	1 465 654,41
Ostatní odběratelé	2 218069,25	60 990,25	40 615 233,4	9 399 419,87
Celkem	2 372 475,25	45 661 618,52	45 250 708,327	10 865 074,28

ad 5) Vedoucí každé provozovny vychází z celkového plánu a sestavuje operativní plán na měsíc, týden podle potřeby. Chemická výroba – plánuje výrobu podle předpokládaného prodeje (minimalizovat nepohyblivé zásoby), kartonážní – zde je charakteristická zakázková výroba, tzn. objednávka na přesný počet výrobků a následné její vykrytí. Galanterní středisko – podle požadavků zahraničních odběratelů.

ad 6) Ve výrobním příkazu se vypočte cena výrobku tak, že přiřadí skutečnou průměrnou skladovou cenu materiálu. Dochází tudíž k přesnějšímu zobrazení nákladů jednotlivého výrobku. Zbývající složky vychází z kalkulačního vzorce. Při přijetí na sklad se poté cena přepočítá podle metody váženého průměru. Ze skladu se vydává za průměrnou skladovou cenu.

ad 7) Informační systém Helios umožňuje porovnání skutečné ceny po slevě na jednotlivý výrobek se skladovou cenou. Porovnáním lze rozpoznat, zda byl výrobek ziskový či ztrátový v jednotlivých obdobích, například měsících, letech, nebo se může vygenerovat vývoj cen za zvolené období.

ad 8) Na základě rentability jednotlivých výrobků se rozhoduje, zda je rentabilní ho vyrábět. Přitom se však musí respektovat požadavky trhu – pokud je o výrobek zájem, je nutné spíše tlačit na zvýšení ceny a nesnižovat výrobu i když je například ztrátový.

ad 9) Skutečné náklady na materiál jsou rozhodující pro výběr dodavatele jednotlivých druhů materiálů. Je nutné posuzovat cenu materiálu, ale také ve vztahu ke kvalitě. Nelze vyrábět zmetky na úkor ceny.

ad 10) Mnohdy by se jevilo řešení zvýšení ziskovosti v nákupu výkonnějších strojů např. chemická výroba – balící stroj, kartonážní výroba – vysekávací stroj, ale tento způsob řešení by pro družstvo znamenalo snížení počtu pracovníků, což je v rozporu se sociálním charakterem družstva.

Kalkulace mají ještě další uplatnění, v ekonomickém řízení slouží především pro potřeby oceňování, porovnávání, rozborů a kontroly.

4.4 Kalkulace výrobků

V družstvu se využívá způsob kalkulace přirážkové. Nerozlišují proto fixní a variabilní náklady. Přímé náklady se rozpočítají na kalkulační jednici přímo a režijní náklady se stanovují na základě rozvrhové základny, kterou je v družstvu položka přímé mzdy z kalkulačního vzorce. Vypočtená procentuální sazba se poté vynásobí položkou zvolenou jako rozvrhová základna, v tomto případě to jsou přímé mzdy.

Podle kalkulačního vzorce (viz kapitola 4.3) je sestavena kalkulace např. na jeden kus výrobku Žabka, což je práškový mycí, čisticí i namáčecí prostředek. V tabulce 5 je kalkulace na skládací krabici, kterou vyrábí kartonážní výroba ve středisku 02. Tato krabice poté putuje do střediska 01 – chemická výroba, pro které je krabice obalovým materiálem na výrobek Žabka. Kalkulace výrobku Žabka je dále uvedena v tabulce 6.

Tab. 5. Kalkulace skládací krabice Žabka (Vlastní zpracování)

Položka kalkulačního vzorce	Cena v Kč
Přímý materiál	3,292649
Přímé mzdy	0,479568
VR a SR (1 300 %) z toho 300 % je SR	6,234384
Zpracovací náklady	6,713952
Úplné vlastní náklady	10,015860
Zisk	0,000000
Prodejní cena	10,020000

Výpočet SR je popsán dále v textu a VR pro kartonážní výrobu je stanovena následovně: Celkové náklady kartonážního střediska jsou 8 681 812,21 Kč, dotace 2 734 468 Kč, odečet účtů 504,541, 542 a 6481 tvoří sumu 2 801 970,79 Kč, výrobní režie 5 879 841,42 Kč. Přímé mzdy jsou ve výši 536 563Kč. Procento VR vypočítáme jako (5 879 841,42 /536 563) x 100 = 1095,83 % dále byla tato hodnota upravena vedoucí ekonomického úseku na 1 000 %. Není zde na žádný zisk, protože výrobek putuje dál v rámci výroby do jiného střediska a je předáván v úplných vlastních nákladech.

Tab. 6. Kalkulace výrobku Žabka (Vlastní zpracování)

Položka kalkulačního vzorce	**Cena v Kč**
Přímý materiál	5,683203
Přímé mzdy	0,182413
VR a SR (2 800 %) z toho 300 % je SR	5,107564
Zpracovací náklady	5,289977
Úplné vlastní náklady	10,973181
Zisk	5,830000
Prodejní cena	16,800000

Výrobní režie se stanoví pro každé středisko na základě skutečnosti předchozího roku. V uvedeném příkladě je výrobní režie 2 500 % a správní režie 300 % – ta se stanovuje za ústředí družstva pro všechny střediska stejně.

Správní režii vypočítáme následovně: Náklady za celý rok se v ústředí postupně sčítají, odečítáme náklady na účtu 504 – Náklady na prodané zboží, 541 – Zůstatková cena prodaného materiálu, 542 – Prodaný materiál a 6481 – Ostatní provozní výnosy – dotace.

