

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH**

EKONOMICKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Název bakalářské práce

**VYUŽITÍ NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ
PŘI ŘÍZENÍ PODNIKU**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Autor: Kamila Vodičková

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kamila VODIČKOVÁ**

Osobní číslo: **E14187**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Využití nástrojů manažerského účetnictví při řízení podniku**

Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

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

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

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.

Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. Hampshire: Cengage Learning.

Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. a Patera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.

Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.

Orwig, R., Pendley, J., Baker, J. and Flather, W. (2015). Capturing Process Knowledge and Measuring Systems' Cost Savings Through Business Activity Modeling and Activity-Based Costing. *Knowledge and Process Management*. 22(4), 297-304.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

8. února 2016

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2017

12 krp
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

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

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

Jihlava, datum 11. 4. 2017

Kamila Vodičková

Obsah

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Úvod | 3 |
| 2 | Účetnictví | 4 |
| 2.1 | Externí a interní uživatelé účetních informací | 4 |
| 2.2 | Rozdíl mezi finančním a manažerských účetnictvím..... | 5 |
| 2.3 | Vnitropodnikové útvary | 6 |
| 2.3.1 | Výrobní středisko | 6 |
| 2.3.2 | Zásobovací středisko | 7 |
| 2.3.3 | Odbytové středisko | 7 |
| 2.3.4 | Středisko správní režie | 7 |
| 2.3.5 | Střediska pomocná a obslužná..... | 7 |
| 2.3.6 | Výnosové středisko | 7 |
| 2.3.7 | Nákladové středisko..... | 7 |
| 3 | Manažerské účetnictví | 10 |
| 3.1 | Úkoly manažerského účetnictví | 10 |
| 3.2 | Odpovědností účetnictví | 11 |
| 3.3 | Strategicky zaměřené manažerské účetnictví..... | 11 |
| 3.4 | Nástroje manažerského účetnictví..... | 12 |
| 3.4.1 | Rozpočetnictví..... | 12 |
| 3.4.2 | Kalkulace | 13 |
| 3.4.3 | Stanovení ceny | 22 |
| 3.4.4 | Odchytky a jejich řízení..... | 24 |
| 3.4.5 | Manažer versus controller | 26 |
| 4 | Metodika | 28 |
| 5 | Charakteristika vybrané společnosti | 30 |
| 5.1 | Zaměstnanci a jejich vzdělávání..... | 30 |
| 5.2 | Organizační řídicí struktura | 31 |
| 5.3 | Cíle společnosti | 31 |
| 5.4 | Produkty podniku..... | 32 |
| 6 | Účetnictví v podniku | 33 |
| 6.1 | Postup účtování v podniku..... | 33 |
| 6.2 | Způsob oceňování | 34 |
| 6.3 | Účetní program v podniku | 35 |

| | | |
|-------|--------------------------------------|----|
| 7 | Manažerské účetnictví podniku | 37 |
| 7.1 | Rozpočty..... | 37 |
| 7.2 | Náklady a nákladovost | 39 |
| 7.3 | Rentabilita podniku..... | 42 |
| 7.3.1 | Hospodárnost..... | 42 |
| 7.3.2 | Účinnost | 43 |
| 7.3.3 | Bod zvratu | 44 |
| 7.3.4 | Rentabilita tržeb..... | 45 |
| 7.4 | Řízení odchylek..... | 46 |
| 7.5 | Kalkulace | 50 |
| 7.5.1 | Kalkulace v podniku..... | 50 |
| 7.5.2 | Kalkulace nákladů v podniku..... | 51 |
| 8 | Závěr..... | 57 |
| 9 | Summary | 59 |
| 10 | Seznam literatury..... | 60 |
| | Seznam tabulek, obrázků a GRAFŮ..... | 62 |
| | Seznam zkratk | 63 |

1 ÚVOD

Obor účetnictví je pro velmi zajímavý obor a jeho znalost je v praxi nepostradatelná. Většinou se sekáváme s pojmem finanční účetnictví, u kterého se ze začátku musíme naučit, co to účetnictví je a jak vlastně funguje a tento začátek není moc zajímavý, ale až se dostaneme k účtování a dalším problematikám, tak uvidíme, že samo účetnictví v sobě skrývá něco zajímavého. A toto je jeden z hlavních důvodů, dozvědět se něco o dalším stupni účetnictví, a to manažerském.

Základní myšlenka, která ovlivnila vznik manažerského účetnictví je diferencovat způsob zobrazení podnikatelského procesu podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Obsahovým rysem účetnictví je oddělení informací finančního účetnictví, které zobrazuje podnikatelský proces z hlediska potřeb externích uživatelů od informací manažerského účetnictví, které využívají řídicí pracovníci.

Manažerské účetnictví je velice často zaměňováno s pojmem nákladové účetnictví, které není nikde přesně definováno, ale jsou definovány jeho podstatné rysy, které vyjadřují vztah k dalším účelovým okruhům účetních informací. Nákladové účetnictví není také oproti manažerskému účetnictví tolik podrobné a na ekonomickou realitu nahlíží hlavně z pohledu nákladů.

Cílem mé bakalářské práce je objasnit a vysvětlit podstatu manažerského účetnictví a jeho nástrojů. Tyto znalosti budou čerpány převážně z literárních zdrojů, ale je samozřejmé, že co uvádí literatura, nemusí být v podniku využíváno. Bakalářská práce se skládá ze dvou částí. První část, jak už je výše uvedeno, je pouze seznámení s teorií na základě literatury. Druhá část je věnována konkrétní organizaci, kde se budu zaměřovat na způsob účtování, analýzu odchylek a sestavení kalkulací produktů.

Závěrem práce bude zhodnocení výsledků, a na základě nich budou navrhovány možné změny, ke zlepšení nebo doporučení nových postupů v řízení z pohledu manažerského účetnictví.

2 ÚČETNICTVÍ

Jiří Strouhal definuje účetnictví: *Účetnictví podává informace o takových hospodářských operacích, při kterých se mění výše a struktura majetku a/nebo závazků podniku v průběhu jeho fungování. Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku účetní jednotky, její dluhy a vlastní kapitál.* Účetnictví můžeme rozčlenit do dvou základních kategorií: finanční a manažerské (Strouhal, Židlická, Knapová & Cardová, 2010, str. 13).

Účetní jednotky musí vést účetnictví, aby účetní závěrka poskytovala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci podniku, který také slouží k ekonomickému rozhodování. Zobrazení se považuje za poctivé a věrné pokud obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsobem oceňování, odpisování, tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími metodami, které jsou dány zákonem o účetnictví. Účetní jednotky jsou taky povinné vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a trvale.

Účetnictví v České republice je upravenou soustavou předpisů, které jsou na úrovni zákonů a norem a navazují na jiné věcné právní předpisy a zákony. Základními předpisy, které upravují účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele. Na tyto základní předpisy navazují i další zákony a předpisy jako je občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o daních z příjmů a další zákony, které doplňují a upřesňují povinnosti účetních jednotek (Ryneš, 2016).

2.1 Externí a interní uživatelé účetních informací

Tato část bude popisovat analýzu potenciálních uživatelů účetních informací a jejich požadavky.

Externí uživatelé mají k dispozici výkazy daňového účetnictví, finančního účetnictví, informace zveřejněné ve výroční zprávě nebo účetní závěrce. Uživatele můžeme rozdělit do několika zájmových skupin, kontrolních orgánů apod.:

a) zaměstnanci podniku – nejsou zodpovědní za řízení firmy. Jejich hlavním zájmem je vývoj mezd, sociálního zajištění, materiální vybavenost firmy, možnost vzdělávání, odbornému růstu apod.,

b) spolupracující podniku – do této skupiny můžeme zařadit dodavatele, odběratele nebo banky,

c) státní orgány – bere se většinou v souvislosti s vykonáváním kontrolních funkcí ve vztahu k činnosti podniku. Mohou to být orgány, které provádí dohled nad kapitálovým trhem, finanční úřady, správa sociálního zabezpečení, inspekce životního prostředí apod.,

d) orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst – mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku a daného regionu,

e) široká veřejnost – jsou to společenské organizace a různé občanské aktivity například v oblasti životního prostředí,

Mezi externími uživateli má důležité postavení i vlastník podniku a investor. Podniky, které mají oddělenou funkci řízení a vlastnickou, tak vlastník nemá přímý přístup k podrobným informacím o činnosti podniku (Fibírová, Šoljaková, Wagner & Peterka, 2011).

Interní uživatelé jsou zodpovědní za výsledky činnosti podniku a mají také pravomoc k rozhodování. V předchozím odstavci bylo uvedeno, že vlastníci patří mezi externí uživatele, ale pokud vlastník vykonává manažerskou funkci a management na různých stupních podnikového a vnitropodnikového řízení, může se stát i interním uživatelem. Interním uživatelům slouží ke své činnosti manažerské a nákladové účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner & Peterka, 2011).

2.2 Rozdíl mezi finančním a manažerských účetnictvím

Vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím se zajišťuje dvěma metodickými cestami a jejich kombinacemi. První forma je jednookruhová soustava, ta zajišťuje potřeby externích i interních uživatelů pomocí analytické evidence nákladů, výnosů, aktiv, pasiv a vlastního kapitálu. Druhou formou je dvouokruhová soustava, kde se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu (Král & kol., 2010).

Finanční účetnictví slouží ke zpracování účetních případů vyjadřující změny v majetku a závazcích účetní jednotky ve vztahu k jejímu okolí (dodavatelé, odběratelé, peněžním ústavům, ostatním dlužníkům, věřitelům apod.). Náklady a výnosy sleduje v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský

výsledek. Finanční účetnictví neposkytuje informace, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných zásob (polotovary, nedokončená výroba a výrobky), které podnik vytvořil vlastní činností, proto musí účetní jednotka organizovat evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř jednotky. Tento úkol plní manažerské účetnictví (Lazar, 2001).

Manažerské účetnictví musí poskytovat finančnímu účetnictví průkazné podklady:

- a) o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností
- b) pro vyjádření aktivace vlastních výkonů
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností

(Lazar, 2001).

Tabulka 1: Finanční vs. manažerské účetnictví

| Finanční účetnictví | Manažerské účetnictví |
|---|---|
| Slouží externím uživatelům | Slouží interním uživatelům |
| Je veřejné | Je důvěrné |
| Vyjadřuje se ve finančních jednotkách | Vyjadřuje se v naturálních a hodnotových jednotkách |
| Je povinné | Je nepovinné |
| Řídí se zákonem a je pod dohledem státu | Nepodřizuje se zákonům |
| Druhovému členění nákladů | Účelové členění nákladů |
| Informace poskytuje pravidelně | Informace poskytuje dle cíle podniku |

Zdroj: vlastní zpracování

2.3 Vnitropodnikové útvary

Jednotlivá střediska mají co nejpřesněji zjistit vlastní náklady výrobků a přitom se nemusí krýt s příslušnými organizačními útvary podniku. Vytváření hospodářských útvarů, kde se provádí hodnotové řízení, závisí na podmínkách podniku (Sedláček, 2000).

2.3.1 Výrobní středisko

Ve výrobní režii jsou náklady na řízení a obsluhu výroby, které jsou vyvolány řídicími a obslužnými činnostmi, mezi které patří i odpisy a technologické náklady z výrobních

středisek hlavní a obslužné činnosti. Výrobní střediska obsahují i náklady na provoz meziskladů pro převod nedokončené výroby a polotovarů.

2.3.2 Zásobovací středisko

Zásobovací středisko obsahuje náklady na opatřování, příjem, skladování, výdej a úpravu jednicového a režijního materiálu. Do tohoto střediska zahrnujeme náklady s vlastním provozem zásobovacích středisek.

2.3.3 Odbytové středisko

Náklady na balení, převzetí, skladování a expedici hotových výrobků, jsou zde zahrnuty i náklady na průzkum trhu a činnosti spojené s tím.

2.3.4 Středisko správní režie

Jsou zde zahrnuty náklady na řízení a správu celého podniku.

2.3.5 Střediska pomocná a obslužná

Jsou to činnosti, které nesouvisí s hlavní činností, ale jsou důležité pro bezproblémový chod podniku.

(Lazar, 2012)

2.3.6 Výnosové středisko

Je využíváno u prodejních útvarů, které prodávají výkony externím odběratelům a mohou ovlivnit objem a strukturu prodaných výkonů.

Útvary by neměly být řízeny jako výnosové, protože to může znamenat, že se střediska budou zaměřovat na zvyšování výnosů a mohou upřednostňovat prodej výkonů, které přináší vysoké tržby ale malou marži a díky tomu dostatečně nepřispívají na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Tento problém je možné vyřešit, tím že se střediska budou snažit motivovat k maximalizaci kalkulované marže z prodeje (rozdíl mezi dosaženými tržbami a předem stanovenými předacími cenami prodaných výkonů) (Šoljaková & Fibírová, 2010).

2.3.7 Nákladové středisko

Zde mohou pracovníci ovlivnit výši nákladů vznikajících v důsledku jeho činnosti, ale nejsou odpovědní za výši externích výnosů a efektivnost využití aktiv. Nákladové

středisko se hodnotí pomocí srovnávání skutečné a předem stanovené výše nákladů a analýze vzniklých odchylek.

S nákladovým střediskem také souvisí oceňování vztahů mezi vnitropodnikovými útvary, které může být obecně rozděleno do tří skupin:

a) Ocenění ze skutečně vynaložených nákladů

Výkony, které se předávají mezi útvary, se oceňují ve skutečných nákladech, které byly vynaloženy na jejich uskutečnění. Dochází k přeúčtování nákladů mezi útvary. Nevýhodou tohoto ocenění je, že nemůžeme sledovat odpovědnost za vynaložené náklady, protože útvary, které tyto náklady odebírají, jsou závislé na nákladech, které vynaložily dodávající útvary.

Zúčtování skutečných nákladů mezi útvary probíhá až po skončení období, kdy jsou zachyceny vynaložené náklady v období a také jsou zjištěny skutečné dodatečné náklady na jednotku výkonu. Tato metoda se nepoužívá pro řízení nákladů, ale pro zjištění skutečných nákladů (Šoljaková & Fibírová, 2010).

b) Ocenění podle předem stanovených nákladů

Výkony předávané dodávajícím útvarem představují jeho interní výnosy, ty umožňují změřit přínos vnitropodnikových útvarů. Při porovnání interních výnosů dodavatelského útvaru s jeho ovlivnitelnými náklady, které jsou vynaloženy na výkony předané jiným útvarům, tak můžeme kvantifikovat vnitropodnikový výsledek (úspora nebo překročení nákladů). Na druhé straně výkony, které přijímá odebírací útvar, představují interní náklady.

Výhodou tohoto ocenění je, že útvary mohou průběžně sledovat výši svých vynaložených nákladů a interních výnosů. Komplikace mohou nastat při sestavování výsledných kalkulací, protože útvary také zahrnují interní náklady, které se mohou zdát jako skutečné, ale jsou z hlediska ocenění předem stanovené (Šoljaková & Fibírová, 2010).

c) Ocenění na bázi ziskových cen

Předávání výkonů mezi útvary by mělo být oceněno cenou, která zahrnuje zisk, a proto se využívá u ziskových, rentabilních a investičních středisek. Ziskové ceny se stanoví podle běžných prodejních cen, které jsou preferovány pro externí odběratele nebo podle cen zahrnujících předem stanovené náklady a ziskovou přírůžku, tento způsob by se měl používat pouze tam, kde není prodejní cena nebo jde o specifický výkon.

Tato metoda se považuje za nevhodnou, protože nepodporuje kooperaci mezi úvary a vytváří konkurenční vztahy uvnitř podniku (Šoljaková & Fibírová, 2010).

3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Alena Čechová popisuje manažerské účetnictví, jako účetnictví, které je vytvořené pro řízení, což je také jeho hlavním úkolem. Mělo by sloužit pro vedoucí podniku (manažery), aby správně rozhodovali o chodu podniku a jejímu dalšímu rozvoji.

