

Analýza systému kalkulací jako nástroje ekonomického řízení společnosti XY

Lukáš Sýkora

Bakalářská práce
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Lukáš SÝKORA
Osobní číslo: M100319
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Management a ekonomika
Forma studia: kombinovaná

Téma práce: Analýza systému kalkulací jako nástroje ekonomického řízení společnosti XY

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se podnikových kalkulací.

II. Praktická část

- Provedte analýzu metodiky a specifik systému kalkulací ve společnosti XY.
- Na základě analýzy vyhodnoťte jejich využití pro proces řízení podniku a odhalte případné nedostatky.
- Navrhněte doporučení ke zdokonalení systému kalkulací ve společnosti XY.

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. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
MARINIČ, Pavel. Plánování a tvorba hodnoty firmy. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 232 s. ISBN 978-80-247-2432-4.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

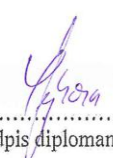
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen v případě, že tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

15.5.2015


.....
podpis diplomanta

PODĚKOVÁNÍ

Mé poděkování patří panu Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce, za vstřícnost, ochotu a čas, který mi věnoval při konzultacích. Díky mu také za jeho cenné rady a zkušenosti, které mi při naší spolupráci předal.

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

Motto: „Neříkej, že to nejde, raději řekni, že to ještě neumíš.“

Tomáš Baťa

ABSTRAKT

Cílem mé bakalářské práce bylo analyzovat systém kalkulací jako nástroj ekonomického řízení společnosti XY. V první části práce jsem rozebral teoretická východiska tvorby podnikových kalkulací. Ve druhé části, která se zabývala analýzou kalkulačního systému, jsem se zaměřil na tvorbu plánové kalkulace a výsledné kalkulace, které se velmi aktivně využívají při řízení podnikových procesů jako podklad pro další rozhodování. Na závěr bakalářské práce navrhuji opatření pro kalkulační systém, která mohou zlepšit řízení podniku.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, produktová skupina, fakturovatelná výrobní hodina, zákazka, režie

ABSTRACT

The aim of my thesis was to analyze the calculation system as a tool of economic management company XY. In the first part I focused on the theoretical background making business calculations. In the second part, which deal with the analysis of the costing system, I looked at the work planned calculation and the resulting calculations, which are very actively used in the management of business processes as a basis for further decisions. Finally, the study proposes measures for costing system that can improve corporate governance.

Keywords: costing, product group, billable production hour, order, direction

OBSAH

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY PODNIKU	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ PODNIKU.....	13
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	13
1.3 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
1.3.1 Náklady jednicové a režijní.....	15
1.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
1.4.1 Přímé a nepřímé náklady.....	16
1.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	17
1.5.1 Variabilní náklady	17
1.5.2 Fixní náklady.....	18
2 ÚČETNICTVÍ	20
2.1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	20
2.2 INFORMACE, ZE KTERÝCH VYCHÁZÍ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	21
2.3 FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO PODNIK	22
2.4 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	24
3 KALKULACE	26
3.1 CHÁPÁNÍ POJMU KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ	26
3.2 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	26
3.3 PŘÍČÍTÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	27
3.4 KALKULACE A JEJÍ METODA	27
3.5 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	28
4 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	29
4.1 KALKULACE JAKO NÁSTROJ STRATEGICKÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	30
4.2 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	30
4.3 ABSORPČNÍ KALKULACE (KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ).....	31
4.4 PŘIRÁŽKOVÁ (ZAKÁZKOVÁ) METODA KALKULACE	31
4.5 ZAKÁZKOVÁ KALKULACE VE SPOLEČNOSTECH POSKYTUJÍCÍCH SLUŽBY	32
4.6 CÍLOVÁ KALKULACE	33
4.7 KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU	33
4.8 OPERATIVNÍ KALKULACE	34
4.9 PLÁNOVÁ KALKULACE	35
4.10 VÝSLEDNÁ KALKULACE	36
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	37
II PRAKTICKÁ ČÁST	39
6 PŘEDMĚT PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI.....	40
7 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	42
8 NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ZÁKAZNÍCI.....	44
9 PROJEKT – ZAKÁZKA.....	45

UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky	8	
9.1	MARKETINGOVÝ PRŮZKUM.....	45
9.2	MARKETINGOVÝ PROJEKT	46
9.3	PLÁN PROJEKTU.....	46
9.4	DOHODA O VEDENÍ PROJEKTU	47
9.5	PRODEJ.....	47
9.6	VYHODNOCENÍ A UKONČENÍ PROJEKTU	47
10	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI XY.....	48
10.1	ANALYTICKÁ FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	48
10.1.1	Členění na hospodářská střediska	48
10.1.2	Členění na činnosti a zakázky	49
10.1.3	Etapy a fáze života zakázky	50
10.1.4	Členění režii	52
10.1.4.1	Výrobní režie.....	52
10.1.4.2	Marketingová režie.....	53
10.1.4.3	Celopodniková režie.....	53
10.1.4.4	Ostatní náklady režijního charakteru	54
10.1.5	Podrozvahové účty	55
10.1.5.1	Účty pro evidenci naturálních jednotek	55
10.1.5.2	Účty pro rozúčtování vybraných nákladů	56
10.1.5.3	Účty pro rozúčtování režijních nákladů	57
11	DRUHY KALKULACÍ.....	58
11.1	PLÁNOVÁ KALKULACE	58
11.1.1	Kalkulační jednice plánové kalkulace.....	58
11.1.2	Podklady pro tvorbu plánové kalkulace	58
11.1.2.1	Podklady vyjádřené ve finančních položkách.....	58
11.1.2.2	Podklady v naturálních položkách	59
11.1.2.3	Zdroj podkladů pro plánové kalkulace.....	59
11.1.2.4	Výsledek tvorby plánové kalkulace	62
11.1.2.5	Obecná struktura plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka	62
11.1.2.6	Konkrétní příklad plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka.....	62
11.1.2.7	Využití plánové kalkulace ve společnosti XY	64
11.2	OPERATIVNÍ KALKULACE	65
11.2.1	Kalkulační jednice operativní kalkulace	65
11.2.2	Podklady pro tvorbu operativní kalkulace	65
11.2.3	Výsledek tvorby operativní kalkulace na nový projekt.....	65
11.3	VÝSLEDNÁ KALKULACE	67
11.3.1	Kalkulační jednice výsledné kalkulace	67
11.3.2	Podklady pro tvorbu výsledné kalkulace ve finančním vyjádření	67
11.3.3	Podklady vyjádřené v naturálním vyjádření	67
11.3.4	Obecná struktura výsledné kalkulace.....	68
11.3.5	Konkrétní příklad výsledné kalkulace na jednu FVH pracovníka	70
11.3.6	Využití výsledné kalkulace ve společnosti XY.....	71
12	VYUŽITÍ KALKULACÍ PRO PROCES ŘÍZENÍ	72
13	DOPORUČENÍ KE ZLEPŠENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	73
14	ZÁVĚR.....	76
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	77

UTB ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky	9
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	79
SEZNAM TABULEK.....	80
SEZNAM OBRÁZKŮ	81

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavními cíli práce bylo:

- analyzovat kalkulační systém společnosti XY
- provést jeho hodnocení z hlediska výhod a nevýhod,
- dále zjistit, jaké jsou výsledky jeho použití v praxi
- a navrhnout doporučení k jeho zlepšení.

Dílními cíli bylo:

- vymezit druhy kalkulací, které společnost XY používá
- rozebrat analytickou funkci manažerského účetnictví

V práci byly využity metody deskripce, analýzy, dedukce, indukce a syntézy.

Pro tvorbu teoretické části jsem použil odborné publikace v knižní podobě a odborné články v elektronické podobě.

V teoretické části bylo čerpáno z interních zdrojů podniku.

ÚVOD

Společnost XY není typickou výrobní společností, která z materiálů produkuje výrobky, ale společností, jejímiž produkty jsou softwarová řešení informačních systémů pro výrobní organizace realizovaná jím na míru. Společnost používá několik druhů kalkulací, a to v závislosti na tom, jestli se jedná o proces tvorby finančního plánu, proces kontroly výsledků hospodaření, nebo o cenotvorbu.

V bakalářské práci je zdůrazněna a rozebrána analytická funkce manažerského účetnictví, jehož struktura přesně navazuje na etapizaci a fázovost projektu - zakázky a zároveň detailně analyzuje náklady při tvorbě plánové a výsledné kalkulace.

Na závěr je uvedeno, jak jsou využívány kalkulace pro proces řízení společnosti XY a je zde i navrženo doporučení ke zlepšení kalkulačního systému.

Struktura práce je následující:

V teoretické části práce je v první kapitole rozebráno pojetí nákladů v podniku, jejich klasifikace a členění pro potřeby tvorby podnikových kalkulací. Druhá kapitola se zabývá manažerským účetnictvím, jeho funkcemi a úkoly, které má poskytovat řídicím pracovníkům. Třetí kapitola pojednává o kalkulacích, vymezuje a vysvětluje pojmy – předmět kalkulace, způsob přičítání nákladů předmětu kalkulace, kalkulační metody a typový kalkulační vzorec. Čtvrtá kapitola obecně popisuje kalkulační systém, základní typy nákladových kalkulací a kalkulační metody, zejména ty v praktické části popsané a v podniku XY využívané. Závěrečná kapitola teoretické části přináší její celkové shrnutí.

Praktická část začíná kapitolou – předmět podnikatelské činnosti společnosti, následuje stručný výčet nejvýznamnějších zákazníků. V další kapitole je pojednáno o ve společnosti XY nejmenší organizační kalkulační úrovni – projektu (zakázce) a postupně seznamuje čtenáře s plánovanými fázemi při jeho tvorbě. Čtvrtá kapitola praktické části odhaluje strukturu manažerského účetnictví ve společnosti XY a v rámci něj členění na hospodářská střediska, členění na činnosti a zakázky a členění režii. Nechybí ani ukázka etap a fází života zakázky. Pátá kapitola rozebírá společností XY používané druhy kalkulací, jedná se o kalkulaci plánovou, operativní a výslednou s jejich příklady v tabulkách. Další kapitola charakterizuje využití kalkulací pro proces řízení společnosti XY. Poslední a důležitá kapitola přináší doporučení ke zdokonalení kalkulačního systému společnosti XY, vystihuje jak jeho výhody, tak nevýhody, k nimž se doporučení ke zdokonalení systému vztahují.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY PODNIKU

1.1 Pojetí nákladů podniku

Aktiva se při průchodu podnikem spotřebovávají, aby mohla vznikat aktiva nová. Postupně dochází k přeměně aktiv v žádoucí konečnou formu peněz. Peněžní částky, které podnik účelně používá na pořízení aktiv a jejich přeměnu na produkt, se označují jako náklady podniku. Náklady tak představují kategorii vstupů hospodářských prostředků do produkčního procesu.

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Účetní pojetí nákladů nepovažuje náklady pouze za spotřebu (úbytek) aktiv podniku, ale také za přírůstek jeho pasiv. (Sedláček, 2005, s. 28)

Náklady je nutné odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek hotovosti podniku (v pokladně nebo na účtech v bankách), bez ohledu na účel jejich použití. Např. nákup stroje hrazený v hotovosti je peněžním výdajem, ale není nákladem. Nákladem jsou až odpisy, jimiž podnik převádí cenu stroje do nákladů. Odpisy však nejsou peněžním výdajem, tím byl nákup stroje. Vyplacené dividendy jsou naopak výdaji, nikoli však náklady. Předem placené nájemné je nákladem příštích období, přestože bylo zapláceno v jednom měsíci (v němž bylo výdajem), vytváření rezervy na mzdy na dovolenou je nákladem všech měsíců, i když mzdy jsou vyplaceny (jsou peněžním výdajem) až v měsíci dovolených atd. Náklady vždy musí souviset s výnosy příslušných období. Musí být zajištěna věčná i časová shoda nákladů a výnosů s vykazovaným obdobím. Tento princip nezávislosti účetních období se zajišťuje tzv. časovým rozlišováním nákladů a výnosů. To má za následek, že některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného (jiných období). Tyto položky se nazývají přechodné. (Sedláček, 2005, s. 28)

1.2 Klasifikace nákladů

Náklady jsou základním ukazatelem kvality činnosti podniku. Jejich toky je třeba v produkčním procesu usměrňovat a řídit. Znat zachování nákladů vyžaduje matematicky popsat jejich toky podnikem (modelovat) a podrobně je klasifikovat.

Ve finančním účetnictví se uplatňuje druhové třídění nákladů, tj. jejich soustředování do stejnorodých skupin, spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek). Takové třídění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. Jeho vý-

hodou je, že jednotlivé nákladové druhy lze agregovat za podnik, obor ekonomické činnosti, odvětví nebo stát. Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřebované nákupy (materiálu, surovin atd.)
- služby, tj. externí výkony (spotřeba energií, opravy, cestovné apod.)
- osobní náklady (mzdy, odměny, zákonné pojištění atd.)
- daně a poplatky (daň z příjmů, silniční daň, daň z nemovitostí aj.)
- odpisy dlouhodobého majetku, rezervy
- jiné provozní náklady
- finanční náklady
- mimořádné náklady.

V manažerském účetnictví se uplatňuje třídění nákladů podle účelu, na něhož byly vynaloženy. Sledují se náklady podle výkonů, tj. na které výrobky nebo služby byly spotřebovány (kalkulační členění) či podle odpovědnosti a místa vzniku, tj. kde vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik (podle vnitropodnikových útvarů).

V manažerském rozhodování se rozlišují náklady v závislosti na změně objemu produkce na fixní, variabilní, celkové, průměrné, přírůstkové a marginální (mezní, diferenciální, hraniční). Manažerské pojetí nákladů pracuje s **ekonomickými náklady**, které oproti účetním nákladům zahrnují tzv. **náklady příležitosti** (oportunitní, alternativní náklady). (Sedláček, 2005, s. 29)

Náklady příležitosti chápe ekonomická teorie jako částku peněz (ušlý výnos), která je ztracena, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu. Jde o tzv. **implicitní** náklady, jež jsou obtížně vyčíslitelné (nemají formu peněžních výdajů) a nejsou zachyceny v účetnictví podniku např. mzda, kterou by podnikatel obdržel při jiném zaměstnání nebo úroky, které by získal investováním svého kapitálu do jiné příležitosti apod. Naopak **explicitními** náklady se rozumějí ty, jež podnik platí (mají formu peněžních výdajů nebo závazků) za nakoupené výrobní prostředky, za nájemné, za použití cizího kapitálu apod.

Proto např. při rozhodování o zavedení nového produktu je nutno počítat s náklady příležitosti a nikoli jen s vykalkulovanými náklady na daný produkt. Při použití vlastního kapitálu je nutno uvažovat s úroky z tohoto kapitálu. (Sedláček, 2005, s. 29 - 30)

1.3 Účelové členění nákladů

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh jsou úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, jestli se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, s nímž se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové složení nákladů. (Král, 2008, s. 68)

1.3.1 Náklady jednicové a režijní

Nákladový úkol se stanoví celkem snadno: příslušná norma se vynásobí buď předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů (např. počtem, kolikrát dělník provedl normované operace, resp. počtem vytištěných knih). Takový postup kontroly je možno uplatnit zpravidla u těch technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s **jednotkou dílčího výkonu**. Tato část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové**. Základním hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je **kalkulace**. (Král, 2008, s. 69)

Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Je ovlivněna pouze rámcově rozsahem činností, jež zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných **limitů a normativů** platných pro **určité časové období**, popř. i pro **celkový předpokládaný objem výkonů** (využitou kapacitu) za toto období. Příkladem těchto nákladů může ve výrobních podnicích být předpokládaná mzda mistra za měsíc, která vychází z jeho zařazení, náklady na otop vycházející z harmonogramu topné sezóny a normativu založeného na vytápěných krychlových metrech a další.