Příklad za rok 2011: Suma nákladů celkem je 4 882 212,97 Kč. Dotace jsou ve výši 342 408 Kč. Po odečtení položek účtů 504, 541,542, a 6481, které dohromady tvoří sumu 583 603,33 Kč, dostaneme čisté výrobní náklady - správní režii 4 298 609,64 Kč. Ta se na základě rozvrhové základy – přímých mezd dělí sumou přímých mezd výrobních středisek. Výrobní střediska měla přímé mzdy ve výši 1 411 026 Kč. Podílem těchto čísel a následným vynásobením 100 dostaneme procento SR (4 298 609,64/1 411 026) =

3,0464 x 100 = 304,64 %. Ekonomka družstva si toto procento dále upraví podle zkušeností, v našem případě bylo zaokrouhleno na 300 %.

Stejným způsobem je počítána výrobní režie. Středisko 01 – chemička měla celkové náklady 17 959 224,65 Kč, dotace 1 914 319 Kč, odečet 504, 541, 542, 6481 tvořil sumu 6 500 865,92 Kč, výrobní režie 11 458 358,73 Kč. Přímé mzdy jsou ve výši 445 962 Kč. Procento VR vypočítáme jako (11 458 358,73/445 962) x 100 = 2 569,36 %.

Z chemické provozovny jde Žabka přímo do velkoobchodních skladů a odtud přímo do jednotlivých prodejen – kalkulujeme se ziskem a získáváme prodejní cenu, kterou určuje pracovník pověřený tvorbou cen na základě zkušeností a poptávky. Počítá se také s tím, aby byl výrobek ziskový, ale i prodejný.

Některé výrobky se prodávají přímo se ztrátou, naproti tomu zase jiné výrobky svým ziskem tuto ztrátu pokryjí. Působí zde opět sociální charakter družstva – vyrábí výrobky se ztrátou, i když to logicky nedává smysl. Proto se družstvo snaží vyjednat lepší podmínky u odběratelů, avšak ti na tento aspekt většinou neberou ohled.

4.5 Evidence výrobního procesu – výrobek Žabka:

4.5.1 Výrobní příkaz

Příklad: Průměrně výroba za rok 2011 činila 330 000 kusů, což vychází průměrně 27 500 kusů za měsíc. Za období prosinec 2011 byla zadána výroba na 8 475 ks výrobků, prodejní cena 16,80 Kč. V tomto měsíci byla výroba menší z důvodu čerpání dovolené. Výrobní příkaz byl zadán do výroby. Po výrobě požadovaného množství je stav uzavřen - vygeneruje se výdejka materiálu, mistr do evidence operací doplní, kolik kusů který člověk udělal při jednotlivých operacích výrobního postupu. Na základě této evidence se spočítají mzdy a spolu s režiemi a náklady na materiál tvoří celkové náklady na vyrobený objem kusů výrobků, uvedeném na výrobním příkazu. Poté se vygeneruje příjemka výrobků, účet 123 - výrobky na skladě. Viz příloha IV.

4.5.2 Realizace výrobku

Ze skladu výrobků je výdej v evidenční (skladové) ceně na základě dodacího listu a prodej v cenách prodejních na základě faktury. Skutečnou tržbu ovlivňují obchodní podmínky dohodnuté s daným odběratelem ve smlouvě. Například je poskytována sleva nad určitý objem odběru zboží.

4.6 Účtování mezi středisky

V rámci účtování mezi středisky probíhají zejména tyto čtyři případy, o kterých mezi sebou střediska účtují:

1) Výrobek z každé provozovny jde do prodejny, pro kterou je tento výrobek zbožím:
   - výdej výrobku ze skladu chemické výroby 613 / 123
   - příjem do prodejny jako zboží 132000 13 / 621200 01

   Kde: 123 – Výrobky,
   132000 - Zboží na skladě,
   621200 - Aktivace zboží pro prodejnu.

   Výnos tohoto vnitropodnikového převodu je naúčtován středisku 01 - chemická výroba.

2) Výrobky ze střediska kartonáže mohou být pro chemickou výrobu obalem na výrobky, čili materiálem:
   - výdej ze střediska 02 - kartonáže do 01 – chemička
     skládací krabice 613 / 123
   - příjem chemičky z kartonážky
     karton 112100 01 / 621100 02

   Kde: 112100 - Přímý materiál,
   621100 - Aktivace materiálu.

   Kartonáž považuje skládací krabice za výrobek, chemická výroba nazývá tento výrobek jako karton, který je pro ně materiálem. Výnos je naúčtován středisku 02 – kartonáž.

3) Vnitropodniková doprava mezi středisky

   Příklad: Chemické středisko veze zboží pro kartonážní středisko. Chemička si vyčíslí cenu cesty na základě ujetých kilometrů (kilometr je ohodnocen určitou cenou – cena výkonu, která je stanovena na celý rok ročním plánem) v té výši, kolik kilometrů ujede za měsíc pro dané středisko. Naúčtování probíhá na konci každého měsíce formou interních dokladů.

   Chemička má měsíční výnos za vnitropodnikovou dopravu například 82 000 Kč (zaúčtování je na účtu 699200 01 – Přepravné). Částka 82 000 Kč je rozúčtována do nákladů jednotlivých středisek. V rámci chemičky, čili sama pro sebe, přepravila

zboží za 50 000 Kč, (účtování: 599200 01 – Náklady na přepravné), v rámci střediska 02 proběhla přeprava za 31 000 Kč (účtování: 599200 02) a pro středisko 03 za 1 000 Kč (účtování 599200 03).

Kde: 599200 – Náklady přepravné,
699200 – Výnosy přepravné.

