

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Kalkulace v obchodní činnosti

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

vedoucí bakalářské práce

Lenka Hornová

autor

2013

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka HORNOVÁ**
Osobní číslo: **E10393**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **KALKULACE V OBCHODNÍ ČINNOSTI**
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 :

Cíl práce:

Analyzovat podklady zabývající se kalkulacemi v obchodní činnosti, setřídít podle okruhů aktivit a daného cíle. Navrhnout způsob kalkulací podle účelu a zaměření pro vybrané obchodní zaměření.

Rámcová osnova:

1. Vymezení základních pojmů a vazeb
2. Zpracovat základní přehled dle daných kritérií
3. Analyzovat možnosti využití druhu kalkulací pro dané zaměření obchodní činnosti
4. Zpracovat doporučení a odůvodnění návrhu využití vybraných druhů kalkulací v konkrétní obchodní činnosti podniku

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

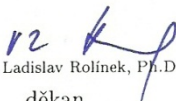
Seznam odborné literatury:

- FIREŠ, B., ZELENKA, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press 1997, ISBN 80-85943-24-7
FREIBERG, F.: Finanční controlling. Praha: Management Press 1996, ISBN 80-85943-03-4
LOUŠA, Z.: Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Praha: Grada 2007, ISBN 978-80-247-2117-0
OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J.: Řízení nákladů. Praha: HZ Editio 1998, ISBN 80-86009-24-6
SWOBODA, P.: Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice. Praha: Linde 1992, ISBN 80-901210-2
SYNEK, M. a kol.: Manažerská ekonomika. Praha: Grada Publishing 2007, ISBN 978-80-247-1992-4
ŠOLJAKOVÁ L.: Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press 2009, ISBN 978-80-7261-199-7
VYSUŠIL, J.: Základy managementu. Praha: HZ 1996, ISBN 80-86009-00-9
VYSUŠIL, J., KAVAN, M.: Controllingové integrační metody. Ostrava: Montanex 1999, ISBN 80-7225-012-4

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2013


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci s názvem "Kalkulace v obchodní činnosti" vypracovala samostatně pouze s použitím vlastních materiálů, získaných pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Habartově 20. dubna 2013

Lenka Hornová

Poděkování

Děkuji doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za velmi cenné rady a připomínky, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce a také za vstřícnost při odborných konzultacích.

Dále bych chtěla poděkovat jednatele společnosti Abaso, s.r.o. Markétě Fišerové za poskytnutí potřebných informací a podkladů pro vypracování mé práce.

Obsah bakalářské práce

1	Úvod	3
2	Literární přehled a metodika	5
2.1	Historický exkurz do účetnictví	5
2.2	Legislativa upravující účetnictví	7
2.3	Vymezení vazeb a základních pojmů	8
2.4	Základní pojmy manažerského účetnictví	12
2.4.1	Náklady a výnosy v účetnictví	13
2.4.2	Náklady a výkony v kalkulaci	14
2.4.3	Kalkulační náklady	14
2.5	Nové požadavky manažerského účetnictví	15
2.6	Vnitropodnikové účetnictví	17
2.6.1	Členění nákladů a výnosů vnitropodnikového účetnictví	17
2.6.2	Rozpočetnictví a kalkulace	19
2.7	Kalkulace	21
2.7.1	Zpracování základního přehledu kalkulací dle daných kritérií	22
2.7.2	Struktura nákladů v kalkulaci – kalkulační vzorce	24
2.7.3	Nákladové kalkulace	27
2.7.4	Kalkulační systém a jeho využití v řízení	32
2.7.5	Cenové kalkulace	34
3	Představení a ekonomická situace společnosti	37
4	Analýza využití druhu kalkulací ve firmě Abaso, s.r.o.	39
4.1	Současný stav kalkulací ve firmě	39
4.2	Analýza podkladů ke kalkulacím	40
4.3	Návrh způsobu kalkulací možných pro praxi v obchodní činnosti a seřídění aktivit kalkulací dle činností a účelu	43
4.3.1	Předběžná kalkulace pro nově zaváděné výrobky na trh	43
4.3.2	Výsledná kalkulace pro dřevěné konstrukce kafemlýnků	48
4.4	Diskuze a výsledky	51
5	Závěr	53
6	Summary	55
7	Bibliografický soupis (použitá literatura)	56

- 8 Seznam obrázků, grafů a tabulek
- 9 Seznam příloh
- 10 Přílohy

1 Úvod

Bakalářskou práci na téma Kalkulace v obchodní činnosti jsem si vybrala proto, že bych se chtěla seznámit podrobněji s touto problematikou, která je upravena v každé větší obchodní firmě odlišným způsobem. Tato oblast mě zaujala a zajímá mě, jelikož při prezenčním studiu příležitostně pracuji v poradenské firmě, která se zabývá účetnictvím a daňovým poradenstvím se zaměřením na malé a střední firmy. Z mé krátké praxe vím, že tyto malé podniky kalkulace nevytvářejí. Vybrané téma práce bylo pro mě zajímavé, jelikož jako budoucí absolvent vysoké školy bych měla mít znalosti také o kalkulacích, které se v České republice využívají a stále dále vyvíjí. Ráda bych získala hlubší povědomí o kalkulacích, abych byla schopna v praxi na konkrétní firmě aplikovat získané znalosti a dále je případně byla schopna i pro danou firmu navrhnout a realizovat.

Cíl a postup práce

Hlavním cílem mé práce je analyzovat podklady zabývající se kalkulacemi v obchodní činnosti, setřídít podle okruhů aktivit a daného cíle. Dále navrhnout způsob kalkulací podle účelu a zaměření pro vybrané obchodní zaměření.

Teoretický základ vnitropodnikového účetnictví je podrobně rozpracován v mnoha publikacích od různých autorů, ale praktická rovina tohoto typu účetnictví, tedy konkrétní řešení v praxi, bývá nastíněna velmi okrajově. Podniková praxe je velmi rozmanitá a tato bakalářská práce se bude snažit ukázat dva druhy možných kalkulací pro daný podnik.

Práce se zaměří jak na teoretickou bázi (exkurz do historie manažerského účetnictví, pohled na některé druhy kalkulací, kalkulační vzorce, atd.), tak i na praktickou část, kde bude vypracována například předběžná normová kalkulace a kalkulace dělením poměrovými čísly.

V literární rešerši bude nejprve věnována pozornost historickému exkurzu účetnictví, dále legislativě upravující účetnictví, základním pojmům manažerského účetnictví a také budou zmíněny nové požadavky manažerského účetnictví. Poté přinese náhled na členění nákladů a výnosů vnitropodnikového účetnictví a základní rozdíly mezi rozpočtovým a kalkulacemi. V poslední podkapitole teoretického rázu budou uvedeny různé

druhy kalkulací, možný systém kalkulací, cenové a nákladové kalkulace. Součástí literárního přehledu je také metodika, do které lze zahrnout kalkulační vzorce.

V následující kapitole, již praktické části, bude představena vybraná společnost Abaso, s.r.o. a bude nastíněna její ekonomická situace. Výchozím podkladem pro praktickou část jsou analýzy shromážděných informací, dat a poznatků ze zmíněných problémových okruhů. Na jejich základě budu ve čtvrté a závěrečné kapitole prezentovat současný stav kalkulací ve firmě, dále provedu analyzování podkladů pro kalkulace v konkrétním podniku, navrhnou možné způsoby kalkulací pro sedm vybraných výrobků a nakonec provedu diskuzi s možnými návrhy pro společnost.

Jsem si vědoma, že vzhledem k rozsahu této práce, není možno danou problematiku analyzovat v celém komplexu složitých vztahů, které kalkulace mohou přinášet.

2 Literární přehled a metodika

Základní myšlenky, které ovlivňují vývoj účetnictví v 21. století, vedou k poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem informací vystupujících z účetnictví a jaké rozhodovací úkoly řeší. Podstatným rysem účetnictví vyspělých ekonomik je dělení informací dle jejich obsahu. Jedná se o informace finančního účetnictví, daňového účetnictví a také účetní informace, které jsou využívány pro řízení podnikových procesů pracovníky na různých stupních podnikového vedení. Proto historicky vznikla i potřeba členění účetních informací do tří samostatných subsystémů: finančního, daňového a manažerského účetnictví. Subsystémy se vyvinuly v souvislosti s odlišnými požadavky uživatelů účetních informací při řešení jejich rozhodovacích úloh v praxi.

2.1 Historický exkurz do účetnictví

Účetnictví se vyvíjelo po celá staletí, tak jako se vyvíjela společnost, zbožně peněžní vztahy, politika, politická ekonomie apod. Měnily se nejen zásady, kterým se přizpůsobovalo, ale i uživatelé, kterým informace z účetnictví sloužily. Zároveň byly různé i požadavky na průběžné a finální výstupy ze systému účetnictví. Podstatnou roli v historickém vývoji účetnictví hrály i technologie a postupy zaznamenávající informace, které do účetnictví vstupovaly. V procesu se zpracovávaly a jako finální výstupy pak byly zveřejňovány.

Podíváme-li se do dlouholetého časového horizontu, docházelo ke změnám a vývoji terminologie, účetních metod, principů, účetních soustav a konkrétních postupů. Na používaný systém měl vliv také stav hospodářské politiky a ekonomiky v každé zemi, dále právní systém, veřejné finance včetně daňového zákonodárství. Vytvoření účetnictví jako samostatné vědní disciplíny má počátek v období vzniku a rozvoje kapitalismu. V tomto období začalo být od účetnictví požadováno, aby bylo v ustálené podobě a formě, aby vyhovovalo obecnějším požadavkům uživatelů, aby bylo srozumitelné pro více osob, zbavilo se subjektivnosti a nabývalo samostatnosti.

První tištěné pojednání o účetnictví¹, které napsal vlašsky Fra Luca Pacioli, bylo vydáno v roce 1494 v Benátkách. Tento spis byl vnímán jako učebnice matematiky s názvem „Suma de Arithmetica, Geometria, Priportioni e Proportionalita“. O účetnictví konkrétně pojednává traktát s názvem „Tractatus XI. Particularis de computis et scripturis“. Další vydání vyšlo v roce 1523 v Toskáně. Autorka Březinová, H.² uvádí: *„Lze mít za to, že ani v novém tisíciletí neztratila platnost věta z výše citovaného pramene: „Jinak zůstalo účetnictví podvojně až do nejnovější podoby v podstatně na témž stupni, jako bylo za dob Paciolových. Některé úpravy, které byly na něm provedeny, jsou spíše jen povahy formální, až se mnohdy vyhlašují jako nové soustavy účetní. Mimo to jsou tyto úpravy, často jako nové vynálezy ohlašované, téměř všechny staršího původu. Platí to zvláště i o tabelární úpravě účetnictví podvojného, též americkým účetnictvím zvané, a o účetnictví o více denících (účetnictví francouzské a anglické).“ Ve vazbě na tuto citaci odkazuje i na současný vývoj v účetnictví v České republice.“*

Pokud se zaměříme na historii manažerského účetnictví, tak autorka Hunčová, M. uvádí³, že k první skutečně vědomé aplikaci teorie a principů managementu došlo nikoliv v podnicích, ale ve veřejném sektoru v USA. Zde byla podle těchto principů provedena zásadní reorganizace americké armády, kdy o pár let později, v roce 1908, se objevil první městský manažer ve státě Virginia. V té době došlo k oddělení politické moci svěřené do rukou zvolené a politicky odpovědné městské rady od managementu. Ve 30. letech 20. století byly ve Spojených státech aplikovány principy managementu pro zlepšení organizace federální vlády. Teprve v 50. letech se principy a koncepce managementu začaly vědomě uplatňovat v průmyslových podnicích. Postupem času váha profesionálního manažerského řízení zásadně rostla.