V mnoha případech je tento úkol konkretizován i **odpovědně**, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Je zjevné, že kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů. Tyto náklady se označují jako náklady **režijní**. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich **rozpočet**. (Král, 2008, s. 69)

1.4 Kalkulační členění nákladů

Nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale též rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobiť či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“, a „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem. Toto přiřazování nákladů k výkonu či jeho části se nazývá kalkulační členění nákladů. (Král, 2008, s. 72)

1.4.1 Přímé a nepřímé náklady

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednici), a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- tzv. **přímé náklady**, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu;
- **nepřímé náklady**, které se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Je zřejmé, že do první skupiny patří téměř všechny jednicové náklady. (výjimku z pravidla představují jednicové náklady vynakládané v tzv. sdružených výroбах). Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, jež se vynakládají v souvislosti s prováděním

pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Příkladem tohoto nákladu může být náklad na vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku nebo náklad na jeho reklamu.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisí s konkrétním druhem výkonu) je však zpravidla společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je ale třeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přičítají **nepřímo** pomocí zvolených veličin. (Král, 2008, s. 73)

1.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Manažerské účetnictví si již neklade za cíl pouze odpovědět na otázky týkající se minulosti („Jaké byly skutečné náklady prodaných výrobků?“) nebo zajišťující srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem („Jaké byly tyto skutečné náklady ve vztahu ke kalkulovaným nebo rozpočtovaným?“), nýbrž začalo poskytovat také informace o **alternativách budoucího vývoje** („Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud zvýšíme objem výroby konkrétního výrobku o 10 procent?“).

Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů:

- náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označované jako **variabilní**;
- náklady **fixní**, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné. (Král, 2008, s. 74)

1.5.1 Variabilní náklady

Nejdůležitější a v praxi nejjednodušeji kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Obecně se při řízení těchto nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu; náklady připadající na tuto jednotku jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů jsou jednak všechny náklady jednicové, jednak ta část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (např. část nákladů na opravy automobilů, vyvolaná ujetými kilometry).

Proporcionální a fixní náklady představují základní typy nákladů tohoto členění. Při rozkladu každého nákladu na nejjednodušší složky by zřejmě všechny projevovaly fixní nebo proporcionální závislost. Takový rozklad nicméně není často ani prakticky proveditelný, ani účelný. Proto se v praxi zkoumá vliv objemu produkce na agregované druhově a účelově roztríděné nákladové složky.

Vzhledem k jejich **smíšenému charakteru** rostou tyto nákladové složky v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů, a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ tzv. **podproporcionálních nákladů** je v praxi poměrně častý. Příkladem mohou být náklady na opravy a údržbu strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny, spotřeba elektrické energie zahrnující tzv. paušál a hodinovou spotřební sazbu a další.

Průběh podnikatelského procesu může být dále ovlivněn některými faktory, jež způsobují, že absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů. Vznik těchto tzv. **nadproporcionálních** nákladů není tak častý. Jejich příkladem je vzrůst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti, a tedy zkrácení času dopravního výkonu.

(Král, 2008, s. 75)

1.5.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary). Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního (podnikatelského) procesu. Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů:

- Pro první skupinu je charakteristické, že se vynakládá často ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je potřeba např. pořídit budovu, strojní zařízení, informační systém nebo realizovat jiné **investiční rozhodnutí**. Podstatnou charakteristikou, důležitou pro řízení hospodárnosti těchto tzv. **umrtvených** (utopených) fixních nákladů (anglicky Sunk Fixed Costs), je poté fakt, že jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící (zvrtné) **investiční rozhodnutí** (např. prodej strojního zařízení). Příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv. Důležitou jevovou formou těchto nákladů je z hlediska potřeb jejich kvantifikace např. v kalkulacích a rozpočtech relativně vzdálený časový úsek mezi **výdajem**, nutným k pořízení příslušné majetkové složky, a jejím projevem v časově vyjádřených **nákladech**.
- Také druhá skupina fixních nákladů vzniká v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nejsou ovšem bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity; proto je možné je při zřetelném snížení kapacity omezit. Příkladem těchto tzv. vyhnutelných fixních nákladů (anglicky: Avoidable Fixed Costs) jsou časové mzdy mistrů a náklady na vytápění hal. Vyhnutelné náklady se – oproti utopeným fixním nákladům – projevují zpravidla tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu.

(Král, 2008, s. 76-77)

Nejdůležitější charakteristikou obou skupin fixních nákladů je výše zmíněný fakt, že v určitém intervalu využití kapacity zůstávají stejné. Tato skutečnost samozřejmě vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu. Čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Kapacita budov, strojů a ostatních ekonomických zdrojů, jež vyvolávají vznik fixních nákladů, nicméně není neomezená. Je vždy spojená s určitým objemem výkonů, které lze se současným zařízením a počtem pracovníků provést. Pokud objem výkonů převyšuje tuto hranici, je třeba tuto kapacitu rozšířit. Je tedy nezbytné znovu jednorázově vynaložit nové „bloky“ umrtvených a vyhnutelných fixních nákladů.

Pokud se tedy zkoumá průběh relativních fixních nákladů na jednotku výkonů, platí tvrzení o jejich poklesu jen v rámci rozsahu, který odpovídá maximálnímu využití původní kapacity (v rámci tzv. relevantního rozpětí). V okamžiku změny fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází **ke skoku** nejen v již zmíněné absolutní výši, ale pochopitelně i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonu. (Král, 2008, s. 77)

2 ÚČETNICTVÍ

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti podniku. Ekonomickou zdatností se rozumí finanční situace podniku, hospodářský výsledek za určitý časový interval a skutečnost, jak je vedení podniku úspěšné v řízení finanční oblasti a zda zajišťuje jeho dlouhodobou stabilitu z hlediska výnosů a nákladů. (Kovanicová, 2012, s. 1)

Jednou ze základních myšlenek, které ovlivnily vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba různým způsobem rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že podstatným obsahovým rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je oddělení:

- 1) účetních informací finančního účetnictví, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces zejména z hlediska potřeb tzv. externích uživatelů (věřitelů, bank, burz, potenciálních i současných akcionářů, zaměstnanců apod.),
- 2) účetních informací, které využívají pro řízení podnikatelských procesů a pro rozhodování o jeho budoucnosti řídicí pracovníci na různých stupních podnikového vedení.

(Král, 2008, s. 20)

2.1 Manažerské účetnictví

„Souhrnným termínem manažerské účetnictví bývá označován soubor informací (zejména o nákladech), využívaných pro řízení hospodářského subjektu. Tento termín je relativně nový a pochází z angloamerické oblasti Management Accounting a zdůrazňuje účel.“¹

Cílem manažerského účetnictví je poskytnout řídicím složkám podniku souhrn informací potřebných pro účinné vedení v rámci daného podniku. Do tohoto vedení se řadí metody evidence a kontroly nákladů, nákladové propočty, metody rozpočetnictví a finanční kontroly a systémy vnitřní kontroly. V širším pojetí obsahuje manažerské účetnictví také úlohy rozhodování o existující a budoucí kapacitě.

(Lanča a Sedláček, 2004. s. 18.)

¹ KOTĚŠOVCOVÁ, Jana. *Základní pojmy*. [online] Studijní materiály předmětu VSFS:BP_MUc, léto, 2005. [cit. 15. dubna 2015]. Dostupné na: <https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.pdf>.

2.2 Informace, ze kterých vychází manažerské účetnictví

Systémy manažerského účetnictví poskytují informace, jak finanční, tak nefinanční, manažerům a zaměstnancům uvnitř organizace. Informace manažerského účetnictví je přizpůsobena specifickým potřebám každého rozhodujícího a je zřídka distribuována mimo organizaci. Výkazy finančního účetnictví, na druhé straně, komunikují standardním formátem ekonomické informace k jednotlivcům či organizacím, které se nacházejí vně společnosti, jako jsou akcionáři, věřitelé (bankéři, majitelé dluhopisů a dodavatelé), regulátoři a vládní daňové orgány.

Vzhledem k potřebám osob s rozhodovací pravomocí v organizaci řídit rozsah a zaměření manažerského účetnictví, můžeme předvídat rozsah manažerského účetnictví, uvážíme-li tři hlavní kategorie rozhodování v organizaci, které jsou plánování, organizování a kontrola.

Plánování zahrnuje činnosti, jako je plánování produktu (který požaduje informace, jako potenciální výnosy a náklady). Plánování výroby (které vyžaduje údaje, jako je dostupnost zdrojů a jeho využití různými produkty, které organizace produkuje), a strategie rozvoje (které vyžaduje údaje o vnějším prostředí organizace, a zejména, požadavky cílových zákazníků). Většina informací plánování je prediktivních a výhledových, což je důležitý kontrast k informacím finančního účetnictví, které jsou historické a dívající se zpět.

Aktivita organizování jsou zaměřeny na rozvoj organizačních systémů, které budou vyvíjet, vyrábět a dodávat produkty organizace (zboží nebo služby) a potřebné infrastruktury pro podporu primárních výrobních systémů. Požadované informace se často zaměřují na hodnocení potenciálu alternativních systémů k dosažení cílů organizace, jako jsou kvalitní potenciální produkt a úroveň poskytovaných služeb poskytovaných zákazníkům. Informace požadované pro organizování aktivit zahrnuje položky, jako jsou výkonnostní potenciál různých výrobních systémů, například, efektivita a produktivita různých strojů, které by mohly být použity na montážní lince.

(Atkinson, 2007, s. 3)

Procesy controllingu jsou zaměřeny na měření a hodnocení výkonnosti stávajících systémů organizací a subjektů k identifikaci jak každý přispívá k dosažení cílů organizace. Informace zde vyžadované zahrnují údaje o výkonnosti systému, jako například náklady na výrobu výrobku nebo provozu procesu jako jsou stáčecí linky, dosažené úrovně kvality pro-

duktu, přínos organizační jednotky pro ziskovost organizace, a čas strávený systémem managementu prodeje reagujícího na přání zákazníka.

Jelikož se současné systémy manažerského účetnictví zaměřují na rozhodující pracovníky na všech úrovních v organizaci, musí být flexibilní a pragmatické. Jak je shrnuto pracovníci s rozhodovací pravomocí na vyšších úrovních organizace mají sklon zaměřit se především na opatření v oblasti finanční výkonnosti, jako jsou výnosy a náklady.

Je to proto, že vedoucí pracovníci komunikují téměř výhradně pomocí finančních informací s lidmi mimo organizaci. Jak se přesunujeme dolů v hierarchii organizace, zjistíme, že v kombinaci požadovaných informací v rozhodovacích pozicích je méně finančních informací a více nefinančních informací.

Je tomu tak z důvodu, že lidé na těchto úrovních organizace potřebují znát charakteristiky výkonnosti systémů, které sledují a řídí. Kvůli rozdílným informačním potřebám manažerů na různých úrovních organizace, systémy manažerského účetnictví, které se používaly ke sledování výhradně finančních informací, začaly měřit a vykazovat nefinanční informace, jako je například kvalita produktů, spokojenost zákazníků, a hodnocení úrovně služeb.

Hlášené náklady z provozního oddělení, jako je montážní oddělení automobilového závodu nebo běh společnosti vyrábějící elektroniku, je jedním z příkladů informací pro manažerské účetnictví. Jiné příklady jsou náklady na výrobu produktu, náklady na poskytování služeb, a náklady výkonu aktivit nebo obchodního procesu, jako je vytvoření faktury zákazníka nebo obslužení zákazníka. (Atkinson, 2007, s. 4)

2.3 Funkce manažerského účetnictví pro podnik

Role manažerského účetnictví již nespočívá pouze v zaznamenávání skutečností o činnosti podniku nebo ve vyhodnocování a stanovení úkolů. Tyto funkce mají stále své nezastupitelné místo v systému řízení, zejména pokud napomáhají k zajišťování hospodárnosti, efektivnosti a k optimalizaci činností.

Manažerské účetnictví se stále více orientuje na strategické řízení podniku. Pokud chce firma obstát v silné konkurenci, musí při plánování a rozhodování respektovat očekávané a probíhající změny v podnikatelském prostředí, předvídat změny v požadavcích zákazníků a sledovat sociální, politické a kulturní prostředí. Manažerské účetnictví se proto musí zamě-

řovat na rozhodující faktory úspěchu. Uvedený závěr vyplývá z vývoje účetnictví v obecné rovině a zejména pak z vývoje oblasti účetnictví manažerského.

Z hlediska vztahu k objektu řízení se manažerské účetnictví v průběhu svého vývoje nejprve orientovalo na poskytování informací pro řízení výkonů (výkonové účetnictví) a následně informací pro řízení vnitropodnikových útvarů (odpovědnostní účetnictví). V osmdesátých letech minulého století se začalo manažerské účetnictví poměrně intenzívně orientovat na rychle se rozvíjející oblast řízení aktivit, činností a procesů v podniku. Tato oblast ve značné míře ovlivnila hodnotové řízení a jeho nástroje a v rámci strategického řízení vyústila ve strategickou analýzu hodnotového řetězce.

Při řízení aktivit se totiž rozhodujícím kritériem stala hodnota, kterou jednotlivé aktivity přispívají k celkové hodnotě výrobku nebo služby pro zákazníka. Strategická analýza hodnotového řetězce umožňuje vymezit aktivity, činnosti a procesy, které jsou nutné k uspokojování požadavků zákazníka, rozpoznat konkurenční výhodu a identifikovat možnosti zvýšení hodnoty pro zákazníka nebo ke snížení nákladů. Základní články hodnotového řetězce jsou:

- strategický marketing – formuluje základní koncepci budoucího vývoje firmy,
- výzkum a vývoj – představuje činnosti spojené s přípravou nových výrobků a služeb, s inovacemi dosavadních výrobků a s vytvářením a zlepšováním technologických postupů,
- příprava výroby – spočívá v detailní konstrukční a technologické přípravě výroby, nebo stanovení postupů, metod a podmínek pro poskytování služeb,
- zásobování – zajištění zdrojů potřebných pro výrobu, a to nejen materiálových, ale i lidských,
- výroby – v širším pojetí jde o proces, při němž dochází k využívání podnikového potenciálu k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb,
- propagace a komunikace se zákazníkem – způsoby, jimiž se lidé dozví o hodnotě a znacích výrobků,
- distribuce – představuje mechanismy, které zajišťují dodávku výrobků a služeb zákazníkům,
- služby zákazníkům – zahrnují další činnosti, které jsou poskytovány zákazníkům

(Šoljaková, 2003, s. 17 - 19)

2.4 Úkoly manažerského účetnictví

Základními úkoly manažerského účetnictví jsou poskytovat (viz dále):

- **Informace o struktuře nákladů**

Jedná se o druhové členění nákladů, které je primárně důležité pro (finanční) účetnictví. Dílčí význam může mít i pro členění režie.

Účelové členění je naopak primárně orientované na vnitřní užití, protože odpovídá na otázku: „Na co byl náklad vynaložen – k jakému účelu?“

V manažerském účetnictví se ale používají i další nákladové struktury, např. struktura vycházející z rozlišení variabilních a fixních nákladů.