Stejným způsobem se rozpočítávají náklady a výnosy vnitropodnikové osobní přepravy, účtování probíhá přes účet 599300 – Náklady cestovné a 699300 – Výnosy cestovné.

4) Správní středisko (ústředí) poskytuje účetní a odbytové služby pro všechna střediska i prodejnu, které se účtují na základě procenta SR.

- Ústředí družstva (11) má výnosy na účtu 699100 11 za rok 2011 ve výši 207 000 Kč, tato částka je rozúčtována v nákladech jednotlivých středisek (přes účet 599100). Největší podíl na těchto výnosech mělo kartonážní středisko ve výši 102 000 Kč (na účtu 599100 02), 98 000 Kč měla 01 chemička (599100 01) a 7 000 Kč 03 galanterní výroba (599100 03).

  Kde: 599100 – Náklady správní režie,
  699100 – Výnosy správní režie.

4.7 Interní doklady

Za interní doklady se pokládájí ty, co se nedají zúčtovat v jiných oblastech (pokladny, výroba, banka, oběh zboží,…). Účtují se zde také vztahy mezi jednotlivými středisky. Zde uvádím příklady účtování správní režie za období leden 2012. Správní režie se počítá na základě přímých mezd zúčtovaných na jednotlivých střediscích v závislosti na vypočítaném procentu správní režie. Postup výpočtu procenta správní režie je uveden v kapitole 3.4.

Příklad účtování SR za období leden 2012:

Tab. 7. Interní doklady – Účtování správní režie (Vlastní zpracování)

Středisko	Účetní případ	Částka MD v Kč	Částka D v Kč	MD	D
01	Správní režie	145 962	0	599100 01	
celkem		**145 962**	**0**		
02	Správní režie	144 219		599100 02	
celkem		**144 219**			
03	Správní režie	117 783		599100 03	
celkem		**117 783**			
11	zúčtování SR 01		145 962		699100 11
	zúčtování SR 02		144 219		699100 11
	zúčtování SR 03		117 783		699100 11
celkem		**0**	**407 964**		
CELKEM		**407964**	**407 964**		

Čísla výše zmiňovaných účtů vyjadřují:

599100 Náklady správní režie,

699100 Výnosy správní režie.

Ve středisku 01 – chemická výroba je správní režie účtována na nákladovém účtu 599100 01 Správní režie ve výši 145 962 Kč, středisko 02 – kartonážní výroba má správní režii ve výši 144 219 Kč (179 430 Kč – 35 211 Kč) a středisko 03 – galanterie tvoří správní režii v hodnotě 117 783 Kč (171 444 Kč – 53 661 Kč). V ústředí družstva je pak SR přeúčtována za všechny střediska ve prospěch výnosového účtu 699100 11 Správní režie.

4.8 Podíl jednotlivých středisek na celkovém výsledku hospodaření

Za rok 2011 vykazovalo družstvo ztrátu ve výši 3 699 tis. Kč. V tomto roce se na ztrátě podílela všechna střediska kromě prodejny, která vykazovala zisk ve výši 4 tis. Kč. Chemické středisko se na celkovém výsledku hospodaření podílelo ztrátou 688 tis. Kč,

kartonážní středisko ztrátou 1 393 tis. Kč a galanterní středisko také ztrátou ve výši 1 622 tis. Kč. V tomto roce 2011 nastala situace, kdy se všechna výrobní střediska potýkala se ztrátou. Je to zapříčiněno prohloubenou ekonomickou krizí. Avšak galanterní středisko je ve ztrátě již několik let. Ovšem výroba zde probíhá i nadále probíhat bude a to z důvodu sociálního charakteru družstva. Aby v tomto regionu s vysokým podílem nezaměstnanosti měli lidé práci, je družstvo ochotno vyrábět i se ztrátou. Údaje v tabulce 4 jsou v tisících Kč.

Tab. 8. Podíl středisek na VH družstva za rok 2011 (Vlastní zpracování)

	1	**2**	**3**	**11**	**13**	**Celkem**
VH	-688	-1 393	-1 622	0	4	**-3 699**
Výnosy	29 399	15 154	3 254	4 822	2 379	**55 068**
Náklady	30 087	16 547	4 876	4 882	2 375	**58 767**
VR v %	2 569,36	1095,83	355,34	304,64		
Přímé mzdy	446	537	428			**1 411**
Dotace	1 914	2 735	1 320	342	192	**6 503**

4.9 Rozpočet družstva a jednotlivých středisek

Družstvo sestavuje z hlediska období:

- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku,
- krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty.

Podle stupně řízení, za který se sestavují na:

- základní (za jednotlivá hospodářská střediska,
- souhrnné (za družstvo celkem).

Rozpočty vycházejí z porovnání plánu a skutečnosti minulého roku. Se zapracováním budoucích předpokládaných potřeb se sestavují plány dalšího roku. Družstvo sestavuje plány s ohledem na to, že do nich zapracovává výši dotací, kterou obdrží na základě svého charakteru jako zaměstnavatele více než 50 % zdravotně postižených pracovníků, což mu umožňuje být konkurenceschopné a vyrovnat nižší produktivitu práce těchto zdravotně postižených ve výrobním procesu. Je zpracován plán nákladů a plán výnosů (viz přílohy II

a III). Samostatně v těchto plánech jsou sledovány vnitropodnikové výnosy a náklady – zde patří jen vnitropodniková doprava (přepravné, cestovné) a správní režie. Plán nákladů se skládá z jednotlivých syntetických účtů nákladů.