Podíváme-li se na etapy vývoje manažerského účetnictví⁴, tak zjistíme, že koncem 18. až 19. století se rozvíjel průmysl a doprava. Pro účely cenotvorby se připočítávaly skutečné vlastní náklady. Koncem 19. a začátkem 20. století se

¹ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V: *Účetnictví I*. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2003, s. 22

² BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V: *Účetnictví I*. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2003, s. 20

³ HUNČOVÁ, M.: *Manažerské účetnictví základy*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství MIRAGO, 2007, s. 9

⁴ HUNČOVÁ, M.: *Manažerské účetnictví základy*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství MIRAGO, 2007, s. 10

rozšiřoval vyráběný sortiment, výroba se stávala složitější v důsledku vědeckotechnického rozvoje. Postupně se uplatňovaly normovací metody a byly řešeny propočty režijních nákladů a propočty nákladů ve sdružené výrobě. Od roku 1910 až 1940 se výroba integrovala do velkých celků a kapitál prorůstal mezipodnikově. Objevila se potřeba členit náklady a výnosy střediskově.

Od roku 1940 do 1980 docházelo k tomu, že se značná část nákladů na výrobu přesouvala do přípravné fáze výroby. Postupem času se rozvíjel i zbrojní a elektrotechnický průmysl, výroba družic, informační systémy a technologie. Úloha rozpočetnictví rostla, předběžné kalkulace nabývaly na významu. Byla řešena metodika kalkulací nákladů malosériové a kusové výroby.

Od 80. let vzniká jednotný světový trh téměř všech komodit, vznikají skupinové podniky typu holdingu. Docházelo k poklesu řídicích stupňů, k decentralizaci pravomocí a zmenšovala se velikost podniků. Rostla úloha trhu, kdy nestačilo jen vyrobit, důležitější bylo prodat. Zároveň sílil faktor času. Začínalo zpracovávání dat výpočetní technikou a v důsledku automatizace a robotizace rostly režijní náklady. Klesala jednicová mzda a bylo nutno počítat i s náklady na nehmotné aktivity. Režijní propočty už nepostačovaly k zobrazení vlastních nákladů a hledaly se nové techniky kalkulací. Začínala se zdůrazňovat úloha informací z vnitřního účetnictví a kalkulace pro řízení podniku. Zvláště manažerské účetnictví doznává rychlých změn.

Na účetnictví lze nahlížet i v jiném světle např. existují účetní systémy v nadnárodním pohledu, které jsou uvedeny v příloze č. 7.

2.2 Legislativa upravující účetnictví

Základními právními normami, které upravují účetnictví v České republice, jsou zejména zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v platném znění, zákon o dani z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, obchodní zákoník a další. Doplňující účetní předpisy nižší právní síly jsou specifikovány ve vyhláškách např. pro podnikatele vyhláška č. 500/2002 Sb., pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu platí vyhláška

č. 410/2010 Sb. a pro účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem podnikání (společenské organizace jako občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, církve apod.) platí vyhláška č. 504/2002 Sb. Jednotlivé vyhlášky upravují rozsah a způsob sestavování účetních závěrek pro konkrétní typ účetní jednotky. Vymezují také uspořádání a obsah položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, jednotlivých druhů nákladů a výnosů a výsledků hospodaření. Vyhlášky uvádí směrnou účtovou osnovu, účetní metody apod. vždy pro konkrétní typ účetní jednotky.

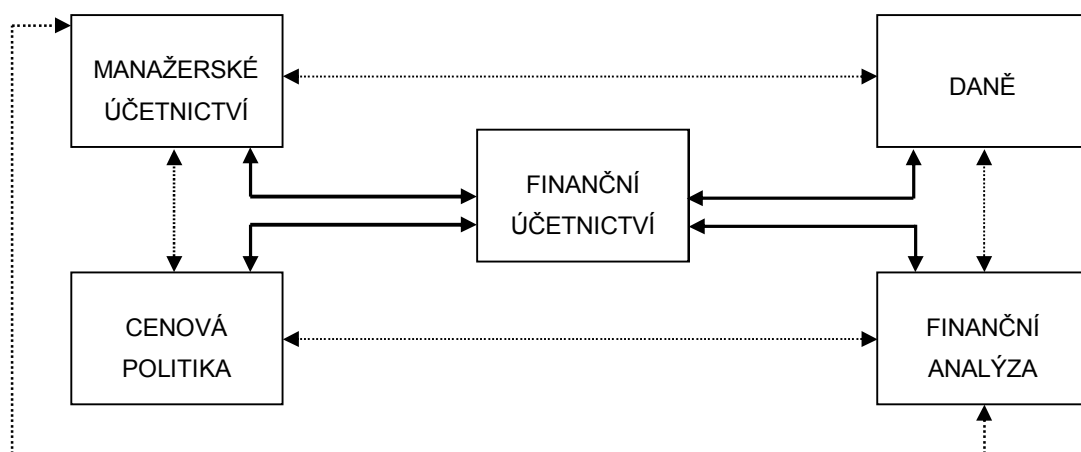
České účetní standardy jsou stanoveny legislativou, kde je určené autoritativní stanovisko, jak má být určitý druh transakcí a jiných skutečností vykázán v účetních výkazech. Shoda s účetními standardy je nezbytná pro to, aby finanční výkazy subjektů vykazovaly a poskytovaly pravdivý a věrný obraz účetnictví. V České republice jsou ČÚS vymezeny zvlášť pro konkrétní typ účetní jednotky a stanovují pravidla základních postupů účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod určitými typy účetních jednotek. Tyto standardy stanoví, jak by měla účetní jednotka účtovat, na jaké typy účtů souvztažným zápisem.

Oproti manažerskému účetnictví je v České republice ze zákona povinné vybudovat si své finanční účetnictví, které by mělo zobrazovat hospodářskou skutečnost za podnik jako celek a také vztahy k vnějšímu prostředí. Proto si management firmy si pro potřeby řízení dle české legislativy může vybudovat ve vlastní pravomoci vnitřní manažerské účetnictví, které zobrazuje hospodářské činnosti dle určité struktury. Metodiku stanovení důležitých podkladů řeší například ČÚS pro podnikatele jako ČÚS č. 013 – Dlouhodobý majetek, ČÚS č. 015 – Zásoby a ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy. Manažerské účetnictví získává pro své potřeby z finančního účetnictví zejména informace o cenách vstupů.

2.3 Vymezení vazeb a základních pojmů

V souvislosti s ekonomickým a informačním pojetím účetnictví lze vysledovat základní vzájemné vazby a toky informací, jejich poskytování, sdílení a vzájemné ovlivňování, které je možno nejlépe zobrazit obrázkem 1. Vztah účetnictví s informačním systémem je potom zobrazen v příloze č. 2.

Obrázek 1: Základní vzájemné vazby



Zdroj: BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. (2003)

Účetnictvím jsou rozuměny uspořádané vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo ve sledovaném podnikatelském subjektu. Tyto záznamy z účetnictví jsou sdělovány různými uživateli. Úkolem účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci podniku, tj. majetkovou, důchodovou a finanční situaci a dále prezentovat údaje pro finanční analýzy – informace z rozvahy, výkazu zisku a ztráty.

Finanční účetnictví je forma klasifikace a zaznamenávání peněžních transakcí účetní jednotky jako celku ve vztahu k vnějšímu prostředí, které respektuje zavedené koncepty, principy, právní požadavky a účetní standardy. Poskytuje ucelený soubor informací o aktivech, pasivech, výnosech, nákladech a výsledku hospodaření. Jejich zobrazení se zaznamenává buď během nebo na konci účetního období ve výkazu zisků a ztráty, v rozvaze, ve výkazu cash flow nebo ve výkazu o změnách vlastního kapitálu.

Jak uvádí autor J. Lazara⁵: „*Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyžadují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky zpravidla ve vztahu k jejímu okolí (dodavatelům a odběratelům, ostatním dlužníkům a věřitelům, peněžním ústavům, finančním úřadům apod.). Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem, v členění předepsaném obecně platnou legislativou.*“

⁵ LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha. Nakladatelství Grada Publishing, a.s., 2012, s. 1

Jiný autor B. Král⁶ ve svém díle k finančnímu účetnictví uvádí: „*Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulost. Podkladem finančního účetnictví jsou hlavně externí vztahy celostně chápaného podniku a jeho okolí. S ohledem na to, že informace finančního účetnictví jsou přístupné i konkurenci, mají předkladatelé výkazů finančního účetnictví tendenci skrývat některé důležité informace „obchodního tajemství“; mezi nimi hrají dominantní roli zejména faktory ovlivňující výsledky z prodeje*“.

Například autorka J. Fibírová⁷ ve svém díle uvádí: „*Charakteristickou vlastností finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Vlastník nejlépe přijímá informace o stabilním vývoji podniku bez velkých výkyvů a to jak v negativním, tak dokonce i v pozitivním slova smyslu. Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných*“.

Jiná autorka H. Březinová⁸ uvádí: „*Finanční účetnictví je regulováno národním právním systémem, ale v současnosti velmi úzce váže na nadnárodní ekonomické a politické uskupení, jakým bezesporu je Evropská unie. Dochází k výraznému ovlivňování a snaze České republiky upravit účetnictví tak, aby bylo v souladu s mezinárodně uznávanými pravidly*“.

Manažerské účetnictví je v České republice chápáno jako účetnictví vytvořené pro řízení. Mělo by sloužit vedení účetní jednotky k správnému rozhodování o jejím chodu a dalším vývoji. K tomu, aby bylo rozhodování správné a účelné, musí mít vedení společnosti k dispozici potřebné informace, které může poskytnout právě manažerské účetnictví. Manažerské účetnictví je dílčí disciplínou nauky o podnikovém hospodářství. Tato nauka se zabývá vlastním podnikem a jeho začleněním do hospodářských souvislostí.

H. Březinová (2003) definovala ve svém díle manažerské účetnictví takto: „*Manažerské účetnictví vytváří podrobnou informační základnu pro operativní řízení účetní jednotky, avšak zároveň poskytuje v některých případech vstupy finančnímu účetnictví. Jedná se například o informace o zásobách, které účetní*

⁶ KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Praha: Management Press, 2005, s. 25

⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 27, 28

⁸ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V.: *Účetnictví I*. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2003, s. 23

jednotka vytváří vlastní činností. Je zdrojem informací pro vytváření kalkulací. Tento informační systém může tvořit zázemí pro cenovou politiku a ta má důležitou úlohu i v oblasti finančního účetnictví.