- **Informace o výkonech**

Jsou tradičně jedním ze základních úkolů nákladového účetnictví. Jejím hlavním využitím jsou kalkulační potřeby, ale v upravené formě třeba i potřeby finančního účetnictví.

- **Informace o útvarech**

Jejich prvotním posláním bylo poskytnout údaje o režijních nákladech pro potřeby kalkulace (minimálně výrobní, správní, odbytové, popřípadě i zásobovací).

- **Kalkulační systém**

Obsahuje jednak údaje o minulosti, tj. výsledná kalkulace, jednak se orientuje na budoucnost, tj. předběžná kalkulace i její formy: operativní, plánová, rozpočtová.

- **Útvarové odpovědnostní řízení**

Má velmi důležité poslání zvláště při decentralizaci odpovědnosti a pravomoci.

- **Běžná kontrola nákladů**

Běžná kontrola nákladů si klade za úkol kontrolovat krátkodobě dodržování norem, předběžných kalkulací, rozpočtů, limitů a zjišťovat odchylky minimálně podle příčin a odpovědnosti.

- **Podnikové rozpočty, popř. investiční rozpočty**

Rozpočty jsou nástrojem vnitropodnikového řízení. Ve srovnání s finančním plánem se orientují na větší podrobnosti a na kratší časový úsek. Rozpočty sestavují vedoucí pracovníci, kteří jsou odpovědní za příslušnou oblast.

- **Rozpočet režie**

Rozpočty jsou nástrojem pro řízení režijních nákladů. Útvary, za které se rozpočty sestavují, a za které se kontroluje plnění, nazýváme hospodářskými, popřípadě nákladovými středisky. (Zámečník, 2007, s. 194)

- **Rozpočet střediskových nákladů a výnosů**

Tento rozpočet se neomezuje pouze na režijní náklady, ale na všechny náklady a výnosy, které v útvaru vznikají.

- **Rozhodovací úlohy**

Člení se na úlohy nevyžadující vklady, tzv. krátkodobé úlohy, cenová rozhodování a rozhodování o investicích, které úzce váže na investiční rozpočet.

(Král a kol., 2008, s. 22)

3 KALKULACE

Jak zapadá kalkulace do manažerského účetnictví? „Základním nástrojem založeným na využití principů alokace, je kalkulace. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny, resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo na podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak neutrálně (věcně vyjádřený výkon).“

Skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku – z ní činí nejvýznamnější nástroj vyjadřující vzájemný vztah obou stránek podnikání, nad vypovídající schopností a využitím kalkulace. (Král a kol., 2008, s. 120)

3.1 Chápání pojmu kalkulace nákladů výkonů

Pojem kalkulace nákladů výkonů (dále jen kalkulace) lze obecně chápat ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici)
- jako výsledek této činnosti, tzn. propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici, a
- jako vydělitelnou část informačního systému podniku, sice velice úzce spjatou zejména s nákladovým účetnictvím, podnikovým plánováním, rozpočetnictvím a podnikovou statistikou, ale naopak i nezastupitelnou svým informačním obsahem a metodou získávání. V tomto pojetí se o kalkulaci již nehovoří jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro širší rozsah kalkulačních jednic a pro různé účely. (Král, 2008, s. 120)

3.2 Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. Tato obecná zásada se však v praxi často modifikuje s ohledem na rozsah prováděného sortimentu, složitost podnikatelského procesu i využitelnost kalkulací v řízení. V podnicích se zpravidla kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny.

Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulačními jednotkami, jednak kalkulovaným množstvím:

- Kalkulační jednotice se rozumí konkrétní výkon (výrobek, práce, nebo služba), definovaný měřitelnou jednotkou, např. jednotkou množství, hmotnosti, délky, času, apod. (Synek, 2007, s. 408)
- Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jeho vymezení je významné hlavně z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednotici. Tyto náklady sice příčinně nesouvisí s kalkulační jednoticí a často ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu; pro řešení některých rozhodovacích úloh je nicméně třeba tyto náklady kalkulační jednotici přiřadit. (Král, 2008, s. 120)

3.3 Přiřítání nákladů předmětu kalkulace

Způsob přiřítání nákladů předmětu kalkulace souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění je však – v závislosti na řešené rozhodovací úloze a zpracovaném typu kalkulace – často kombinováno s dalšími hledisky: s členěním nákladů

- podle způsobu stanovení nákladového úkolu (na jednotkové a režijní),
 - podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů (na fixní a variabilní), popř. podle toho, zda jejich výše bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace (na relevantní a irelevantní)
- (Král, 2008, s. 123)

3.4 Kalkulace a její metoda

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše, resp. následného zajištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je závislá

- na vymezení předmětu kalkulace
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace
- na struktuře nákladů, ve které se zajišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotici

(Král, 2008, s. 120)

Základní kalkulační zásadou je snaha o co nejpřesnější přiřazení nákladů kalkulační jednotice (při uplatnění principu hospodárnosti – maximální přesnosti přiřazení nákladů má být dosaženo daným vkladem prostředků; při úvahách o zvětšení podrobnosti je potřeba srovnat jeho výnosy a náklady – metoda se v teorii nazývá Cost-Benefit Analysis).

(Deakin a Maher, 1991, s. 16.)

3.5 Typový kalkulační vzorec

Převládající podoba kalkulačního vzorce vychází z typového kalkulačního vzorce, který bývá často rozšiřován např. o zásobovací režii nebo podnik některou z režií dělí na dvě položky, aby lépe vyhovoval jeho podmínkám a požadavkům řízení na informace manažerského účetnictví.

Typový kalkulační vzorec

1	Jednicový materiál
2	Jednicové osobní náklady
3	Ostatní jednicové náklady
<hr/>	
	Jednicové náklady výroby
4	Výrobní (provozní) režie
<hr/>	
	Vlastní náklady výroby
5	Správní režie
<hr/>	
	Vlastní náklady výkonu
6	Odbytová režie
	Úplné vlastní náklady výkonu
7	Zisk (ztráta)
<hr/>	
	Cena výkonu

(Hradecký, a Konečný, 2003, s. 29)

(Novák, 2009, s. 44)

(Popesko, 2009, s. 59)

4 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Kalkulace finálních výkonů, ale i polotovarů, činností a dalších aktivit a operací je zřejmě informačním nástrojem s nejširším spektrem použití. Využívá se jako

- podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů,
- ve formě vnitropodnikových cen umožňuje zobrazit vazby mezi útvary a ovlivňovat chování těchto útvarů tak, aby jednaly v souladu s podnikovými cíli,
- nástroj řízení hospodárnosti, zejména při vynakládání jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů výkonů,
- je nástrojem pro zhodnocení variantních cenových úvah
- je podkladem pro tvorbu plánu nákladů, výkonů a zisku,
- je nástrojem pro ocenění nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků.

Kalkulační systém je tvořen všemi v podniku sestavovanými kalkulacemi a vztahy mezi nimi. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší jenom v tom, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického řízení), preventivního běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Dalším kritériem kalkulačního systému je různé obsahové využití jednotlivých kalkulací a vztahů mezi nimi při řízení hospodárnosti a ekonomické efektivity po výkonové linii. Z tohoto pohledu lze kalkulační systém vymezit v jeho užším nebo širším pojetí.

„Cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti po výkonové linii, a to primárně u jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů. Vytvářejí ho jednotlivé kalkulace variabilních nákladů výkonů, zpravidla oddělující část jednicových nákladů od kalkulované variabilní režie. Základním účelem těchto kalkulací je působit na minimalizaci variabilních nákladů vyvolaných jednotkou výkonu.“

„Cílem kalkulačního systému v širším pojetí je – být systematickým nástrojem nejen řízení hospodárnosti, ale i užitečnosti stránky ekonomické efektivity prováděných výkonů, a to v oblasti nejen jednicových (variabilních) nákladů, ale odvozeně i všech ostatních nákladů vyvolaných druhem prováděného výkonu. Kalkulační systém v tomto smyslu zahrnuje nejen jednotlivé druhy kalkulací nákladů, ale i prodejní cenu výkonu „stínovou“ cenovou

kalkulaci, popř. i cenovou kalkulaci jiných výrobců, pokud je známa.“ (Král a kol., 2008, s. 186 - 187)

4.1 Kalkulace jako nástroj strategického řízení nákladů

Do kalkulačního systému podniku patří také kalkulace, které jsou novými nástroji řízení po linii výkonů – kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku.

Tyto kalkulace vycházejí z poznatku, že náklady na výrobek ovlivňují především vlastnosti výrobku a způsob výroby. Oba aspekty jsou výsledkem výzkumu, vývoje a přípravy výroby výrobku. O většině nákladů na výrobek se rozhoduje již v předvýrobních etapách, kdy se stanovují technologický postup a vlastnosti výrobku. Uvádí se, že až 90% nákladů souvisejících s výkony je výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách. (Popesko, 2009, s. 60)

4.2 Základní typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových kalkulací se vychází ze dvou základních charakteristik. První z nich je otázka, zda nákladová kalkulační metoda má kalkulovat, resp. absorbovat všechny podnikové náklady, nebo jen jejich část. V této rovině rozlišujeme:

Absorpční kalkulační metoda (absorption costing) nebo také kalkulace úplných nákladů v sobě zahrnují veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky.

Neabsorpční kalkulační metoda (variable costing) nebo také kalkulační metoda neúplných nákladů kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají.

Druhou charakteristikou základních typů je způsob alokace režijních nákladů objektu. Zde se uživatelům nákladové kalkulační metody nabízí opět dvě možnosti. Buďto použije nějakou úroveň zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon, tedy v praxi většinou proporcionalní přiřazení režijních nákladů k objemu přímých nákladů (alokační princip průměrování). Nebo se pokusí o přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem (alokační princip příčinné souvislosti).

Na základě těchto skutečností má budoucí uživatel kalkulační metody v zásadě tři možnosti, jakou metodu nákladové kalkulační metody zvolit. Tyto tři varianty se v zásadě liší způsobem, jakým jsou alokovány režijní, resp. fixní náklady výkonu. První možností je situace, kdy se uživatel rozhodne použít kalkulační metodu úplných nákladů. V tom případě může použít objemové přiřaze-

ní režijních nákladů; tuto metodu kalkulace nazýváme přírážkovou nebo také zakázkovou kalkulací (absorbition costing). Druhou možností je přiřazení nákladů dle skutečných příčinných vztahů; tuto metodu kalkulace označujeme jako kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing). Poslední variantou, kterou může uživatel zvolit je možnost, při které režijní, resp. fixní náklady nebude výkonu alokovat v plné výši – část ponechá nealokovánu. Tento princip je podstatou kalkulace variabilních nákladů (variable costing). (Popesko, 2009, s. 60)

4.3 Absorpční kalkulace (kalkulace plných nákladů)

Absorpční kalkulace vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotici. Absorpční kalkulace je charakteristická tím, že kalkuluje všechny podnikové náklady. Jednou z absorpčních kalkulačních metod je přírážková (zakázková) metoda kalkulace. Předmětem zakázkové kalkulace jsou jednotlivé výrobky nebo malé série výrobků. Využívá se tam, kde se vyrábí více druhů různých výkonů (v kusové nebo sériové výrobě). V rámci přírážkové kalkulace se přímé náklady přiřazují přímo na kalkulační jednotici.²

4.4 Přírážková (zakázková) metoda kalkulace

Přírážková (zakázková) metoda kalkulace se používá v situacích, kdy je produkováno v jednotlivém období mnoho různých produktů, z nichž každý má individuální a jedinečné znaky. Její rozšířenost je způsobena jednak tím, že je široce využitelná, a také tím, že je principiálně velmi jednoduchá. Rozvrhová základna je často založena na určitém měřitelném přímém nákladu. (Popesko, 2009, s. 60) Například oděvní továrna Levi Strauss bude typicky produkovat mnoho různých typů džínů pro muže i ženy v průběhu jednoho měsíce. Jednotlivá skupina může obsahovat 1000 pánských modrých džínů, číslo stylu A3120. Tato skupina 1000 džínů se nazývá zakázka. V zakázkové kalkulaci jsou náklady sledovány a přiděleny k zakázce a potom náklady na zakázku rozděleny podle počtu jednotek v zakázce, aby bylo možno stanovit průměrné náklady na jednotku.

Další příklady situací, kdy by bylo možné použít zakázkovou kalkulaci, zahrnují rozsáhlé konstrukční projekty řízené Bechtel International, civilních letadel vyrobených společností Boeing, blahopřání navržené a tištěné Hallmarkem a jídla pro leteckou přepravu připravené

² PLOCHOVÁ, Eva. *Celoživotní vzdělávání. Přednáška manažerské účetnictví*. [online]. Informační systém VŠTE České Budějovice, 2013. [cit. 15. dubna 2015] Dostupné na: <is.vstecb.cz/do/5610/czv/1839877/1950716/.../MAU_Prednaska_5.pdf>.

LSG SkyChefs. Všechny tyto příklady jsou charakterizovány různými výstupy. Každý projekt Bechtel je jedinečný a odlišný od všech ostatních – firma může současně konstruovat přehradu v republice Kongo a most v Indonésii. Podobně, každá letecká společnost objedná jiný typ jídla z LSG SkyChefs' cateringové služby.

Přirážková (zakázková) metoda kalkulace je také značně používána v odvětví služeb. Například, nemocnice, právní kanceláře, filmová studia, účetní firmy, reklamní agentury a opravy, všichni používají variantu zakázková kalkulace k akumulování nákladů. Přestože většina příkladů zakázkové kalkulace se zabývá výrobními společnostmi, stejné základní pojmy a postupy jsou používány v mnoha společnostech poskytujících služby.

(Noreen, 2014, s.117)

4.5 Zakázková kalkulace ve společnostech poskytujících služby

Jak společnosti poskytující služby používají přirážkovou (zakázkovou) metodu kalkulace? Jak jsme viděli, firmy poskytující služby nemají zásoby. Tyto firmy vykazují pouze neinventarizovatelné náklady. Ale jejich manažeři stále potřebují znát náklady různých prací za účelem stanovení cen svých služeb. (Nobles, 2014, s.1029)

Zatímco struktura kalkulace u výrobních firem je u jednotlivých organizací velmi podobná a použitá přirážková kalkulace často vychází z podobných skupin režii a rozvrhových základů, konstrukce kalkulace v oblasti služeb je značně komplikovaná velkou rozdílností mezi jednotlivými typy služeb a organizacemi, které je vykonávají. Velmi často se v těchto případech setkáváme s cenovou kalkulací, která je určitým způsobem navázána na objem odvedené práce. Podnikatelské subjekty působící v oblasti základních služeb, jako jsou např. řemeslníci, používají velmi často jednoduchou přirážkovou kalkulaci. Taková kalkulace řemeslného výkonu se skládá z položky materiálu a hodinové sazby vyjádřené v peněžních jednotkách, v jejímž rámci jsou sečteny mzdové náklady řemeslníka s určitou sazbou režie. Tato režie ale v těchto případech není evidována odděleně a ve většině případů není ani nijak kalkulována. Bývá často stanovována pouhým odhadem.

(Popesko, 2009, s.75)

Zakázková kalkulace se používá ve společnostech poskytujících služby, jako jsou advokátní kanceláře, filmová studia, nemocnice a opravy, stejně jako ve výrobních společnostech. V advokátní kanceláři, například, každý klientův případ je "zakázka", a náklady na tuto

zakázku jsou akumulovány na zakázkový nákladový list, když je klientův případ zpracováván firmou. Právní formy a podobné vstupy představují přímý materiály pro zakázku; Dooba vynaložená advokáty je jako přímá práce; a náklady na sekretářky a právní pomůcky, nájemné, odpisy, a tak dále, představují režii.