Při tvorbě plánů se postupuje od obecných ukazatelů za družstvo celkem a postupně se sestavují plány jednotlivých středisek. Celkový plán se rozpracuje na jednotlivá čtvrtletí, kde se vychází z časového fondu pracovní doby (v prosinci a v červenci se zpravidla čerpá dovolená – z tohoto důvodu je zde viditelný pokles hodnot). Stanovíme si, kolik přepokládaný počet dnů, kdy bude výroba probíhat. Plnění plánu se vyhodnocuje měsíčně a na základě toho vyplynou rozhodnutí o další výrobě, například o skladbě sortimentu nebo množství produkce.

5 DOPORUČENÍ

Na základě zpracovaných informací, bych doporučila například:

- Ve fázi tvorby předběžné kalkulace by bylo třeba se více soustředit na možnosti snížení ceny materiálu vhodným výběrem dodavatelů. Družstvo má možnost si na trhu vybírat dodavatele, avšak je nutné brát v úvahu kromě cenové nabídky také kvalitu materiálu, sortiment - protože při větším odběru objemu ovlivňují výběr také množstevní slevy. Dále je důležité sledovat vzdálenost skladů dodavatele z důvodu dražší přepravy při větších vzdálenostech i rozmístění, protože by se přeprava mohla prodražit z důvodu průjezdu mýtnými branami na dálnici. Zejména u chemické výroby je výběr dodavatelů více omezený z důvodu požadavků na kvalitu suroviny, jelikož hygienické normy vyžadují předložení atestů stanovených úrovní hodnot. Například zahraniční dodavatel je levnější, ale atesty na požadovanou surovinu jsou nedostačující. Tento způsob je náročnější na rozhodování a také na skladovací prostory (pro různou kvalitu výrobků je možné použít odpovídající kvalitu materiálu). Ve výsledku by byl takový způsob ekonomicky výhodnější. Tlak na prodejní cenu výrobku by sice směřoval k odběru levnějších surovin, avšak družstvo nechce snížit kvalitu svých výrobků a nechce přistoupit na „ošizení“ spotřebitelů.
- Ze základního členění nákladů je vidno, že družstvo režijní náklady nerozlišuje z hlediska závislosti na objemu prováděných činností, tj. na náklady fixní a variabilní vzhledem k objemu tržeb. Z tohoto důvodu bych družstvu doporučila podrobnější členění režijních nákladů právě na náklady fixní a variabilní a jejich následné další využití pro řízení režijních nákladů. Členění nákladů na fixní a variabilní by společnost musela projednat nejprve s dodavatelem informačního systému. Při předpokladu, že je členění možné v rámci stávajícího nastavení, náklady spojené se zavedením by byly minimální. V případě, že pro členění nákladů bude potřeba změnového příkazu, je nutné náklady na pořízení porovnat s přínosem této změny, ve formě úspor režijních nákladů. Družstvo má však k tomuto návrhu odmítavý postoj. Podle nich by tyto náklady bylo příliš administrativně složité sledovat a rozlišovat.
- Vzhledem k velikosti družstva četnosti vnitropodnikových vztahů se mi jeví účetní jednookruhová soustava jako vyhovující pro jeho potřeby. Zavedením účetní

dvouokruhové soustavy by se zbytečně zvyšovaly náklady implementace do informačního systému, školení pracovníků.

- Informační systém umožňuje kdykoli přistupovat k aktualizaci kalkulací ve vztahu na aktuální průměrné ceně materiálu na skladu, čímž se zpřesňuje cena výsledného výrobku, viz výrobní příkaz – generování příjemky výrobků na sklad v aktuální ceně materiálu. Doporučuji věnovat pozornost pravidelnému a častějšímu tj. například měsíčnímu přepočtu kalkulačních cen. Obdobně bych doporučila aktualizovat procento výrobní a správní režie vzhledem ke skokovým změnám cen v oblasti cen energií, pohonných hmot a přepravy (mýtné), častěji než jednou za rok.
- V kalkulačním vzorci nemá družstvo vyčleněnu odbytovou režii. Doporučila bych věnovat pozornost jednotlivým nákladům v této oblasti a zapracovat odbytovou režii do kalkulačního vzorce jako samostatnou položku. Potom by kalkulace výrobku Žabka vypadala následovně:
  1) materiál

Tab. 9. Materiál v kalkulaci výrobku Žabka (Vlastní zpracování)

Název	Hmotnostní %	Množství	Měrná jednotka	Normovaná cena	Cena v Kč
Soda kalcinovaná	60,00	0,252000	kg	5,8951	1,485565
Síran sodný kalcinovaný	25,00	0,105000	kg	4,3464	0,456372
Metakřemičitan sodný. $5H_2O$	6,30	0,026460	kg	9,6383	0,255029
Baypure CX 100	1,50	0,006300	kg	155,4505	0,979338
Produkt ED-S	7,00	0,029400	kg	32,6714	0,960539
Parfém Green Apple	0,20	0,000840	kg	171,2393	0,143841
Materiály	**100,00**	**0,420000**			**4,280684**
FOLAM OPAN 12/40; š. 270		0,004025	kg	172,00	0,692300
Kartony 260/205/170 P		0,068000	ks	10,0319	0,682169
Vázací páska		0,082500	m	0,34	0,028050
Obaly na výrobky, kartony		**0,154525**			**1,402519**
Materiál celkem	**100,00**				**5,683203**

U tohoto výrobku je obal přesně daný a lze spočítat na 1 výrobek přesně, proto by nebylo vhodné do odbytové režie tuto částku zahrnovat. Navíc by byl zkreslen skutečný výpočet kalkulace pro konkrétní výrobek.