Jiný autor T. Petřík⁹ uvádí: „*Manažerské účetnictví je nedílná součást řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro formulování strategií, plánovací a kontrolní činnosti, tvorbu rozhodnutí, optimalizaci využití zdrojů, zobrazení aktuálního stavu firmy vlastníkům, akcionářům a dalším externím uživatelům a zobrazení stavu firmy zaměstnancům s důrazem na jejich aktivní úlohu v daném procesu.*“

Také autorka J. Fíbírová¹⁰ vymezuje manažerské účetnictví takto: „*...manažerské účetnictví jeho hlavní role spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci (vykázání) informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.*“

V jiném díle k manažerskému účetnictví B. Král¹¹ uvádí: „*Manažerské účetnictví se odlišuje od finančního také výrazně větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování; oproti tradičním způsobům historického ocenění vychází manažerské účetnictví ze zásady, že „informace o minulosti mohou být špatným rádcem do budoucnosti“ a v souladu s manažerskými potřebami aplikuje spíše ocenění na úrovni předem stanovených (směrných) veličin, na různých úrovních reprodukčních cen (chápaných širěji, než je toto ocenění vymezeno zákonem o účetnictví) a na úrovních tzv. oportunitních nákladů a výnosů, které vyjadřují buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu.*“

Jaké druhy účetnictví – neboli účetních systémů existují? Na tuto otázku je uvedena odpověď v příloze č. 5.

⁹ PETŘÍK, T.: *Ekonomické a finanční řízení firmy*. Manažerské účetnictví v praxi. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009, s. 27

¹⁰ FÍBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 31

¹¹ KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press 2003, s. 28

2.4 Základní pojmy manažerského účetnictví

K základním pojmům manažerského účetnictví patří:

- *kalkulace*;
- *kalkulační jednice, kalkulační vzorec*;
- *náklady a výnosy v účetnictví*;
- *náklady a výkony v kalkulaci*;
- *kalkulační náklady*.¹²

Kalkulace - patří k základním nástrojům vnitropodnikového účetnictví. Jsou založeny na principu alokace. Nejčastěji používanou metodou alokace nákladů je kalkulace nákladů výkonů. Kalkulaci bychom mohli shrnout do pojmu, že se jedná o propočet nákladů, zisku ceny nebo jiné finanční veličiny na výrobek, práci, službu, na její dílčí část, činnost nebo operaci, investici nebo jinak naturálně (věcně) vyjádřený výkon. Kalkulace znamená položkově strukturované zjištění nákladů na kalkulační jednici.

Kalkulační jednice - stanovený objem výkonů, na který se provádí kalkulace.

Kalkulační vzorec - seznam položek jednotlivých nákladů, které se na kalkulační jednici kalkulují a kalkulační vzorec určuje zahrnuté položky nákladů v pořizovací ceně koupených aktiv.

Předmětem kalkulace - může být jakýkoliv druh výkonů. V praxi manažeři nejčastěji kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Za předmět kalkulace lze považovat pouze tu část dění v podniku, kterou mohou podle zjištěných výsledků následně nebo průběžně manažeři řídit. Předmět kalkulace bývá vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím, tzn. určitým počtem kalkulačních jednic.

Přičítání nákladů kalkulace - Způsob, kterým přičítáme náklady předmětu kalkulace, souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé.

Přičítání přímých nákladů - Přímé náklady můžeme zjistit nebo určit na kalkulační jednici poměrně snadno a relativně přesně.

¹² LANG, H.: *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 6

Využíváme k tomu:

- **dělení** (výsledná kalkulace)
- **normy** (předběžná kalkulace)

Přičítání nepřímých nákladů - nepřímé náklady se většinou vynakládají ve vazbě na zjištění produkce širšího sortimentu výkonů. Vztah k výkonům je volnější a souvisí zejména:

- ✓ **s konkrétní činností vnitropodnikového útvaru,**
- ✓ **se stupněm využití kapacity.**

Nepřímé náklady se zjišťují především:

a) dělením

- prostě
- stupňovitě
- poměrová (ekvivalenční) čísla

b) přiřázkově

- sumačně
- diferencovaně

Volba rozvrhové základny pro sestavení kalkulací je důležitá.

2.4.1 Náklady a výnosy v účetnictví

Placené úhrady a přijaté úhrady, výdaje a příjmy představují pojmy, které se týkají jak oblasti majetku, tak rovněž oblasti výsledku podniku. Pojmy „účetní náklady“ a „účetní výnosy“ jsou naproti tomu přiřazeny pouze oblasti výsledku podniku. Ve svém díle Fireš B. a Zelenka V.¹³ uvádějí: *„Náklady jsou vlastně obětí vynakládané na dosažení výnosů, výnos je protipólem nákladů. Pro účetnictví je pak podstatné to, kdy a ve kterém účetním období bude příslušný výnos realizován.“*

Účetní náklady – náklady, které souvisí s celkovým využitím a spotřebou hodnoty na zboží, služby, mzdy a daně v podniku během účetního období.

Účetní výnosy – celkovým přírůstkem hodnot ovlivňujících výsledků hospodaření podniku během účetního období, bez rozdílu odkud pochází. Například výnosy z prodeje zboží a služeb, výnosy z úroků, z vedlejších obchodů, výnosy z vyřazení dlouhodobého majetku apod.

¹³ FIREŠ, B., ZELENKA V.: *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. vydání. Praha: Management Press, 1997, s. 49

2.4.2 **Náklady a výkony v kalkulaci**

Kalkulace - znamená předběžné stanovení nebo následné zjištění vlastních nákladů, popřípadě ostatních složek ceny na kalkulační jednotici. Kalkulace se dělí na několik druhů, které budou uvedeny na následujících stranách této práce. Kalkulací se také v nejobecnějším slova smyslu rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.

Náklady v kalkulaci – náklady zahrnují celkovou spotřebu hodnoty zboží, služeb a poplatků během zúčtovacího období. Jejich součástí jsou i neprovozní účetní náklady (dary), mimořádné účetní náklady (škody), různě oceněné účetní náklady (cenové odchylky) a účetní náklady, které nespádají do časového období (např. doplatky daní).

Náklady v kalkulaci = Spotřebované množství x Cena

Výkony v kalkulaci – veškeré služby, zboží, nedokončená výroba zhotovené v zúčtovacím období, které vychází ze sledování účelu podnikání. Tyto výkony mohou být členěny do dvou skupin: a) na trhu dosažený obrát výkonů; b) vnitropodnikově vytvořené výkony, které dočasně nebo dlouhodoběji zůstávají v podniku.

Náklady a výkony v kalkulaci vznikají při sledování podnikového cíle a vznikají v rámci běžné provozní tvorby výkonů.

2.4.3 **Kalkulační náklady**

Autor H. Lang¹⁴ ke kalkulačním nákladům uvádí, že se jedná se o náklady, které nepředstavují provozní účetní náklad nebo se s účetním nákladem neshodují obsahově nebo časově. Kalkulační náklady vystupují ve formě započitatelných ostatních nákladů a dodatečných nákladů.

Dle H. Langa (2005) vystupují kalkulační náklady ve dvou formách:

Započitatelné ostatní náklady – jsou náklady v kalkulaci normalizovaným účelovým výdajem a mohou do nákladového účetnictví vstoupit jen

¹⁴ LANG, H.: *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 12

tzv. „normalizované“ částky. Tvoří součást celkového výsledku, v manažerském účetnictví však jsou substituovány „normalizovanou“ hodnotou např. odpisy podle skutečné spotřeby hodnoty místo bilančně vyšších odpisů.

Dodatečné náklady – musejí být dodatečné náklady v rámci manažerského účetnictví „dodatečně“ zohledněny k základním nákladům. Znamená to, že jsou „dodatečně“ a zpravidla nevýdajově a nenákladově zahrnuty ke kalkulačním nákladům získaným rozlišením z výkazu zisků a ztráty.

Tato skupina nákladů má částečně charakter oportunitních nákladů jako nákladů „ušlého užitku“. Například podnikatel, který se rozhodne pracovat ve svém podniku, se tímto rozhodnutím vzdává platu jako zaměstnanec. Kalkulační podnikatelská mzda představuje oportunitní náklady této volby. Ke kalkulačním nákladům patří – kalkulační odpisy, kalkulační rizika, kalkulační zúčtování ceny, kalkulační mzdy, kalkulační úroky, kalkulační podnikatelská mzda a kalkulační nájemné. Vysvětlení k těmto pojmům je uvedeno v příloze č. 4.

2.5 Nové požadavky manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se stává nástrojem operativního řízení (aktuální řízení právě probíhajícího děje), taktického řízení (řízení krátkodobé s cílem 1 roku až 2 roky a je zaměřeno na ziskovost) a strategického řízení (řízení dlouhodobé, má horizont očekávání 5 až 10 let, v podnikovém kontextu jde o zabezpečení stability, prosperity a rozvoje podniku). Jeho funkcí je poznávací funkce, srovnávací, korekční. Stává se měřítkem, zdrojem vnitropodnikových informací a bývá budováno v souladu s organizační strukturou, kdy dovoluje zprůhlednění, definování a konsolidaci vztahů.

Autorka L. Šoljaková¹⁵ ve svém díle uvádí, že se manažerské účetnictví v nových podmínkách více orientuje na strategické řízení a v odborné literatuře se hovoří o strategickém manažerském účetnictví, které by mělo navázat na tradiční manažerské účetnictví a mělo by více přispívat k plnění strategických cílů.

¹⁵ ŠOLJAKOVÁ, L.: *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. Vydání. Praha: Management Press, 2009, s. 17

Jedním z prvořadých cílů manažerského účetnictví by mělo být poskytování informací pro formulování a naplnění strategických cílů na taktickou a operativní úroveň. Proto informace z manažerského účetnictví by měly v sobě zahrnovat i níže uvedené požadavky:

- silná integrace hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu (kvalita produktů, spokojenost zákazníků a zaměstnanců, tržní podíl apod.);
- mělo by se přihlídnout k implicitním veličinám (tzv. ekonomické pojetí nákladů) zejména zahrnutí nákladů kapitálu do nákladů jednotlivých produktů a činností i do řízení po linii odpovědnosti;
- multidimenzionální charakter, který se promítá ve vykazování informací na bázi různého ocenění (v historických cenách, v reálných cenách, na bázi diskontovaných peněžních toků) a ve vztahu k různým srovnatelným základnám (vývoj v čase, ve vztahu k předem stanoveným hodnotám, ve vztahu ke konkurenci, ve vztahu k celkovému vývoji v podnikatelském prostředí);
- vykazování informací za delší časové úseky, a to do minulosti (např. za uplynulá 3 období), do budoucnosti (např. 3 nadcházející období) i v kombinaci (např. minulý rok, běžný rok a následující rok).

Moderní systémy řízení předpokládají efektivní fungování operativního a taktického hodnotového řízení. Určitě by bylo chybou se orientovat pouze na řízení taktické a operativní řízení. Taktické a operativní řízení v dnešní době nelze považovat za dominantní a nemělo by brzdit strategický rozvoj podniku.