Ve filmovém studiu jako je Columbia Pictures, je každý film vyprodukovaný ve studiu "zakázka", a náklady na přímý materiál (kostýmů, rekvizit, filmu, atd.) a přímé mzdy (herci, režiséři a další) jsou účtovány na zakázkový nákladový list každého filmu. Podíl režijních nákladů ateliéru, jako jsou pomůcky, odpisy strojů a zařízení, mzdy pracovníků údržby, a tak dále, jsou také účtovány ke každému filmu.

Stručně řečeno, zakázková kalkulace je univerzální a široce užívanou metodou, se kterou se můžeme setkat v téměř každé organizaci, která poskytuje různé produkty nebo služby. (Noreen, 2014, s. 135)

4.6 Cílová kalkulace

Cílová kalkulace je nástroj řízení nákladů, který se orientuje na ovlivňování nákladů v předvýrobní fázi a snaží se o dosažení co nejnižších budoucích výrobních nákladů.

Cílová kalkulace klade důraz na komunikaci mezi jednotlivými profesemi při přípravě nového výrobku.

Cílová kalkulace je orientována na zákazníka. Na prvním místě stojí cena, ze které se odvozují náklady.

Orientací na předvýrobní etapy se kalkulace cílových nákladů velmi podobá propočtové kalkulaci. Postup od ceny k nákladům je také charakteristický pro retrogradní kalkulační vzorec. Určitý posun od těchto již velmi propracovaných nástrojů je v silném zdůraznění vazby mezi vlastnostmi, náklady, cenou výrobku či služby a zákazníkem, resp. možností realizace konečného produktu na trhu. (Šoljaková, 2003, s. 72 - 81)

4.7 Kalkulace životního cyklu

Smyslem této kalkulace je odhadnout náklady na výrobek, které vzniknou v průběhu jeho celého životního cyklu. Tím se podstatně liší od klasických kalkulačních metod, které obvykle vycházejí z údajů vztahujících se k měsíci či roku. Kalkulace životního cyklu představuje širší pohled na náklady výrobku, uvažuje se o nákladech na výzkum a vývoj, dal-

ších nákladech vynaložených v předvýrobní etapě a o nákladech spojených s ukončením výrobního cyklu. Kromě toho zároveň respektuje změny ceny a změny nákladů v průběhu celého životního cyklu výrobku. Kalkulace životního cyklu má velký význam zejména v podnicích s rozsáhlým výzkumem, vývojem a přípravou výroby (dopravní prostředky, speciální přístroje, počítače). (Šoljaková, 2003, s. 72 - 81)

4.8 Operativní kalkulace

Jednotlivé operativní kalkulace platné vždy ode dne, kdy došlo ke změně v průběhu výrobního procesu, vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním technickým a výrobním podmínkám, v nichž se výrobní proces uskutečňuje. Určují tedy výši nákladů za předpokladu, že budou dodrženy v konstrukční a technologické dokumentaci, již zpracovávají útvary odpovídající za přípravu výroby. Sestavují se zejména v položkách přímých jednicových nákladů, a to na základě tzv. operativních spotřebních a výkonových norem. Také tyto normy vyjadřují úroveň materiálové náročnosti a pracnosti výkonu se zřetelem ke konkrétním vytvořeným podmínkám.

Z tohoto hlediska se operativní kalkulace využívá zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Významnou úlohu plní v tomto směru zejména při uplatnění tzv. rozdílových metod, jež umožňují preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti tím způsobem, že se porovnává skutečně vynaložený náklad s nákladovým úkolem nikoli až po jeho vynaložení, ale již v okamžiku spotřeby ekonomických zdrojů či dokonce před jejich vynaložením.

Druhý významný úkol operativní kalkulace plyne z jejího vztahu k plánové kalkulaci. Jejich vzájemným porovnáváním v průběhu roku se kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů podniku, a tedy i to, jak se daří vytvářet podmínky, zadané v plánu inovací. V tomto smyslu lze využít informaci o rozdílu mezi oběma kalkulacemi k řízení těch útvarů, které odpovídají za celkovou přípravu výroby a za její racionalizaci.

Třetí podstatný úkol operativní kalkulace plyne z jejího vztahu ke kalkulaci ceny nebo – v případě, že se výrobek již vyrábí a prodává – k jeho současné prodejní ceně. Změna podmínek může být totiž takového charakteru, že zásadním způsobem ovlivňuje parametry, jež vedly k přijetí výkonu. Takovou změnou může být významný růst či pokles cen vstupů, úprava legislativy, která klade nové nároky na užitné vlastnosti (a nákladovou ná-

ročnost) výkonu, a podobně. Operativní kalkulace by v těchto případech měla sloužit hlavně jako informační podklad pro cenová vyjednávání s odběrateli, pro změny cen, za které se výrobky prodávají konečným zákazníkům, nebo – pokud trh tyto změny není ochoten akceptovat pro změny v objemu a sortimentu vyráběných produktů.

(Král, 2008, s. 198 – 200)

4.9 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je druhem předběžné kalkulace. Je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Podrobnost norem, na nichž je plánová kalkulace postavena se liší:

1) v procesní, plynulé, nejspíše hromadné výrobě, produkující jeden nebo několik málo výrobků stále stejného typu a provedení, či podle neměnné receptury, a

2) v heterogenní, mnohdy členité, nejspíše malosériové až velkosériové výrobě, produkující širší sortiment složitých výrobků

V případě společnosti XY se jedná o druhou variantu. V tomto případě tvrzení že plánová kalkulace je sestavena jen na základě norem platí pouze pro jednotlivé, souhrnnou peněžní částkou vyjádřené kalkulační položky plánové kalkulace. Plánová kalkulace se ve výrobcích uvedeného charakteru sestavuje na základě podrobných operativních norem, platných k 1. lednu plánovaného roku, přičemž do jednotlivých kalkulačních položek (tedy jejich souhrnných částek) se promítají jako globální částky všechny změny norem, s nimiž se počítá pro daný rok (lze zvolit i jiné období doby platnosti plánové kalkulace) např. v plánu racionalizačních opatření či jiném podobném dokumentu. Do změn norem lze však zařadit pouze konkrétní opatření s uvedením reálného termínu, k němuž budou realizována.

Jelikož plánová kalkulace platí pro celé období, pro které je sestavena, je kalkulací intervalovou a představuje průměrné náklady výrobku, vyráběného během tohoto období. V tomto případě plánová kalkulace není bezprostředním úkolem pro výrobní útvary, ty se řídí normami (standards) spotřeby, uvedenými v platné operativní kalkulaci. V průběhu období své platnosti se plánová kalkulace realizuje prováděním plánovaných změn. Jejich výsledkem jsou nové operativní normy, jež pak ve svém souhrnu ukazují, zda plánová kalkulace bude jako celek dodržena.

(Hradecký, Lanča a Šiška, s. 184 - 185)

4.10 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je – z časového hlediska – završením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po dokončení příslušného výkonu; funguje tak jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. Není tedy nástrojem operativního řízení vývoje nákladů na výkony; její informace přicházejí příliš pozdě, než aby bylo možné činit operativní zásahy ve výrobě.

Vypovídací schopnost výsledné kalkulace jakožto kontrolního nástroje předběžných kalkulací je nicméně omezená; náklady v každé kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, takže podrobné příčiny překročení či úspor nákladů v dané kalkulační položce – jde především o jednicové náklady – by bylo možné zjistit jen následnou analýzou všech účetních dokladů, které byly v dané kalkulační položce zúčtovány.

I přes určitou ohraničenost vypovídací schopnosti předběžné kalkulace, se nemůže podnik většinou vzdát jejich sestavování. Výsledné kalkulace se uplatní především při srovnávání s některým druhem předběžné kalkulace (v případě společnosti XY s plánovou kalkulací), dále pak jako jeden z podkladů pro řízení cen, jako podklad pro sestavování propočtových kalkulací podobných či příbuzných výkonů, při sestavování časových řad pro sledování dlouhodobého trendu ve vývoji vlastních nákladů určitého výkonu apod.

(Hradecký, Lanča a Šiška, s. 187)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního je výrazně širší spektrum informací o nákladech, které manažeři vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách.

V zásadě tradičními členěními nákladů, která slouží jako informační podklad pro řízení podnikatelského procesu, jsou druhové a účelové členění nákladů. Praktický význam z hlediska vnitropodnikového řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti mají hlavně rozčlenění nákladů z hlediska způsobu stanovení nákladového úkolu (na jednicové a režijní) a z hlediska jejich příčinného vztahu k výkonům, které jsou předmětem podnikové činnosti (na přímé a nepřímé).

Ačkoliv lze obecně a zejména v dlouhém časovém intervalu modelovat různé závislosti nákladů na objemu výkonů, má pro praktická řešení smysl odděleně kvantifikovat proporcionální složku nákladů, zpravidla rozdělenou na normovatelné jednicové náklady a variabilní režii, a fixní složku, podrobněji rozčleněnou na tzv. umrtvenou (utopenou) a vyhnutelnou část. (Král, 2008, s. 88)

Kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotovou charakteristiku. To z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vzájemný vztah věcné a hodnotové stránky podnikání.

Zvýšení vypovídací schopnosti kalkulace je založeno zejména na důsledné aplikaci obecných principů tzv. alokace nákladů. Smyslem alokace je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, jíž je třeba řešit.

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují hodnotové veličiny výkonů, je vyjádřena v kalkulačním vzorci. Pojem „vzorec“ však nelze chápat jako jednoznačnou formu vykazování. Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je naopak to, že struktura a řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i strukturu mezisoučtů se vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět. (Král, 2008, s. 139 – 140)

Všechny sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky tohoto systému – kalkulace – se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, popř. metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení to, zda jsou podkla-

dem strategického rozhodování, taktického řízení, preventivního a běžného operativního řízení nebo následného ověření podnikatelského procesu.

Z výše uvedených hledisek je účelné rozlišovat zejména rozdílný přístup ke zpracování různých kalkulací nákladové náročnosti výkonů, které koncepčně vycházejí z vyjádření nákladů v jejich finančním a hodnotovém pojetí, a ke zpracování kalkulace ceny, jež bere v úvahu i náklady v jejich ekonomickém pojetí. V rámci kalkulací nákladů mají pak odlišnou vypovídací schopnost zejména kalkulace propočtové, plánové, operativní a výsledné. (Král, 2008, 208 – 209)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDMĚT PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI

Společnost XY se svým odborným zaměřením pohybuje na rozmezí 3 oborů:

lesnictví – ekonomika – informatika. Předmětem činnosti jsou následující oblasti: expertní a poradenská činnost převážně v oblasti lesnictví; systémy a nástroje řízení lesního podniku - zvýšení efektivity a výnosů z hospodaření v lese; speciální projekty – poradenství pro vlastníky lesů, poskytování informací a analýz v oblasti obnovitelných zdrojů energií, zejména ve využití lesní biomasy; analýza a tisk mapových dat (GIS); systémy a nástroje pro oblast státní správy - tvorba aplikací pro poskytování dotací do zemědělství; geodetické práce. Vysoká kvalita a odbornost při poskytování služeb je podložena dlouhodobou týmovou spoluprací specialistů řady profesí, kteří ve společnosti pracují. Přirozenou schopností společnosti je pak možnost nabídnout zákazníkovi řešení každého projektu ve všech jeho mezioborových souvislostech.

Společnost provádí expertní a poradenskou činnost v oblasti lesnictví. Subjektům, např. soukromým vlastníkům lesa, odborným lesním hospodářům, správcům lesa, a dalším subjektům hospodařícím nad lesem, nabízí společnost nové možnosti řešení problémů v lesní problematice. Jedná se jak o odborné studie zpracovávané dle konkrétních požadavků zákazníka, expertní a poradenské služby, tak i o řadu počítačových programů pro podporu lesnické činnosti. Poskytované služby umožňují zákazníkovi lépe spravovat obhospodařované území, zvýšit svůj zisk při snížení stávajících nákladů za současného zachování přírodních hodnot daného území.

Dle přání klientů vyvíjí a uplatňuje systémy řízení lesního podniku, a to jak formou tvorby organizačních modelů řízení a příslušných podnikových předpisů, tak i informačních systémů nebo jejich částí. Vytvořila nástroj určený pro potřebu řízení lesního podniku, který jako jediný v České republice umožňuje řízení výrobních a ekonomických dat lesního podniku nákladovou metodou. Software řeší následující oblasti: oblast kalkulací plánovou a výslednou, rozpočtové plány (výkaz zisku a ztrát, rozvaha, rozpočet nákladu a výnosu pro libovolné organizační jednotky) a výnosové plány (plán výroby, plán prodeje a tržeb), dále tvorbu podkladů pro nákup dříví na pni, pro korekci výroby (statistiky, přehledy a srovnání sloužící k nastavení parametru výroby), generuje kapacitní plány (plán práce a mezd, plán prostředků), řeší motivaci pracovníků (statistiky, přehledy a srovnání sloužící k hodnocení pracovníků), Controlling a odchylková řízení.

Společnost dále provádí rovněž zpracování, analýzu a tisk mapových dat (GIS). Pro tuto činnost vyvinula naše firma výkonný GIS nástroj – prohlížeč a editor vektorových a rastrových map. Jeho využití je směřováno především do oblasti lesnictví a katastru nemo-

vitostí. Předností je import dat z většiny používaných vektorových a rastrových formátů, snadné ovládání a vynikající možnost tisku. Definují se a tvoří se uživatelské mapové výstupy, zpracovávají se grafické analýzy. Dále realizujeme odborné GIS studie zpracovávané dle konkrétních požadavků zákazníka na podkladě výše uvedeného interního GIS nástroje nebo dalších výkonných GIS aplikací.

Jedním z hlavních oborů společnosti je tvorba metod, programů a aplikací podporující činnosti státní správy v oblasti státní správy lesa a odborů životního prostředí, jak na úrovni krajských úřadů a obcí s rozšířenou působností, tak i nástrojů pro jednotlivé obce v rámci jejich samosprávy. V této souvislosti vyvinula několik aplikací zabývajících se především správou dat o lese (lesních hospodářských plánů a osnov) a správou dat katastru nemovitostí a to, jak v numerické, tak i grafické podobě za použití vlastního GIS nástroje. Další oblastí nabídky aplikací a služeb pro státní správu je vývoj aplikačních systémů pro podporu realizace dotační politiky ministerstva zemědělství v rámci programu národních dotací pro zemědělství a programu pro rozvoj venkova. Na podporu realizace státní politiky spolufinancování hospodaření v lesích v působnosti krajských úřadů byla rovněž vyvinuta aplikace pro poskytování finančních prostředků v lesním hospodářství.

7 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

Organizační struktura společnosti je definována vnitřním předpisem – směrnicí s názvem „Organizační řád“.

Vnější struktura společnosti je daná valnou hromadou a představenstvem.

Vnitřní struktura společnosti je tvořena jednotlivými články řízení, vytvořenými s ohledem na zaměření činnosti společnosti.