3.1 Úkoly manažerského účetnictví

Základním úkolem je tedy poskytovat potřebné informace pro rozhodování podniku, úkol je tvořen řadou dílčích úkolů, které jsou vzájemně propojeny a navazují na sebe, jsou rozděleny do tří skupin:

- a) zjišťování skutečných jevů a informací,
- b) kontrola a rozbor jevů a zpracování výstupních informací,
- c) příprava informací pro rozhodování a z vyplývajících rozhodovacích procesů následné stanovení úkolů (Čechová, 2011).

První dva body jsou propojeny i s finančním účetnictvím, kde jsou jevy zachyceny v účetních knihách, prováděny finanční kontroly a analýzy a jsou ve vztahu k potřebám externím uživatelům. Třetí bod je zaměřen na manažerské účetnictví, kde jsou informace zjišťovány pro vnitropodnikové řízení a pro interní uživatele. Skupiny úkolů manažerského účetnictví jsou silně propojeny, a proto nelze zjistit, kdy jde o zjišťování, kontrolu, rozbor nebo zpracování těchto jevů. Podle těchto skutečností bychom mohli úkoly následovně charakterizovat:

- a) jedním z úkolů je podávat informace o struktuře nákladů, které se člení na dvě základní struktury, a to na druhové a účelové členění, které se následně využívá pro sestavení výkazu zisku a ztrát neboli výsledovky,

- b) dalším úkolem je poskytování informací o výkonech, protože samotné náklady nemají smysl, bylo by to pouhé vynaložení nákladů bez účelu. Existují, ale výjimky, že po vynaložení nákladů nezískáme žádné výkony, ale přesto jsou důležité pro celkové fungování podniku,

- c) manažerské účetnictví poskytuje informace o jednotlivých útvarech, ve kterých vznikají jednotlivé náklady, hlavně režijní. Tyto informace jsou důležité pro stanovení položek kalkulace,

- d) dalším úkolem je tedy sestavování kalkulačního systému, které vychází z údajů minulosti a předpokladu budoucnosti,

e) důležitým úkolem je řízení odpovědnosti, to je přenos na jednotlivé útvary podniku. Pokud firma nevyužívá řízení odpovědnosti, může docházet k nekontrolovatelnému plýtvání nebo nedostatečnému využívání zdrojů,

f) zabývá se také kontrolou nákladů, plnění forem, kalkulací nebo rozpočtů. Zjišťuje se zde stav budoucí a porovnává se s naším plánovaným, a při případné odchylce se zjišťují příčiny jejího vzniku a odpovědnost,

g) úkolem manažerského účetnictví je rozpočetnictví, který má určitou podobnost s kalkulací, ale rozpočet se sestavuje pro celý podnik nebo investici. Sestavení rozpočtu je zodpovědný úkol, a jeho nesplnění může vést ke špatnému hospodaření. Sestavují se i vnitropodnikové rozpočty, to jsou rozpočty režii a rozpočty střediskové,

f) posledním úkolem je rozhodování krátkodobá, investiční, v oblasti cenové politiky a také dlouhodobá. Rozhodování je ovlivněno různými faktory, například výrobou, kapacitou, konkurencí, požadavky na trhu nebo technikou (Čechová, 2011).

3.2 Odpovědností účetnictví

Odpovědností účetnictví sleduje náklady u konkrétních středisek. U odpovědnostních středisek manažerské účetnictví respektuje ovlivnitelnost jejich vývoje, významnost nákladové položky a transparentnost zobrazení nákladů a výnosů středisek. Toto účetnictví je závislé na kvalitě a účinnosti vnitřního kontrolního systému, hlavně na tom, které má právo rozhodovat o vývoji nákladů (Fibířová, 2001).

Na střediska jsou účtovány náklady, které mohou sami střediska ovlivnit, a to podle konkrétních informací o výši spotřeby zdrojů a předem stanovených pravidel oceňování této spotřeby (Fibířová, 2001).

3.3 Strategicky zaměřené manažerské účetnictví

Názory mnoha autorů se shodují, že jedním z prioritních cílů manažerského účetnictví je poskytování informací pro sestavení a naplnění strategie pro získání srovnávací výhody a podporovat přeměnu strategických cílů na operativní a taktickou úroveň.

Kritické názory na manažerské účetnictví souvisejí spíše se špatně zvolenou strategií podniku, než s kritikou samotných nástrojů. Nejčastěji se využívají dvě varianty strategie:

a) strategie diferenciacce – znamená, poskytnou zákazníkovi produkt, který ho zaujme, bude mít vysokou kvalitu a bude jedinečný. Prvořadý úkol podniku, který využívá tuto strategii je získávání zákazníků, kterým bude moci prodávat svůj produkt, až poté optimalizovat náklady,

b) strategie snižování nákladů a cen – snaha přilákat zákazníky na snižování cen, kterých docílíme celkovým snižováním nákladů. Pro podnik využívající tuto strategii je dodržování stanovených hodnot klíčové pro jejich existenci.

Nejvyšší význam samozřejmě mají tradiční nástroje manažerského účetnictví jako je kalkulace a rozpočetnictví v podnicích, které uplatňují strategii snižování nákladů a cen (Šoljakova, 2009).

Tabulka 2: Nástroje manažerského účetnictví podle zvolené strategie podniku

| Položka | Základní směr strategie | |
|---|------------------------------------|-----------------------------------|
| | Diferenciacce produktu (význam) | Snižování náklů a cen (význam) |
| Dodržení standardních nákladů a cen | Nízký | Velmi vysoký |
| Variantní rozpočty | Střední – nízký | Vysoký – velmi vysoký |
| Dodržení rozpočtů | Střední – nízký | Vysoký – velmi vysoký |
| Analýza marketingových nákladů | Nezbytný pro úspěch | Nízký |
| Význam nákladů na výkony při cenových rozhodováních | Nízký | Vysoký |
| Náklady konkurence | Nízký | Vysoký |

Zdroj: Šoljakova (2009)

3.4 Nástroje manažerského účetnictví

3.4.1 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví se používá na sestavení budoucích nákladů, výnosů a hospodářského výsledku podniku a vnitropodnikových útvarů, kterých má být v rozpočtovém období dosaženo. Rozpočetnictví se od finančního plánování odlišuje tím, že jsou zde

detailnější propočty. Rozpočetnictví je převodním můstkem mezi finančním a operativním plánem a mezi finančním, bilančním a kalkulačním systémem.

Hlavním úkolem rozpočetnictví je poskytnout podklady pro sestavení cílů hospodářské činnosti podniku a dovést tyto cíle formou rozpočtů střediska do vnitropodnikových útvarů (Sedláček, 2000).

Výchozím rozpočtem je dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů, ten slouží pro sestavení dílčích rozpočtů. Je to finanční vyjádření očekávaného vývoje v plánovaném období. Dlouhodobý rozpočet se dělí na úvodní část, kde se rozpočtují výnosy, zisk a rozdělení zisku. Do úvodní části se také dávají odpisy, odhadovaný objem prodeje nebo nájem z prognóz. V hlavní části se sestaví očekávaný vývoj aktiv, pasiv a vlastního jmění pro plánované období. Finanční plán se sestavuje podle podnikových cílů, které jsou stanovené vrcholovým managementem.

Z dlouhodobého rozpočtu se převádí údaje do soustavy krátkodobých rozpočtů provozní činnosti, ty jsou sestavovány čtvrtletně nebo měsíčně. Soustava krátkodobých rozpočtů zahrnuje plán prodeje, výroby, podpůrné rozpočty vyvolané výrobou, rozpočty tokových veličin, krátkodobé útvary položky a finanční rozpočet (Sedláček, 2000).

Synek (2000) mezi metody sestavení rozpočtů uvádí: stanovení rozpočtu podle skutečnosti z minulého roku, použití matematických nebo statistických metod nebo normativů nákladů apod.

Základní funkce rozpočtů:

- a) plánovací – stanovuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období v návaznosti na strategické cíle,
 - b) koordinační – koordinuje činnost středisek uvnitř podniku v návaznosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti,
 - c) motivační – motivuje pracovníky k dosažení úkolů v souladu s cíli podniku,
 - d) kontrolní – kontroluje skutečný vývoj hodnotových veličin a porovnává je s plánem,
 - e) měření výkonnosti – umožňuje měřit výsledek činnosti středisek
- (Šoljaková & Fibírová, 2010).

3.4.2 Kalkulace

Pojem kalkulace má tři významy. První je výpočetní postup nákladů na předem určitý předmět. Druhý význam je přímé označení výsledku kalkulační činnosti (výpočet

nákladů určitého předmětu). Poslední význam je označení pro informační subsystém zabývající se kalkulováním nákladů (Macík, 2008).

1. Kalkulace úplných vlastních nákladů

Používá se, pokud neexistuje tržní cena, nebo pokud má podnik jednodušší organizační strukturu. Zpracování není tak náročné a jdou snadno zjistit průměrné náklady. Prodejní cena se stanovuje plnými náklady.

Kalkulace rozlišuje jednicové a režijní náklady. Kalkulace úplných vlastních nákladů používá metody, kde se náklady přiřazují přímo na kalkulační jednici.

a) kalkulace dělením – používá se při výrobě jednoho druhu výrobku. Nepřímé náklady se rozdělují pomocí indexu nákladů k základnímu výrobku. Veškeré náklady se sečtou a vydělí se počtem vyrobených jednotek. U této metody je důležité rozčlenit náklady podle místa vzniku, aby se daly určit nepřímé náklady. U této metody musíme mít jistotu, že výkony organizace jsou homogenní (spotřebovávají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů). Tato kalkulace se většinou používá v odvětví výroba elektřiny, distribuce energie, úprava vody nebo těžba dřeva a uhlí. Pokud nejsou výkony homogenní, ale liší se v určitém měřitelném parametru, je možné použít kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly. Tato metoda se používá u hromadné výroby podobných výrobků, které se liší pouze jedním měřitelným parametrem, např. velikost, hmotnost nebo spotřeba elektrické energie (Kouřilová & Rybová, 2012, Land, 2005, Popesko, 2009),

b) kalkulace přiřázková – používá se při výrobě více druhů zboží. Pro zjištění nepřímých nákladů se využívá rozvrhová základna, kterou mohou být například přímé mzdy nebo přímý materiál. Čím vyšší bude výše rozvrhové základny u konkrétního výkonu, tím bude vyšší podíl režijních nákladů. Rozvrhovou základnu můžeme stanovit dvěma možnostmi. První je, že rozvrhovou základnu stanovíme v peněžní formě, která je snadněji kvantifikovaná, ale má nižší vypovídací schopnost, neposuzuje efektivnost daného výkonu a peněžní základny nejsou stále a omezuje se srovnatelnost hodnot režijních přiřázků v jednotlivých obdobích. Druhou možností je použití naturální rozvrhové základny, která je přesnější a stálejší. Mají vyšší vypovídací schopnost, protože sazba režie určitého výkonu je určitým způsobem interpretovatelná, ale na druhé straně zůstane stále stejná i pokud dojde ke změně ceny rozvrhové základny. Tím, že je tato metoda přesnější nese sebou i nevýhodu, kterou je, že musíme evidovat

spotřeby nejen za celý podnik, ale i ve vztahu k jednotlivým výkonům (Kouřilová & Rybová, 2012, Land, 2005, Popesko, 2009),

c) kalkulace sdružených výkonů – používá se, pokud výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků. Objevuje se v odvětví, jako je zpracování ropy, chemikálií nebo zemědělská výroba. Máme dvě varianty tohoto typu kalkulace. První je rozčítací kalkulace, která se používá, pokud mají všechny výrobky stejnou prodejní hodnotu a považují se za hlavní výrobky. Druhou variantou je odčítací kalkulace, ta se užívá v případě, že výrobky mají odlišnou prodejní hodnotu nebo se jedná o vedlejší výroby (Kouřilová & Rybová, 2012, Land, 2005, Popesko, 2009),

d) určení prodejní ceny – prodejní cenu lze určit pomocí úplných nákladů výkonů, variabilních nákladů výkonů nebo trhem, kde se náklady při delším časovém horizontu musí přizpůsobit ceně a naopak (Kouřilová & Rybová, 2012, Land, 2005, Popesko, 2009).

Kalkulací se rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci, službu apod.). Kalkulace nákladů obsahuje dva propojené problémy. Prvním je odpověď na otázku: Proč přiřazovat náklady a další hodnotové veličiny výkonu? Druhým problémem je: co bude předmětem kalkulace, jaký bude obsah a struktura nákladových položek zjišťování na kalkulační jednici a jakým způsobem budou přiřazované náklady. Kalkulace, která se předkládá managementu, musí být srozumitelná, předběžná a stručná (Lazar, 2001, Popesko, 2009).

2. Kalkulace je využívána pro základní rozhodovací úkoly

- rozhodování o změnách objemu a struktuře sortimentu prodávaných výkonů,
- posuzování dlouhodobé ziskovosti výkonů nebo jejich skupin a úhrada plných nákladů výkonů v prodejní ceně,
- stanovení hranice ceny s rozlišením základního a doplňkového sortimentu,
- stanovení vhodného ocenění vnitropodnikových výkonů,
- řešení reprodukčních úloh (jak vysoké náklady unesou ceny výkonů, jak se uhrazují správní a strategické náklady),
- oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností,

- podklad pro obhajobu ceny při jednání se zákazníkem.

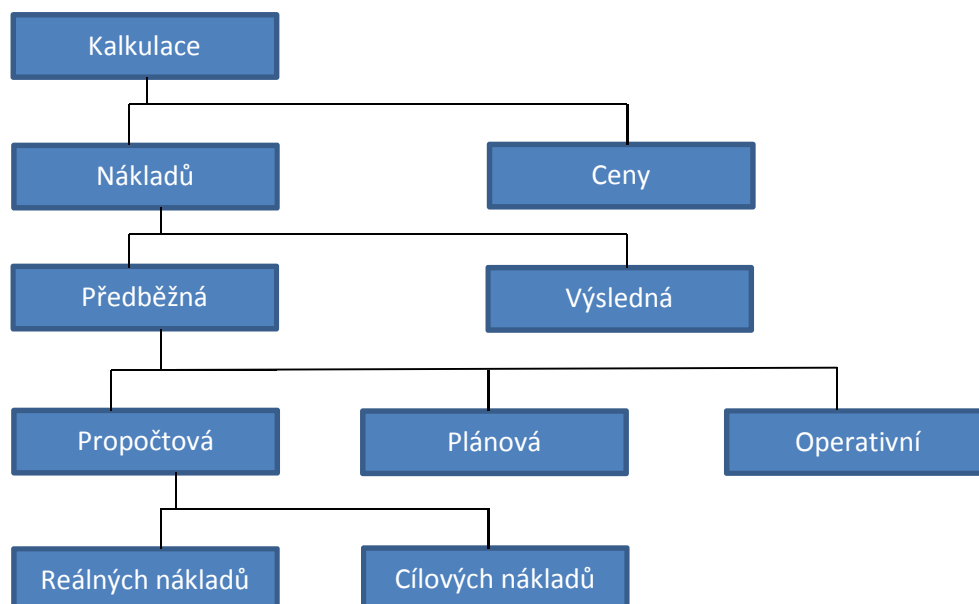
3. Předběžná a výsledná kalkulace

Na základě výrobních úkolů se rozpočtují a kalkulují náklady na jednotku produkce (kalkulační jednici). Výsledná kalkulace poskytuje skutečné náklady na kalkulační jednici. Sestavují se po skončení výroby nebo v případě opakované výroby na konci účetního období. Slouží ke kontrole hospodárnosti, meziodnikovému pozorování, zjištění skutečné rentability podnikových výkonů, ke stanovení prodejních cen a kontrole předběžné kalkulaci.

Předběžná kalkulace se sestavuje v okamžiku, kdy nemáme k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebuje. Měla být srovnatelná s výslednou kalkulací, proto se při výpočtu nákladů na kalkulační jednici využívají stejné způsoby (metody), jako při výsledné kalkulaci. Metody stanovení předběžné kalkulace může být, normová, propočtová, operativní a plánovaná.

Propočtová kalkulace se používá k rámcovému odhadu budoucích nákladů u nových výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek. Plánovaná jsou detailnější a vycházejí z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží pro přesné plánování operací (Lazar, 2001, Popesko, 2009).