Metody a nástroje manažerského účetnictví pokud mají podporovat naplnění strategických cílů, je podstatné, aby v závislosti na typu strategie podnik volil i používané metody a nástroje. V literatuře se uvádí dva krajní způsoby, jak lze získat konkurenční výhodu, a to strategie diferenciací a strategie snižování nákladů a cen. Strategie diferenciací má poskytnout zákazníkovi produkt, který jej zaujme svou jedinečností, vysokou kvalitou, souvisejícími službami apod., a za který bude zákazník ochoten zaplatit vyšší cenu. Na druhou stranu strategie snižování nákladů a cen představuje snahu snížit co nejvíce náklady a tím i prodejní cenu s cílem přilákat další zákazníky a maximalizovat objem

prodeje a zisk. Daleko vyšší význam však mají tradiční nástroje a metody manažerského účetnictví, a to kalkulace a rozpočty v podnicích uplatňujících snižování nákladů a cen, kdy dodržování předem stanovených hodnot je prioritní otázkou existence.

Vhodným doplněním k této části jsou základní prvky manažerského účetnictví, které se nacházejí v příloze č. 1 této práce.

2.6 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví souvisí s organizováním a používá se jako nástroj vnitřního řízení podniku. Naše finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku. Ani neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob nedokončené výroby, polotovarů a výrobků, které podnik vytvořil vlastní činností. Tyto informace finanční účetnictví neposkytuje. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další pomocné evidence, které sledují hospodaření uvnitř účetní jednotky. V praxi se toto hospodaření sleduje podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle vnitropodnikových výkonů.

Zabývají se tím i naše legislativní předpisy v oblasti účetnictví například Český účetní standard pro podnikatele ČÚS č. 001 – účty a zásady účtování na účtech, kde bod 2. 5. zahrnuje vnitropodnikové účetnictví. Legislativa uvádí, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat pro finanční účetnictví průkazné podklady. Zejména o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, dále pro vyjádření aktivace vlastních výkonů, pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Vnitropodnikové účetnictví je v širším pojetí uvedeno v příloze č. 6

2.6.1 Členění nákladů a výnosů vnitropodnikového účetnictví

Ve vnitropodnikovém účetnictví používáme různé členění nákladů, které může být rozděleno tak, jak uvedl ve svém díle J. Lazar¹⁶:

- Druhové – náklady se třídí dle druhů ekonomických zdrojů a řídí se zpravidla podle účtů účtové třídy 5. Členění je výhradně záležitostí finančního účetnictví.

¹⁶ LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, 2012, s. 11

- Účelové – náklady se sledují dle účelu jejich vynaložení, a to po linii výkonů (proces uskutečňování výkonů a náklady a výnosy vztahujeme k těmto výkonům), anebo po linii útvarů (tj. podle středisek, která byla zřízena za účelem výkonu určité činnosti).
- Kapacitní – člení se náklady podle vztahu k objemu výkonů na fixní náklady (zajišťují podmínky pro činnost v určitém rozsahu a jsou vždy jednorázově vynakládané na určité časové období, například fixní mzdové náklady řídicích pracovníků, energie na osvětlení a vytápění výrobních prostor) a variabilní náklady (jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů a nejnepřímější složkou je spotřeba základního materiálu, výrobku, mzdové náklady výkonných pracovníků, náklady na dopravu, spotřeba energie na pohon výrobního zařízení apod., jejich výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů).
- Externí a interní – externí náklady vstupují do dané aktivity zvnějšku (prvotní a jednoduché) a interní náklady představují spotřebu vlastních výkonů (druhotné a komplexní, které vznikly složením již dříve vynaložených nákladů a které se již zpětně nerozkládají na náklady, ze kterých původně vznikly).
- Prvotní a druhotné – prvotní náklady jsou převzaté z finančního účetnictví a druhotné náklady vznikají ze styku s ostatními středisky, popřípadě z časového rozlišování nákladů. Druhy nákladů se sledují na účtech nákladů příslušného střediska, které se mohou v analytické evidenci členit podle kalkulačních položek.
- Přímé a nepřímé – přímé náklady jsou náklady, které bývají vynaloženy v důsledku s konkrétním výkonem či střediskem, kterému je lze bezprostředně přiřadit (např. spotřeba materiálu, který vchází přímo do výrobku, mzdové náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom výrobku nebo činnosti, odpis zařízení specializovaného pouze na jeden výrobek či činnost. Nepřímé náklady jsou náklady, které se vztahují k několika výkonům či střediskům a jsou jim přiřazovány pomocí rozvrhových základů (např. správní náklady nebo náklady, které jsou společné pro více výkonů).

- Jednicové a režijní – jednicové náklady jsou vyvolány konkrétní jednicí výkonu a stanoví se pomocí norem spotřeby. Režijní náklady souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Bývají stanoveny rozpočtem nákladů pro určité časové období, nebo i pro určitý předpokládaný objem výkonů za dané období (např. mzda mistra za měsíc, náklady na otop dle přepočtené vytápěné plochy, apod.).

2.6.2 Rozpočetnictví a kalkulace

Podnik má stanoveny své cíle jako například maximalizace zisku (kdy se aplikuje minimalizace nákladů a maximalizace tržeb), anebo ovládnutí trhu (pak se jedná o maximalizaci produkce spojenou se snižováním ceny, tedy rozložením fixních nákladů na větší objem produkce). Podnik může mít i jiné cíle. Cíle podniky mívají rozpracovány do plánů podniku jako například plán výroby, plán finanční, plán investiční, personální plán apod. a dále mohou být konkretizovány do rozpočtů.

Autorka A. Čechová¹⁷ uvádí k plánům a rozpočtům: *„Pojmy plánu a rozpočtu jsou si velmi blízké, liší se v podstatě tím, že plánování představuje širší pojetí vymezení cílů podniku v jeho jednotlivých oblastech činnosti. Naproti tomu rozpočty jsou sice také vázané na hlavní cíle podniku vyjádřené v plánovacích procesech, ale již mají konkrétnější podobu, a to sestavují se na určité časové období, vycházejí jednak z propočtených veličin (normy spotřeby nákladů), jednak z odhadovaných veličin, stanovují hodnotové ukazatele vyjádřené v penězích, stanovují určité konkrétní úkoly.“* Jiný autor J. Lazar¹⁸ k rozpočtům uvádí: *„Rozpočtování je proces navazující na vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočet je stanovením nákladů na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů.“*

Podrobné rozpočty bývají v podnicích sestavovány pro jednotlivé vnitropodnikové útvary na jednoroční období v měsíčním členění celého roku nebo v čtvrtletním členění. Závisí za účetní jednotce, jak si uvedené rozpočtování stanoví ve vnitřním předpisu.

¹⁷ ČECHOVÁ, A.: *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Praha: Computer Press, a.s., 2011, s. 105

¹⁸ LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, a.s., 2012, s. 20

V podnicích si na základě výrobních úkolů podniku rozpočtují a kalkulují náklady na jednotku produkce na tzv. kalkulační jednici. Kalkulace jsou tedy stanovením nákladů na jednotku produkce, kdy předem stanovené (propočtené) náklady na kalkulační jednici představují nákladový úkol. Jeho plnění se v systému vnitropodnikového řízení kontroluje. Ve výsledných kalkulacích se zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici a sestavují se po skončení výroby, popřípadě koncem účetního období. Výsledné kalkulace se využívají ke kontrole hospodárnosti, k mezipodnikovému porovnání, ke zjištění skutečné rentability jednotlivých druhů podnikových výkonů, ke stanovení prodejních cen a také ke kontrole předběžných kalkulací.

Pokud sestavujeme výsledné kalkulace, je třeba nejprve zjistit skutečné náklady vynaložené na celkové množství dokončených výkonů. Pro zjištění těchto nákladů využíváme vnitropodnikové účetnictví vedené podle výkonů a podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů (středisek) a cílem je zajištění sestavení výsledné kalkulace kteréhokoliv podnikového výkonu.

V následující tabulce 1 jsou zachyceny základní rozdíly mezi kalkulacemi a rozpočtem.

Tabulka 1: Rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem

Rozpočet	Kalkulace
Vypočítává se pro určité období.	Vypočítává se pro určitý počet výrobků.
Je zaměřen na náklady a výnosy.	Je zaměřena na náklady.
Počítá se všemi plánovatelnými náklady.	Počítá s těmi plánovatelnými náklady, které podle platných předpisů lze do kalkulace zahrnout.
U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. organizačně místní.	U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku.
Týká se vnitropodnikového útvaru.	Týká se výkonů (výrobků, služeb).
Je podrobnější v režijních nákladech.	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno).

Zdroj: LAZAR, J. (2012)

2.7 Kalkulace

Kalkulace jako subsystém manažerského účetnictví jsou odlišné z hlediska příslušných metod zpracování informací a včetně různé klasifikace nákladů. Kalkulace jsou jednou z metod modelování hospodářských veličin. Metoda je založena na matematických výpočtech. Předmětem kalkulace jsou zejména vlastní náklady a často pracují i s naturálními jednotkami nebo ukazateli. Pokud si položíme otázku komu a k čemu slouží kalkulace, tak můžeme jednoznačně odpovědět, že slouží především manažerům a jejich hlavním cílem je:

- tvorba vnitropodnikových cen a oceňování výkonů jednotlivých útvarů podniku, nedokončených výrobků, polotovarů vlastní výroby a výrobků;
- sestavovat rozpočty střediskových nákladů a výnosů;
- měření zásluh střediska nebo jeho zodpovědnosti za náklady;
- rozhodování o investičních záměrech a k finančnímu řízení formy v oblasti nákladů, výnosů, zisku a investičních rozpočtů;
- zajistit představu o výrobním a prodejním zaměření hospodářských aktivit podniku, případně ke srovnání firem, které podnikají v obdobných aktivitách.

Kalkulace mohou sloužit například k řízení výroby (tzv. výrobní, technické a technologické kalkulace, které jsou předmětem controllingu) a odpovědnostnímu útvarovému řízení. Dále ke stanovení vlastních nákladů při aktivaci vlastních výkonů. Kalkulace mohou také sloužit k posouzení rentability jednotlivých výrobků a změn sortimentní skladby, dále k rozborům hospodárnosti výroby a činnosti, jejichž cílem je snížit náklady a zvýšit zisk.

Kalkulace lze také využít ke stanovení cen v určitém tržním prostředí za určitých výrobních a kapitálových podmínek, k posouzení záměru taktického a strategického plánování. Z pohledu investičních strategií plní i funkci k vyhodnocování technických a technologických změn včetně vývoje, k hodnocení využití kapacity a k investičním záměrům. Mohou být využity k posuzování vývoje nákladů a cen jednotlivých výrob a výrobků v rámci reálného trhu s použitím časových řad a k posuzování taktického i strategického plánování.

2.7.1 Zpracování základního přehledu kalkulací dle daných kritérií

Kalkulace dnes prožívá u nás i ve světě svou obnovu a nabývá stále více na významu. Kalkulace i kalkulování patří k hlavním nástrojům úspěšného řízení podniku a jsou chápány jako součást manažerského účetnictví a řízení. Zobrazuje vzájemný vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením.