Články řízení společnosti jsou:

- útvary
- výrobní střediska

Společnost má zřízeny tři útvary:

- výrobní útvar
- marketingový útvar
- ekonomicko-správní útvar

Výrobní útvar realizuje zadané projekty, zabezpečuje také uživatelskou podporu. Má střediskovou strukturu, která zahrnuje tři střediska. Členění útvaru výroby na střediska je dáno jejich výrobním zaměřením, regionálním umístěním a evidenčním rozčleněním majetku a zaměstnanců.

Marketingový útvar hledá obchodní příležitosti na trhu, zabezpečuje styk se zákazníkem od prvních získaných kontaktů při nabídkách produktů až po řešení pohledávek z obchodního styku.

Ekonomicko-správní útvar provádí účetní, daňovou evidenci výnosů, nákladů a správu majetku, poskytuje ekonomické informace nezbytné pro řízení společnosti, vede evidenci o zaměstnancích, zajišťuje financování.

Ve společnosti jsou zřízeny systematizované pracovní funkce a ostatní pracovní funkce. Systematizovanými pracovními funkcemi jsou vedoucí pracovní funkce a ostatní systematizované pracovní funkce.

Vedoucí pracovní funkce jsou:

- ředitel
- vedoucí útvarů
- vedoucí středisek

Ostatní systematizované pracovní funkce jsou

- ve výrobním útvaru – vedoucí projektu
- v útvaru obchodu a marketingu - account manažer, produktový manažer, asistent útvaru obchodu a marketingu.

K 31. 12. 2013 společnost zaměstnávala 35 zaměstnanců, z nichž 75% mělo vysokoškolské vzdělání. Z profesní struktury mělo největší zastoupení 10 analytiků a 9 programátorů.

8 NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ZÁKAZNÍCI

K nejvýznamnějším zákazníkům společnosti XY patří Ministerstvo zemědělství ČR, pro které byly realizovány např. následující projekty: vývoj programu pro práci s daty lesních hospodářských plánů a osnov, katastru nemovitostí, projekt řešící problematiku subvenční politiky, informatizace veřejné správy v lesním hospodářství.

Z dalších významných zákazníků lze uvést například: Lesy ČR, s. p., pro které byly vyvíjeny počítačové programy řešící výnosové oceňování lesa, modelování růstových procesů lesních porostů, programy pro výpočet lesní renty, výzkumný projekt na stanovení metody plánování probírek pomocí lokálně odvozených probírkových procent aj. Dále jsou to krajské a obecní úřady, města s rozšířenou působností a firmy ze soukromého sektoru podnikající převážně v lesnicko-dřevařském oboru.

Společnost XY se již také několik let orientuje na zahraniční trhy, kde se uplatňuje především v poskytování organizačně-ekonomického poradenství, přípravou a realizací projektů pro ekonomickou a procesní podporu lesního hospodaření a významně také v dodávání a implementaci plánovacího lesnického informačního systému. Mezi významné zahraniční zákazníky patří státní podnik Lesy Slovenské republiky, dále Státní lesy TANAPu a Vojenské lesy Malacky.

9 PROJEKT – ZAKÁZKA

V procesu tvorby a využívání kalkulací je důležité stanovit nejmenší organizační úroveň - kalkulační, na kterou se vykazují náklady, výnosy, odpracované hodiny. Touto nejnižší úrovní je projekt neboli zakázka. Pravidla pro průběh procesu zakázky od marketingového průzkumu až po její vyhodnocení a archivace stanovuje vnitřní předpis – směrnice s názvem „Projekt“.

Podle této směrnice zní přesná definice zakázky takto: „zakázka je nejmenší soustava marketingových, výrobních a obchodních kroků směřujících k plnění podnikatelského záměru společnosti, na kterou je kalkulováno ve smyslu vnitřních předpisů firmy a která má v číselníku kalkulačních jednic (číselníku zakázek) přidělenou jednoznačnou identifikaci“.

Zakázka je sice nejmenší organizační úrovní – kalkulační jednicí, avšak účetní systém je definován tak, že umožňuje dále sledovat náklady, výnosy a odpracované hodiny i na jednotlivých etapách a fázích zakázky, které představují pojmenované činnosti, jež probíhají v čase realizace zakázky. Z toho důvodu má význam zmínit se na tomto místě i o těchto etapách a fázích. Dalším důvodem je také to, že v rámci života zakázky se různým způsobem pracuje s kalkulacemi a s plánem, což bude patrné v následujících kapitolách.

Doba realizace zakázky - projektu se pohybuje od několika dní až po několik měsíců. Některé zakázky trvají déle než 1 rok. Náklady na jejich realizaci a tržby za ně se pohybují od desítek tisíc do několika milionů. Z toho důvodu je potřeba zdokumentovat proces realizace zakázky již od prvopočátku až po její vyhodnocení. Hlavní činnosti při realizaci zakázky jsou následující:

9.1 Marketingový průzkum

Marketingový průzkum provádějí pracovníci útvaru obchodu a marketingu.

Předmětem marketingového průzkumu je:

- monitoring stavu trhu a jeho vývoje,
- monitoring segmentů trhu a jejich vývoje,
- monitoring požadavků zákazníků,
- monitoring vztahů produkt - zákazník a zákazník – produkt,
- nalezení možných nových příležitostí pro firmu.

Z marketingového průzkumu se pořizují záznamy, a to na předepsaných tiskopisech:

- Záznam z jednání,
- Výsledek průzkumu,
- Kontaktní list,

Tyto záznamy se zpracovávají, vyhodnocují a archivují.

9.2 Marketingový projekt

Předmětem marketingového projektu je konkretizace marketingového záměru vyplývajícího z výsledků marketingového průzkumu ústící do konkrétní podoby s cílem realizovat zakázku. Náležitosti marketingového projektu jsou uvedeny ve formuláři „Marketingový projekt“. V okamžiku zahájení tvorby marketingového projektu se zakládá číslo zakázky pro manažerské účetnictví.

Marketingový projekt prochází procesem schvalování. Zkoumají se požadavky na výrobní kapacity, úplné vlastní náklady, cena, termín dodání, atd. V případě, že je marketingový projekt schválen, stává se zadáním pro vypracování plánu projektu, podle něž se bude realizovat konkrétní zakázka. Neschválené plány projektu se evidují a archivují, protože se k nim společnost může někdy v budoucnu vrátit.

9.3 Plán projektu

Předmětem plánu projektu je rozpracování:

- předmětu schváleného marketingového projektu do podoby jednotlivých elementárních úkolů,
- přidělení časové dotace ke každému elementárnímu úkolu,
- personální obsazení řešitelského týmu do úrovně konkrétních úkolů,
- časový harmonogram prací s ohledem na časové dotace, termíny a disponibilní kapacity.

Jedná se v podstatě o plán konkrétní zakázky, která prošla schválením jako marketingový projekt a prochází dalším schvalováním jako výrobní projekt. Plán projektu má předepsanou formální úpravu, je to dokument s pevně stanovenými náležitostmi. Jakmile je plán projektu schválen, stává se zadáním do výroby. Současně se jmenuje vedoucí projektu, s nímž společnost uzavírá smlouvu o vedení projektu.

9.4 Dohoda o vedení projektu

Je vnitrofiremním dokumentem, který vychází ze schváleného marketingového projektu, schváleného plánu projektu. Dohoda o vedení projektu obsahuje tyto závazné informace:

- poskytnuté zdroje (pracovníci, technika, finance, externí subdodávky),
- specifikace zadání,
- číslování projektu – zakázky,
- termín pro dokončení a předání,
- časový harmonogram dílčích kroků,
- finanční ukazatele – náklady,
- výše odměn v případě splnění termínu, kvality a nákladů,
- sankce za nesplnění termínu, kvality a nákladů.

9.5 Prodej

Realizují pracovníci útvaru obchodu a marketingu. Vychází se ze smlouvy o dílo uzavřené se zákazníkem. Během realizace projektu mohou nastat různé situace, které vyvolají například dodatečné změny zadání, dojde k dodatkům ke smlouvám, atd. Pracovníci obchodu a marketingu jsou motivováni na dodržení rentability projektu.

9.6 Vyhodnocení a ukončení projektu

K definitivnímu ukončení projektu dojde za následujících podmínek:

- jsou vystaveny všechny faktury, které se projektu týkají, a jsou uhrazeny,
- na projekt nenabíhají náklady, ani se neočekává, že naběhnou další náklady,
- je podepsán předávací protokol mezi společností a zákazníkem,
- dokumentace k projektu je založena v archívu.

Příslušný produktový manažer zpracuje závěrečnou zprávu o realizaci projektu a předá dokumentaci na ekonomicko-správní útvar, který provede ekonomické vyhodnocení projektu.

V případě, že budou požadované ukazatele splněny, může být, za podmínek daných dohodou o vedení projektu, přistoupeno k přiznání odměn pro řešitelský tým.

10 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI XY

Zákonem předepsaná účetní evidence společnosti XY poskytuje klasický pohled na hospodaření společnosti formou deníku, hlavní knihy, účetních výkazů, obrátové předvahy, konta účtů, inventárních karet majetku, přehledu odpisů majetku, atd.

Účty finančního účetnictví mají podobu analytických šestimístných účtů. V rámci zákonného účetnictví se účtuje i na hospodářská střediska. Již toto členění umožňuje společnosti důkladnou analýzu nákladové a majetkové struktury společnosti. Je totiž možné získat z účetnictví všechny sestavy v členění na hospodářská střediska.

Vztah mezi oběma účetnictvími je následující:

- manažerské účetnictví rozšiřuje a prohlubuje finanční účetnictví
- obě účetnictví jsou postavena na stejných základech, důkazem toho je skutečnost, že hospodářské výsledky obou účetnictví jsou vždy stejné,
- manažerské účetnictví má podpůrný význam pro zákonné účetnictví, protože obsahuje mechanismy, jejichž výsledkem jsou podklady pro oceňování nedokončené výroby a majetku vlastní výroby na úrovni úplných vlastních nákladů.

10.1 Analytická funkce manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví společnosti XY, které je nazýváno kalkulačním účetnictvím, je plně podřízeno potřebám řízení společnosti, a to jak v oblasti tvorby a využívání kalkulací, tak v oblasti tvorby a kontroly plnění celopodnikového plánu, plánů projektu a také pro tvorbu jakýchkoliv ekonomických vnitropodnikových i podnikových analýz.

10.1.1 Členění na hospodářská střediska

Manažerské účetnictví, stejně jako zákonné účetnictví, člení náklady, výnosy, zaměstnance, majetek na hospodářská střediska, a to na:

Tabulka 1 Organizační členění společnosti XY na hospodářská střediska
(zdroj vlastní analýza)

středisko 11	Výroba I
středisko 12	Výroba II
středisko 31	Výroba III
středisko 91	Marketingové středisko
středisko 99	Správní středisko

Hospodářská střediska 11, 12, 31 patří organizačně do útvaru výroby, marketingové hospodářské středisko z účetního hlediska je organizačně v podstatě útvarem obchodu a marketingu a správní hospodářské středisko je ekonomicko-správním útvarem.

10.1.2 Členění na činnosti a zakázky

Manažerské účetnictví dále člení náklady, výnosy, hodiny zaměstnanců, hodiny využití majetku, odpisy majetku na jednotlivé zakázky – projekty. Tyto zakázky mají osmimístné číslování, z čehož

- první dvě číslice znamenají skupinu zakázek,
- další čtyři číslice slouží k číslování zakázky v rámci skupiny zakázek,
- sedmá číslice představuje etapu realizace, ve které se zakázka nachází,
- osmá číslice znamená fázi realizace v rámci etapy, ve které se zakázka nachází.

Společnost rozlišuje zakázky podle jejich vztahu ke kalkulační jednotce – zakázce na zakázky výrobní a režijní.

Tabulka 2 Členění zakázek do výrobních a režijních skupin zakázek
(zdroj – vlastní analýza)

01	Prohlížečka a na ni vázané aplikace
02	Databázové aplikace (Delphi)
05	Projekty IT – dotační agenda pro Ministerstvo zemědělství
06	Geodetické služby
07	Lesnické poradenství
09	Informační systémy vyráběné na zakázku
10	Obecný vývoj
14	Prodej dříví
91	Výstavy a prezentace
92	Reklama a propagace
94	Granty
95	Dotační projekty
98	Střediskové režie
99	Celopodnikové režie

Činnosti ve skupině zakázek 01 až 14 jsou činnosti převážně výrobního charakteru.

Činnosti ve skupině zakázek 91, 92 a také činnosti na výrobních zakázkách při prodeji a prezentaci, které je možné jednoznačně přiřadit ke konkrétním výrobním zakázkám, společností zahrnuje do produktového managementu.

Činnosti ve skupině zakázek 94 a 95 souvisí se získáním a udržením dotací z evropských a národních fondů.

Střediskové a celopodnikové režie jsou společnými náklady, které není možné při jejich vzniku jednoznačně přiřadit na konkrétní kalkulační jednici – zakázku.

10.1.3 Etapy a fáze života zakázky

Každá zakázka prochází životním cyklem. Manažerské účetnictví rozlišuje etapy a v rámci nich fáze. Veškeré náklady, výnosy a naturální ukazatele, které se k zakázce vážou, se označují také číslem etapy a číslem fáze. Jedná se o etapy a fáze, které jsou obsaženy v této tabulce:

Tabulka 3 Etapy a fáze života zakázky

Etapa 0*	Zadání
Fáze 01	Nepoužívá se ke evidenci nákladů, výnosů a naturálních ukazatelů
Fáze 02	Formulace vizi, strategie a cílů
Fáze 03	Výzkum trhu a analýza trhu
Fáze 04	Analýza vlastního podniku
Fáze 05	Marketingová plánování a projektování
Fáze 06	Smlouva nebo vnitro firemní zadání
Fáze 07	Plán projektu
Fáze 08	Analýza vstupu produktu na trh a možnosti jeho propagace
Fáze 09	Marketingové zprávy
Etapa 1*	Věcná analýza
Fáze 11	Popis problematiky
Fáze 12	Popis procesů
Fáze 13	Popis stavů
Fáze 14	Seznam uživatelských požadavků
Fáze 15	Analýza funkčních požadavků
Fáze 16	Analýza nefunkčních požadavků
Etapa 2*	Systémová analýza
Fáze 21	Use Case model
Fáze 22	Class model
Fáze 23	GUI – analýza uživatelského rozhraní aplikace
Fáze 24	Analýza sestav
Etapa 3*	Design návrh
Etapa 31	Design
Etapa 4*	Vlastní řešení
Fáze 41	Vlastní řešení elementárních problémů
Fáze 42	ADL + metody + uložené procedury místo metod
Fáze 43	GUI – vývoj uživatelského rozhraní aplikace
Fáze 44	Sestavy
Fáze 45	Databáze (tabulky, pohledy)
Fáze 46	Implementace
Etapa 5*	Vlastní řešení
Fáze 51	Dokumentace
Fáze 52	Příručka
Fáze 53	Nápověda (SW Help)
Etapa 6*	Testování
Fáze 61	Testování - vývojové, vstupní
Fáze 62	Optimalizace, ladění výkonu
Etapa 7*	Prodej a propagace
Fáze 71	Oceňování produktů a tvorba ceníků
Fáze 72	Tvorba nabídky (ve věcné, časové a nákladové rovině)
Fáze 73	Obchodní jednání
Fáze 74	Marketingová dokumentace, tvorba obalů a podkladů k propagaci
Fáze 75	Kompletace, vstupní kontrola, expedice
Fáze 76	Marketingové řízení a kontrola
Fáze 77	Řízení vztahů se zákazníky a péče o ně
Fáze 78	Propagace produktů a společnosti
Fáze 79	Prodej
Etapa 8*	Provoza údržba
Fáze 81	Uživatelská podpora
Fáze 82	Parametrizace pro zákazníka
Fáze 83	Údržba produktu
Fáze 84	Pracovní postupy pro zákazníka
Fáze 85	Školení zákazníků
Etapa 9*	Společné náklady projektu
Fáze 91	Zatím neobsazeno
Fáze 92	Vedení projektu
Fáze 93	Školení zaměstnanců spojené s projektem
Fáze 94	Bližší neadresovatelné náklady

10.1.4 Členění režii

10.1.4.1 Výrobní režie

Výrobní režie je představována náklady, které vznikají na hospodářských střediscích výroby, a to Výroba I, Výroba II, Výroba III. Každé hospodářské středisko výroby má svoji výrobní režii, s tím, že hospodářské středisko Výroba I je nepoměrně největším výrobním střediskem, a proto obsahuje i náklady na vedoucího útvaru celé výroby. Výrobní režii jsou ty náklady, jež není možné zjistit na kalkulační jednici přímo. Jedná se například o

- a) osobní náklady pracovníků výroby za čerpání řádné dovolené a placené svátky včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- b) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na kapitálové životní pojištění,
- c) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na penzijní připojištění,
- d) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na stravování,
- e) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na studium cizích jazyků,
- f) náklady na služební byt, úroky ze zaměstnaneckých půjček,
- g) odpisy majetků, které se nepoužívají v přímé souvislosti s konkrétními zakázkami,
- h) všechny osobní náklady včetně výše uvedených příspěvků, cestovné a náklady na mobilní telefony vedoucího útvaru výroby, správce sítě a pracovníků výroby, pokud nepracují přímo na konkrétní výrobní zakázce (např. účast na školeních, správa vnitřního informačního systému, atd.),
- i) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláří sloužící pro výrobu.