Schéma 1:Kalkulační systém a jeho členění



Zdroj: Popesko (2009), vlastní zpracování

4. Postup sestavování kalkulace nákladů

- a) stanovení kalkulovaných výkonů, kalkulačních jednic a kalkulačního vzorce,
- b) kalkulace přímých nákladů,
- c) kalkulace nepřímých nákladů,
- d) výpočet nákladů na kalkulační jednici.

5. Vzorový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

= **Vlastní náklady výroby**

4. Správní režie

= **Vlastní náklady výkonu**

5. Odbytové náklady

= **Úplné vlastní náklady výkonu**

6. Zisk

= **Výrobní cena**

7. Obchodní a odbytové přírážky

= **Prodejní cena**

(Krutina & Novotná, 2014)

6. Třídění nákladů

Synek (2000) říká, že účetní náklady, které jsou vykazovány v účetních výkazech, jsou pro řadu manažerského rozhodování nedostačující, proto vzniklo tzv. manažerské pojetí nákladů.

Z hlediska manažerského účetnictví se náklady projeví v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. Toto vynaložení nevede k celkovému úbytku majetku, ale k jeho změně, například nákup zboží, materiálu nebo strojního zařízení. Náklady můžeme vyjádřit a ocenit třemi způsoby (Synek, 2000).

a) Finanční pojetí nákladů

Je užíváno nejčastěji ve finančním účetnictví. Náklady se chápou jako peníze, které jsme investovali do výkonů zajišťujících náhradu peněz v jejich původní výši. Pro

využití manažerského účetnictví by se předmět zájmů zúžil na náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz (náklady uhrazované v peněžní formě a náklady odpovídající spotřebě nebo využití ekonomických zdrojů). Náklady jsou oceňovány ve skutečných (historických) pořizovacích cenách (Král & kol., 2008).

b) Hodnotové pojetí nákladů

Rozvinulo se ve vazbě na vývoj nákladového účetnictví, jehož smyslem je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Smyslem pojetí je zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současné době.

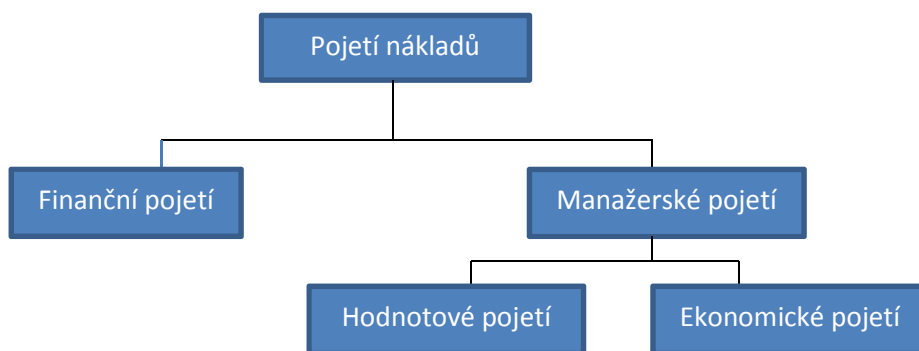
Náklady v tomto pojetí nevystupují jenom jako peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale i takové faktory, které nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity. Mohou to být kalkulační odpisy, úroky nebo kalkulační nájemné. Náklady jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci (Král & kol., 2008).

c) Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí vychází z požadavku zajistit odpovídající informace pro řízení probíhajících procesů a pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Vyjádření nákladů zahrnuje oceněný úbytek ekonomického zdroje a oceněný prospěch, který podnik nerealizuje v důsledku, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem (Král & kol., 2008).

Ekonomické náklady obsahují náklady příležitosti, to jsou náklady, které nám ujdou, pokud zdroje nevyužijeme nejlepším možným způsobem. Implicitní náklady jsou obtížně vyčíslitelné, může to být například ušlá mzda podnikatele, kdyby měl jiné zaměstnání nebo úroky, které by získal investováním svého kapitálu do jiné příležitosti. Naopak explicitní náklady podnik platí za nakoupené výrobní prostředky, nájemné nebo za použití cizího kapitálu (Sedláček, 2005).

Schéma 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: Popesko (2011), vlastní zpracování

Členění nákladů

Náklady jsou různorodě rozčleněny a tvoří rozmanitý celek. Jejich součástí jsou na sobě nezávislé složky, které se nepodmiňují. Liší se podle toho, z jakých ekonomických zdrojů jsou pořizovány, jakou plní funkci v procesu a jak se projevují a reagují na působení různých faktorů. Náklady se člení podle různých hledisek pro lepší orientaci a práci s nimi. Každé hledisko členění preferuje určitou vlastnost nebo skupinu vlastností, a podle toho je můžeme uspořádat do určitých logistických celků s různou vypovídací schopností a významem (Čechová, 2011).

Slouží k účinnému řízení nákladů. Existuje mnoho způsobů, jak rozčlenit náklady do stejnorodých skupin. Je třeba si uvědomit, že členění jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, vztahem k řešení určitého problému. Níže se zaměřujeme na členění nákladů, které je podstatné pro posuzování a řízení hospodárnosti a efektivnosti a dílčích faktorů ovlivňujících jejich úroveň a to jak na úrovni podniku, tak i jeho vnitřních struktur (Král, Holínská, Misterková & Pospíšilová, 1994).

a) Druhové členění nákladů

Prvotní projevení nákladů, které vstupuje do podniku z vnějšího okolí. Základní nákladové druhy jsou:

- a) spotřeba materiálu,
- b) spotřeba a použití externích prací a služeb (dopravné, opravy a udržování),
- c) mzdové a ostatní osobní náklady (sociální a zdravotní, mzdy),
- d) náklady z opotřebení dlouhodobého majetku,
- e) finanční náklady (úroky, pojistné),

Náklady musí splňovat tři podmínky, abychom mohli použít druhové členění:

- a) externí – spotřeba výrobků, prací a služeb jiných subjektů,
- b) prvotní – v dané aktivitě se objevují poprvé,
- c) jednoduché – tyto náklady už nejde více rozdělit (náklady na spotřebu materiálu), (Čechová, 2011, Král & kol., 2010).

Druhové členění je podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Větší význam má z makroekonomického hlediska při zjišťování národního důchodu, materiálové spotřeby, osobních nákladů apod. Ale pro vnitropodnikové řízení je toto členění omezené, protože nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů, proto se používá pro sestavení výkazu zisku a ztrát, protože nedává konkurenci možnost analyzovat faktory podnikové efektivity.

b) Účelové členění nákladů

Je to přímé rozčlenění nákladů podle účelů, na které byly použity. Dále tyto náklady můžeme rozdělit na:

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

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení jsou vynakládány současně, ale mají jiné rysy. Technologické náklady jsou náklady výroby, patří mezi ně spotřeba materiálu, mzdy pracovníkům apod. Rozšířením výroby se zvýší jejich spotřeba a snížením výroby, se pouze tyto náklady nevynaloží. Mezi náklady na obsluhu a řízení můžeme řadit náklady na skladování materiálů, náklady na opravy, tedy náklady společné pro několik technologických celků.

Jednicové náklady můžeme přiřadit k určitému výkonu, jako je například spotřeba materiálu, mzdy nebo odpisy. Můžeme tedy říct, že to jsou obvykle technické náklady, ale můžeme mezi ně zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. Režijní náklady se počítají za určité časové období nebo za celkový předpokládaný objem výkonů. Vyjadřují se tedy v celkových položkách. Do režijních nákladů patří zásobovací, výrobní, správní a odbytová režie (Čechová, 2011, Král & kol., 2010).

c) Členění nákladů ke vztahům k útvarům

Konkrétní vyjádření nákladů vzhledem ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, kde výkon probíhá a jehož pracovníci jsou za to odpovědní, můžeme také nazvat jako členění podle místa vzniku. Cílem tohoto členění je zajištění věcné a časové souvislosti

mezi objemem a zdroji potřebným k vytvoření výkonů, maximální využití výrobní kapacity a zajištění optimálních proporcí mezi jednotlivými útvary.

Větší organizační útvary také člení náklady podle odpovědností a rozhodování. Slouží k vymezení oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti, hlavně vedoucích pracovníků (jaké pravomoci pracovník má, o čem může rozhodovat a za co zodpovídá). Je šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. V tomto členění náklady, které vstupují do určitého útvaru, nemohou ovlivnit náklady, které vznikly mimo tento útvar a pokud vzniknout náklady v jednom útvaru vlivem činnosti druhého útvaru, tak se náklady převádějí zpět do útvaru, který je za vytvoření nákladů zodpovědný. Řízení nákladů formou sledování odpovědnosti a vyhodnocování slouží k řízení hospodárnosti a kvality činnosti celého podniku.

Na rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti musí navazovat něco, co by umožnilo spojit a zobrazit vazby mezi útvary a určit zodpovědnost za př. úspory nebo překračování nákladů výkonů, které se spotřebovávají uvnitř podniku, tímto spojením je členění na druhotné (interní) náklady. Interními náklady se označují takové náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, jejich výše je podle dílčích výkonů a vnitropodnikového ocenění. Tyto náklady mají dvě vlastnosti:

- a) druhotné – v podniku se projeví na vstupu podruhé,
- b) složené – lze je analyzovat k jednotlivým nákladovým složkám (druhům).

(Čechová, 2011, Král & kol., 2010),

d) Kalkulační členění

Slouží k posouzení nákladů s určitým finálním nebo dílčím výkonem, může nám pomoci při rozhodování, zda preferovat nebo potlačit konkrétní výrobu nebo zrušit či zavést výrobu daného sortimentu. Je to jeden z nejsložitějších způsobů, podle kterého lze náklady členit. Složitost vyplývá z toho, že podnik je sám o sobě složitým systémem sériově a paralelně řazených procesů s bezprostředních a zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výkonu. Zde je také důležitý účel přiřazení nákladů ke konkrétnímu výkonu. Je zřejmé, že jiný postup rozvržení bude pro stanovení výchozích cen výrobků, kontrolu hospodárnosti a v krátkodobém rozhodnutí, zda jeden výrobek lze prodat za dočasně sníženou cenu. Stanovený účel je nutné respektovat i v následných rozhodnutích.

Podle příčinných vazeb nákladů k výkonu a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu se rozlišují náklady dvěma způsoby:

- a) přímé náklady – souvisení s konkrétním druhem výkonu,
- b) nepřímé náklady – vážou se s více druhy výkonu

(Čechová, 2011, Král & kol., 2010).

3.4.3 Stanovení ceny

Při stanovení ceny nového produktu se postupuje podle určitých kroků.

1. Cíle podniku a jeho cenové politiky

Prvním krokem ke stanovení ceny nového výrobku, je formulování záměrů cenové politiky, které jsou odvozeny od podnikových cílů. Může se jednat o orientaci na přežití, na kterou se podnik zaměřuje v případě, že začne podnikat na trhu s velikou konkurencí. Nebo dalším cílem může být maximalizace zisku či dosažení co nejvyššího tržního podílu.

Cenová politika podniků může být založena na zásadě nikdy nesnižovat ceny pod úroveň konkurence, pod úroveň vlastních nákladů apod. Na návaznost cílů podniku a jeho cenové politiky lze použít dvě strategie. První je stanovení vysoké ceny, za předpokladu, že se jedná o výrobek, kde bude malá konkurence. Druhou strategií je uvést výrobek na trh s nízkou cenou, v tomto případě podnik využívá výrazné nákladové deprese v závislosti na vyrobeném množství.

V cenové politice se také rozhoduje, zda budeme volit cenovou nebo necenovou formu konkurence. Kde u necenové konkurence jsou preferovány marketingové nástroje (platební podmínky, záruka, pozáruční servis, poradenství, apod.), (Mikovcová, 2007).

2. Určení poptávky

V tomto kroku podnik zjišťuje, kolik výrobků má vyrobit, a jakou má stanovit horní cenovou hranici, kterou je zákazník ochoten za výrobek zaplatit. V praxi se bohužel nedá určit průběhu poptávkových křivek, které vyjadřují závislost poptávky na ceně, kvůli nepřehlednosti trhu a finanční náročnosti průzkumů.

3. Zjišťování nákladů

V tomto kroku musí podnik zjistit s jak velkými náklady je schopen výrobek vyrobit, aby podle nich mohl posoudit, zda má tento výrobek na trhu šanci a zda z tržeb pokryje

vynaložené náklady, včetně oportunitních a přiměřený zisk. Z tohoto hlediska náklady představují minimální cenovou hranici.

Z dlouhodobého hlediska by podnik měl rozlišovat fixní a variabilní náklady a vycházet z průměrných nákladů, dosahovaných při maximálním objemu produkce, tyto náklady určují cenovou hranici, při které podnik může dlouhodobě fungovat. Pokud podnik srazí cenu, až na úroveň variabilních nákladů, tak se bude jednat o krátkodobě udržitelnou minimální cenovou hranici. V případě, že se cena dostane ještě níže, tak podniku bude hrozit bankrot (Mikovcová, 2007).

4. Rozbor cen, výrobního programu a chování konkurence

V tomto kroku je důležité zjistit, zda má podnik monopolní postavení nebo je na trhu s konkurencí. I v případě monopolu si podnik nemůže stanovit, příliš vysoké ceny, je zde možnost substitučního výrobku nebo objevení konkurence. V druhém případě je důležité zjistit, zda konkurence nabízí stejný výrobek a za jakou cenu. Pokud budeme mít vyšší cenu, než naše konkurence, tak klesne poptávka po našem výrobku, příliš nízká cena, by mohla vést ke zvýšené poptávce, ale také po „cenové válce“ (Mikovcová, 2007).

5) Výběr metody stanovení ceny

a) nákladově orientovaná tvorba cen – cena je stanovena na úrovni nákladů, ke kterým je připočten zisk,

b) poptávkově orientovaná tvorba cen – toto stanovení ceny můžeme ještě rozdělit na cenu, kterou je zákazník schopen akceptovat, při této metodě je důležité a přesné zjištění názoru kupujících, která se stanoví přímým dotazem nebo pomocí bodového ohodnocení. Druhá možnost je tvorba ceny podle intenzity poptávky, a hovoří se o ní v případě, že se stejný výrobek prodává ve stejném období za různé ceny, které nelze bezprostředně odvodit z výše nákladů,

c) konkurenčně orientovaná cena – v tomto případě, se cena stanovuje a mění podle konkurence bez ohledu na vývoj nákladů svého výrobku. Často se používá průměr konkurenčních cen,

d) zvláštní případy – zde se rozlišuje, zda se jedná o komplementární výrobky, kde se rozšiřuje taktika, že za základní výrobek je cena nízká, zatímco za příslušenství je cena už vyšší. Složitější situace je u substitučních výrobků, kde podnik sleduje konkurenci. U náhradních dílů, se musí brát zřetel na jejich dostupnost i od jiných výrobců, realizaci, opravu a cenu nových výrobků.

6) Rozhodnutí o výši ceny

Než se stanoví konečná cena musí se do ní započíst i pojištění, doprava, velikost a forma různých rabatů a zápočtů při koupi nového výrobku a současné vrácení zastaralého výrobku.

Také se musí zvážit pravděpodobná reakce na cenu ze strany distribuce, obchodních zástupců, konkurence, dodavatelů apod. V závěru celého procesu, by mělo dojít k vyhodnocení, jak navrhovaná cena odpovídá zásadám cenové politiky podniku.

V případě, že je už uveden na trhu se cena může snížit kvůli lepšímu odbytu a lepšímu využití kapacity nebo se může jednat na reakci cen u konkurence. Hlavní příčinou zvýšení ceny je zvýšení cen vstupů (energie, mzdy, materiál, apod.), (Mikovcová, 2007).

3.4.4 Odchytky a jejich řízení

Řízení odchylek bezprostředně navazuje na kontrolu, takže si prvně musíme říct to je to kontrola a jaký má proces.

O kontrole můžeme říct, že je to poslední fáze řízení, navazuje na proces plánování a realizace. Smyslem kontroly je tedy najít a rozpoznat chyby, ke kterým došlo při plánování a realizaci a na tyto chyby najít možná řešení a opatření, které by mohli vzniklou chybu odstranit.