2) mzdy

Tab. 10. Mzdy v kalkulaci výrobku Žabka (Vlastní zpracování)

Číslo operace	Název	Jednicový čas	Základní mzda
1	Homogenizace - míchání, mletí	0,043270 min.	0,037500
2	Obsluha BTH - kontrola sváru	0,043608 min.	0,040700
3	Počítání + balení do kartonů/á 15 ks/	0,041885 min.	0,036300
4	Vázání strojní á 15 ks	0,013039 min.	0,011300

Základní mzda:	0,056613
Prémie (45 %):	0,125800
Mzda celkem:	**0,182413**

Tab. 11. Kalkulace výrobku Žabka s odbytovou režií (Vlastní zpracování)

Položka kalkulačního vzorce	Cena v Kč
Přímý materiál	5,68320300
Přímé mzdy	0,18241300
VR (2 200 %)	4,01308600
Vlastní náklady výroby	**9,87870200**
SR (290 %)	0,52899770
Vlastní náklady výkonu	**10,40769970**
Odbytová režie (290 %)	0,52899770
Zpracovací náklady	**5,25349440**
Úplné vlastní náklady	**10,93669740**
Zisk	5,83000000
Prodejní cena	16,7666974

Z výrobní režie za rok 2011 (11 458 358,73 Kč) byly vyjmuty náklady spojené s prodejní činností, jako například z účtu 518 Služby jsem odečetla náklady spojené s propagací

vlastních letáků (účet 518500 Ostatní propagace), ostatních letáků (účet 518510 Propagace – letáky), náklady spojené s obchodními řetězci (účet 518520 Propagace, řetězce). Z účtu 5992 Přepravné jsou vyjmuty náklady spojené s expedicí výrobků (účet 599400 Propagace, přepravné). VR se snížila na částku 9 792 130 Kč. Z toho vypočítané procento VR (9 792 130/445 962) x 100 = 2 195,73 %. Toto procento VR je zaokrouhleno na 2 200 %. Podobný postup jsem aplikovala také na správní režii, kdy ze mzdových nákladů je odečtena mzda připadající na pracovníka zabývající se marketingem. Z celkové částky SR (4 098 610 Kč) opět spočítáme procentu správní režie jako (4 098 610/1 411 026) x 100 = 290,47 %. Po zaokrouhlení 290 %. Na odbytovou režii připadá 290 % (1 866 229/602 009,35) x 100 = 288,91 %, zaokrouhleno na 290 %.

Po rozšíření kalkulačního vzorce o odbytovou režii bude možno lépe sledovat, jak jednotlivé složky nákladů ovlivňují konečnou cenu výrobku.

ZÁVĚR

V této bakalářské práci jsem se zabývala analýzou vnitropodnikového účetnictví výrobního družstva Důbrava. Cílem práce bylo navrhnout řešení pro zlepšení vnitropodnikové účetnictví družstva.

V teoretické části byly za pomoci dostupných literárních a internetových zdrojů shrnuty teoretické poznatky z oblasti problematiky vnitropodnikového účetnictví základní charakteristikou vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na kalkulace a rozpočetnictví. V úvodu jsou popsány cíle, způsoby vedení a zaměření vnitropodnikového účetnictví, organizační struktura, charakteristika a rozdělení středisek, členění nákladů z různých hledisek, kalkulace - její metody a členění z hlediska vtahu k řídícímu cyklu a kalkulační vzorec. V závěru teoretické části je definice rozpočetnictví, jeho třídění a funkce.

V praktické části jsem provedla analýzu vnitropodnikového účetnictví orientované na kalkulace a rozpočty družstva Důbrava. Po úvodním představení družstva a jeho středisek je popsán jeho kalkulační systém a metody kalkulace. K přehlednosti a pochopení jsem uvedla několik příkladů. V další kapitole je uvedeno účtování vybraných operací mezi středisky, příklad účtování správní režie v interních dokladech, podíl jednotlivých středisek na výsledku hospodaření celého družstva za rok 2011 a na závěr je popsána tvorba plánů za jednotlivá střediska a za družstvo jako celek.

Poslední kapitolou praktické části je na základě provedené analýzy, zaměřené zejména na kalkulaci a rozpočetnictví, navrženo doporučení pro zlepšení současné situace vnitropodnikového účetnictví družstva. Doporučením bylo, aby se družstvo více věnovalo výběru svých dodavatelů materiálu. K dalšímu bodu doporučení – členění nákladů na fixní a variabilní, se družstvo staví odmítavě. Jednookruhová soustava vedení účetnictví družstvu plně vyhovuje a není potřeba zavádět soustavu dvouokruhovou. Dále byl navržen pravidelný a častější přepočet kalkulačních cen. Také procento výrobní a správní režie by se mělo aktualizovat vzhledem ke změnám cen na trhu. Posledním bodem doporučení bylo zavedení položky odbytové režie do kalkulačního vzorce, čímž lze lépe sledovat náklady ovlivňující cenu výrobku.

Byla bych ráda, kdyby se výsledky mé práce staly pro vedení výrobního družstva Důbrava přínosem a poskytly mu užitečné informace, které bude moci využít pro svůj další rozvoj.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

[1] *BusinessDictionary* [online], ©2012. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: http://www.businessdictionary.com/definition/fixed-cost.html

[2] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007, *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

[3] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008, *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-802-4724-713.

[4] Interní materiály družstva Důbrava

[5] *InvestingAnswers*: *Building and Protecting Your Wealth Trough Education* [online], ©2001-2012. [cit. 2012-03-11]. Dostupné z: http://www.investinganswers.com/financial-dictionary/economics/variable-costs-804

[6] KOVANICOVÁ, Dana, 2003, *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 444 s. ISBN 80-7273-098-3.

[7] KRÁL, Bohumil, et al., 2003, *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.