Výrobní režie výrobních hospodářských středisek jsou režijními zakázkami s těmito čísly:

98110001 – výrobní režie střediska Výroba I

98120001 – výrobní režie střediska Výroba II

98310001 – výrobní režie střediska Výroba III

Do výrobních režii patří i náklady na ostatní výrobní režijní činnosti:

98110101 – administrace sítě a počítačů

98110401 – pracovníci dočasně neumístění na zakázce

98110901 – školení na vývoj webových aplikací

Vzhledem k tomu, že tyto režie nabíhají neustále, provádí se jejich rozpuštění na výrobní zakázky měsíčně.

10.1.4.2 Marketingová režie

Marketingová režie je představována náklady, které vznikají na marketingovém útvaru - hospodářském středisku. Jsou to v podstatě náklady útvaru obchodu a marketingu. Zahrnují zejména tyto náklady:

- a) všechny osobní náklady včetně příspěvků zaměstnancům, cestovné a náklady na mobilní,
- b) náklady na telefonní hovory pracovníků útvaru obchodu a marketingu,
- c) odpisy majetků, které se používají na útvaru obchodu a marketingu,
- d) náklady a výnosy z prodejů majetku útvaru obchodu a marketingu,
- e) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláře sloužící pro obchod a marketing.
- f) podíl měsíčního paušálu za internet vypočtený podle počtu pracovníků útvaru obchodu a marketingu.

Marketingová režie je režijní zakázkou, která má číslo 98910001.

Také marketingové režie nabíhají neustále, a proto se provádí jejich rozpuštění na výrobní zakázky měsíčně.

10.1.4.3 Celopodniková režie

Celopodniková režie je představována náklady, které vznikají na ekonomicko-správním útvaru. Zahrnují zejména tyto náklady:

- a) všechny osobní náklady včetně příspěvků zaměstnancům, cestovné a náklady na hovorové z mobilních telefonů pracovníků ekonomicko-správního útvaru,
- b) odpisy nebo náklady leasingů majetků, které se používají na ekonomicko-správním útvaru, náklady a výnosy z prodejů majetku ekonomicko-správního útvaru,
- c) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláře sloužící pro ekonomicko-správní útvar,
- d) podíl měsíčního paušálu za internet vypočtený podle počtu pracovníků ekonomicko-správního útvaru,
- e) úroky z úvěrů, případné penále a pokuty, smluvní úroky z půjček,

- f) kurzové rozdíly,
- g) náklady na školení bezpečnosti práce, školení řidičů referentských vozidel,
- h) všechny daně, které jsou nákladovou položkou,
- i) náklady na audity, udržení ISO, celopodnikové porady,
- j) odměny členů představenstva a dozorčí rady,
- k) a další náklady a výnosy celopodnikového charakteru.

Celopodnikové režie je režijní zakázkou, která má číslo 99000001.

Stejně jako výrobní, marketingové, tak i celopodnikové režie se rozpouštějí na výrobní zakázky měsíčně.

10.1.4.4 Ostatní náklady režijního charakteru

NÁKLADY NA MANAGEMENT PRODUKTŮ zahrnují:

- a) náklady na výstavy, tj. osobní náklady pracovníků útvaru obchodu a marketingu, hovorné mobilních telefonů, cestovné, parkovné, nájemné za pronájem stánku na veletrhu, cena za spotřebu elektřiny, cena za montáž a demontáž stánku, cena za vstupenky pro VIP hosty, náklady na občerstvení, nájem za pronájem salóнку pro školení o produktech pro vážné zájemce, atd. Náklady na výstavy jsou evidovány pod režijními zakázkami s číslem 91*****, kdy jednotlivé akce jsou rozlišeny číslicemi na 6. a 7. místě čísla zakázky.
- b) náklady na reklamu a propagaci, tj. osobní náklady pracovníků útvaru obchodu a marketingu, pronájem reklamních skříní, cena za reklamní předměty, cena za tisky vizitek, reklamních letáků, za podporu při tvorbě webových stránek, za grafická zpracování reklamních tabulí, atd. Náklady na reklamu a propagaci jsou evidovány pod režijními zakázkami 92*****, kdy jednotlivé druhy propagace jsou rozlišeny číslicemi na 6. a 7. místě čísla zakázky.
- c) náklady na prodej a prezentaci produktů, věcně se jedná o náklady etapy 0* a jejích fází a etapy 7* a jejích fází ze života projektu. Náklady lze sledovat na konkrétních výrobních zakázkách. Tyto náklady jsou tedy evidovány pod čísly výrobních zakázek *****0* a *****7*.

Náklady na management produktů vznikají během roku nerovnoměrně, a proto se na výrobní zakázky průběžně nerozpouštějí. K rozpouštění dochází až po skončení roku při roč-

ní účetní závěrce. Během roku se však v měsíčních rozborech sleduje jejich skutečná výše ve vztahu na plán.

NÁKLADY NA ZÍSKÁNÍ A UDRŽENÍ DOTACÍ

Společnost při své činnosti také využívá nabídky dotací z evropských a národních fondů. Jedná se o například o dotace na podporu vývoje nových metod zjišťování výrobních, obchodních a ekonomických informací v oboru, dotací na školení, dotací na rozvoj, atd.

Jednotlivé dotační projekty, ať úspěšně či neúspěšně vyřízené, jsou vedeny na zakázkách 94***** a 95*****. Na těchto zakázkách jsou vedeny náklady na vybrané projekty i výnosy z dotací.

10.1.5 Podrozvahové účty

Podrozvahové účty jsou účty účtové osnovy, které jsou využívány pro manažerské účetnictví. Patří k nim účty pro:

- evidenci naturálních jednotek
- rozúčtování vybraných nákladů na konkrétní výrobní zakázky,
- rozúčtování režii z režijních zakázek na konkrétní výrobní zakázky.

10.1.5.1 Účty pro evidenci naturálních jednotek

Obecně k naturálním jednotkám a jejich vykazování

Naturálními jednotkami, které se používají v manažerském účetnictví společnosti, jsou vykázané odpracované hodiny. Vznikají měsíčně vykazováním jednotlivými pracovníky. Prvotním výkazem pro evidenci odpracovaných hodin je „pracovní deník“. Do tohoto výkazu si pracovník denně zapisuje druh svojí práce, kterou vykonal na výrobní, nebo režijní zakázce. Při zapisování hodin musí dbát na koncovku zakázky, která se týká její etapy a fáze. Popis etap a fází je u zakázky obecný, pracovník má za povinnost uvést do pole deníku s názvem „text“ přesnější formulaci pracovní operace. Po skončení měsíce se údaje z pracovního deníku automaticky převedou do „pracovního výkazu“, kde se hodiny za stejné zakázky sumarizují a výstupem je celkový počet odpracovaných hodin za zakázku na dané etapě a fázi. Do pracovního výkazu se musí ještě uvést hodiny za dovolenou, svátky, přesčasy, aby vznikl plnohodnotný podklad pro výpočet mzdy. Hodiny z pracovních výkazů převede mzdová účetní do účetnictví na níže uvedené účty.

- a) hodiny vykázané při výrobě produktů - jedná se o hodiny vykázané na výrobě produktů na výrobních zakázkách, kromě etapy 0* a etapy 7* života zakázky. K jejich evidenci
- b) se používá se číslo účtu 751 001. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na výrobní zakázky.
- c) hodiny vykázané na režijních a dotačních zakázkách - jedná se o hodiny vykázané na zakázkách výrobní, marketingové a celopodnikové režie a také na zakázkách dotací. K jejich evidenci se používá se číslo účtu 751 001. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na režijní a dotační zakázky.
- d) hodiny vykázané na zakázkách produktového managementu - jedná se o hodiny vykázané na zakázkách produkt managementu. K jejich evidenci se používá číslo účtu 751 004. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na zakázky produkt managementu.
- e) dříve používané naturální ukazatele - společnost používala v minulosti také:
- účet 751 002, na němž se evidovaly hodiny využití majetku,
 - účet 751 003, na němž se evidovaly kilometry ujeté služebními vozidly
- Tyto naturální ukazatele sloužily jako základna pro rozpouštění odpisů a leasingu využívaného majetku podle hodin využití majetku na více zakázkách pro rozpuštění cestovního a hovorného podle hodin věnovaných konkrétním zakázkám a pro rozpouštění spotřeby pohonných hmot podle kilometrů ujetých služebními vozidly při služebních cestách ve prospěch více zakázek. Časem se od rozpouštění těchto nákladů tímto způsobem upustilo, protože výsledky neodpovídaly pracnosti s evidencí spojenou.

10.1.5.2 Účty pro rozúčtování vybraných nákladů

Vybranými náklady, které se rozpouštějí podle naturálních ukazatelů, jsou osobní náklady. Tyto náklady se ze mzdového účetnictví automaticky převedou na účty zákonného účetnictví a v rámci něj dále na podrozvahový účet manažerského účetnictví 751 101 zakázky pro převod osobních nákladů na zakázky, která má číslo 81100001. Toto je první krok rozpouštění osobních nákladů. Ve druhém kroku se veškeré osobní náklady ze zakázky 81100001 rozpustí podle odpracovaných hodin konkrétních pracovníků na výrobní a režijní zakázky.

10.1.5.3 Účty pro rozúčtování režijních nákladů

Poté, co se rozpustily osobní náklady, mezi nimiž i byly i osobní náklady, který připadly na režijní zakázky, přichází na řadu třetí krok, a to rozpuštění režijních nákladů na výrobní zakázky, kromě zakázek etapy 0* a etapy 7*. Základnou jsou osobní náklady získané ve druhém kroku tohoto postupu. Je to poněkud přesnější než rozúčtování podle odpracovaných hodin, protože mezi pracovníky jsou rozdíly ve výši osobních nákladů:

- a) u výrobních režii 98110001, 98120001, 98310001 se používá účet 751 601,
- b) u marketingové režie se používá účet 751 701,
- c) u celopodnikové režie se používá účet 751 801,
- d) u nákladů produkt managementu se používá účet 751 901.

11 DRUHY KALKULACÍ

11.1 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je podkladem pro tvorbu plánu výroby a plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku. Vychází z očekávání budoucího vývoje. Vzhledem k tomu, že společnost XY provozuje zakázkovou výrobu při tvorbě software a informačních systémů a hlavními náklady společnost XY jsou osobní náklady na zaměstnance - pracovníky, vytváří se plánová kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu. Plánová kalkulace se vytváří jednou ročně, a to na přelomu starého a nového roku.

11.1.1 Kalkulační jednice plánové kalkulace

Kalkulační jednicí je jedna fakturovatelná výrobní hodina. Fakturovatelná proto, že jenom tato hodina směřuje k tržbě. Výrobní pracovníci vykonávají také práci režijního charakteru, která se spotřebuje v rámci společnosti ve formě různých vnitrofiremních služeb nebo neproduktivních hodin. Náklady na tyto práce patří do režii.

11.1.2 Podklady pro tvorbu plánové kalkulace

Podklady pro tvorbu plánové kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu jsou informace o stávající skutečnosti za uplynulý kalendářní rok a hodnoty z plánu roku příštího.

11.1.2.1 Podklady vyjádřené ve finančních položkách

Hlavním podkladem pro tvorbu plánové kalkulace je personální plán a finanční plán. Tyto plány se zpracovávají jednou ročně a pro plánovou kalkulaci poskytují tyto položky:

- a) osobní náklady za pracovní čas včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- b) osobní náklady za čerpání řádné dovolené a placené svátky včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- c) náklady na hovorné z mobilních telefonů,
- d) náklady na cestovné.

Zbývají náklady výrobní, marketingové a celopodnikové režie, které se plánují samostatně ve struktuře nákladových analytických účtů. Jejich hodnoty se rozpočítají na pracovníky podle jejich osobních nákladů. Pro společnost má smysl rozlišovat tyto 3 druhy režii, i

když se všechny rozvrhují podle jedné rozvrhové základny. Je tomu tak proto, že jejich objem se sleduje v čase a každá z režii v sobě zahrnuje jiné náklady.

Stejně jako personální a finanční plán vznikají i plány režii z výsledků minulých let a na základě kvalifikovaného odhadu.

11.1.2.2 Podklady v naturálních položkách

Podkladem pro plánovou kalkulaci na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu pracovníka útvaru výroby v naturálním vyjádření jsou hodiny výrobních pracovníků – jejich plánovaná výrobní kapacita. Při plánování výrobní kapacity pracovníka se vychází z měsíčních hodnot:

- a) nominálního fondu pracovní doby s ohledem na velikost pracovního úvazku a případného plánovaného ukončení nebo přerušování pracovní činnosti,
- b) svátků a plánu dovolených,
- c) očekávané nemocnosti s ohledem na vývoj v minulých letech.

11.1.2.3 Zdroj podkladů pro plánové kalkulace

Všechny výše uvedené podklady pro plánové kalkulace jsou v podstatě náklady a naturálními jednotkami přímo zjistitelnými na každého pracovníka. Vycházejí z personálního, finančního plánu a z plánu výrobních kapacit. Tyto plány jsou tvořeny v Excelu zejména z výsledků dosažených v minulém roce a také na základě kvalifikovaného odhadu očekávané skutečnosti. Společnost nemá propojen účetní systém s plánovacími tabulkami, a proto pořizuje data do plánovacích tabulek ručním opisováním z účetních sestav.

Tabulka č. 4 je podkladem pro tvorbu plánové kalkulace na FVH konkrétních pracovníků. Nejprve se zjišťuje disponibilní počet pracovních hodin. Vychází se z celkového fondu pracovní doby ve dnech poníženého o plánované dny dovolené a dny svátků a dny očekávané nemoci. Výsledné disponibilní dny se přepočtou podle výše úvazku na hodiny. Tyto hodiny se pak rozvrhnou do činností, kde hlavní je výrobní činnost. Umístěním plánovaných hodin do výroby vzniká objem fakturovatelných výrobních hodin pracovníka.