Dříve se používala tzv. zpětná vazby, což znamenalo, že se soustředilo na analýzu minulých jevů a podle nich se řídil podnik, dnes je nahrazen snahou o použití tzv. dopředné vazby, což znamená zobrazení a včlenění informací o budoucích jevech, u této metody se musí veškeré rušivé veličiny předvídat a chyby, pokud je to možné, odstranit před jejím vznikem (Mikovcová, 2007).

Etapy kontroly:

1. Stanovení kontrolních veličin

Tyto veličiny bývají odvozeny od cílů a funkcí podniku, takže jím je většinou maximalizace zisku, rentabilita kapitálu nebo i maximalizace hodnoty podniku. Při výběru veličin se také musí stanovit toleranční meze pro odchylky, tyto meze jsou stanoveny subjektivně, to znamená, že čím je veličina pro podnik důležitější, tak jsou toleranční meze užší.

2. Evidence skutečných a očekávaných hodnot

Díky tomu, že se plánování a kontrola začali prohlubovat a zpestřovat, tak se ke skutečným hodnotám přiřazují kontrolní veličiny (normové veličiny). To jsou průměrné veličiny, které se vypočítají z hodnot minulého období, jejich význam je k vyrovnání náhodných výkyvů, nikoli k jejich odstranění. V tomto systému se celková odchylka skládá z odchylky množstevní a cenové.

V současnosti se pro kontrolu používají plánované náklady a výnosy, jejich hodnoty jsou stanoveny pro zajištění hospodárného průběhu výroby.

3. Propočet odchylek

Odchylky se vyhodnocují v absolutních jednotkách (množství, objem, měnové jednotky), to určuje rozdíl skutečné a plánované veličiny. V relativních jednotkách (v částech celku, v %), určuje se jako absolutní rozdíl vztažený k plánované hodnotě.

4. Určení a analýza odchylek

Analýza odchylek se provádí ve vztahu k nositelům nákladů a účetním obdobím (přeměna výnosů na příjmy a nákladů na výdaje). Odchylky se dělí na výnosové a nákladové a dále na kvantitativní a kvalitativní. Odchylky výnosů jsou závislé na změně množství různých výrobků nebo jejich skupin, změně poměrů skupin zákazníků s různými cenami. K nákladovým odchylkám patří cenové, kapacitní a spotřební.

Z předchozího rozdělení můžeme konstatovat, že globální odchylky můžeme rozdělit na dílčí, kde určitou část odchylek můžeme rozdělit na kvalitativní a kvantitativní, kde je pak tato odchylka považována za kombinovanou. Odchylky také můžeme klasifikovat podle místa vzniku, kde každá odchylka může být ve své oblasti globální a lze ji také dále členit na kvantitativní a kvalitativní.

5. Návrhy nápravných opatření

Zjištěné odchylky jsou podkladem jak pro celý podnik, tak pro jednotlivé útvary, kde jsou zpracovány plány opatření, kde jsou jasně uvedeny nápravné kroky, určeny termíny plnění a zodpovědní pracovníci.

Mezi nejčastější příčiny odchylek můžeme řadit, chybné plánování a následně nesprávná realizace plánů, stanovení cílů, kterou jsou prakticky nereálné, zavádění nových strojů, zvýšení inflace, vývoj nové technologie nebo špatné zaúčtování.

(Mikovcová, 2007)

3.4.5 Manažer versus controller

V každém podniku se vyskytuje controllingové oddělení nebo controller. Pojem controlling je odvozeno od anglického slova „to control“, které můžeme do češtiny přeložit jako kontrolovat, řídit nebo vést, ale v literatuře je pojem přeložen jako ekonomické řízení (Lazar, 2012).

Profesor H. J. Vollmuth (1998) definuje controlling jako:

„důležitý řídicí nástroj překračující běžné funkce řízení, jehož účelem je podpořit podnikové vedení a řídicí pracovníky, aby mohli rychleji a lépe rozhodovat.“

Podle profesora Jiřího Vysušila, který svá slova převzal od autora knihy profesora H. J. Vollmutha je controlling postup, který spojuje oblasti a funkce podnikového řízení v jeden celek. Controlling rozděluje na strategický a operativní. Do operativního řadí analýzy, které odhalují klíčové, rozhodující veličiny v zásobách, investicích, dodávkách výroby, potom také nástroje ke zjištění kritických bodů výroby a odbytu, metody úhrady fixních nákladů a zisku, analýza provizí apod. Mezi strategické nástroje patří logistické přístupy, portfoliová analýza nebo potenciální analýzy a mnoho dalších zajímavých a účinných postupů (Vollmuth, 1998).

1. Controller

Manažer ve vedení účetního oddělení je známý jako controller. Controller je členem vrcholového managementu a aktivním účastníkem plánovacího, řídicího a rozhodovacího procesu. Ačkoliv controller, „neřídí“ z hlediska pravomocí (pamatujte, účetnictví je funkční skupina), jako vedoucí informačního oddělení on nebo ona je v pozici, který vykonává kontrolu speciálním způsobem. Kontrolování je prováděno pomocí hlášení a interpretaci údajů, které jsou potřebné při rozhodování. Dodání a interpretace aktuálních údajů má významný vliv na rozhodnutí, a proto hraje klíčovou roli v dosažení podnikových cílů (Garrison, 2010).

Garrison (1988) říká, že Controller dohlíží na práci jiných, řídí přípravu speciálních zpráv a studií a radí vrcholovému managementu ve speciálních problémových situacích.

Při zaváděcím procesu nebo průběhu controllingu vzniká otázka, kdo bude za controlling odpovídat, může to být podnikatel, účetní, daňový poradce nebo firma může někoho přizvat zvenčí. Ale když dojde na kontrolu, je lepší hledat zaměstnance uvnitř podniku, u kterého nedostatky a slabiny známe.

2. Manažer

Manažeři jsou považováni za osoby, kteří řídí a provozují podnik jménem a v zájmu jednoho nebo více vlastníků podniku. V menších a některých středních podnicích zastává manažer i pozici vlastníka, ale historický trend směřuje spíše k rozdělení řídicí funkce od vlastnictví.

Vrcholoví manažeři mají odpovědnost za přijatá a zaváděná rozhodnutí, při rozvoji organizace, při této činnosti jsou odpovědni přímo vlastníkům této organizace (Folwarczná, 2010).

Tabulka 3: Vztah řídicího pracovníka a controllera

| Controller | Řídicí pracovník |
|---|--|
| Připravuje podklady pro plánování a rozhodování | Plánuje, rozhoduje |
| Informuje o odchylkách | Reaguje na zjištěné odchylky |
| Připravuje metodiku rozpočtnictví, kalkulací, vnitropodnikových cen | Prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů |
| Informuje o změnách v okolí podniku | Reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím |
| Poradce managementu, vzdělává řídicí pracovníky. Spolehlivě, srovnatelně a přehledně poskytuje informace vhodnou formou prezentace. | Akceptuje a podporuje controlling v procesu řízení |

Zdroj: Fibírová et. al (2011), vlastní zpracování

4 METODIKA

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

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část byla zpracována dle odborné literatury a můžeme ji rozdělit na tři kapitoly.

První kapitola se zabývá souhrnným názvem účetnictví a jeho vnitropodnikovými útvary, ve druhé kapitole jsou obsaženy nástroje manažerského účetnictví a závěrečná kapitola teoretické části popisuje rozdíl mezi manažerem a controllerem.

V praktické části budou využívány informace z teoretické části na vybraný podnik. Tato část práce bude zpracovávána na základě dat a informací, které budou poskytnuty zejména ředitelem ekonomického oddělení a příslušnými zaměstnanci.

Praktická část bude také rozdělena do tří kapitol, kde první kapitola bude popisovat vybranou společnost, druhá kapitola způsob účtování ve společnosti, a jaký je systém manažerského účetnictví ve společnosti bude obsažen v závěrečné kapitole.

V bakalářské práci jsou použity následující vzorce:

1. Krycí příspěvek I. = Výnosy celkem – Variabilní náklady celkem
2. Krycí příspěvek II. = Krycí příspěvek I. – Fixní náklady I.
3. Zisk = Krycí příspěvek II. – Zisk

Pro rentabilitu:

$$4. ROS = \frac{EAT}{Tržby} * 100$$

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

Pro jednotkové ukazatele:

$$5. jN = \frac{\text{Náklady}}{q}$$

$$6. jC = \frac{\text{Výnosy z prodeje výrobků}}{q}$$

Změna zisku:

7. ΔZ (z prodeje) = Zsk. – Zpl.
8. ΔjZ (z prodeje) = jZsk. – jZpl.

$$9. \Delta jZ (\text{z prodeje}) = jZ (\text{sk. 2015}) - jZ_{pl.} (\text{sk. 2014})$$

Kalkulace:

$$10. \text{Procento přírážky I. (PP)} = \frac{\text{Výrobní režie nebo Správní režie výroby}}{\text{Přímé mzdy}} * 100$$

$$11. \text{Procento přírážky I. (PP)} = \frac{\text{Doprava základního materiálu}}{\text{Přímý materiál}} * 100$$

Bod zvratu:

$$12. v = \frac{\text{Celkové variabilních nákladů}}{\text{Celkové tržby}}$$

$$13. BZ = \frac{FN}{v}$$

Odchytky:

$$14. \text{Absolutní odchylka} = \text{Skutečnost} - \text{Plán}$$

$$15. \text{Relativní odchylka} = \frac{\text{Skutečnost} - \text{Plán}}{\text{Plán}} * 100$$

$$16. \text{Změna množství} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} - \text{Prodané výrobky}_{PL}) * \text{Prům. cena}_{PL}$$

$$17. \text{Změna ceny} = (\text{Prům. cena}_{SK} - \text{Prům. cena}_{PL}) * \text{Prodané výrobky}_{PL}$$

$$18. \text{Kombinovaná odchylka} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} - \text{Prodané výrobky}_{PL}) * (\text{Prům. cena}_{SK} - \text{Prům. cena}_{PL})$$

$$19. \text{Celkem} = (\text{Prodané výrobky}_{SK} * \text{Prům. cena}_{SK}) - (\text{Prodané výrobky}_{PL} * \text{Prům. cena}_{PL})$$

5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V praktické části je popisována firma, která si přála, aby se nezveřejňoval její název a proto se o ni dále mluví pouze jako o podniku.

Podnik je zapsán v Obchodním rejstříku, který je veden krajským soudem v Brně. Historie podniku sahá až do konce 19. století, kdy to bylo považováno za rodinný podnik s 20 zaměstnanci. Na konci druhé světové války, byl podnik zcela zničen, a až po dvou letech byl zrekonstruován a byly vybudovány nové části. O rok později se podnik rozrostl a zaměstnával téměř 80 zaměstnanců, ale v témže roce byl podnik znárodněn.

Ke konci roku 1992 společnost získala nynější název a poskytování truhlářských služeb. V této době bylo v podniku zaměstnáno kolem 200 zaměstnanců a v následujících letech došlo k investicím, modernizaci, obnově a rozšíření výroby. V roce 1998 se začalo vyrábět v nově postavené hale a také bylo otevřeno nové obchodní centrum.

Mezi roky 2005 a 2007 došlo opět k vysokému investování na výstavbu nového zařízení a koupi nových strojů a linek, veškeré financování bylo z vlastních prostředků podniku.

Po roce 2007 začal bohužel propad ve stavebnictví a tím i ve výrobě truhlářských výrobků, tento propad trval téměř až do roku 2015. Od toho roku se pomalu podniku opět začalo dařit, nabízí nový a široký sortiment výrobků a jsou stále podporovány nové inovace.

Podnik se také zaměřuje na šetrnost k životnímu prostředí, jelikož jeho výrobní materiály využívané při výrobě splňují hygienické kritéria, výroba se uskutečňuje v modernizovaných provozovnách, kde jsou dodržovány ekologické postupy při použití nezávadných materiálů. Podnik také získal certifikát systému 9001:2000 za vysokou kvalitu výrobků.

5.1 Zaměstnanci a jejich vzdělávání

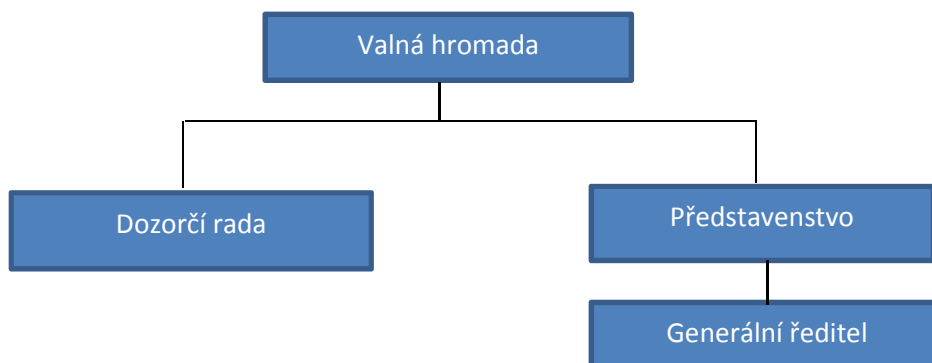
Podnik v současné době zaměstnává přes 350 zaměstnanců. Zaměstnanci mají možnost různých školení, které jsou hlavně v oblasti účetnictví důležité, z hlediska časté změny v účetnictví a změny sazeb daní. Také je zde široká nabídka jazykových kurzů, protože ovládnutí alespoň jednoho jazyka je v dnešní době také nezbytnou součástí požadovaných dovedností. Na školení, které podnik poskytuje, také získává různé dotace.

5.2 Organizační řídicí struktura

Organizační struktura podniku má dualistický systém, což je vnitřní systém společnosti, ve které se zřizuje představenstvo a dozorčí rada.

Statutárním orgánem je představenstvo, kterému přísluší obchodní vedení celé společnosti. Dozorčí rada kontroluje působnost představenstva a činnost společnosti.

Schéma 3: Organizační struktura



Zdroj: Vlastní zpracování

5.3 Cíle společnosti

Všechny firmy si v dnešní době stanovují určité krátkodobé i dlouhodobé cíle, které by chtěly, jak v blízké tak vzdálenější budoucnosti dosáhnout. Hlavní vedení podniku usiluje svou činností zejména o udržení dosavadní výše a spokojenosti zákazníků, a o její možné navýšení.

Podnik rozděluje cíle podle požadavků, ambicí a záměrů zainteresovaných skupin. Vlastníci se snaží o co nejvyšší rentabilitu celkového kapitálu, její výše by měla být vyšší jak 5 %, výše HV před zdanění, který by měl přesáhnout 20 milionů korun a meziroční nárůst zisku přes 10 %.

Podnik mezi provozní cíle podniku zařazuje:

- maximalizace průtoku – množství peněz vyprodukovaných systémem podniku za jednotku času,
- minimalizace zásob – množství peněz ukrytých v podnikovém systému, aby mohl podnikat,
- minimalizace provozních nákladů – množství peněz pravidelně vkládaných do podnikového systému, aby mohl pracovat (měnit zásoby na průtok),

- minimalizace neplnění dodacích termínů – množství peněz ukrytých v podniku vlivem špatného plánování a organizování práce,
- minimalizace nekvality nabízených produktů (služeb) – množství peněz ukrytých v systému podniku vlivem nekvalitní práce,

Hlavním cílem podniku je vyplnit díry v oblasti podnikání, určit zákaznické potřeby a zjistit na jakou cílovou skupinu zákazníků se zaměřit. Dále určit na jaký sortiment produktů a služeb se má podnik zaměřit a na jakých trzích je bude uplatňovat. Podnik také musí vyhodnotit konkurenční chování ostatních firem v oboru podnikání a určit oblasti, do kterých budeme investovat.

Důležitým úkolem je také jednoznačně informovat zaměstnance o cílech podniku a jak je motivovat

5.4 Produkty podniku

Podnik vyrábí řadu tesařských výrobků, s hlavním zaměřením na interiérové dveře, které se vyrábí v různých variantách, jako posuvné, skleněné nebo dřevěné. Dále vyrábí speciální dveře požární, zvukotěsné, voděodolné nebo bezpečnostní. Kromě dveří, se podnik také zaměřuje na výrobu zárubní, prosklených stěn, klik nebo kování.