Co vlastně kalkulační je? Pojem kalkulační se užívá dle J. Jančí¹⁹ ve třech základních významech:

- „*Jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon (kalkulační jednici), který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen;*
- *jako výsledek této činnosti;*
- *jako vydělitelná část informačního systému.“*

A. Čechová²⁰ uvádí: „*Kalkulace jsou:*

- 1) *činnost, která je směřována ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně vymezen - co se týče druhu, množství a jakosti – říkáme tomu kalkulační jednice;*
- 2) *výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici;*
- 3) *část informačního systému podniku, kterou je možné vyčlenit a která je úzce spjata s manažerským (nákladovým) účetnictvím.“*

M. Hunčová²¹ uvádí ve svém díle k pojmu kalkulační:

„*Kalkulace může označovat:*

- *kalkulaci jako činnost, tedy stanovování nákladů,*
- *metodu kalkulační jako standardizovaný kalkulační postup,*
- *výsledek kalkulační činnosti, tedy kalkulované náklady,*
- *středisko kalkulační, tedy místo, kde se kalkulační provádí.“*

L. Šoljaková²² definovala kalkulační ve svém díle takto: „*Kalkulační se v nejobecnějším slova smyslu rozumí přiřazení (propočtení) nákladů, marže,*

¹⁹ JANČA, J., SEDLÁČEK, J.: *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, s. 52

²⁰ ČECHOVÁ, A.: *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Praha: Computel Press, a.s., 2011, s. 86

²¹ HUNČOVÁ, M.: *Manažerské účetnictví základy*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství MIRAGO, 2007, s. 66

²² FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: ASPI, a.s., 2011, s. 207

zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést)“.

Na základě plnění výrobních úkolů se rozpočtují a kalkulují náklady na jednotku produkce, na tzv. kalkulační jednici. Dle J. Lazara²³: „Kalkulace je tedy stanovení nákladů na jednotku produkce. Předem stanovené (propočtené) náklady na kalkulační jednici představují nákladový úkol, jehož plnění se kontroluje v systému vnitropodnikového ekonomického řízení“.

M. Hunčová (2007) zpracovala přehlednou základní klasifikaci kalkulací dle několika aspektů a toto vypracování je v níže uvedené tabulce č. 2:

Tabulka 2: Základní klasifikace kalkulací

Podle časového horizontu	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Operativní (Kalkulace může být zaměřena buď na jednici výkonu, nebo celkové množství výkonu. Při růstu podílu fixních nákladů na celkových nákladech se váha přesouvá z kalkulací na jednici výkonu na kalkulace na celkové množství, tedy z kalkulací pomocí režijní přírážky na kalkulace s využitím marže a hrubého rozpětí);</i> - <i>Strategické (V těchto kalkulacích může jít o alokaci kapitálu, jeho návratnosti a příští výnos s využitím propočtu časové hodnoty kapitálu).</i>
Z hlediska zahrnutých nákladů	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Absorpční - s úplnými náklady – Kalkulace zahrnují do svých propočtů všechny náklady. Dle techniky propočtu se rozeznávají kalkulace:</i> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>kalkulace dělením prostá, dělením poměrovými čísly, dělením – statistické metody;</i> b) <i>kalkulace režijní (přirážková);</i> c) <i>kalkulace zakázková, ABC a technologická.</i> - <i>S neúplnými náklady (Kalkulace zahrnují do svých propočtů jen vybrané, relevantní náklady.). Náklady se vztahují nejprve k celkovému výkonu:</i> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>kapacitní propočty;</i> b) <i>„direct Costing“, marže, hrubé rozpětí;</i> c) <i>bod zvratu a bod rovnováhy;</i> d) <i>sortimentní změny.</i>
Podle účelu	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Předběžné a následné (Předběžné kalkulace slouží jako operativní (pro odpovědnost řízení) a plánové (pro účely plánu a rozpočtování);</i>

²³ LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, a.s., 2012, s. 20

	<p>typickým představitelem kalkulace je norma, normativ a vnitropodniková cena.); Následné kalkulace jsou kalkulacemi propočtovými a slouží nejčastěji ke kontrole.;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rozdílové (Pokud se kalkulace porovnávají s jiným skutečným normovým nebo plánovaným stavem hovoříme o kalkulacích rozdílových.); - Výsledné (Tyto kalkulace slouží ke stanovení vlastních nákladů pro potřeby finančního účetnictví a ke stanovení konečné ceny při fakturaci, tzv. cenotvorba.).
Podle techniky zpracování výchozích souborů dat	<ul style="list-style-type: none"> - Propočtové (Kalkulace se propočítávají); - Normové (Kalkulace se stanoví dle norem); - Odborným odhadem (Kalkulace se uvádí odborným odhadem).

Zdroj: HUNČOVÁ, M. (2007)

2.7.2 Struktura nákladů v kalkulaci – kalkulační vzorce

Struktura nákladů v kalkulaci je individuální záležitostí, která bývá řešena v kalkulačním vzorci. Podle toho, jak jsou do kalkulace promítány nepřímé náklady, rozlišujeme kalkulaci s úplnými vlastními náklady (absorpční kalkulace) a kalkulaci s neúplnými náklady (neabsorpční kalkulace, tzv. kalkulace variabilních nákladů). Základní kalkulační vzorec je typový kalkulační vzorec, který obsahuje jak přímé, tak i nepřímé náklady.

Vzorec 1: Všeobecný kalkulační vzorec

1)	přímý materiál
2)	přímé mzdy
3)	ostatní přímé náklady
4)	<u>výrobní (provozní) režie</u> vlastní náklady výroby – položky 1 až 4
5)	<u>správní režie</u> vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6)	<u>odbytové náklady</u> úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7)	<u>zisk (ztráta)</u> cena výkonu

Zdroj: SYNEK, M. a kol. (2007)

Další druhy kalkulačních vzorců:

- retrográdní kalkulační vzorec
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
- dynamická kalkulace
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Retrográdní kalkulační vzorec:

Tento „Retrográdní kalkulační vzorec“, tj. tato možnost vyjádření kalkulačního vzorce se používá s ohledem na potřebu podniku a má vyjádřit zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Potom může mít kalkulace následující možnou podobu:

Vzorec 2: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu - dočasná cenová zvýhodnění - slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)
<u>Cena po úpravách</u> - náklady
Zisk

Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady:

Jde o další modifikaci vzorců, kdy může být podrobnější struktura vykazovaných nákladů, tj. možnost odděleně vykazovat náklady ovlivnitelné změnami v objemu, např. kalkulace variabilních nákladů. Možná podoba vzorce je následující:

Vzorec 3: Kalkulační vzorec pro kalkulace variabilních nákladů

Cena po úpravách - variabilní náklady výrobku (přímé – jednicové náklady a variabilní režie)
Marže (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku) - fixní náklady (průměrné) připadající na výrobek
Zisk (průměrný) připadající na výrobek

Dynamická kalkulace:

Jde o typ kalkulace, který vychází ze základního členění nákladů a ze členění nákladů podle etap (fází) reprodukčního procesu. Jde o detailnější členění základního typového vzorce. Takováto kalkulace může vypadat např. takto:

Vzorec 4: Další typ kalkulačního vzorce

Přímý jednicový materiál	
Přímé jednicové mzdy	
Ostatní přímé náklady	– variabilní – fixní
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	– variabilní – fixní
Vlastní náklady výroby	
Správní režie	– variabilní – fixní
Vlastní náklady výkonu	
Přímé jednotkové náklady odbytu	
Odbytová režie	– variabilní – fixní
Úplné vlastní náklady výkonu	

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Někdy je sestavována například níže uvedená kalkulace, která je založena na principu příčinnosti a její možný vzhled může být takový:

Vzorec 5: Kalkulační vzorec pro kalkulaci se stupňovitým rozvržením fixních nákladů

Cena po úpravách
- variabilní náklady
Marže 1
- fixní náklady výrobku
Marže 2
- fixní náklady skupiny výrobků
Marže 3
- fixní náklady střediska
Marže 4
- fixní náklady podniku
Zisk- ztráta v průměru připadající na výrobek

V uplynulých desetiletích byla podrobně popsána mnoha autory celá řada kalkulačních metod a postupů a téměř všechny byly prakticky odzkoušeny v jednotlivých podnicích. Cílem těchto kalkulačních metod bylo získat co nejpřesnější a nejspolehlivější informace o výši a struktuře nákladů výkonu. Jednotlivé metody se liší například způsobem využití, principy alokace režijních nákladů, rozsahem alokovaných nákladů, počtem vstupů a výstupů nebo jinými parametry. U základních definic kalkulací dojdeme k závěru, že existuje např. nákladová kalkulace, která kalkuluje (tzv. absorbuje) všechny podnikové náklady nebo jen jejich část. Jiným typem kalkulací je způsob alokace režijních nákladů, zde závisí na tom, zda bude vyjádřena průměrná úroveň režijních nákladů na výkon, tedy proporcionální přiřazení režijních nákladů k objemu přímých nákladů (princip průměrování). Dalším druhem kalkulací je přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem.

2.7.3 Nákladové kalkulace

Nejstarší a dnes nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení se používají nákladové kalkulace. Základní potřebou manažerů v dnešní době je identifikace nákladů, které jsou spojeny s výkonem podnikových aktivit. Pokud dochází k externímu prodeji výkonů, je nákladová kvantifikace jedním ze základních předpokladů úspěchu firmy. Schopnost porovnání výkonů a nákladů, nám pak dává možnost posuzovat ziskovost jednotlivých výkonů v podniku.

Dle autora B. Popeska²⁴: „*Kalkulaci je možné definovat jako správné přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu. Problém nákladových kalkulací souvisí se zmíněnou klasifikací nákladů na náklady přímé a náklady nepřímé.*“ S tímto je možné souhlasit, jelikož existence nepřímých nákladů může znamenat určité problémy spojené s jejich zjištěním. V literatuře se píše, že tyto problémy jsou spojené s jejich alokací vlivem na rozvoj kalkulačních metod a alokačních principů. Zpravidla se využívá určitá kalkulační metoda, která bývá použita pro kvantifikaci nákladů. Vychází ze způsobu nákladové alokace pro

²⁴ POPEŠKO, B.: *Moderní metody řízení nákladů - jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* Praha: Nakladatelství Grada Publishing, 2009, s. 55

přiřazení nepřímých nákladů. Jednotlivé typy kalkulačních metod se pak zpravidla v praxi liší způsobem rozdělení či přiřazení režijních nákladů.

Při volbě nákladové kalkulace je třeba vzít v úvahu například strukturu prováděných výkonů a dále skutečnost, že čím přesnější a detailnější kalkulační metoda bude využita, tím vyšší mohou být náklady na zjištění vstupních informací pro určitý typ kalkulace.

Nákladové kalkulace, které jsou v podnicích sestavovány, jsou významné při rozhodování o zvoleném typu kalkulace. V momentě, kdy rozhodujeme, k jakému účelu bude kalkulace sloužit, musíme mít určité varianty nákladových kalkulací, které se liší způsobem svého uplatnění dle druhu podniku. Jde například o tyto druhy nákladových kalkulací:

- **Předběžné kalkulace** – některé firmy potřebují mít informace o nákladech výkonu ještě před zahájením činností na výrobku nebo službě, kdy tyto informace o nákladech slouží jako podklad pro cenové vyjednávání se zákazníky. Jsou charakteristické tím, že v momentě jejich sestavování nemáme ještě dostatečné informace o objemu vstupů určitého výrobku nebo služby, kdy odhadujeme budoucí náklady na výrobek nebo službu. V předběžných kalkulacích je možno rozlišovat i tzv. propočtové kalkulace (slouží k určitému odhadu nákladů u nových výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek) a dále se rozlišují i tzv. plánové kalkulace (ty jsou detailnější než propočtové a vycházejí z přesnějšího odhadu spotřeby vstupů a slouží pro přesné plánování operací);
- **Výsledné kalkulace** – někdy firmy potřebují kvantifikovat náklady výkonu i v okamžiku, kdy dojde k prodeji výkonu. V tento moment má podnik již k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů a při sestavování kalkulace se využívají skutečná data, tedy informace o skutečných spotřebách vstupů;
- **Operativní kalkulace** – tento typ kalkulací se sestavuje v průběhu výroby určité série výrobků, kdy reflektuje na změny ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny různými faktory jako např. seřízení strojů, změna postupů. Využívá se zejména pro vysoce automatizovaný průmysl.