11.1.2.4 Výsledek tvorby plánové kalkulace

Podklady pro tvorbu plánové kalkulace vycházejí z plánů na příští rok a vzhledem k nízkému počtu zaměstnanců se zpracovávají v excelovských tabulkách. Do plánové kalkulace se nezahrnují náklady na produktový management a na subdodávky, které jsou samostatnou položkou podnikového plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku.

Výsledkem tvorby plánové kalkulace je: kalkulace úplných vlastních nákladů (bez subdodávek a nákladů na produktový management) na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu (1 FVH) každého pracovníka, u něhož se očekává, že bude v příštím roce ve výrobě jakoukoliv dobu pracovat. V praxi to může být nejen pracovník útvaru výroby (analytik, programátor, technik), ale také pracovník režijního útvaru. Ve společnosti XY je vždy aktuálně rozpracováno několik desítek zakázek, pracují zde lidé se značnými zkušenostmi v oboru, a proto je možné a zároveň nutné je přiřazovat na různé projekty. Převažuje týmová spolupráce, kdy na jednom projektu pracuje více zaměstnanců.

11.1.2.5 Obecná struktura plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka

Přímé náklady: osobní náklady za pracovní čas
 + osobní náklady za placené svátky
 + osobní náklady za placenou dovolenou
 + náklady na cestovné
 + náklady na hovorné z mobilních telefonů
Nepřímé náklady: + výrobní režie příslušného střediska výroby
 = **vlastní náklady výroby**
 + podíl marketingové režie
 + podíl celopodnikové režie
 = **úplné vlastní náklady**

11.1.2.6 Konkrétní příklad plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka

Konkrétní příklad plánové kalkulace je uveden níže v tabulce:

Tabulka 5 Plánová kalkulace úplných vlastních nákladů na jednu FVH na rok 2013 u vybraných pracovníků

Stř.	Zaměstnanec	Osobní náklady za pracovní čas	Osobní náklady za svátky	Osobní náklady za dovolenou	Cestovné	Hovorné mobilních telefonů	Výrobní režie	Vlastní náklady výroby	Marke-tingové režie	Celofí - remní režie	Úplné vlastní náklady	Plán počet FVH	Náklady na jednu FVH bez PM
11	Pan Čech	259 898	14 417	40 046	79 673	2 173	115 794	512 001	35 552	240 281	787 834	1 298	607
11	Pan Polák	94 085	10 964	30 456	17 948	513	41 918	195 884	12 870	86 983	295 737	643	460
11	Pan Slovák	68 261	13 141	39 424	0	0	30 413	151 239	9 338	63 109	223 686	374	598
11	Pan Ital	347 745	16 288	36 195	165 816	10 756	154 933	731 733	47 569	321 497	1 100 799	1 642	670
11	Pan Rus	250 672	13 862	38 506	7 266	0	111 684	421 990	34 290	231 751	688 031	1 302	528
11	Pan Němec	269 848	11 090	30 805	0	0	120 227	431 970	36 913	249 480	718 363	1 752	410

Jak lze vidět v tabulce č. 5, plánová kalkulace se vytváří tak, že kalkulační struktura nákladů je pro každého výrobního pracovníka umístěna do řádku. Každý řádek obsahuje všechny důležité informace pro zjištění nákladů na kalkulační jednici – jednu fakturovatelnou výrobní hodinu. Náklady přímo zjistitelné na pracovníka se zjišťují z plánu: osobní náklady se do kalkulace přebírají z personálního plánu, cestovné a hovorné jsou přežaty z finančního plánu a režijní náklady jsou u každého zaměstnance vypočteny jako součin průměrného režijního nákladu za každou režii na jednu FVH platného pro celý podnik a plánovaného počtu FVH. Náklady na jednu FVH jsou výsledkem podílu úplných vlastních nákladů a počtu FVH.

11.1.2.7 Využití plánové kalkulace ve společnosti XY

Jak již bylo výše uvedeno, plánová kalkulace nákladů na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu každého pracovníka je podkladem pro tvorbu plánu výroby, který sestává z jednotlivých rozpracovaných a budoucích zakázek. Tyto zakázky jsou pak tematicky seskupovány do skupin zakázek viz Tabulka 7.1.2 na str. 49. Plánují se náklady na tyto skupiny zakázek, ne na konkrétní zakázku. Do jaké míry se podařilo správně vypočítat a stanovit plánovou kalkulaci se pak v průběhu zakázky – projektu již nekontroluje, účetní systém není nastaven tak, aby umožňoval sledovat výsledné kalkulace úplných vlastních nákladů i na pracovníka a to z toho důvodu, že se režie nerozpouštějí na dvě kalkulační jednice.

Plánové kalkulace se zpracovávají ve formě excelovských tabulek.

11.2 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se používají v případech, kdy je potřeba zjistit očekávané náklady u nového produktu, zejména u produktu, který by se měl vyrábět na zakázku. Vychází se z marketingového projektu, u kterého je znám odhad pracnosti, struktura pracovníků.

Na rozdíl od plánové kalkulace, která se vytváří v době plánovacího procesu, tj. na začátku roku a na rozdíl od výsledné kalkulace, která se vytváří vždy ke konci účetního období (měsíce, čtvrtletí, roku), operativní kalkulace se zpracovávají během roku podle potřeby.

11.2.1 Kalkulační jednice operativní kalkulace

Kalkulační jednicí plánové kalkulace je jedna fakturovatelná výrobní hodina pracovníka.

11.2.2 Podklady pro tvorbu operativní kalkulace

Podkladem pro tvorbu operativní kalkulace jsou vypočtené kalkulace pracovníků na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu a počty hodin vycházející z marketingového projektu.

11.2.3 Výsledek tvorby operativní kalkulace na nový projekt

Výsledkem je stanovení úplných vlastních nákladů na nový projekt = součet ÚVN na pracovníky, kteří by měli na novém produktu pracovat, vypočtený jako:

ÚVN na 1 FVH x počet hodin každého pracovníka

K těmto ÚVN je potřeba ještě připočítat příslušné konkrétní náklady na produkt management nového projektu a případné subdodávky.

Příklad operativní kalkulace na konkrétní zakázku je uveden níže:

Tabulka 6 Operativní kalkulace úplných vlastních nákladů projektu
„Probírkové modely pro lesní podnik“

Stř.	Zaměstnanec	Náklady na jednu FVH bez PM	Plánovaný počet hodin na projektu	Úplné vlastní náklady zaměstnanců
11	Pan Čech	607	550	333 828
11	Pan Polák	460	80	36 795
11	Pan Slovák	598	35	20 933
11	Pan Ital	670	65	43 576
11	Pan Rus	528	60	31 706
11	Pan Němec	410	10	4 100
				470 939
Subdodávky				0
Produkt management				0
Úplné vlastní náklady projektu				470 939

Jak je patrné z tabulky č. 6 operativní kalkulace úplných vlastních nákladů nám podává informaci o tom, kteří pracovníci střediska výroby č. 11 by měli na budoucí zakázce – projektu pracovat, kolik hodin na něm odpracují a jaká je jejich plánová kalkulace na FVH. Součtem úplných vlastních nákladů zaměstnanců zjistíme očekávané náklady na budoucí zakázku – projekt. K těmto nákladům je potřeba ještě připočítat náklady na produktový management, což jsou náklady na prodej, propagaci a náklady vznikající při marketingových fázích výroby. Tyto se připočítávají až nakonec, protože jsou individuálního charakteru, jsou různé u různých zakázek a jejich zprůměrování by nebylo pro výpočet nákladů přesné.

11.3 Výsledná kalkulace

Na rozdíl od plánové a operativní kalkulace vychází výsledná kalkulace z výsledků manažerského účetnictví, které jsou vytvářeny automaticky při každé měsíční účetní závěrce.

11.3.1 Kalkulační jednice výsledné kalkulace

Kalkulační jednicí je zakázka, což je účetní kategorie, ve skutečnosti je to projekt, jehož výsledkem je dodávka pro odběratele, někdy i pro vlastní použití. Je to v podstatě výsledková projektu. Můžeme z ní zjistit i mnoho dalších užitečných informací, a to nejen o projektu samotném, ale ve stejné struktuře i o jeho jednotlivých etapách a v rámci nich i o jednotlivých fázích. Jednou z těch důležitých informací je skutečná výše nákladů na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu dané zakázky, etapy, nebo fáze.

11.3.2 Podklady pro tvorbu výsledné kalkulace ve finančním vyjádření

Podkladem pro tvorbu výsledné kalkulace jsou všechny hospodářské skutečnosti zaznamenané na prvotních účetních dokladech, tzn. na přijatých fakturách, vydaných fakturách, mzdových dokladech, výdejkách materiálu, vyúčtováních cestovného, smlouvách, pokladních dokladech, atd. zaúčtované v účetnictví. Údaje z prvotních dokladů se dostávají na konkrétní zakázku, její etapu a fázi účetními postupy. Svým charakterem se jedná o náklady, ale také o výnosy. Kromě přímých nákladů se na zakázku účtují i režijní náklady, které jsou rozúčtovány způsobem uvedeným v článku 10.

11.3.3 Podklady vyjádřené v naturálním vyjádření

Stejně jako v plánové kalkulaci, jsou i ve výsledné kalkulaci naturálním vyjádřením odpracované hodiny pracovníků útvarů výroby, ale i jiných pracovníků, kteří vykážou odpracované hodiny na nějaké výrobní zakázce. Podkladem pro evidenci odpracovaných hodin je deník, kde si pracovníci denně zaznamenávají odpracovaný čas na jednotlivých zakázkách, jejich etapách a fázích. Měsíčně se z deníku vygeneruje výkaz práce, kde je sumárně uvedeno, kolik času bylo odpracováno na určité zakázce, její etapě a fázi. Počty odpracovaných hodin vstupují do výsledné kalkulace, kde mají samostatný řádek.

11.3.4 Obecná struktura výsledné kalkulace

Obrázek 1 Obecná struktura výsledné kalkulace

001 ... spotřeba materiálu
004 ... cestovné
005 ... výkony spojů
006 ... nájemné a leasing
007 ... ostatní služby
008 ... ostatní provozní náklady
009 ... pokuty a penále
010 ... rezervy a opravné položky
011 ... osobní náklady (úctované přímo na zakázku, pokud jsou známy)
012 ... odpisy hmotného a nehmotného majetku
017 ... převedené osobní náklady (rozpuštěné na zakázku podle výkazu práce)
018 ... odpisy nehmotných aktiv vlastní výroby
020 ... PROVOZNÍ NÁKLADY (součet 004 až 018)
021 ... finanční náklady
031 ... mimořádné náklady
060 ... subdodávky a obrátové položky
<u>070 ... výrobní režie</u>
075 ... VÝROBNÍ NÁKLADY (součet 020 až 070)
080 ... celopodniková režie
085 ... produkt management produktových skupin
090 ... marketingové režie
<u>092 ... odměny z projektů</u>
099 ... NÁKLADY CELKEM (součet 075 až 092)
110 ... tržby a výnosy
119 ... odúčtování výnosů příštích období
120 ... aktivace investičního majetku vlastní výroby
121 ... finanční výnosy
122 ... změna stavu nedokončené výroby
123 ... mimořádné výnosy
<u>124 ... zúčtování rezerv a opravných položek</u>
130 ... VÝNOSY CELKEM (součet 110 až 124)
200 ... HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK
150 ... přidaná hodnota (nastaven výpočet)
401 ... pohledávky
555 ... hodnota nedokončené výroby
601 ... hodiny kromě hodin marketingových
604 ... hodiny marketingové
750 ... celkové náklady / fakturovatelnou výrobní hodinu
800 ... tržby / fakturovatelnou výrobní hodinu
850 ... hospodářský výsledek / fakturovatelnou výrobní hodinu
851 ... celkový pracovní úvazek
900 ... rentabilita tržeb

Na obrázku č.1 jsou řádky výsledné kalkulace jsou nazývány typovými položkami kalkulačního vzorce. Jsou složeny z číselného označení typové položky a jejího názvu. Typové se nazývají proto, že jsou stejné pro všechny zakázky – projekty i jejich etapy a fáze. Typové položky kalkulačního vzorce obsahují jednotlivé analytické účty, nebo součty analytických účtů z hlavní knihy. Naplnění typových položek analytickými účty je umožněno tím, že v účtové osnově je u každého nákladového a výnosového účtu a u vybraných majetkových účtů definována mj. i typová položka kalkulačního vzorce. Tyto parametry se pak využívají pro třídění a začleňování nákladů a výnosů do výsledné kalkulace v manažerském účetnictví.

Výsledné kalkulace mají podobu tiskové účetní sestavy, která zahrnuje přímé náklady v jejich struktuře, obsahuje také informaci o odpracovaných hodinách, marketingových hodinách, velikosti nedokončené výroby, velikosti úvazku pracovníků a také o nezaplacených pohledávkách, které se vážou k danému produktu. Tato výsledná kalkulace má tři sloupce hodnot:

- a) skutečnost za poslední uzavřený měsíc,
- b) skutečnost od začátku roku,
- c) skutečnost za celou dobu historie projektu (pokud trvá přes konec roku, nebo více let)

Bylo by možné nastavit i sloupec plán pro jakékoliv období, avšak vzhledem k počtu zakázek, které společnost najednou řeší, by bylo plánování na každou zakázku velmi pracné.

11.3.5 Konkrétní příklad výsledné kalkulace na jednu FVH pracovníka

Tabulka 7 Výsledná kalkulace úplných vlastních nákladů projektu - zakázky "Probírkové modely pro lesní podnik"

Číslo typové položky kalkulačního vzorce	Název položky kalkulačního vzorce	Hodnota (v Kč)
1	Spotřeba materiálu a energie	48
3	Práce mat. a nemat. povahy	63 240
4	Cestovné	61 205
8	Ostatní provozní náklady	0
11	Osobní náklady přímé	1 904
17	Převedené osobní náklady	157 093
20	PROVOZNÍ NÁKLADY	283 490
70	Středisková režie	48 567
75	VÝROBNÍ NÁKLADY	332 057
80	Celofiremní režie	111 488
90	Marketingová režie	16 878
92	Odměny z projektů	5 600
99	NÁKLADY CELKEM	466 023
110	Tržby a výnosy	1 002 585
130	VÝNOSY CELKEM	1 002 585
200	HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	536 562
150	Přidaná hodnota	939 297
601	Fakturovatelné výrobní hodiny	800
604	Marketingové hodiny	8
800	Náklady na FVH	583
850	Hospodářský výsledek na FVH	670
851	Celkový pracovní úvazek	0,48
900	Rentabilita tržeb	0,54

Podle tabulky č. 7 má Výsledná kalkulace zakázky – projektu podobu kalkulačního listu. Lze ho zadat a vygenerovat v účetnictví i za jednotlivé etapy a fáze projektu. Jsou v něm komplexní informace o projektu, tedy nejen náklady v kalkulačním členění, ale i odpracované hodiny při výrobě a marketingu tohoto projektu, náklady na jednu FVH projektu jako podíl ř. 99 / ř. 601. Tato výsledná kalkulace nám také umožňuje sledovat plnění ukazatelů zadaných v plánu projektu – počet FVH, celkové náklady, tržby, rentabilita tržeb. Jedná se o výstup z účetnictví s vysokou vypovídací schopností.