6 ÚČETNICTVÍ V PODNIKU

Každá společnost je povinna vést finanční účetnictví podle právní legislativy státu, ve kterém společnost sídlí. Finanční účetnictví je pro manažerské účetnictví nezbytnou součástí, protože poskytuje velké množství informací a dat, které jsou důležitá pro různé výpočty v manažerském účetnictví, proto také můžeme říct, že právní předpisy mají velký vliv na procesy, které probíhají v rámci manažerského účetnictví.

Podnik zpracovává účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví v pozdějším znění. Dalšími předpisy, které podnik k vedení účetnictví využívá jsou:

- Účetní standardy pro podnikatele,
- Obchodní zákoník č. 519/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- Účetní vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- a další účetní zákony (př. zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani z příjmů, atd.).

Za vedení účetnictví je v podniku zodpovědné ekonomické oddělení, které se skládá z účtárny a oddělení zahraničního obchodu. V účetním oddělení jsou pracovní pozice hlavní účetní, ekonomická referentka, mzdová účetní, pokladní, účetní a pracovnice, která je odpovědná za úhradu došlých faktur. Vedení účetnictví mají na starost čtyři pracovnice. První účetní eviduje a účtuje faktury přijaté za materiál, druhá účetní je odpovědná za zahraniční faktury, faktury za zboží a služby a pokladnu.

Podnik má také k syntetickým účtům zavedené analytické účty, ve kterých rozlišuje, která výrobní střediska vyrobila určitý výrobek nebo, jaké náklady a v jakém množství byly spotřebovány v určitých střediscích.

6.1 Postup účtování v podniku

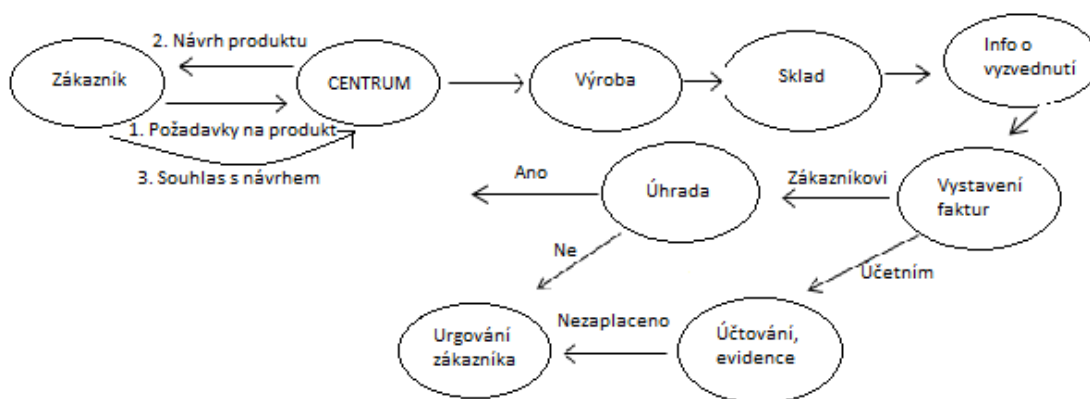
Každý účetní případ se v podniku účtuje vždy odlišně, záleží na druhu produkty nebo služby. Dále je uveden postup operace, od přijetí objednávky až po zaúčtování do účetního systému, který jsem vyzorovala podle práce zaměstnanců.

Pokud si zákazník chce něco objednat, tak musí do centra podniku, zákazník si vybere, jak by produkt měl vypadat a podnik mu vytvoří nabídku. Pokud zákazníkovi nabídka vyhovuje, tak ji přijme a napíše se objednávka. Na základě informací z objednávky, začne výrobní proces, který má několik fází, protože každý výrobek se skládá z několika součástí. Každá jednotlivá součástka má své vlastní číslo, které se eviduje a

až jsou veškeré součástky hotové na skladě, tak se dá vědět zákazníkovi, který si může produkt sestavit a namontovat sám nebo může využít montážní služby firmy.

Po tomto procesu se vystaví dvě faktury, jedna pro zákazníka a další pro účetní oddělení, tam ji zapíše účetní do knižní evidence, kterou si podnik vede sám a dobrovolně, následně provede zaúčtování na fakturu a poté do účetního systému. Pak se už pouze sleduje, zda je faktura ve stanovenou dobu uhrazena, pokud ne, tak firma posílá upomínku a na každé faktuře je uvedeno procento o, které se zvyšuje splatná částka, pokud není faktura uhrazena v termínu.

Obrázek 1: Koloběh objednávek



Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik také využívá systém workflow, který vlastně automatizuje celý podnikový proces, během kterého jsou veškeré dokumenty, úkoly a informace předávány od prvního účastníka k dalším, podle podnikových pravidel. Systém workflow slouží k efektivnímu řízení podnikových procesů, redukuje náklady, zkracuje životní cyklus nebo zlepšuje zákaznický servis.

6.2 Způsob oceňování

- materiál a zboží – jsou evidovány v průměrných nákupních cenách. Ostatní náklady na pořízení mají vlastní analytickou evidenci a jejich poměrné rozpouštění se provádí podle spotřeby materiálu, ke kterému se související náklady s pořízením vztahují,

- nedokončená výroba – Materiál je oceněn v průměrných nákupních cenách a u polotovarů se přímé náklady zvyšují o 12 % (5 % jsou přímé mzdy a 7 % ostatní režijní náklady),
- nedokončená výroba – dodané výrobky a zboží ve skladových cenách, které jsou navýšeny o 10,9 % podíl odbytové režie,
- polotovary – oceněny podle úplných vlastních nákladů výroby, dle vzorce (přímý materiál, přímé mzdy a výrobní správní režie závodu),
- výroby – jsou ve skladech hotových výrobků oceněny podle úplných vlastních nákladů výroby.

Veškeré zásoby se účtují způsobem A, kde jsou evidovány příjmy a výdeje.

6.3 Účetní program v podniku

Podnik využívá k sestavení rozpočtů a kalkulací OR-SYSTÉM. Tento systém je vhodný pro podniky s kusovou, sériovou i hromadnou výrobou pro různé obory. Poskytuje velké množství nutných informací pro efektivní řízení podniku, bez ohledu na jeho velikost. Je to software, která zjednodušuje a zrychluje proces vlastní výroby a distribuci výrobku konečnému spotřebiteli. A poskytuje aktuální informace o chybějícím materiálu.

OR-SYSTÉM má řadu modulů. Od modulu podeje, evidence obchodních projektů, nákupu nebo skladového hospodářství. Velice důležitý je modul výrobního plánování, kde se na základě objednávek od zákazníků vytvoří návrh plánu výroby, následují moduly, které sledují postup výroby výrobku (rozvrh kapacit výrobních zdrojů, operativní řízení výroby nebo odvádění práce), až po vyhodnocení zakázek, jejíž součástí je skutečná kalkulace výrobku nebo zakázky, vyhodnocení výrobních kapacit a plnění norem.

V systému najdeme také modul nedokončená výroba, která vyjadřuje stav polotovarů v korunách nebo modul kalkulace obchodního případu a kooperace.

Dle mého názoru, tak OR-SYSTÉM poskytuje veškeré funkce, které podnik využívá pro sestavení různých návrhů nabídek, plánů nebo i předběžných a výsledných kalkulací. Myslím si, že program je pro společnost velice výhodný, neboť zasílá informace o možných aktualizacích a novinkách z vývoje, které jsou v souladu

s vývojem legislativy a projekčním plánem. Také poskytuje poradenství a pohotovost po telefonu a možná pravidelná školení informačních systémů.

7 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ PODNIKU

Společnosti vedou manažerské účetnictví dobrovolně a mají možnost vybrat si z dvou možností, jak účtovat účetní případy. Z dvouokruhové účetní soustavy, která se bere jako přehlednější, výhodnější, ale zároveň má podstatně složitější vedení, využívá účty vnitropodnikového účetnictví (účtová třída 8. a 9.). Druhou možností je jednookruhová soustava, u které jsou k syntetickým účtům vedeny příslušné analytické účty. Pro vedení je jednodušší, ale méně přehledné a obtížněji se zjišťuje výsledek hospodaření, využívá účty skupin 59 a 69.

Obě tyto metody využívají spojovací účty a účty rozdílů. Kde spojovací účty se využívají k přenesení informací z finančního do manažerského účetnictví. A rozdílový účet se používá, pokud se částka ve finančním účetnictví liší od částky v manažerském účetnictví.

Vybraný podnik nevede vnitropodnikové účetnictví, ale manažerské účetnictví, kde používá jednookruhovou soustavu kvůli rychlému přehledu.

7.1 Rozpočty

Rozpočty se sestavují v naturálních jednotkách, které jsou ve finančních veličinách. Hlavním úkolem je dosáhnout efektivnějšího řízení firmy a jejich zdrojů a poskytovat informace pro průběžné kontroly a také motivovat ke splnění podnikových cílů. Naopak plánování je sestaveno pro taktické a operativní řízení.

Od roku 2014 firma zavedla stávající proces rozpočtování, který sestavuje ředitel ekonomického oddělení. Stanovené rozpočty jsou průběžně kontrolovány a jejich vyhodnocování je prováděno až na konci stanoveného období. Rozpočet na další rok je sestavován v měsíci září a je sestaven podle údajů z minulého roku, ke kterým jsou připočteny plánované změny.

V podrobném plánu jsou rozepsány tuzemské, zahraniční a ostatní tržby, výrobní náklady výroby jak variabilní tak fixní a je zde uvedena i aktivace a zisk, apod.

Podnik sestavuje krycí příspěvek, který spadá pod manažerské účetnictví a každý podnik si ho sestavuje a využívá podle svého, protože se na něj nevztahují žádné zákonné regulace. Krycí příspěvek je vhodný využívat pro posuzování ekonomických výsledků u individuálních výkonů podle složení podniku. Krycí příspěvek slouží na úhradu zisku a fixních nákladů, takže můžeme říct, že se jedná o „marži výkonů“.

Pokud dojde k poklesu krycího příspěvku, může to být následkem poklesu objemu produkce, snížením prodejních cen nebo zvýšením jednotkových nákladů.

Podnik počítá krycí příspěvek jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými variabilními náklady. Rozděluje se na krycí příspěvek I. a krycí příspěvek II.

Tabulka 4: Výpočet krycího příspěvku

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|---------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | Plán | Skutečnost | Plán | Skutečnost |
| Výnosy celkem | 712 438 597 | 645 449 214 | 694 832 291 | 773 038 019 |
| Var. náklady celk. | 493 523 131 | 439 528 098 | 468 693 874 | 497 357 315 |
| Krycí příspěvek I. | 218 915 466 | 205 921 116 | 226 138 417 | 275 680 703 |
| Fixní náklady I. | 65 186 135 | 51 666 372 | 48 676 581 | 49 772 282 |
| Krycí příspěvek II. | 153 729 331 | 154 254 744 | 177 461 836 | 225 908 421 |
| Fixní náklady II. | 139 999 276 | 139 990 458 | 157 461 803 | 205 150 469 |
| Zisk | 13 730 055 | 14 264 286 | 20 000 033 | 20 757 952 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Postup výpočtu:

Krycí příspěvek I. = Výnosy celkem – Variabilní náklady celkem

Krycí příspěvek II. = Krycí příspěvek I. – Fixní náklady I.

Zisk = Krycí příspěvek II. – Zisk

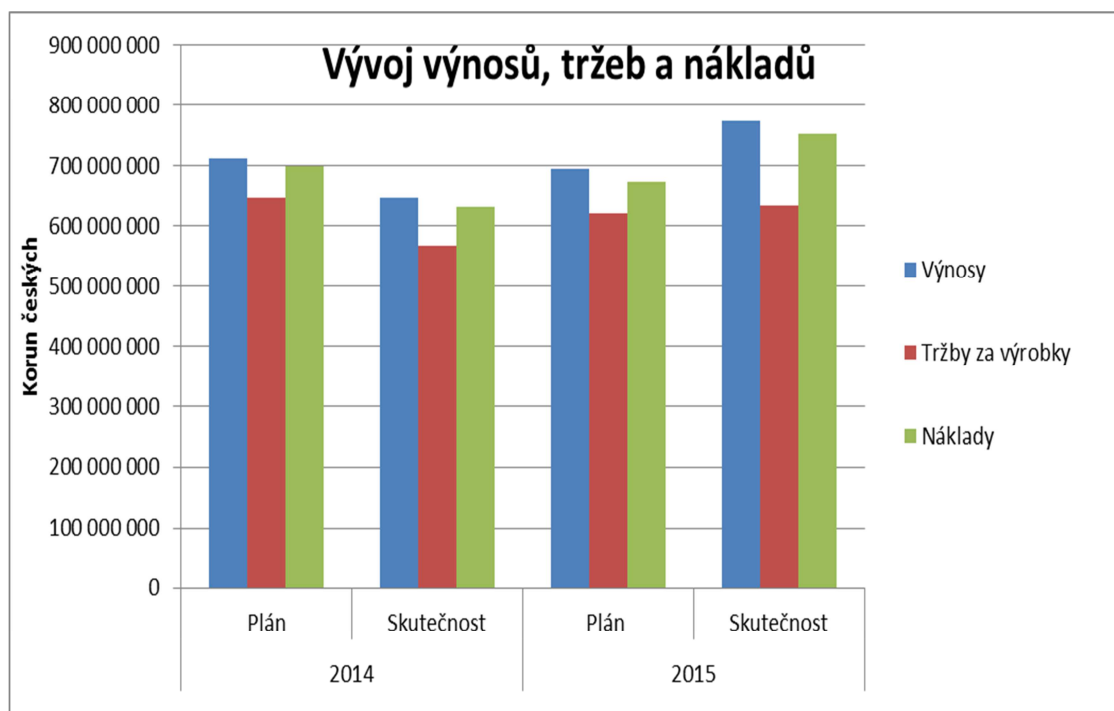
Fixní náklady I. jsou tvořeny součtem odpisů DHM výrobního střediska, výrobních nákladů pomocné činnosti a správních nákladů v jednotlivých závodech. Fixní náklady II. je součet správních nákladů podniku a odbytové režie.

Tabulka 5: Výnosy, tržby a náklady v letech 2014 a 2015

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | Plán | Skutečnost | Plán | Skutečnost |
| Výnosy | 712 438 597 | 645 449 214 | 694 832 291 | 773 038 019 |
| Tržby za výrobky | 646 000 000 | 567 779 651 | 620 730 000 | 634 342 673 |
| Náklady | 698 708 542 | 631 184 928 | 674 832 258 | 752 280 067 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 1: Vývoj výnosů, tržeb a nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že podnik v roce 2014 nesplnil vytyčený plán, kde sice došlo ke snížení celkových nákladů, ale zároveň i ke snížení tržeb, takže i výnosů. Tento pokles byl zapříčiněn velikou změnou mezi plánovaným a skutečně prodaným množstvím výrobků. V následujícím roce podnik své plány splnil, sice navýšil i celkové náklady, ale také celkové výnosy.

7.2 Náklady a nákladovost

Náklady představují v ekonomice a účetnictví spotřebu ekonomického zdroje, které je spojené s výdejem peněz. Náklady mají mnoho pojetí, jako finanční, hodnotové a ekonomické, které jsou podrobně definovány v teoretické části.

Z hlediska manažerského účetnictví se pracuje se skutečnými a oportunitními náklady, a při každém rozhodování se musí brát v úvahu přírůstkové a utopené náklady. Skutečnými, neboli explicitními náklady označujeme, ty náklady, které musí podnik reálně vynaložit v peněžní podobě. Náklady obětované příležitosti, neboli oportunitní či implicitní, vyjadřují ztrátu z nejlepší možné varianty, která mohla být uskutečněna, na místo té variant, kterou jsme realizovali.