V zásadě existují tři metody nákladové kalkulace. Tyto metody se liší zejména způsobem, jak jsou alokovány režijní, respektive fixní náklady výkonu.

Jedná se o tyto nákladové metody:

- 1) **Přirážková** (zakázková) **kalkulace** (Absorption costing) – kdy se používá objemové přiřazení režijních nákladů;
- 2) **Kalkulace dle aktivit** (Activity-Based Costing) – jde o přiřazení nákladů dle skutečných příčinných vztahů;
- 3) **Kalkulace plných a variabilních nákladů** (Variable costing) – jde o možnost, při které se režijní, resp. fixní náklady nebudou alokovat v plné výši – část bude ponechána nealokovanému.

2.7.3.1 **Přirážkové kalkulace**

Přirážkové kalkulace jsou v praxi nejčastěji používanou metodou kalkulace a mají širokou využitelnost. Tyto kalkulace používáme zejména v případech, kdy podnik produkuje různorodé výkony. Dochází k proporcionálnímu přičítání režijních nákladů výkonu dle stanovené rozvrhové základny. Rozvrhová základna bývá založena na určitém měřitelném určení nákladů a není u nich zapotřebí zjišťovat a evidovat téměř žádné dodatečné informace. Máme je k dispozici v základních účetních výkazech podniku a v evidenci přímých nákladů výkonů.

Přirážková kalkulace se někdy označuje jako zakázková kalkulace a bývá používána pro řízení nákladů výkonů. Její předností je široká využitelnost ve výrobě, službách a rovněž jednoduchost. Přirážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů k určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítávacího koeficientu, který bývá označován jako režijní přirážka. Podstatné je to, že čím vyšší bude výše rozvrhové základny, tím vyšší bude podíl režijních nákladů k danému výkonu přiřazen. Na začátku 20. století vznikla tato kalkulační přirážková metoda, kdy manažeři vycházeli z teze, že čím vyšší bude pracnost daného výkonu, tím vyšší bude spotřeba mzdových nákladů a tím dojde k nárůstu režijních nákladů, které daný výkon vyvolají. Proto se jako rozvrhová základna velmi často volila přímá práce, tedy výše mzdových nákladů, a režijní přirážka byla stanovena jako podíl celkové podnikové režie a celkových mzdových nákladů za určité časové období.

V některých případech se používala i jiná rozvrhová základna, například přímý materiál nebo přímá energie apod.

B. Popesko²⁵ ve svém díle uvádí k přírážkové kalkulaci: „V zásadě můžeme říct, že rozvrhovou základnou u přírážkových kalkulací je většinou určitá položka přímých nákladů“. Bylo stanoveno z důvodu, že přímé náklady podniku a jednotlivé položky přímých nákladů výkonu jsou ve většině firem přesně evidovány a mohou být snadno vyčísleny bez jakýchkoliv dalších nároků na evidenci.

L. Šoljaková²⁶ tuto metodu definuje: „Přírážková metoda kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny, klíče. Obecně se rozvrhové základny dělí na základny naturální a peněžní. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření ve vztahu ke zvolené peněžní základně (přímý materiál, přímé mzdy). U naturálních základen je vypočtena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednu naturální jednotku základny (např. hodinu práce, kilogram materiálu)“.

Vysušil J.²⁷ ve svém díle *Základy managementu* popisuje dvě zásadní vady přírážkové metody. První je tendence dávat vše do režie, i to, co se zahrnuje do přímých nákladů, tím pádem režie neustále roste a tím rostou i režijní přírážky. Druhou vadou je nevhodné použití rozvrhové základny, tzn. špatná volba parametru, podle kterého se režie rozvrhuje. Aby výsledek odpovídal co nejvíce realitě, je nutné rozlišovat různé druhy režíí s různými druhy rozvrhových základen.

2.7.3.2 **Kalkulace podle aktivit – metoda ABC**

Jedná se o relativně novou metodu, která se objevila na začátku 80. let 20. století. Širšího uplatnění však dosáhla až po roce 2000 a i dosud je využívána velmi ojediněle. Metoda ABC se snaží aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy. Mapuje a nákladově oceňuje procesy

²⁵ POPEŠKO, B.: *Moderní metody řízení nákladů - jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, 2009, s. 69

²⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: ASPI, a.s., 2011, s. 229

²⁷ VYSUŠIL, J.: *Základy managementu*. Praha: HZ Editio, 1996, s. 43

a aktivity, které podnik provádí a popisuje vztah k podnikovým výkonům. Pozitivem ABC kalkulace je, že přináší vyšší přesnost kalkulace, ale i širší spektrum informací. Dále se tato metoda neomezuje jen na nákladové ocenění výkonů. Přínosy jsou na druhé straně negativně ovlivněny tím, že vyžadují komplikovanou strukturu kalkulace a značně rozsáhlejší objem dat, které je nutné pro stanovení kalkulace ABC zajistit. Většina uživatelů by mohla mít problém zmíněné informace získat. Jde například o úpravu účetních dat, tzn. úprava o náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Náklady se musí pro potřeby kalkulace ABC vyloučit (např. kurzové a inventarizační rozdíly, cenové rozdíly, dary, opravné položky, předfakturace, smluvní pokuty a penále). Dále je do ABC systému nutné zahrnout náklady, které ve finančním účetnictví nejsou evidovány jako např. aplikace konceptu oportunitních nákladů.

2.7.3.3 ***Kalkulace variabilních nákladů***

Metoda je někdy označována jako metoda krycího příspěvku a rozšířila se zejména v posledních dvou desetiletích. U této metody vzrůstá význam odděleného sledování variabilních a fixních nákladů. Při definování základních typů nákladových kalkulací je možno vycházet ze dvou charakteristik. Jde o to odpovědět si na otázku, zda nákladová kalkulace má kalkulovat (absorbovat) všechny podnikové náklady nebo jen jejich část. Proto rozlišujeme tzv. absorpční kalkulace, tj. kalkulace úplných nákladů nebo tzv. neabsorpční kalkulace, tj. kalkulace neúplných nákladů.

Kalkulace plných nákladů – v praxi přináší řadu problémů, zejména při řešení sortimentu a motivačních úloh. Největším problémem je rozvrhování společných režijních nákladů, bez ohledu na zvolenou metodu i princip alokace. Kalkulace víceméně statická za předpokladu, že nedochází ke změně objemu a sortimentu výkonů, které bereme jako základ propočtu. Což je v praxi dost nereálné.

Kalkulace variabilních nákladů - Vyžaduje jednoznačné oddělení fixních a variabilních nákladů. Dělí se na fixní a variabilní, ne na přímé a nepřímé. Jedná se o neabsorpční kalkulace, kdy předpokládáme, že jsou vyvolány (příčinně) jednicí řešeného výkonu. Tyto kalkulace kalkulují jen část

podnikových nákladů (variabilní náklady) a fixní náklady (ostatní náklady) se na výkony nerozpočítávají.

2.7.4 Kalkulační systém a jeho využití v řízení

Řada firem nepoužívá jen jeden typ kalkulace k jedinému účelu, ale v praxi je často používáno více druhů – typů nákladových kalkulací, které se používají k různým účelům. Tvoří se pak tzv. kalkulační systém firmy, což představuje určité druhy kalkulací s přesně vymezeným využitím. Podnik může například nejprve sestavovat propočtovou kalkulaci, která bývá použita pro stanovení prodejní ceny. Poté může sestavit plánovou kalkulaci pro přesné vymezení výkonů a na závěr pak může sestavit výslednou kalkulaci pro stanovení skutečného zisku na provedený výkon nebo srovnání skutečných nákladů a plánovaných nákladů.

Kalkulace finálních výkonů, polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací se stávají informačním nástrojem s velkým rozsahem možného využití. Používá se pro rozhodování, stanovení cen, jako nástroj řízení hospodárnosti. Všechny kalkulace sestavované v podniku a vazby mezi nimi tvoří kalkulační systém.

Jednotlivé prvky systému – kalkulace, se liší:

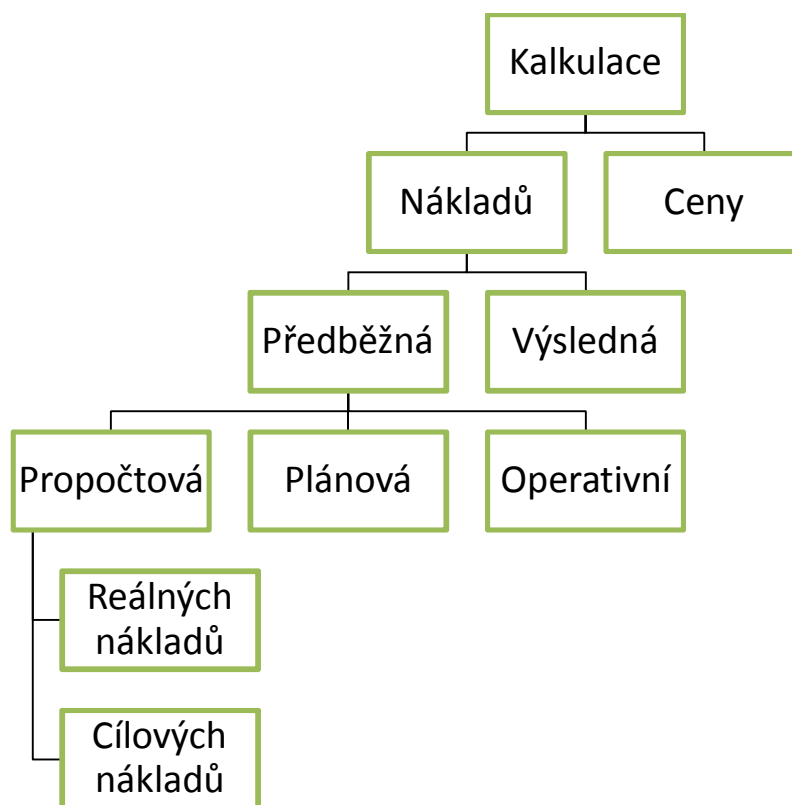
- metodami,
- zobrazením,
- dobou sestavení kalkulace,
- svým vztahem k časovému horizontu.

Výsledná kalkulace může plnit v rámci kalkulačního systému i funkci kontrolního mechanismu. S ohledem na to, že v podniku existuje celá řada uživatelů jednotlivých druhů kalkulací, jako např. pracovníci obchodu, výroby, ekonomové nebo vrcholoví manažeři, tak každý z těchto uživatelů využívá kalkulace k jiným účelům. Proto jsou také jednotlivé typy kalkulací odlišně konstruovány. Kalkulace by měly být nějakým způsobem v celém podniku systémově propojeny, sladěny a společně zasazeny do podnikového kalkulačního systému. Jinak by mohlo dojít k tomu, že si každá skupina uživatelů bude vytvářet své vlastní kalkulace, kterým rozumí jen oni samotní a pro komplexní řízení celé firmy se mohou stát tyto nástroje nepoužitelné.