[8] MUROVÁ, Jana. Jana Murová [online]. 5. dubna 2008 [cit. 2012-03-23]. Náklady. Dostupné z: http://janamurova.blog.cz/0804/2-d-naklady

[9] *Nop.topsid* [online], ©2007. [cit. 2012-02-14]. Dostupné z: http://nop.topsid.com/index.php?war=naklady&unit=klasifikace_nakladu

[10] PIETERSZ, Graeme, ©2005-2012. Moneyterms. *Moneyterms* [online]. [cit. 2012-03-27]. Dostupné z: http://moneyterms.co.uk/fixed-variable-costs/

[11] POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008, *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 161 s. ISBN 978-807-3187-026.

[12] SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, 2012, *Účtová osnova, České účetní standardy*: *postupy účtování pro podnikatele*. Praha: ANAG, 368 s. ISBN 978-80-7263-729-4.

[13] SYNEK, Miloslav, et al., 2007, *Manažerská ekonomika*. 4., aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-802-4719-924.

[14] ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA, 2007, *Maturitní okruhy z účetnictví*. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, ISBN 80-239-8812-3.

[15] ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007, *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1 (BROž.).

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

$5H_2O$ Metakřemičitan sodný

ABC Activity Based Costing

BTH Balíci stroj

c_i Cena vedlejšího výrobku

ČÚS Český účetní standard

DPH Daň z přidané hodnoty

FN Fixní náklady

FÚ Finanční účetnictví

MÚ Manažerské účetnictví

n Průměrné jednotkové náklady

N_h Náklady na hlavní výrobek

N Celkové náklady za období

NRN Nepřímé režijní náklady

OS Organizační struktura

PP Procento přirážky režijních

Q Výkony celkem za období

Q_v Množství vedlejšího výrobku

RZ Rozvrhová základna

SR Správní režie

THN Technicko hospodářská norma

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Vztahy mezi účetními systémy 12
Obr. 2. Kalkulační systém 26

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Typový kalkulační vzorec 26
Tab. 2. Rozpočet a kalkulace 31
Tab. 3. Interní doklad – Nedokončená výroba 43
Tab. 4. Fakturace výrobku Žabka 45
Tab. 5. Kalkulace skládací krabice Žabka 46
Tab. 6. Kalkulace výrobku Žabka 47
Tab. 7. Interní doklady – Účtování správní režie 51
Tab. 8. Podíl středisek na VH družstva za rok 2011 52
Tab. 9. Materiál v kalkulaci výrobku Žabka 55
Tab. 10. Mzdy v kalkulaci výrobku Žabka 56
Tab. 11. Kalkulace výrobku Žabka s odbytovou režií 56

SEZNAM PŘÍLOH

P I Vybrané účty účtového rozvrhu družstva Důbrava

PII Plán nákladů na jednotlivá střediska za rok 2011

PIII Plán výnosů na jednotlivá střediska za rok 2011

PIV Průvodka na výrobní příkaz

PV Organizační struktura družstva Důbrava

PŘÍLOHA P I: VYBRANÉ ÚČTY ÚČTOVÉHO ROZVRHU DRUŽSTVA DŮBRAVA

	Syntetika	Účet	Název účtu
Třída: 6 (47)			
Skupina: 60 (12)			
	601	601100	Tržby za výrobky - tuzemsko
	601	601110	Tržby za výrobky - zahraničí
	601	601190	Bonusy z obchodních smluv
	602	602100	Tržby za práce z výrobní činnosti - tuzemsko
	602	602110	Tržby z výrobní činnosti - zahraničí
	602	602200	Tržby za přepravné - tuzemsko
	602	602210	Tržby za přepravné - zahraničí
	602	602300	Tržby z ostatních služeb a poštovné - tuzemsko
	602	602310	Tržby z ostatních služeb - zahraničí
	604	604100	Tržby za zboží - tuzemsko
	604	604110	Tržby za zboží - zahraničí
	604	604300	Tržby za zboží - NP
Skupina: 61 (6)			
	611	611100	Změna nedokončené výroby - přímý materiál
	611	611200	Změna nedokončené výroby - přímé mzdy
	611	611300	Změna nedokončené výroby - výrobní režie
	611	611400	Změna nedokončené výroby - správní režie
	612	612000	Změna stavu polotovarů
	613	613000	Změna stavu výrobků
Skupina: 62 (3)			
	621	621100	Aktivace materiálu
	621	621200	Aktivace zboží - pro prodejnu
	622	622100	Aktivace vnitropodnikové přepravy
Skupina: 64 (14)			
	641	641000	Tržby z prodeje DN a DH majetku
	642	642100	Prodej materiálu a obalů
	642	642110	Prodej materiálu a obalů - zahraničí
	642	642200	Prodej sběru
	642	642300	Prodej oběhových obalů
	642	642310	Prodej oběhových obalů - zahraničí
	642	642400	Prodej majetku - odepsaný
	644	644000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
	646	646000	Výnosy z odepsaných pohledávek
	648	648100	Dotace ÚP par.78
	648	648110	Dotace ÚP - chráněné dílny
	648	648200	Soudní a arbitrážní poplatky
	648	648400	Pojistné plnění
	648	648500	Ostatní provozní výnosy
Skupina: 66 (3)			
	662	662100	Přijaté úroky
	663	663000	Kurzové zisky
	668	668000	Ostatní finanční výnosy
Skupina: 68 (6)			
	681	681000	Výnosy ze změny metody
	688	688000	Ostatní mimořádné výnosy

	Syntetika	Účet	Název účtu
Třída: 6 (47)			
Skupina: 68 (6)			
	688	688100	Haléřové vyrovnání
	688	688200	Náhrady mank a škod
	688	688300	Ostatní mimořádné výnosy
	688	688400	Náhrady od pojišťovny
Skupina: 69 (3)			
	699	699100	Správní režie
	699	699200	Přepravné
	699	699300	Cestovné
Skupina: 59 (3)			
	599	599100	Správní režie
	599	599200	Přepravné
	599	599300	Cestovné