Příkladem oportunitních nákladů může být, podnik má na výběr investovat prostředky do určitých dluhopisů nebo nakoupit určitý statek. Podnik si samozřejmě vybere tu variantu, která mu přinese větší zisk. Proto možnost, která by pro podnik byla na druhém místě, představuje náklady obětované příležitosti.

Tabulka 6: Vývoj nákladů v letech 2014 a 2015

| Položka | 2014 | | 2015 | |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | Plán | Skutečnost | Plán | Skutečnost |
| Variabilní náklady | 493 523 131 | 439 528 098 | 468 693 874 | 497 357 315 |
| Fixní náklady | 205 185 411 | 191 656 830 | 206 138 384 | 254 922 752 |
| Celkové náklady | 698 708 542 | 631 184 928 | 674 832 258 | 752 280 067 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady se dají vypočítat jako součet variabilních a fixních nákladů. Variabilní náklady se mění s objemem produkce, to znamená, že pokud se sníží nebo zvýší objem produkce, tak se sníží nebo zvýší i celkové variabilní náklady. Variabilní náklady se dají přiřadit k určitému výrobku. Naopak fixní náklady se při změně objemu produkce nemění, nejsou přímo závislé na kusech produkce.

$$\% \text{ VN (2014)} = \frac{439\,528\,098}{631\,184\,928} * 100 = 69,64 \%$$

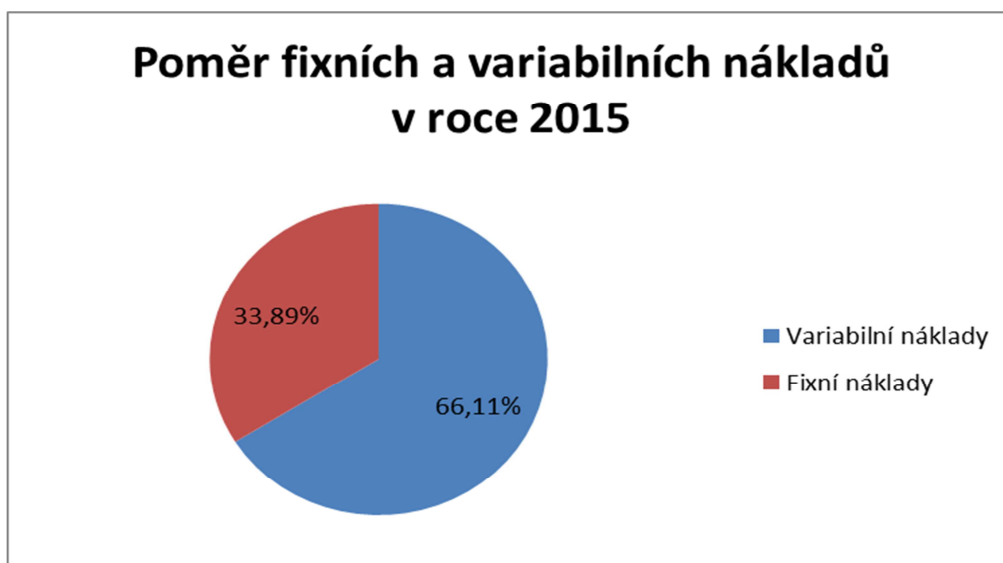
$$\% \text{ VN (2015)} = \frac{497\,357\,315}{752\,280\,067} * 100 = 66,11 \%$$

$$\% \text{ FN (2014)} = \frac{191\,656\,830}{631\,184\,928} * 100 = 30,36 \%$$

$$\% \text{ FN (2015)} = \frac{254\,922\,752}{752\,280\,067} * 100 = 33,89 \%$$

V přechodících výpočtech je poměr fixních a variabilních nákladů k celkovým nákladům. Variabilní náklady nám klesly o 3 %, což nám způsobilo, to že se nám snížil objem produkce. Naopak fixní náklady nám o 3 % vzrostly, protože nám zároveň vzrostly např. mzdy a náklady na odbytovou režii.

Graf 2: Poměr nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že 66,11% nákladů podniku je závislých na objemu výroby a zbylých 30,41% nákladů je fixních.

Nákladovost je ukazatel celkové efektivity firmy. Počítá se jako poměr celkových nákladů a výnosů.

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

$$(2014) = \frac{631\,184\,928}{645\,449\,214} = 0,9779002$$

$$(2015) = \frac{752\,280\,067}{773\,038\,019} = 0,9731476$$

Ukazatel vyjadřuje, kolik korun nákladů musí podnik vynaložit na jednu korunu výnosů. Pokud tento ukazatel je nižší jak jedna, ukazuje na pozitivní vývoj, pokud přesahuje jedničku, jedná se o negativní vývoj.

Z našich výsledků můžeme říci, že podnik těsně, ale dosahuje pozitivního vývoje, a také, že situaci v roce 2015 oproti roku 2014 se o něco zlepšila. V roce 2014 nám údaj říká, že na získání jedné koruny zisku musíme vynaložit 0,978 korun nákladů a v roce 2015 musíme vynaložit 0,973 korun nákladů, na získání jedné koruny zisku. Z těchto výsledků a situace podniku bych očekávala, že se velikost nákladů na získání koruny zisku bude nadále snižovat.

7.3 Rentabilita podniku

7.3.1 Hospodárnost

Hospodárnost vyjadřuje vhodné využití nákladů, abychom je nepoužili na něco co v současnosti nebo v budoucnosti nebudeme potřebovat. Je to také snaha, která vede k minimalizaci vynaložených zdrojů a udržení nízkých finančních nákladů. V praxi je velice důležitá z hlediska úspěchu ke konkurenci a zejména pokud podnik nemá dostatek finančních prostředků. Hospodárnost také zvyšuje zisk a efektivnost.

Z hlediska hospodárnosti se počítá změna jednotkových nákladů.

Tabulka 7: Hodnoty na jeden výrobek

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | Plán | Skutečnost | Plán | Skutečnost |
| Výnosy z prodeje výrobků | 646 000 000 | 567 779 651 | 620 730 000 | 634 342 673 |
| Náklady na výkony | 634 809 240 | 554 865 185 | 605 899 331 | 617 623 497 |
| Zisk z prodeje výkonů | 11 190 760 | 12 914 466 | 14 830 669 | 16 719 176 |
| Počet kusů | 277 044 | 222 191 | 256 832 | 243 152 |

Zdroj: Vlastní zpracování

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

$$2014 (\text{Plán}) = \frac{634\,809\,240}{277\,044} = 2\,291,37$$

$$2014 (\text{Skut.}) = \frac{554\,865\,185}{222\,191} = 2\,497,24$$

Hospodárnost podniku se zhoršila o 205,87 korun na jednu jednotku výkonu, oproti plánu. Můžeme říci, že průměrné náklady na jeden výrobek se nám v roce 2014 zvýšily o 205,87 korun, oproti plánu.

$$2015 (\text{Plán}) = \frac{605\,899\,331}{256\,832} = 2\,359,13$$

$$2015 (\text{Skut.}) = \frac{617\,623\,497}{243\,152} = 2\,540,07$$

I v následujícím roce se hospodárnost podniku zhoršila, tentokráte o 180,94 korun na jednu jednotku výkonu. V tomto případě se nám průměrné náklady na výrobek zvýšily o 180,94 korun. Pokud to srovnáme s rokem 2014, tak podnik lépe splnil stanovený plán.

7.3.2 Účinnost

Z hlediska účinnost porovnávána změnu zisk mezi plánem a skutečností a také jednotkovou změnu zisku. Sledujeme tedy změnu ziskovosti.

Než začneme počítat změnu ziskovosti, tak si nejprve vypočteme jednotkovou prodejní cenu.

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

$$2014 \text{ (Plán)} = \frac{646\,000\,000}{277\,044} = 2\,331,76$$

$$2014 \text{ (Skut.)} = \frac{567\,779\,651}{222\,191} = 2\,555,37$$

V roce 2014 podnik plánoval průměrnou cenu výrobku ve výši 2 331,76 korun, ale ve skutečnosti se průměrná cena vyšplhala na 2 555,37 korun. Z toho vyplývá, že nám průměrná jednotková cena vzrostla o 223,61 korun na jeden výrobek.

$$2015 \text{ (Plán)} = \frac{620\,730\,000}{256\,832} = 2\,416,87$$

$$2015 \text{ (Skut.)} = \frac{634\,342\,673}{243\,152} = 2\,608,83$$

V následujícím roce byla podniková průměrná cena výrobku ve výši 2 608,83, plánovaná průměrná cena byla 2 416,87. Z toho nám vychází, že nám průměrná cena za výrobek vzrostla o 191,96 korun.

Nyní vypočteme změnu zisku a jednotkového zisku.

$$\Delta Z \text{ (z prodeje)} = Zsk. - Zpl.$$

$$2014 = 12\,914\,466 - 11\,190\,760 = 1\,723\,706$$

$$2015 = 16\,719\,176 - 14\,830\,669 = 1\,888\,507$$

$$\Delta jZ \text{ (z prodeje)} = jZsk. - jZpl.$$

$$2014 = \frac{12\,914\,466}{222\,191} - \frac{11\,190\,760}{277\,044} = 17,72$$

$$2015 = \frac{16\,719\,176}{243\,152} - \frac{14\,830\,669}{256\,832} = 11,02$$

ΔjZ (z prodeje) = jZ (sk. 2015) – $jZ_{pl.}$ (sk. 2014)

$$\Delta jZ = \frac{16\,719\,176}{243\,152} - \frac{12\,914\,466}{222\,191} = 10,64$$

Pokud porovnááme plány podniku v letech 2014 a 2015, tak firmě v obou případech jednotkový zisk vzrostl v důsledku vyšších jednotkové prodejní ceny než jednotkových nákladů. A pokud budeme porovnávat skutečnost roku 2014 a 2015, tak podniku také vzrostl průměrný jednotkový zisk, konkrétně o 10,64 korun.

Pokud zhodnotíme výsledky, tak negativní vývoj plánu a skutečnosti můžeme vidět u průměrných jednotkových nákladů, kde nám sice klesl počet vyrobených výrobků a celkové spotřebované náklady, ale oproti plánu nám průměrné jednotkové náklady vzrostly, to může být důsledkem zdražení materiálu nebo výrobou nákladovějších výrobků. Naopak průměrná jednotková cena za výrobek nám vzrostla, díky tomu, že jsme museli zdražit cenu výrobku, abychom kompenzovali zdražení materiálu, a nebo se vyráběli ziskovější výrobky.

7.3.3 Bod zvratu

Pro výpočet zvratu se využívá poměr mezi celkovými variabilními náklady a celkovými tržbami.

Tabulka 8: Hodnoty k bodu zvratu

| Položky | 2014 | 2015 |
|----------------------|-------------|-------------|
| Celková var. náklady | 439 528 098 | 497 357 315 |
| Celkové tržby | 645 315 074 | 734 441 224 |
| Fixní náklady | 191 656 830 | 216 853 520 |

Zdroj: Vlastní zpracování

$$v = \frac{\text{Celkové variabilní náklady}}{\text{Celkové tržby}}$$

$$BZ = \frac{\text{Fixní náklady}}{v}$$

$$2014 = \frac{439\,528\,098}{645\,315\,074} = 0,6811$$

Variabilní náklady na jednu korunu tržeb je 0,6810 Kč a tedy příspěvek k tržbám vychází na (1-0,6811) 0,3189 Kč.

$$2014 = \frac{191\,656\,830}{0,3189} = 600\,993\,509$$

V roce 2014 dosáhl podnik bodu zvratu při tržbách ve výši 600 993 509 Kč.

$$2015 = \frac{497\,357\,315}{734\,441\,224} = 0,6772$$

Variabilní náklady v roce 2015 na jednu korunu tržeb činily 0,6434 Kč a příspěvek k tržbám je $(1-0,6772) 0,3328$.

$$2015 = \frac{216\,853\,520}{0,3328} = 651\,603\,125$$

A v roce 2015 dosáhl podnik bodu zvrát, když tržby dosáhly výše 651 603 125 Kč.

V obou případech podnik dosáhl bodu zvratu. A pokud se koukneme na jednotlivé roky, tak v roce 2014 bod zvratu překročil přibližně o 40 milionů a v roce 2015 to bylo dokonce o 80 milionů.

7.3.4 Rentabilita tržeb

Z rentability tržeb dostaneme kolik korun čistého zisku, spadá ne 1 Kč tržeb. Při výpočtu ukazatele můžeme použít EBIT nebo EAT. Ukazatel s variantou EBIT se používá u podniků, které mají proměnlivé podmínky. Pokud použijeme metodu s EAT, jako v našem případě, tak se také jedná o „ziskovou marži“.

$$\text{ROS} = \frac{\text{EAT}}{\text{Tržby za výroby+služby+zboží}} * 100$$

$$2011 = \frac{48\,298\,000}{924\,445\,000} * 100 = 5,2245 \%$$

$$2012 = \frac{12\,005\,000}{837\,919\,000} * 100 = 1,4327 \%$$

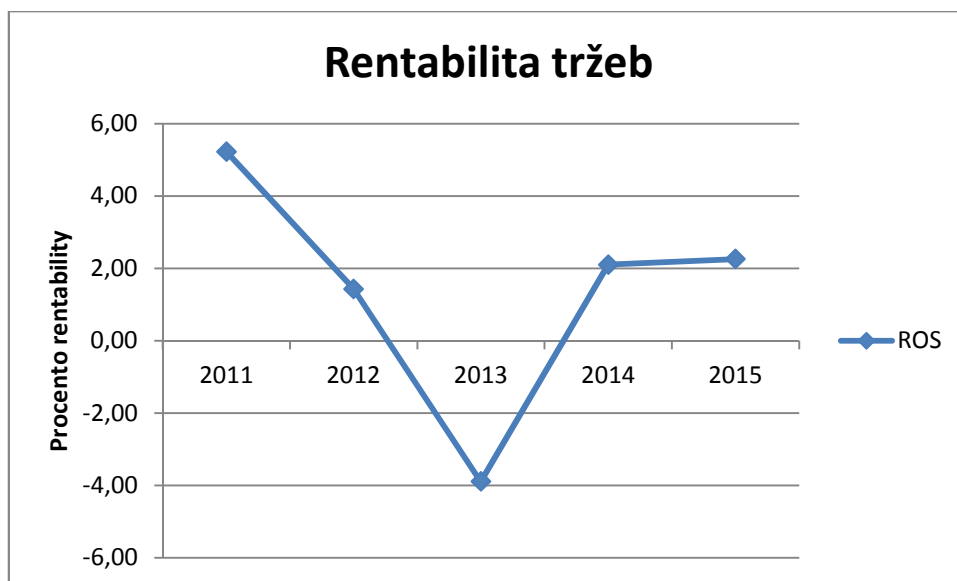
$$2013 = \frac{-29\,969\,000}{770\,995\,000} * 100 = -3,8871 \%$$

$$2014 = \frac{13\,574\,000}{645\,315\,074} * 100 = 2,1035 \%$$

$$2015 = \frac{16\,574\,000}{734\,441\,224} * 100 = 2,2567 \%$$

Z výsledků, lze opět vidět, že od roku 2011, nám opět klesala rentabilita, až do roku 2013, kde se nám dostala do záporných čísel, a v roce 2014 nám opět začala mírně stoupat. Vývoj rentability tržeb můžeme vidět na následujícím grafu.

Graf 3: Rentabilita tržeb



Zdroj: Vlastní zpracování

7.4 Řízení odchylek

Řízení odchylek také můžeme nazvat jako porovnávání skutečných hodnot s plánovanými. Jde vlastně o vyhodnocení výkonnosti podniku pomocí odchylek, a na základě těchto odchylek management vyhodnocuje situaci podniku a je základem pro různá opatření.

Podnik na konci každého roku vytvoří plán na další rok, který poté porovnává se skutečností.