Kalkulační systém v užším pojetí B. Král²⁸ definuje: „Kalkulační systém v užším pojetí je sice primárně nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů a té části variabilní režie, jejíž vztahovou veličinou je objem výkonů, za jistých okolností ho však lze využít i v řízení ostatních režijních nákladů. Kalkulační systém v širším pojetí, aby podnik mohl zajistit svou rozšířenou reprodukci, musí při realizaci dosahovat přiměřeného zisku. K zajištění odpovídajících informací se proto do kalkulačního systému zařazuje navíc prodejní cena nebo kalkulace této ceny.“ Znamená to, že kalkulační systém rozšířený o prodejní cenu, tedy kalkulaci ceny, pak označujeme jako kalkulační systém v širším pojetí, který má zásadní význam u nových výrobků.

Na následujícím obrázku 2 lze pozorovat možné rozdělení kalkulačního systému dle autora B. Krále. Členění je rozvrženo z hlediska vztahu kalkulací k časovému úseku zpracování a využití.

Obrázek 2: Kalkulační systém



Zdroj: KRÁL, B. (2005)

²⁸ KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2003, s. 252, 253

2.7.5 Cenové kalkulace

Ocenění výkonů jednotlivých vnitropodnikových útvarů bývá stanoveno výkony jednotlivých vnitropodnikových útvarů, které jsou vyjádřené prostřednictvím hospodářských výnosů a liší se svojí výší – ovlivňuje ji způsob ocenění. Ocenění se provádí různě koncipovanými cenami, které slouží jako finanční nástroj odpovědnostního řízení. Vnitropodnikové výkony se pro účel vnitropodnikového řízení oceňují vnitropodnikovými zúčtovacími cenami. Způsob stanovení těchto cen závisí na charakteru výroby.

Rozdíl mezi vnitropodnikovou a tržní cenou je dán účelem prováděného výkonu. U výše tržní ceny hraje důležitou roli ochota zákazníka zaplatit určitou sumu za určité vlastnosti nabízeného výkonu. Vnitropodniková cena na rozdíl od ceny tržní, je určena pouze vnitřní podnikovou účelností. Výše vnitropodnikových cen musí vycházet z předem stanovených podmínek, tj. z kooperace mezi jednotlivými středisky.

Typy vnitropodnikových cen:

- vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky;
- vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny;
- vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů;
- vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů;
- vnitropodniková cena dohodnutá mezi středisky.

V podnicích se velmi často používá klasická přírážková metoda výpočtu ceny výrobku, kdy k přímým nákladům na úrovni jednicového materiálu a jednicových mezd přiřadíme podíl režii výpočtem přes procenta a vztažnou základnu. Tato základna, tzv. rozvrhová základna, je ve většině případů tvořena jednicovými mzdami. Takto stanovená kalkulace vůbec nezohledňovala efekt diverzifikace fixních nákladů z titulu výroby a prodeje většího množství výrobku. Výrobku se tak přiřadily i náklady, které do něj nepatřily.

Cenovou kalkulaci lze prezentovat ve čtyřech úrovních a na základě nich se ve firmě rozhodnou pro stanovení či akceptování prodejní ceny. Cenová kalkulace se však stává pouze orientační záležitostí, neboť anulace je jedna věc a prodej výrobků (služeb) je záležitostí trhu, který rozhoduje, zda cenu bude akceptovat či nikoliv.

J. Lazar ve svém díle uvádí, že je třeba se zabývat pojmy „žádoucí prodejní cena“ a „žádoucí příspěvek na úhradu“. K tomu J. Lazar²⁹ uvádí: „*Jsou to údaje určené prostřednictvím průměrných hodnot a jsou opravdu pouze žádoucími pro to, aby byl dosažen stanovený cíl (hospodářský výsledek), nicméně musí být s těmito hodnotami nakládáno opravdu pouze jako s žádoucími a musí být vždy respektovány výsledky marketingových průzkumů trhu, na kterých chceme své výrobky prodat*“.

U cenových kalkulací se všechny složky ceny průměrují. Podstatné je, že v rámci cenové kalkulace se musí stanovit výkonové náklady na 1 kus výrobku. Zpravidla obsahují jednicový materiál, náklad na polotovary, jednicové mzdy, či zvláštní jednicové náklady. Výkonové náklady, je první cenová úroveň, kdy pod tuto cenu by nikdy neměla klesnout prodejní cena. Každý výrobek by pak nejen že netvořil žádný příspěvek na krytí fixních nákladů, ale přímo by tvořil ztrátu.

Vzorec 6: Cenové kalkulace výrobku

Jednicový materiál	
Polotovary VV/1 ks	
Jednicové mzdy	
<u>Zvláštní jednicové náklady</u>	
VÝKONOVÉ NÁKLADY	1. cenová úroveň
<u>Fixní náklady I</u>	
<u>Výkonové náklady + Fixní náklady I + Fixní náklady II</u>	2. cenová úroveň
Výkonové náklady + Fixní náklady I a II	
<u>ZISK</u>	3. cenová úroveň
Žádoucí prodejní cena	4. cenová úroveň

První cenovou úroveň tvoří: Výkonové náklady.

Druhou cenovou úroveň tvoří: Výkonové náklady + fixní náklady I.

Pokud by v druhé cenové úrovni prodejní cena byla v této úrovni, pak by došlo kromě úplného uhrazení všech výkonových nákladů a dále i ještě ke krytí části fixních nákladů.

Další třetí cenovou úroveň tvoří: Výkonové náklady + fixní náklady I a fixní náklady II.

²⁹ LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, a.s., 2012, s. 234

Ve třetí cenové úrovni je prodejní cena v podstatě cenou, která pokrývá veškeré variabilní a fixní náklady. Pokud by se prodávaly výrobky právě za uvedenou cenu, skončilo by hospodaření „ziskovou nulou“.

Čtvrtou cenovou úroveň tvoří prodejní cena, která přičítá i zisk, kterého chceme dosáhnout.

Výkonové náklady - jsou součtem variabilních nákladů, které vyplývají z materiálových a mzdových kalkulací. Jsou jednoznačně přiřazeny výrobku, dále zahrnují zvláštní jednicové náklady, které do výrobku přiřazujeme prostřednictvím příslušných základů. Současně je zaručeno, že do cenové úrovně vstoupí výkonově závislé náklady. Také tam vstoupí jen ty náklady, které souvisejí s výrobou daného výrobku. Nevstupuje tam tedy ani „kousek“ režie z výrobků do výrobku.

Fixní náklady – náklady jsou do výrobku přiřazeny ve dvou krocích a zahrnují fixní náklady I a část kombinovaných účtů. Podíl fixních nákladů do výrobku se přiřazuje pomocí nějaké zvolené rozvrhové základny, například normohodiny nebo jednicové mzdy. Fixní náklady se v podniku musejí platit, ať se v podniku vyrábí či nikoliv.

Zisk – míru zisku přiřazujeme výrobku na základě sestaveného plánu, a to na bázi jistěného hospodářského výsledku z výkazu zisku a ztrát.

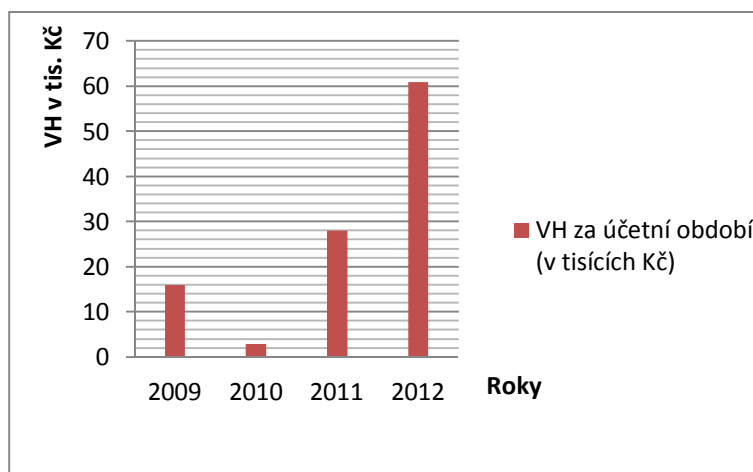
3 Představení a ekonomická situace společnosti

Firma Abaso, s.r.o. je malá obchodní výrobní firma, jejíž výrobní program se orientuje na výrobu dřevěných konstrukcí mlýnků na kávu, kráječů, kuchyňských prkének, a v poslední době se rozvíjí i výroba dřevěných hraček v podobě zvonkoher a různých jiných hraček ze dřeva, které mají také funkci hudebního nástroje. Abaso, s.r.o. je zároveň i jedna z mála firem v České republice, která se specializuje na výrobu dřevěných konstrukcí mlýnků na kávu. Činnost je provozována v malém městě jménem Kraslice v Karlovarském kraji, které je vzdálené cca 25 kilometrů od bývalého okresního města Sokolov. V roce 2013 by měla firma rozšířit provozovnu do města Rotava, do nově pronajatých prostor a nabízený sortiment zboží by se tím měl zvýšit.

Obchodní společnost vznikla v roce 1994 pod názvem GLOWALLA, spol. s r.o. a pod jiným vedením, než je v současné době. Hlavním předmětem podnikání byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. V roce 2006 nastaly změny, které přetrvaly do současnosti. Firma byla přejmenována na její stávající jméno Abaso, s.r.o. a byla prodána novým společníkům, kteří změnil i předmět její činnosti na výrobu dřevěných výrobků, zpracování dřeva, výrobu hraček a rámování. Jelikož společnost vznikla před rokem 2001, její základní jmění činí 100 000 Kč představující peněžité vklady dvou společníků, kteří podnik vlastní stejně velkým podílem.

Ekonomickou situaci podniku zobrazují vybrané základní údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich vývoj v letech 2009 až 2012. V grafu 1 je znázorněn vývoj výsledku hospodaření za čtyři účetní období. Společnost dosáhla v roce 2012 přes 60 tisíc korun čistého zisku a tento výsledek se stal jejím nejlepším za posledních 6 let působnosti firmy. Dopad finanční krize, která ve světě propukla v roce 2008, se u této firmy projevil až v roce 2010, kdy byl výsledek hospodaření výrazně nižší než v předchozích letech - činil okolo pouhých 3 tisíc korun, stejně jako tomu bylo v roce 2006, kdy společnost začala fungovat pod novým vedením. V následujícím roce 2013 se plánuje zisk zdvojnásobit díky rozšíření provozovny.