11.3.6 Využití výsledné kalkulace ve společnosti XY

Výsledné kalkulace se používají:

- a) jednak během roku k průběžnému zjišťování ÚVN na probíhající zakázky a jejich dílčí části,
- b) ke konci roku ke zjišťování ÚVN na probíhající zakázky a jejich dílčí části,
- c) k vyhodnocení zakázky po jejím skončení – jako jeden z podkladů pro archivaci.

Výsledná kalkulace během roku se liší od kalkulací ke konci roku a při skončení zakázky v tom, že ještě nemusí být plně zatížena náklady na produkt management, protože tyto náklady nebyly vždy adresné a na zakázky se budou rozpouštět až koncem roku.

Výsledná kalkulace podává informaci o nákladech, výnosech a odpracovaných hodinách na zakázce, nebo jejích částech. Hodnoty z výsledné kalkulace se v průběhu života zakázky – projektu porovnávají s plánem projektu, avšak pouze co do počtu odpracovaných hodin. Podávají tak obraz o čerpání plánovaného objemu hodin, neinformují však o postupu prací, o produktivitě práce. V plánu projektu jsou sice časové milníky k postupu prací, které charakterizují etapy a fáze projektu, avšak neuvádí se jejich finanční vyjádření v nákladech. Vedoucí projektu sleduje procento čerpání časové kapacity v hodinách na projekt a porovnává ho s odhadem dokončenosti – s věčným plněním. Náklady a výnosy se plánují až na úrovni skupiny zakázek, tzn. za zakázky patřící k sobě tematicky.

12 VYUŽITÍ KALKULACÍ PRO PROCES ŘÍZENÍ

Kalkulační systém společnosti XY je tvořen kalkulací plánovou, kalkulací výslednou a kalkulací operativní.

Každý typ kalkulace má nezastupitelné postavení v ekonomickém řízení společnosti XY. Plánové kalkulace se tvoří na začátku roku v souvislosti s jednotlivými dílčími plány. Celý proces začíná ještě před koncem kalendářního roku, a proto se za základ bere skutečnost běžného roku k uzavřenému měsíci říjnu nebo listopadu a provede se odhad zbylých měsíců roku. Nestáčí však vzít jen údaje minulého roku. Pověřený pracovník připravuje kvalifikovaný odhad příštího roku.

Východiskem jsou údaje z účetnictví – účetní sestavy a výsledné kalkulace.

Během celého roku se společnost snaží o získání nových zakázek, což se daří a neustále vznikají nové marketingové projekty, které se v případě úspěchu stávají podkladem pro tvorbu plánů projektu. Nezbytným podkladem pro rozhodnutí, jestli se zákazníkem uzavřít smlouvu o dílo a zadat výrobnímu útvaru úkol ve formě plánu projektu, je zpracovat operativní kalkulaci jako podklad pro odhad nákladů.

V průběhu realizace zakázky je možné pomocí výsledné kalkulace sledovat, jaké náklady společnosti vznikají a porovnávat je na plán. Manažerské účetnictví, které je v podstatě kalkulačním účetnictvím, protože je kalkulacím podřízeno, dává detailní informace o každé etapě a fázi zakázky.

Z výše uvedeného je zřejmé, že kalkulace je velmi významným nástrojem manažerského vnitropodnikového řízení společnosti XY. Dá se říci, že pokud se společnost v minulosti v některých letech méně věnovala plánování, tzn. že plány se netvořily vždy v dostatečném časovém předstihu, nebo v tak pečlivé struktuře, jako nyní, pak kalkulace byly vždy řádně a včas zpracovány. Bylo to dáno tím, že bylo potřeba mít neustále k dispozici kalkulace pro cenotvorbu a také proto, že účetní systém byl takto kalkulačně jednou nastaven a neustále se udržoval a tyto informace poskytoval.

13 DOPORUČENÍ KE ZLEPŠENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

V této bakalářské práci jsem provedl analýzu kalkulačního systému společnosti XY.

Na základě této analýzy mohu provést hodnocení kalkulačního systému z hlediska jeho výhod a nevýhod.

Jeho **výhody** jsou následující:

1. Kalkulační systém obsahuje plánové, výsledné a operativní kalkulace a postihuje tak všechny oblasti řízení, kde se dají kalkulace uplatnit.
2. Způsob, jakým jsou kalkulace tvořeny, umožňuje rozvrhnout všechny náklady na kalkulační jednice, tzn. že vznikají kalkulace na úrovni úplných vlastních nákladů.
3. Jako kalkulační jednice byly zvoleny - u plánové kalkulace jedna fakturovatelná výrobní hodina a u výsledné kalkulace je to zakázka, neboli projekt v členění na jeho etapy a fáze. Z hlediska účelu těchto kalkulací byly kalkulační jednice zvoleny správně a odpovídají potřebám řízení podnikatelské činnosti, kterou společnost XY vykonává. Velmi vhodné je detailní členění zakázky na etapy a fáze, které umožňují skutečně detailní kalkulaci životního cyklu zakázky.
4. Náklady vstupující do kalkulací se člení jednak podle činností a v rámci nich podle nákladových druhů. Vzniká tak křížový, maticový pohled na náklady a vytváří předpoklad důkladného rozboru nákladů. Vše, co je uvedeno v tomto bodě a v bodě 3., vychází z propracovaného manažerského (kalkulačního) účetnictví.
5. Přestože podíl režijních nákladů na celkových nákladech není u společnosti XY vysoký, společnost se zabývá důkladnou analýzou a evidencí těchto režii a také nákladů na management produktů. Proto tyto režie plánuje každou samostatně.
6. Za rozvrhovou základnu pro rozvržení režii byly u výsledných kalkulací zvoleny osobní náklady, které představují polovinu všech nákladů společnosti. U výrobních pracovníků jsou osobní náklady z velké části vázány na výrobní zakázky – projekty a dále jsou u jednotlivých pracovníků v rozdílné výši, proto jsou vhodnější rozvrhovou základnou než odpracované hodiny.
7. Společnost XY se při tvorbě plánových kalkulací snaží na základě skutečnosti minulých let a na základě kvalifikovaného odhadu zahrnout do přímých, neboli přímo zjistitelných nákladů na každého pracovníka maximum nákladů a snížit tak objem režii. Tato činnost má smysl, protože mezi pracovníky jsou znační rozdíly v osobních nákladech, v cestovních náhradách i v hovorném mobilních telefonů.

Přes nesporné výhody má kalkulační systém společnosti XY i svoje **nevýhody**, jejichž řešení je předmětem mých návrhů na jeho zlepšení. Jeho nevýhody jsou následující:

1. Společnost XY vytváří na začátku roku plánové kalkulace na fakturovatelnou výrobní hodinu výrobních pracovníků, avšak **neprovádí jejich kontrolu v průběhu a na konci roku formou výsledné kalkulace**. Navrhují, aby se do manažerského účetnictví nastavil **nový mechanismus pro tvorbu výsledných kalkulací** na fakturovatelnou výrobní hodinu každého výrobního pracovníka, čímž by se ověřila správnost výpočtu z plánové kalkulace. Domnívám se, že kromě sledování nákladů na zakázky, jejich etapy a fáze je rovněž důležité sledovat, jak se průběžně vyvíjí náklady na jednotlivé pracovníky. Tímto by se zvýšila vypovídací schopnost kalkulačního systému. Rozvrhování skutečných nákladů by se dělo v rámci manažerského účetnictví pomocí dalších podrozvahových účtů. Až doposud se výsledné kalkulace za jednotlivé pracovníky tvořily až po skončení roku, a to ručně – přepisováním výsledků z účetnictví do excelovských tabulek. Nyní by výsledné kalkulace byly vytvářeny v účetním programu.
2. Plánové kalkulace vycházejí z finančních položek a z naturálních položek, které jsou zachyceny ve finančním plánu, personálním plánu a v plánu výrobních kapacit. Východiskem pro tvorbu těchto plánů jsou skutečnosti minulého roku, tzn. skutečnosti z účetních sestav a také z výsledných kalkulací, které jsou přepisovány do excelovských tabulek plánu. Plánové kalkulace jsou zase podkladem pro tvorbu plánu výroby a plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku. Také údaje z plánových kalkulací se do těchto plánů přepisují ručně do excelovských tabulek.
Navrhují, aby společnost XY nastavila exporty dat z účetnictví do těchto plánů a z plánů do plánových kalkulací, aby odpadla ruční práce spojená s přepisováním dat a riziko vzniku chyby. Urychlí se a zpřesní se proces tvorby plánu a potažmo i proces tvorby plánových kalkulací. Data přenesená do plánu se pak budou dále upravovat podle kvalifikovaného odhadu příštího roku, což umožní manažerský informační systém.
3. Jak již bylo u výsledných kalkulací výše uvedeno, hodnoty z výsledných kalkulací zakázek – projektů se v průběhu života projektů porovnávají s plánem projektu pouze co do počtu odpracovaných hodin, ne však průběžně na plánované finanční ukazatele projektu – celkové náklady, tržby a rentabilita tržeb. Vzhledem k tomu, že společnost

XY realizuje kromě hodnotově malých a časově krátkých zakázek také mnohamilió- nové a déletrvající zakázky, doporučuji **rozšířit základní dokument o zakázce – plán projektu - o výše uvedené finanční ukazatele (tedy.....)** k jednotlivým časovým milníkům projektu. Navrhuji na základě plánovaného počtu hodin k milníkům projek- tu a na základě plánových kalkulací na pracovníky **vypočítat plánované náklady na jednotlivé etapy projektu** a skutečnosti z průběžných výsledků výsledné kalkulace pak porovnávat s tímto plánem. Vedoucí projektu i management tak bude mít možnost průběžného sledování nejen odpracovaných hodin na projektu, ale i průběžného čer- pání nákladů, eventuálně dosahování tržeb a rentability, pokud se dají přiřadit k časovým milníkům. Na tyto finanční ukazatele je pak možné nastavit motivace ve- doucího projektu.

4. Při tvorbě plánové kalkulace zahrnout do přímých nákladů na pracovníka také další náklady, které doposud patřily do výrobní režie, a to zaměstnanecké benefity. Jedná se o příspěvky na kapitálové životní pojištění, příspěvky na penzijní připojištění, pří- spěvky na jazykové vzdělávání, náklady na služební byt, úroky ze zaměstnaneckých půjček. Ještě více se tím zvýrazní rozdíly mezi jednotlivými pracovníky a více se zpřesní jejich průměrná hodinová plánová kalkulace.

14 ZÁVĚR

Na závěr této bakalářské práce bych chtěl uvést, že cíle, které jsem si v jejím úvodu stanovil, se mně podařilo splnit:

Provedl jsem analýzu kalkulačního systému společnosti XY a jeho hodnocení z hlediska výhod a nevýhod. Dále jsem zjistil, jaké jsou výsledky jeho použití v praxi, a navrhl doporučení k jeho zlepšení. Vymezil jsem také druhy kalkulací, které společnost XY používá a rozebral analytickou funkci manažerského účetnictví.

Během tvorby bakalářské práce jsem si v teoretické části prohloubil svoje znalosti o nákladech, účetnictví, kalkulacích a kalkulačním systému. Tyto nabyté znalosti mně usnadnily pohled na problematiku kalkulací v posuzované společnosti XY.

Při analýze kalkulačního systému společnosti XY jsem načerpal mnoho cenných poznatků z ekonomické praxe tohoto subjektu. Poznal jsem jeho vnitřní organizaci, oběh dokladů, podstatu manažerského účetnictví a kalkulační systém, kdy všechny tyto ekonomické subsystémy jsou podřízeny předmětu jeho podnikatelské činnosti. Měl jsem možnost mluvit s pracovníky managementu a načerpat alespoň část jejich zkušeností s danou problematikou.

Poznal jsem proces postupu prací na projektu, zabývající se tvorbou informačních systémů a nahlédl do controllingu výrobního procesu, protože výsledné kalkulace plní i funkci kontrolní

Zjistil jsem, že stávající kalkulační systém v podniku XY plní svoji funkci, tak jak bylo vytýčeno v teoretické části, nicméně má i řadu nevýhod, jejichž řešení je součástí mých návrhů na jeho zlepšení v kapitole č. 13.

Na závěr mohu konstatovat, že tvorba této bakalářské práce mě po odborné stránce obohatil a získané poznatky mohu v budoucnu využít.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, Anthony A. *Management accounting*. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, c2007, xxv, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.

DEAKIN, E. B.; MAHER, M. W. *Cost Accounting*. 3. vyd. Illinois: RICHARD D. IRWIN, 1991. 1059 s. ISBN 0-256-06919-0,

HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. *Cost management: accounting*. 6th ed. Mason, OH: South-Western CengageLearning, c2009, xxix, 832 p. ISBN 03-245-5967-4

HRADECKÝ, Mojmir a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003, 153 s. ISBN 80-7175-119-7.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, ix, 412 s. :. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2008, 475 s. ISBN 9788072611416.

LANČA, J.; SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005. ISBN 80-2100-3643-5.

MARINIČ, Pavel, 2008. *Plánování a tvorba hodnoty firmy*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 240 s. ISBN 978-80-247-2432-4

NOBLES, Tracie L, Brenda MATTISON, Ella Mae MATSUMURA a Charles T HORNGREN. *Hornngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th ed. Boston: Pearson, c2014, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 978-0-13-325543-0.

NOREEN, Eric W, Peter C BREWER a Ray H GARRISON. *Managerial accounting for managers*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, c2014, xxxi, 596 s. ISBN 978-1-25-906073-1.

NOVÁK, Petr. *Problematika řízení a alokace režijních nákladů v podmínkách výrobních podniků: disertační práce*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, Fakulta managementu a ekonomiky, 2009, 187 s. Vedoucí disertační práce Josef Hurta.

POPESKO, Boris., 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005, 226 s. ISBN 80-247-1195-8.

SYNEK, M. a kol., 2007. *Manažerská ekonomika*. 4.aktual. rozš. vyd. Praha: GradaPublishing, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4

SVOZILOVÁ, Alena, 2006. *Projektový management*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 356 s. ISBN 80-247-1501-5

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 146 s. ISBN 80-7261-087-2

ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L., 2007. *Podniková ekonomika II*.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana. *Základní pojmy*. [online] Studijní materiály předmětu VSFS:BP_MUc, léto, 2005. [cit. 15. dubna 2015]. Dostupné na:
<https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.pdf>.

PLOCHOVÁ, Eva. *Celoživotní vzdělávání. Přednáška manažerské účetnictví*. [online]. Informační systém VŠTE České Budějovice, 2013. [cit. 15. dubna 2015] Dostupné na:
<is.vstecb.cz/do/5610/czv/1839877/1950716/.../MAU_Prednaska_5.pdf>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

PM.....produktový management

PS.....produktová skupina

FVH.....fakturovatelná výrobní hodina

ÚVN.....úplné vlastní náklady

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Organizační členění společnosti XY na hospodářská střediska.....	48
Tabulka 2 Členění zakázek do výrobních a režijních skupin zakázek.....	48
Tabulka 3 Etapy a fáze života zakázky.....	50
Tabulka 4 Plán počtu hodin pracovníků podle činností.....	59
Tabulka 5 Plánová kalkulace úplných vlastních nákladů na jednu FVH na rok.....	61
Tabulka 6 Operativní kalkulace úplných vlastních nákladů projektu.....	63
Tabulka 7 Výsledná kalkulace úplných vlastních nákladů projektu - zakázky.....	68

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Obecná struktura výsledné kalkulace.....	66
--	----