účty, používané pro vnitropodnikové zúčtování

PŘÍLOHA P II: PLÁN NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÁ STŘEDISKA ZA ROK 2011

účet	Ukazatel	skutečnost 2010	Plán na rok 2011					
			Celkem	01	02	03	11	13
501	Spotřeba materiálu	16 810	18 150	12 050	5 800	200	95	5
502	Spotřeba energie	2 139	2 110	1 200	600	160	120	30
503	Spotřeba ostatních neskl. dodávek		0					
504	Náklady na prodané zboží	6 654	7 080	3 500		580	1 000	2 000
511	Opravy a udržování	467	517	350	142	5	20	
512	Cestovné	966	840	605	85	120	30	
513	Náklady na reprezentaci	40	40				40	
518	Ostatní služby	3 060	3 633	2 700	290	95	480	68
521	Mzdové náklady	12 830	13 380	4 380	3 920	1 920	2 850	310
522	Příjmy členů družstva							
523	Odměny členům orgánů družstva	27	30	10	3	5	12	
524	Zákonné pojištění sociální	4 169	4 340	1 420	1 270	620	930	100
525	Ostatní sociální pojištění		0					
527	Zákonné sociální náklady	244	295	95	95	60	35	10
528	Ostatní sociální náklady	65	0					
531	Daň silniční	27	25	18	7			
532	Daň z nemovitostí	95	96	40	47	5	4	
538	Ostatní nepřímé daně a poplatky	59	38	16	16	2	4	
541	Zůstat. cena prod, invest, majetku	0	0					
542	Prodaný materiál	208	293	210	80	3		
543	Dary	0	0					
544	Smluvní penále a pokuty	0	0					
545	Ostatní pokuty a penále	0	0					
546	Odpis pohledávky	428	0					
548	Ostatní provozní náklady	281	287	160	80	25	20	2
549	Manka a škody	39	0					
551	Odpisy nehmot. a hmot. inv. majetku	1 850	1 900	750	960	100	90	
552	Tvorba zákonných rezerv		0					
558	Tvorba ZOP	40	0					
559	Tvorba OP účetní	-411	0					
562	Úroky	205	238	165	54	19		
563	Kurzovní ztráty	131	90	10	50	30		
568	Ostatní finanční náklady	103	99	55	22	10	12	
574	Tvorba rezerv		0					
579	Tvorba OP k DFM	0	0					
581	Náklady na změnu metody		0					
588	Ostatní mimořádné náklady		0					
595	Dodatečný odvod daně z příjmů		0					
	Náklady celkem (mimo vnitro)	50 526	53 481	27 734	13 521	3 959	5 742	2 525
5991	Správní režie	4 409	4 400	1 555	1 395	1 450		
5992	Přepravné	1 900	2 280	1 695	495	90		
5993	Cestovné	231	240	5	100	5	130	
	Náklady celkem (včetně vnitro)	57 066	60 401	30 989	15 511	5 504	5 872	2 525

PŘÍLOHA P III: PLÁN VÝNOSŮ NA JEDNOTLIVÁ STŘEDISKA ZA ROK 2011

účet	Ukazatel	skuteč. 2010	Plán na rok 2011					
			Celkem	01	02	03	11	13
601	Tržby za vlastní výrobky a zboží	31 385	34 500	23 500	9 400	1 600		
602	Tržby z prodeje služeb	3 199	3 200	120	2 400	650	30	
604	Tržby za zboží	7 347	8 110	3 780		700	1 160	2 470
611	Změna stavu nedokončené výroby	119	0					
612	Změna stavu polotovarů	-65						
613	Změna stavu hotových výrobků	-396	0					
621	Aktivace materiálu a zboží	1 682	1 285	235	1 050			
622	Aktivace vnitropod. služeb	215	210	100	110			
641	Tržby z prod. nehm. a hmot. majetku	0	0					
642	Tržby z prodeje materiálu	234	450	250	150	50		
644	Smluvní pokuty a penále		0					
645	Ostatní pokuty a penále		0					
646	Výnosy z odepsaných pohledávek		0					
648	Ostatní provozní výnosy	6 318	5 805	2 000	2 200	1 250	280	75
655	Zúčt. komplex. nákl. příštích období		0					
658	Zúčtování ZOP pohledávek		0					
659	Zúčtování účetních OP		0					
662	Úroky	0	2				2	
663	Kurzové zisky	19	69	4	41	24		
665	Tržby za pronájem inv. majetku		0					
668	Ostatní finanční výnosy	0	0					
674	Rezerva na kursové ztráty		0					
688	Ostatní mimořádné výnosy	4	0					
	Výnosy celkem (mimo vnitro)	50 061	53 631	29 989	15 351	4 274	1 472	2 545
	Náklady celkem (mimo vnitro)	50 526	53 481	27 734	13 521	3 959	5 742	2 525
	Zisk (výnosy - náklady)	-465	150	2 255	1 830	315	-4 270	20
	Vnitropodnikové výnosy							
6991	Správní režie	4 409	4 400				4 400	
6992	Přepravné	1 900	2 280	1 740	540			
6993	Cestovné	231	240	150	90			
	Vnitropodnikové výnosy celkem	6 540	6 920	1 890	630	0	4 400	0
	Vnitropodnikové náklady							
5991	Správní režie	4 409	4 400	1 555	1 395	1 450	0	0
5992	Přepravné	1 900	2 280	1 695	495	90	0	0
5993	Cestovné	231	240	5	100	5	130	0
	Vnitropodnikové náklady celkem	6 540	6 920	3 255	1 990	1 545	130	0
	Zisk celkem (včetně vnitr. převodu)	-465	150	890	470	-1 230	0	20