Tabulka 9: Řízení odchylek

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | Plán | Skutečnost | Plán | Skutečnost |
| Počet výrobků | 277 044 | 222 191 | 256 832 | 243 152 |
| Celk. náklady na výkon | 634 809 240 | 554 865 185 | 605 899 331 | 617 623 497 |
| Prům. náklady na 1 výkon | 2 291,37 | 2 497,24 | 2 359,13 | 2 540,07 |
| Celk. variabilní náklady | 449 288 073 | 395 027 760 | 421 553 639 | 440 121 098 |
| Prům. variabilní náklady na 1 výkon | 1 621,72 | 1 777,87 | 1 641,36 | 1 810,07 |

| | | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Celkové fixní náklady | 185 521 167 | 159 837 425 | 184 345 692 | 177 502 399 |
| Prům. fixní náklady na 1 výkon | 669,65 | 719,37 | 717,77 | 730,01 |
| Celkové tržby z prodeje | 646 000 000 | 567 779 651 | 620 730 000 | 634 342 673 |
| Prům. tržby na 1 výkon | 2 331,76 | 2 555,37 | 2 416,87 | 2 608,83 |
| Celkový zisk z prodeje | 11 190 760 | 12 914 466 | 14 830 669 | 16 719 176 |
| Prům. zisk z prodeje na 1 výkon | 40,39 | 58,12 | 57,74 | 68,76 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším krokem je výpočet absolutních a relativních odchylek a jejich možný rozklad. Musíme také vzít v potaz, že pokud nám porostou náklady, tak je to negativní jev, naopak růst výnosů nebo průměrných cen považujeme za pozitivní jev.

Absolutní odchylka = Skutečnost – Plán

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

Tabulka 10: Odchylky v tržbách

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|---------------------------------|-------------|-----------|------------|-----------|
| | Absolutní | Relativní | Absolutní | Relativní |
| Počet výrobků | -54 853 | -19,80 % | -13 680 | -5,33 % |
| Celkové tržby z prodeje | -78 220 349 | -12,11 % | 13 612 673 | 2,19 % |
| Prům. tržby na 1 výkon | 223,61 | 9,59 % | 191,96 | 7,94 % |
| Celkový zisk z prodeje | 1 723 706 | 15,40 % | 1 888 507 | 12,73 % |
| Prům. zisk z prodeje na 1 výkon | 17,73 | 43,90 % | 11,02 | 19,09 % |

Zdroj: Vlastní zpracování

Při řízení odchylek v tržbách podnik ne moc úspěšně splnil stanovené plány. Toto může být následkem toho, že si podnik stanovil veliké množství výrobků, které očekával, že

prodá, ale cíl v roce 2014 nesplnil téměř o 20%, ale v roce 2015 se hodnoty přiblížili plánů.

Tabulka 11: Rozklad odchylek v tržbách

| Položky | Odchylky | |
|------------------------------------|--------------|-------------|
| | 2014 | 2015 |
| Odchylka způsobená změnou množství | -127 904 031 | -33 062 782 |
| Odchylka způsobená změnou ceny | 61 949 809 | 49 301 471 |
| Kombinovaná odchylka | -12 265 679 | -2 626 013 |
| Celkem | -78 219 901 | 13 612 676 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předchozí tabulky můžeme vyčíst skutečné důsledky, které nám zapříčinili vznik uvedených odchylek. A můžeme říci, že v roce 2014 nám změnu způsobilo rozdílení mezi skutečným a plánovaným prodejem výrobků. Naopak v roce 2015 nám kladnou změnu v tržbách způsobilo průměrné navýšení ceny výrobků.

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

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

Kombinovaná odchylka

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

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

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

Tabulka 12: Odchylky v nákladech

| Položky | 2014 | | 2015 | |
|--------------------------|-------------|-----------|------------|-----------|
| | Absolutní | Relativní | Absolutní | Relativní |
| Celk. náklady na výkon | -79 944 055 | -12,59 % | 11 724 166 | 1,94 % |
| Prům. náklady na 1 výkon | 205,87 | 8,98 % | 180,94 | 7,67 % |
| Celk. variabilní náklady | -54 260 313 | -12,08 % | 18 567 459 | 4,40 % |
| Prům. variabilní | 156,15 | 9,63 % | 168,71 | 10,28 % |

| | | | | |
|--------------------------------|-------------|----------|------------|--------|
| náklady na 1 výkon | | | | |
| Celkové fixní náklady | -25 683 742 | -13,84 % | -6 843 293 | 3,71 % |
| Prům. fixní náklady na 1 výkon | 49,72 | 7,42 % | 12,24 | 1,71 % |

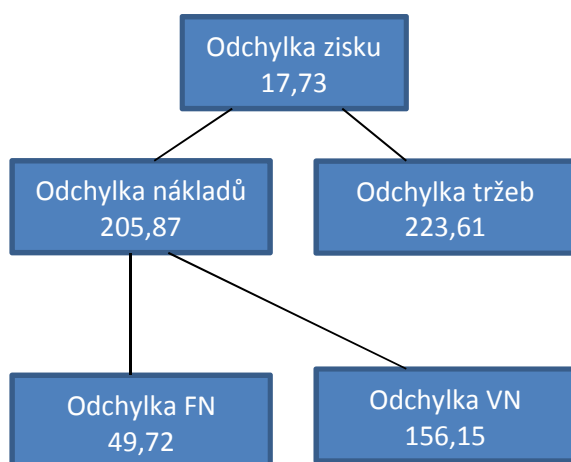
Zdroj: Vlastní zpracování

U řízení odchylek nákladů si v roce 2014 podnik stanovil daleko vyšší náklady na výrobu, než skutečně vynaložil. Ale zároveň můžeme z tabulky také zjistit, že jednotkové náklady jsou vyšší, než podnik předpokládal. Tyto odchylky mohou být způsobené daleko menším prodejem výrobků, což zapříčinilo celkové snížení nákladů, a nárůst jednotkových nákladů, může být způsobeno celkovým zvýšením cen materiálů nebo zvýšením mezd.

Naopak v roce 2015 si podnik stanovil nižší náklady, než byly skutečně vynaloženy. Přestože podnik prodal méně výrobků, než předpokládal, nebylo to o tak velké množství, které by zapříčinilo snížení celkových i jednicových nákladů, a také k tomu mohlo přispět opětovné zvýšení cen materiálů, mezd nebo se také mohli vyrábět výrobky daleko náročnější na spotřebu materiálu.

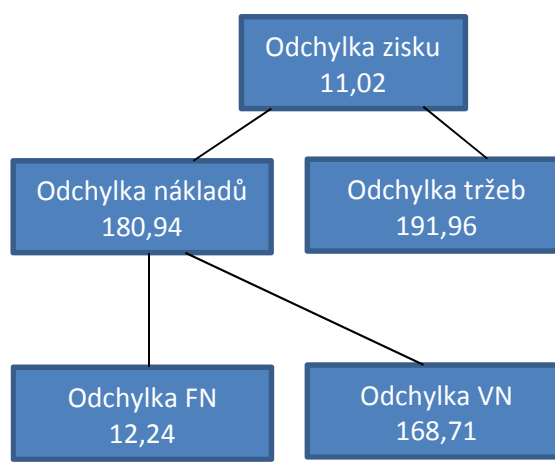
Pokud porovnáme relativní odchylky v roce 2014 a 2015 tak můžeme říci, že podnik v roce 2015 již daleko lépe sestavil plán. Každý podnik má určitě stanovenou toleranční mez z hlediska relativní odchylky, a pokud se tato mez překoná, podnik musí podrobit vybrané položky analýzou a zjistit z jakého důsledku vznikly a jak jim zabránit.

Schéma 4: Hierarchický rozklad odchylek 2014



Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma 5: Hierarchický rozklad odchylek 2015



Zdroj: Vlastní zpracování

7.5 Kalkulace

Kalkulace slouží pro potřeby manažerského účetnictví pro stanovení cen a nákladů. Každý podnik vytváří svůj systém výpočtu kalkulace, tvorbu kalkulačního vzorce a metodu výpočtu kalkulace.

Každý podnik se rozhoduje při výrobě výrobku, zda je bude oceňovat na základě vlastních nákladů výroby, výkonu nebo úplných vlastních nákladů výkonu, dle toho vytvoří kalkulační vzorec. Pokud podnik vytváří více výrobků, tak si může vytvořit na každý výrobek jiný kalkulační vzorec.

Při sestavení kalkulačního vzorce se dále rozhoduje, jakou metodou bude počítat výrobní, správní a odbytovou režii. Dále už pouze zjistí celkovou výrobní cenu a určí si marži, ze které následovně zjistí prodejní cenu výrobku, která firmě pokryje veškeré vynaložená náklady na tvorbu výrobku a vytvoří zisk.

7.5.1 Kalkulace v podniku

Kalkulace v podniku začíná už tím, že si zákazník vybere výrobek, který příjemce objednávek zadá do počítačového systému. V objednávce musí být jednoznačně určeno o jaký typ výrobku se jedná a z jakých součástí je tvořen. Přes noc je vytvořena kalkulace, ale pokud jeden typ materiálu není zapsán ve skladní evidenci, tak nelze kalkulaci vůbec vytvořit. I za předpokladu, že se zakázka skládá ze dvou jednotlivých výrobků, tak přestože u jednoho výrobku je na skladě všechn potřebný materiál a u druhého chybí pouze jedna součástka, tak se přesto kalkulace nevytvoří. Až po objednání a přijetí potřebného materiálu na sklad se dá nový pokyn ke kalkulaci a ta se úspěšně dokončí.

Po dokončení kalkulace se následně podnik rozhodne, zda je výhodné tento výrobek vyrobit nebo ne. Pokud bude vhodná, tak podnik zadá příkaz do výrobního střediska, který začne s výrobou výrobku, pokud se pro podnik bude zdát nevýhodný, bude hledat možná řešení, která by mohla výrobek zvýhodnit.

Podnik rozlišuje dva typy kalkulace, ostré a měsíční. Měsíční kalkulace podnik využívá pouze pro sestavení kalkulací u výrobků, které se ještě nikdy nevyráběla nebo se jedná pouze o pokusné kalkulace, například pokud by se podnik rozhodl změnit rozvrhovou základnu nebo kalkulační vzorec u tohoto výrobku. Ostré kalkulace využívá podnik v ostatních případech, kde se už počítá konečná cena a náklady.

Pokud se ceny materiálu v průběhu roku změní, tak podnik počítá se starými cenami, které jsou uvedeny v evidenci materiálu. Překalkulace materiálu se počítá jednou za půl roku, kde se aktualizují veškeré ceny a všechny výrobky, které jsou již zadány v systému, se přepočítávají s novou cenou materiálu. Pouze pokud by se jednalo o velice vysoké navýšení cen materiálu, tak v tomto případě by se překalkulace provedla dříve.

7.5.2 Kalkulace nákladů v podniku

Podnik využívá absorpční kalkulační metody a konkrétně přírážkovou, která je stanovena v procentech. Přímé náklady podnik přiřazuje konkrétně na kalkulační jednici a náklady výrobní a správní režie a dopravu základního materiálu přiřazuje k jednotlivým výkonům přírážkou.

U výrobní a správní režie používá jako rozvrhovou základnu mzdy a u dopravy základního materiálu podnik využívá přímý materiál. Náklady správní a odbytové režie jsou stejné pro všechny druhy výrobků.

$$\text{Procento přírážky I. (PP)} = \frac{\text{Výrobní režie nebo Správní režie výroby}}{\text{Přímé mzdy}} * 100$$

$$\text{Procento přírážky II. (PP)} = \frac{\text{Doprava základního materiálu}}{\text{Přímý materiál}} * 100$$

Jelikož podnik využívá více rozvrhových základen, tak používá diferencovanou přírážkovou kalkulaci.

Podnik pro výpočet celkových nákladů na výrobek a následně zisk využívá pro všechny výrobky stejný kalkulační vzorec.

Obrázek 2: Kalkulační vzorec podniku

| |
|-------------------------------------|
| 1. Přímý materiál |
| + 2. Přímé mzdy |
| + 3. Odvody na sociální a zdravotní |
| + 4. Výrobní režie |
| + 5. Správní režie výroby |
| + 6. Doprava základního materiálu |

| |
|---|
| = Vlastní náklady výroby (skladová cena) |
| + 7. Správní režie |
| + 8. Odbytové náklady |
| = Úplné vlastní náklady výkonu |
| + 9. Zisk |
| = Prodejní cena |

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozbor jednotlivých položek:

Výrobní režie – jsou stanovené z nákladů výrob jednotlivých středisek včetně odpisů bez přímého materiálu, přímých mezd, odvodů a prodaného DHM

Správní režie výroby – stanovené z nákladů správních středisek výroby bez prodaného materiálu a DHM

Doprava základního materiálu – stanovena z nákladů na dopravu ZM

Správní a odbytová režie – pro všechny výrobky je stejná a stanovená v Kč za ks

Tabulka 13: Přírážky ke kalkulaci (přímé mzdy)

| | |
|------------------------------|---------------------------|
| Výrobní režie | 702 % z přímých mezd |
| Správní režie výroby | 77 % z přímých mezd |
| Doprava základního materiálu | 2,6 % z přímého materiálu |
| Správní režie | 143,06 Kč |
| Odbytová režie | 332,73 Kč |

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14: Výrobek 1, RZ jsou přímé mzdy

| Materiál | Cena za j. | Množství | Cena |
|---------------------------------------|------------|--------------------------------------|----------------|
| Dub americký | 194,00 | 2 ks | 388,00 |
| Zámek zadlábavací | 39,00 | 1 ks | 39,00 |
| Vrut zápuštný | 0,32 | 2 ks | 0,63 |
| Ol, páska dýha dub amer, lak | 11,16 | 0,525 bm | 5,86 |
| Ol, páska dýha dub amer, lak | 2,66 | 4,07 bm | 10,82 |
| Ol, páska dýha dub amer, lak | 4,28 | 4,07 bm | 17,41 |
| Ol, páska dýha BLIND | 1,22 | 4,675 bm | 5,72 |
| Ol, páska dýha dub amer | 4,78 | 4,675 bm | 22,33 |
| Ol, páska dýha dub amer, lak | 11,16 | 2,035 bm | 22,71 |
| Lepidlo | 64,26 | 0,0221 kg | 1,42 |
| Folie strečová | 40,51 | 0,0936 kg | 3,79 |
| Papírový obal | 3,72 | 2 ks | 7,44 |
| Štítek samolepicí | 0,12 | 3 ks | 0,35 |
| Štítek samolepicí | 0,14 | 1 ks | 0,14 |
| Štítek samolepicí | 0,83 | 1 ks | 0,83 |
| Lak čirý UV 3H 120 | 126,29 | 0,0148 kg | 1,87 |
| Lak čirý UV 3H 120 | 154,00 | 0,0276 kg | 4,25 |
| Lak čirý UV 3H 130 | 158,77 | 0,012 kg | 1,91 |
| Lak čirý UV 3H 170 | 151,70 | 0,06 kg | 9,10 |
| Dřevotřísková deska | 35,02 | 2 ks | 70,04 |
| Lepidlo | 44,00 | 0,09 kg | 3,96 |
| Lepidlo | 44,00 | 0,11 kg | 4,84 |
| Nekonečný vlys smrk | 37,02 | 2 ks | 74,04 |
| Nekonečný vlys smrk | 11,01 | 2 ks | 22,03 |
| DTD RKO výplň dveří | 26,60 | 1 ks | 26,60 |
| DTD RT8 výplň dveří | 98,48 | 0,64 ks | 63,03 |
| Celkem přímý materiál | | | 808,12 |
| Přímé mzdy | | | 96,6 |
| Odvody na sociální a zdravotní | | 96,60*0,34 | 32,84 |
| Výrobní režie | | 96,60*7,02 | 678,13 |
| Správní režie výroby | | 96,60*0,77 | 74,38 |
| Doprava základní materiálu | | 808,12*0,026 | 21,01 |
| = Vlastní náklady výroby | | 808,12+96,6+32,84+678,13+74,38+21,01 | 1711,08 |
| Správní režie | | | 143,06 |
| Odbytová režie | | | 332,73 |
| = Úplné vlastní náklady výkonu | | 1711,08+143,06+332,73 | 2186,87 |
| Zisk | | 3490-2186,87 | 1303,13 |
| = Prodejní cena | | | 3490 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 15: Výrobek 2, RZ jsou přímé mzdy

| | | |
|---------------------------------------|---|----------------|
| Celkem přímý materiál | | 1105,25 |
| Přímé mzdy | | 103,59 |
| Odvody na sociální a zdravotní | 103,59*0,34 | 35,22 |
| Výrobní režie | 103,59*7,02 | 727,2 |
| Správní režie výroby | 103,59*0,77 | 79,76 |
| Doprava základní materiálu | 1105,25*0,026 | 28,74 |
| = Vlastní náklady výroby | 1105,25+103,59+35,22+727,2+79,76+28,74 | 2079,76 |
| Správní režie | | 143,06 |
| Odbytová režie | | 332,73 |
| = Úplné vlastní náklady výkonu | 2079,76+143,06+332,73 | 2555,55 |
| Zisk | 3510-954,45 | 954,45 |
| = Prodejní cena | | 3510 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik u výrobku číslo 2 také uvažuje, že pokud by do určitého výrobního úseku zakoupil nový stroj, tak by místo dopravy na základní materiál, zařadily do kalkulačního vzorce odpisy.

Tabulka 16: Výrobek 2, RZ jsou přímé mzdy, varianta s odpisy

| | | |
|---------------------------------------|---|----------------|
| Celkem přímý materiál | | 1105,25 |
| Přímé mzdy | | 103,59 |
| Odvody na sociální a zdravotní | 103,59*0,34 | 35,22 |
| Výrobní režie | 103,59*7,02 | 727,2 |
| Správní režie výroby | 103,59*0,77 | 79,76 |
| Odpisy | | 114,96 |
| = Vlastní náklady výroby | 1105,25+103,59+35,22+727,2+79,76+28,74 | 2165,98 |
| Správní režie | | 143,06 |
| Odbytová režie | | 332,73 |
| = Úplné vlastní náklady výkonu | 2079,76+143,06+332,73 | 2641,77 |
| Zisk | 3510-954,45 | 868,23 |
| = Prodejní cena | | 3510 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik by sice získal menší zisk za konkrétní výrobek, než pokud by využil náklady na dovoz základního materiálu, ale dle mého názoru by se odpisy objevily v celkových nákladech a snižovaly by základ daně z příjmů a tím pádem by to zapříčinilo nárůst čistého zisku.

Dále je využita pro kalkulaci rozvrhová základna s přímým materiálem. A poté porovnání jednotlivých kalkulací a vyhodnocení lepší varianty.

Tabulka 17: Přírážky ke kalkulaci (přímý materiál)

| | |
|------------------------------|-----------------------------|
| Výrobní režie | 62,56 % z přímého materiálu |
| Správní režie výroby | 6,86 % z přímého materiálu |
| Doprava základního materiálu | 2,6 % z přímého materiálu |
| Správní režie | 143,06 Kč |
| Odbytová režie | 332,73 Kč |

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 18: Výrobek 1, RZ je přímý materiál

| | | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|----------------|
| Celkem přímý materiál | | 808,12 |
| Přímé mzdy | | 96,6 |
| Odvody na sociální a zdravotní | 96,60*0,34 | 32,84 |
| Výrobní režie | 808,12*0,6256 | 505,56 |
| Správní režie výroby | 808,12*0,0686 | 55,44 |
| Doprava základní materiálu | 808,12*0,026 | 21,01 |
| = Vlastní náklady výroby | 808,12+96,6+32,84+505,56+55,44+21,01 | 1519,57 |
| Správní režie | | 143,06 |
| Odbytová režie | | 332,73 |
| = Úplné vlastní náklady výkonu | 1519,57+143,06+332,73 | 1995,36 |
| Zisk | 3490-1995,36 | 1494,64 |
| = Prodejní cena | | 3490 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 19: Výrobek 2, RZ je přímý materiál

| | | |
|---------------------------------------|---|----------------|
| Celkem přímý materiál | | 1105,25 |
| Přímé mzdy | | 103,59 |
| Odvody na sociální a zdravotní | 103,59*0,34 | 35,22 |
| Výrobní režie | 1105,25*0,6256 | 691,44 |
| Správní režie výroby | 1105,25*0,0686 | 75,82 |
| Doprava základní materiálu | 1105,25*0,026 | 28,74 |
| = Vlastní náklady výroby | 1105,25+103,59+35,22+691,44+75,82+28,74 | 2040,06 |
| Správní režie | | 143,06 |
| Odbytová režie | | 332,73 |
| = Úplné vlastní náklady výkonu | 2040,06+143,06+332,73 | 2515,85 |
| Zisk | 3510-2515,85 | 994,15 |
| = Prodejní cena | | 3510 |

Zdroj: Vlastní zpracování

V obou případech vidíme, že za využití přímého materiálu jako rozvrhové základy, nám stoupl zisk z jednoho výrobku. Ale je zjevné, že čím náročnější by byl výrobek na materiál, tak by nám náklady rapidně rostly. Bylo by dobré využívat kombinace těchto dvou rozvrhových základů, podle spotřeby materiálu.

Podnik stanovuje správní režii a odbytovou režii na jeden kus výrobku podle plánovaného rozpočtu na stanovenou režii podělenou počtem plánovaných kusů. Z toho vyplývá, že všechny výrobky mají tyto režie stejné. Kvůli shodnosti odbytové a správní režie má podnik z levnějších výrobků daleko menší zisk, protože náročnost výrobku neodpovídá výši těchto reží, které by měli být, podle mého názoru, na méně náročný výrobek menší a na náročnější výrobek větší. Firma tento menší zisk nahrazuje ziskem z náročnějších a dražších výrobků, které naopak mají daleko menší náklady na odbytovou a správní režii, než ve skutečnosti mají.

Tabulka 20: Odbytová a správní režie

| Položky | Plán 2015 |
|----------------|-------------|
| Správní režie | 36 742 686 |
| Odbytová režie | 85 456 360 |
| Přímý materiál | 339 175 926 |
| Přímé mzdy | 30 139 686 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvrhová základna = Přímý materiál

$$\text{Správní režie} = \frac{36\,742\,686}{339\,175\,926} * 100 = 10,83 \%$$

$$\text{Odbytová režie} = \frac{85\,456\,360}{339\,175\,926} * 100 = 25,20 \%$$

Rozvrhová základna = Přímé mzdy

$$\text{Správní režie} = \frac{36\,742\,686}{30\,139\,686} * 100 = 121,91 \%$$

$$\text{Odbytová režie} = \frac{85\,456\,360}{30\,139\,686} * 100 = 283,53 \%$$

8 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo přiblížit pojem manažerské účetnictví a jeho nástroje, které jsou dále využity na konkrétně vybrané organizaci a popřípadě navrhnou možné změny či zlepšení.

Jelikož je pojem manažerské účetnictví velice rozsáhlé téma, bylo velice obtížné popsat veškeré jeho oblasti, které se ho týkají. Proto obecné oblasti jsou popsány, alespoň povrchově a nejdůležitější oblasti, jako nástroje manažerského účetnictví jsou popsány podrobně a následně i využity v praktické části.

Praktická část byla zaměřena na konkrétní podnik. První část práce se zpracovávala velice dobře. Oproti tomu druhá polovina praktické části se zpracovávala poměrně obtížně, protože zaměstnanci podniku mi poskytli pouze okrajové materiály z hlediska manažerského účetnictví, další potřebné údaje musely být zvláště přepočítávány a určité hodnoty podnik nesleduje, a proto také nebyly k dispozici podrobnější data.

Účetnictví ve vybraném podniku, je velice přehledné. Firma si vede analytickou evidenci ke všem nákladů a střediskům, takže není problém jednotlivé náklady přiřadit k úsekům, kde vznikly. Při sestavování plánů, bere podnik v potaz veškeré možné situace, které mohou nastat a začlení je do plánu, aby je nic nepřekvapilo.

Podnik sestavuje také plány na krycí příspěvek, který můžeme nazvat marží. V letech 2014 a 2015 podnik dosáhl dostatečné výše krycího příspěvku k pokrytí veškerých fixních nákladů a dosažení vysokého zisku. Plánovaný rozpočet byl v obou případech splněn a dokonce i překročen. Při porovnání skutečných stavů ve sledovaných letech, tak nám v roce 2015 vzrostl celkový zisk dokonce o jednu čtvrtinu oproti předchozímu roku.

Co se týče nákladů a nákladovosti, tak v roce 2015 obsahovaly celkové náklady podniku zhruba 66 % variabilních nákladů a 34 % fixních nákladů. Z toho vyplývá, že jedna třetina celkových nákladů je závislá na objemu výroby. Nákladovost podniku můžeme hodnotit jako kladnou, protože obě hodnoty jsou menší než jedna, ale určitě není ideální. Z hlediska hospodárnosti, musíme konstatovat, že ji podnik v oblasti nákladů na výrobky nesplnil, to mohlo být zapříčiněno nižším prodaným a tedy i vyrobeným množstvím výrobků a zároveň růstem cen materiálu a mezd. Účinnost podniku naopak vzrostla v obou letech, tento nárůst mohl být také důsledkem celkového

zvýšení cen materiálu, kde firma zdražila své výrobky, aby kompenzovala zdražení materiálu.

Nedostatky podniku z hlediska manažerského účetnictví byl pouze v oblasti kalkulací, kde podnik využívá jednu rozvrhovou základnu a jeden kalkulační vzorec pro všechny výrobky. Určitě by bylo rozumné zavést rozvrhovou základnu i podle spotřeby materiálu a možná i více kalkulačních vzorců. Samozřejmě by to mělo své nevýhody, co se týče přehlednosti a kontroly, ale mohlo by to snížit náklady na jednotlivé výrobky.

Další návrh ohledně kalkulací se týká odbytové a správní režie. Výše těchto reží je u všech výrobků stejná, bez ohledu na náročnost výroby. Podnik využívá tento systém, protože předpokládá, že zisk, o který přijde u levnějších výrobků, bude nahrazen ziskem z dražších výrobků. Levnější výrobky jsou málo výnosné z důvodu neoptimální výše odbytové a správní režie, která by samozřejmě na tyto výrobky měla být nižší než ve skutečnosti je, naopak u dražších výrobků jsou režie nižší, než by měli být, a proto přináší více zisku.

Optimální by bylo, aby levnější výrobky měly nižší režie a dražší výrobky vyšší režie, což firma nesplňuje. Z toho důvodu by bylo dobré, i na tyto režie využít procento přírážky, kde by rozvrhovou základnou byl přímý materiál nebo přímé mzdy. Pokud bychom tedy výše vypočtené procentní přírážky vynásobili, příslušnou cenou za materiál nebo mzdy, tak bychom dostali adekvátní výši odbytové a správních reží, které by ovšem na naše kalkulace byly nižší než má podnik zadané, protože výrobky nejsou tak náročné na výrobu. Pokud bychom přírážky využili u náročnějších výrobků, režie by naopak dosahovala větší hodnoty, než má podnik zavedenou.

Při zhodnocení celkové finanční situace podniku, tak z grafu rentabilita tržeb můžeme vidět, že oproti roku 2013, kde měl dokonce záporný zisk, tak v současné době je na tom podnik velice dobře. Kladnou situaci také můžeme zjistit z bodu zvratu, který podnik v roce 2015 překročil dokonce o 80 milionů korun. Tato situace se změnila hlavně kvůli novému vedení, které navrhlo stávající systém plánování a také navrhlo nová vylepšení. Do budoucnosti můžeme tedy očekávat, že se situace podniku, bude dále zlepšovat.

9 SUMMARY

This thesis deals with the topic of management accounting and uses tools and methods in a select company. The maximum truthfulness is important property management accounting, because it is intended for the internal use of the economic unit and has an intimate character.

The work consists of two parts: theoretical and practical. The theoretical was prepared according to the scientific literature and can be divided into three chapter. The first chapter describes the concept of the accounting and difference between the finance and managerial accounting, the second chapter contains the tools of management accounting and the last chapter of the theoretical part describes the difference between a manager and controller.

The practical part applies knowledge from previous chapter, and the applied to the selected company. This part describes accounting in the company, compilation plans and their achievement and calculation of products. At the end of work are summarized the results and possible improvements.

Key words: management accounting, calculation, cost, budgeting, economy

JEL Classification: M41 Accounting

10 SEZNAM LITERATURY

1. Strouhal, J., Židlická, R., Knapová, B. & Cardová, Z. (2010). *Účetnictví 2010 Velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press.
2. Ryneš, P. (2016). *Podvojný účetnictví a účetní uzávěrka*. Olomouc: Nakladatelství ANAG.
3. Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. & Petera, P. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
4. Král, B. & kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
5. Lazar, J. (2001). *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada.
6. Sedláček, J. (2005). *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada Publishing.
7. Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
8. Macík, K. (2008). *Kalkulace a rozpočetnictví*. Praha: ČVUT.
9. Kouřilová, J. & Rybová, J. (2012). *Účetnictví obchodu*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta.
10. Krutina, V. & Novotná, M. (2014). *Ekonomika podniku: (cvičení)*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Ekonomická fakulta.
11. Vollmuth, H. J. (20). *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting.
12. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada.
13. Garrison, Ray H. (1988). *Managerial Accounting: concepts for planning, control, decision making*. Homewood: BPI.
14. Synek, M. & kol. (2000). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
15. Šoljaková, L. & Fibírová, J. (2010). *Reporting*. Praha: Grada Publishing.
16. Synek, M. & kol. (2000). *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck.
17. Sedláček, J. (2000). *Úvod do manažerského účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita v Brně.
18. Fibírová, J. (2001). *Reporting – Moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada Publishing.
19. Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.
20. Bohumil, K., Holínská, E., Misterková, J. & Pospíšilová, M. (1994). *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Trizonia.
21. Helmut, L. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck.

22. Šoljaková, L. (2009). *Strategiky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
23. Folwarczná, I. (2010). *Rozvoj a vzdělávání manažerů*. Praha: Grada Publishing.
24. Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o.

SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

| | |
|---|----|
| Tabulka 1: Finanční vs. manažerské účetnictví | 6 |
| Tabulka 2: Nástroje manažerského účetnictví podle zvolené strategie podniku | 12 |
| Tabulka 3: Vztah řídicího pracovníka a controllera..... | 27 |
| Tabulka 4: Výpočet krycího příspěvku | 38 |
| Tabulka 5: Výnosy, tržby a náklady v letech 2014 a 2015..... | 38 |
| Tabulka 6: Vývoj nákladů v letech 2014 a 2015 | 40 |
| Tabulka 7: Hodnoty na jeden výrobek | 42 |
| Tabulka 8: Hodnoty k bodu zvratu | 44 |
| Tabulka 9: Řízení odchylek..... | 46 |
| Tabulka 10: Odchylky v tržbách | 47 |
| Tabulka 11: Rozklad odchylek v tržbách | 48 |
| Tabulka 12: Odchylky v nákladech | 48 |
| Tabulka 13: Přirážky ke kalkulaci (přímé mzdy) | 52 |
| Tabulka 14: Výrobek 1, RZ jsou přímé mzdy | 53 |
| Tabulka 15: Výrobek 2, RZ jsou přímé mzdy | 54 |
| Tabulka 16: Výrobek 2, RZ jsou přímé mzdy, varianta s odpisy | 54 |
| Tabulka 17: Přirážky ke kalkulaci (přímý materiál) | 55 |
| Tabulka 18: Výrobek 1, RZ je přímý materiál | 55 |
| Tabulka 19: Výrobek 2, RZ je přímý materiál | 55 |
| Tabulka 20: Odbytová a správní režie | 56 |
| | |
| Obrázek 1: Koloběh objednávek | 34 |
| Obrázek 2: Kalkulační vzorec podniku | 51 |
| | |
| Graf 1: Vývoj výnosů, tržeb a nákladů..... | 39 |
| Graf 2: Poměr nákladů | 41 |
| Graf 3: Rentabilita tržeb..... | 46 |

SEZNAM ZKRATEK

ROS = rentabilita tržeb

EAT = zisk po zdanění

jN = jednotkové náklady

jC = jednotkové výnosy

ΔZ = změna zisku

ΔjZ = změna jednotkového zisku

BZ = bod zvratu

FN = fixní náklady

Q = množství výrobků

PL = plán

SK = skutečnost

VN = variabilní náklady