PŘÍLOHA P IV: PRŮVODKA NA VÝROBNÍ PŘÍKAZ

Důbrava chemické výrobní družstvo
CZ00030279

Průvodka na výrobní příkaz 100-1639

č.:

Zadaná dávka: 8475 ks / 16,80 Kč *(prodejní cena)*

Číslo expedičního příkazu:
Termín zadání do výroby: 1.12.2011
Termín ukončení výroby: 30.12.2011

Vyráběný dílec: 501 00001
Žabka 400 g

Práškový mycí, čisticí i namáčecí prostředek

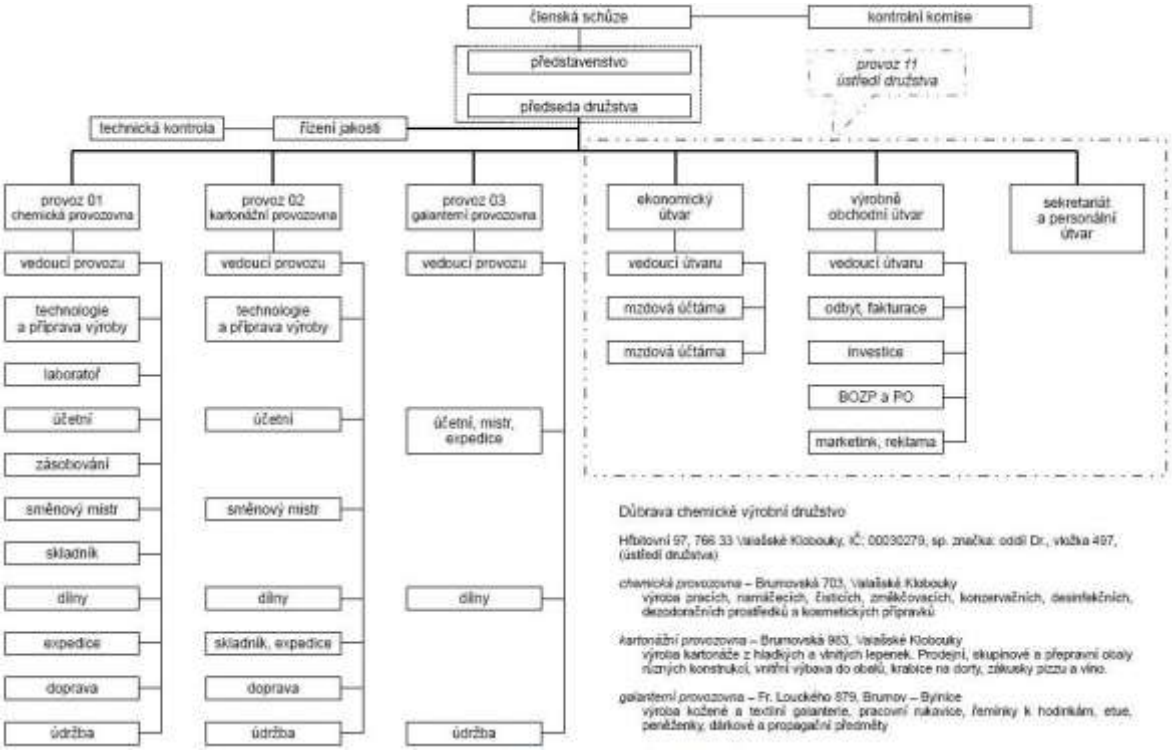
Zákazník:

Materiály a polotovary

Reg. číslo		Název	Množství	MJ
110	10105	Soda kalc.	2 135,7	kg
110	10097	Síran sodný kalc.	889,875	kg
110	10056	Metakřemičitan sodný . 5 H2O	224,2485	kg
110	10168	Baypure CX 100	53,3925	kg
110	10017	Produkt ED-G	249,165	kg
110	10053	Parfém Green Apple	7,119	kg
130	30127	FOLAM OPAN 12/40; š.270	34,111875	kg
130	30033	Kartony 260/205/170 P	577	ks
130	30143	Vázací páska	699,1875	m
110	10105	Soda kalc.	104,3	kg

Výrobní operace

Pozice / Typ - Operace	Typové označ / Název	Jednicová mzda	Pracovník	Odvedené	Úkolová mzda
1		0,0375	Vašák Vlastimil	2 160	81,002
J- 70	Homogenizace - míchání, mletí		Vašák Vlastimil	6 315	236,819
			celkem :	*8 475*	
2		0,0407	Solař Stanislav	2 160	87,914
J- 72	Obsluha BTH - kontrola svár u		Solař Stanislav	6 315	257,027
			celkem :	*8 475*	
3		0,0363	Masařová Marie	720	26,136
J- 73	Počítání + balení do kartonů/a 15 ks/		Rösnerová Miriam	720	26,136
			Ulehlová Miroslava	720	26,136
			Psotová Zdislava	2 105	76,412
			Sedlářová Zdeňka	2 105	76,412
			Ulehlová Miroslava	2 105	76,412
			celkem :	*8 475*	
4		0,0113	Strnadová Ludmila	2 160	24,410
J- 926	Vázání strojní á 15 ks		Gážová Františka	6 315	71,364
			celkem :	*8 475*	

Hotové výrobky : **8 475 ks** **1 066,180 Kč**

PŘÍLOHA V: ORGANIZAČNÍ STRUKTRURA DRUŽSTVA DŮBRAVA