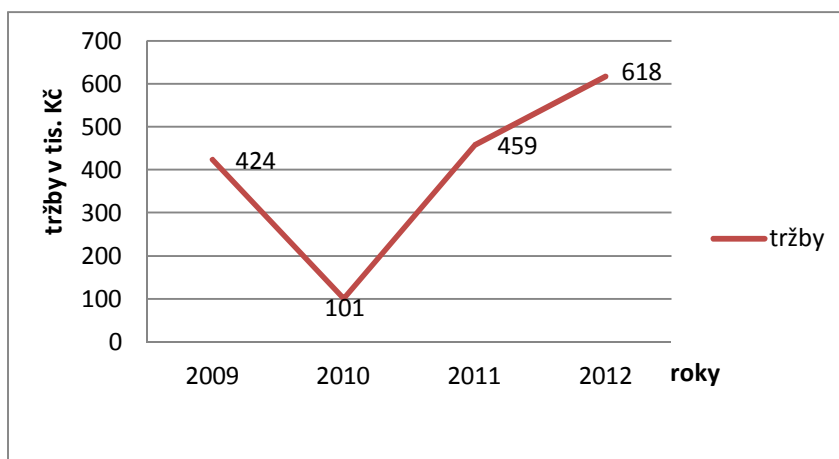
Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2009 – 2012 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z následujícího grafu 2 lze vyčíst, že tržby v roce 2009 činily 424 tisíc Kč. Ale stejně jako se projevila hospodářská krize ve výsledku hospodaření, projevila se i ve vývoji tržeb. V následujícím roce klesly tržby na výrazně nižší hodnoty. Společnost od roku 2010 získala více odběratelů a tržby za vlastní výrobky v roce 2012 dosáhly 618 tisíc Kč. To se samozřejmě odrazilo i na výsledku hospodaření. V následujících letech se díky rozšíření výroby a provozovny očekává, že by tržby měly růst minimálně stejnou tendencí, jako tomu bylo doposud.

Graf 2: Vývoj tržeb v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

4 Analýza využití druhu kalkulací ve firmě Abaso, s.r.o.

Cílem této kapitoly je prověřit, zda ve firmě Abaso, s.r.o. mají vypracovaný nějaký systém kalkulací, provést analýzu podkladů a navrhnout způsob kalkulací přímo na vybrané výrobky společnosti. Nakonec budou zmíněny možné návrhy, ke kterým se v podkapitolách této kapitoly došlo.

4.1 Současný stav kalkulací ve firmě

V současné době ve vybrané společnosti neexistují kalkulace na žádný z jejich vyráběných výrobků. Vedení společnosti má zájem o vypracování určitého systému, podle kterého by mohlo následně porovnat a pokud bude třeba i upravit jejich dosavadní prodejní ceny. V letech 2009 – 2010 byly vzhledem k malé velikosti a krátké historii firmy některé činnosti na výrobu produktů prováděny i externími pracovníky. Těmito činnostmi je myšleno například řezání a hoblování desek pro výrobky, které nebyly promítnuty ve mzdových nákladech ve výsledovce, ale zobrazily se formou vykázáním nákladů za služby.

V roce 2011 šlo vedení cestou zaměstnávání vlastních pracovníků, kteří jsou levnější než pracovníci externí. Firma rovněž hledala na trhu vhodného dodavatele materiálu, zejména dřeva, a potřebovala si zajistit trvalého odběratele jejich produktů, který by zajišťoval odbyt výrobků. S ohledem na výše uvedené skutečnosti se společnost nezabývala vlastní tvorbou kalkulací. V současné době si společnost vybuďovala takové místo na trhu a rozšířila sortiment nabízených výrobků, že začala uvažovat o tvorbě kalkulací (v roce 2010 vyráběla pouze dřevěné konstrukce mlýnků a prkénka, postupně se přidala výroba kráječů a v roce 2013 uvažuje distribuovat dřevěné hračky v podobě hudebních nástrojů, a to například xylofony do mateřských škol). U vyráběných výrobků má společnost stanovené pouze normy přímého materiálu, normy přímých mezd a čas potřebný na zpracování výrobku. Cena se tvoří odhadem, na který odběratel přistoupil.

Dalším důvodem, proč by společnost chtěla vytvořit nějaký systém kalkulací je ten, že nemá v žádných vnitropodnikových směrnicích definováno, jak stanovit hodnotu rozpracované výroby, a tedy se v závěru roku při zjišťování stavu rozpracované výroby potýká s problémy.

4.2 Analyzování podkladů ke kalkulacím

K tomu, aby se daly vytvořit kalkulace v dané obchodní společnosti, bylo zapotřebí získat celou řadu informací. K dispozici byly veřejně přístupné výstupní výkazy, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Nejdůležitějším zdrojem informací byly potom interní materiály, které poskytlo vedení společnosti. Na základě prostudování dodavatelských faktur, odběratelských faktur, pokladních dokladů, mzdových rekapitulací a jiných potřebných materiálů, bylo možné sestavit přehled o jednotlivých položkách nákladů a výnosů, které společnost zaznamenává pomocí analytických účtů. Na analytických účtech lze např. sledovat velikost nákladů spojených s nákupem dřeva, barev, ředidel apod. Analýza v této práci byla provedena pro rok 2012 a 2011. V následující tabulce 3 lze vidět shrnuté údaje pro rok 2012, ze kterých se bude dále vycházet pro stanovení kalkulací ve vybrané obchodní společnosti Abaso, s.r.o. Pro srovnání vývoje nákladů a výnosů je v příloze č. 3 k dispozici tabulka s údaji pro rok 2011 a 2012.

Tabulka 3: Analyzované náklady a výnosy r. 2012 v Kč

501.100	Dřevo	234 708	521	Mzdové náklady	167 712
501.200	Ředidlo	28 880	524	Zákonná pojištění	20 551
501.300	Barva	3 523	528	Ostatní sociální pojištění	2 852
501.400	Kancelářské potřeby	7 748	538	Ostatní daně a poplatky	2 400
501.500	Ostatní materiál	6 077	545	Ostatní pokuty a penále	500
511	Opravy a udržování	500	548	Ostatní provozní náklady	346
518.100	Internet	3 780	551	Odpisy	21 941
518.200	Nájemné	36 000	568	Ostatní finanční náklady	3 669
518.300	Telefon	7 705	591	Daň z příjmů z běžné činnosti	14 440
518.400	Poštovné	1 334			
518.500	Ostatní služby	8 096			
Náklady celkem					572 762
601	Tržby za vlastní výroby		617 938		
611	Změna stavu nedokončené výroby		15 300		
662	Úroky		866		
Výnosy celkem					634 104
Zisk celkem					61 342

Zdroj: Vlastní zpracování

Při konzultaci s vedením společnosti byly stanoveny plánované náklady a výnosy pro rok 2013 a zároveň s tím i určený procentuální podíl jednotlivých vyráběných výrobků právě na nákladech a výnosech. V následující tabulce 4 je zobrazeno, jaké výnosy společnost do následujícího roku plánuje. Nejvyšší předpokládaný podíl na tržbách podle zkušeností z minulých let přisuzuje mlýnkům A a B. Předpokládá se, že kráječe a prkénka nabydou malých hodnot, protože se vyrábí pouze okrajově.

Tabulka 4: Plánované výnosy společnosti pro rok 2013 v Kč

Produkt	Procentní podíl	Předpokládaný podíl na tržbách (Kč)
Kráječ	3 %	23 400
Kuchyňské prkénko	2 %	15 600
Mlýnek A	20 %	156 000
Mlýnek B	20 %	156 000
Mlýnek C	18 %	140 400
Mlýnek D	15 %	117 000
Mlýnek E	4 %	31 200
Xylofon krokodýl	10 %	78 000
Pojízdný xylofon	8 %	62 400
Celkové plánované výnosy		780 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Plánované náklady společnosti pro rok 2013 jsou nastíněny v tabulce 5 a po odečtení nákladů od výnosů je získán plánovaný zisk, který je znázorněn v tabulce 6. Procentní podíl se nepatrně liší, jelikož např. o mlýnek A je relativně vysoký zájem, proto je u tohoto výrobku počítáno s vyšším výnosem, ale náklady na něj jsou nižší. Naopak u mlýnku C je porovnávaný procentní podíl nákladů vyšší než procentní podíl výnosů (u nákladů tvoří 21 % a u výnosů 18 %). Jak lze z tabulky 6 vidět, mlýnek E je pro společnost prodělečný, ale odběratel tento produkt v objednávkách (spolu s ostatními produkty) požaduje za stanovenou cenu, proto jej firma i nadále vyrábí. Vzhledem k tomu, že se chystá stěhování společnosti do nových prostor, počítá se i s rozšířením výroby, a proto je plánovaný zisk pro rok 2013 dvojnásobný, než tomu bylo v roce 2012.

Společně s tím by se měla zavést výroba pojízdného xylofonu a xylofonu ve tvaru krokodýla. Tyto výrobky, jak je patrné z tabulky 4 a 5, jsou již také zahrnuty v plánovaných výnosech a nákladech pro rok 2013.

Tabulka 5: Plánované náklady společnosti pro rok 2013 v Kč

Produkt	Procentní podíl	Předpokládaný podíl na tržbách
Kráječ	3 %	19 500
Kuchyňské prkénko	2 %	13 000
Mlýnek A	16 %	104 000
Mlýnek B	20 %	130 000
Mlýnek C	21 %	136 500
Mlýnek D	15 %	97 500
Mlýnek E	6 %	39 000
Xylofon krokodýl	9 %	58 500
Pojízdný xylofon	8 %	52 000
Celkové plánované náklady		650 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6: Předpokládaný zisk pro rok 2013 v Kč

Produkt	Předpokládaný zisk/ztráta
Kráječ	3 900
Kuchyňské prkénko	2 600
Mlýnek A	52 000
Mlýnek B	26 000
Mlýnek C	3 900
Mlýnek D	19 500
Mlýnek E	-7 800
Xylofon krokodýl	19 500
Pojízdný xylofon	10 400
Celkový předpokládaný zisk	130 000

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Návrh způsobu kalkulací možných pro praxi v obchodní činnosti a setřídění aktivit kalkulací dle činností a účelu

V této části práce bude proveden návrh možných kalkulací pro určité vybrané výrobky společnosti. Nejdříve se práce zaměří na stanovení předběžné kalkulace normové pro nově zaváděné výrobky na trh včetně stanovení přírážek výrobní a správní režie u xylofonu ve tvaru krokodýla a pojízdného xylofonu. Poté se práce zaměří na výslednou kalkulaci pro dřevěné konstrukce mlýnků na kávu. Náklady na jednotku budou určeny pomocí metody kalkulace dělením s poměrovými čísly.

4.3.1 **Předběžná kalkulace pro nově zaváděné výrobky na trh**

Předběžná kalkulace v podstatě tvoří základ pro stanovení ceny, za kterou je nabízena odběratelům. Může také sloužit pro plánování budoucích výnosů, nákladů a zisku. Údaje potřebné pro sestavení předběžné kalkulace jsou obsaženy ve výkazech finančního účetnictví a také záleží na tom, jaké má společnost cíle. Náklady společnosti se dělí do 4 skupin, a to náklady na přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režii a správní režii.

Ve vybraném podniku lze do výrobní režie zahrnout odpisy strojů, pořízení drobného hmotného majetku, nájemné, opravy a udržování aj. Výrobní režie na jeden výrobek vznikne součinem procentní přírážky a celkovým přímým materiálem. Samotná procentní přírážka výrobní režie dává do poměru skutečnou výši ročního rozpočtu výrobní režie v minulém roce a plánovaný roční objem spotřeby přímého materiálu:

$$\% \text{přirážka výrobní režie} = \frac{\text{skutečný roční rozpočet výrobní režie}}{\text{plánovaný roční objem spotřeby přímého materiálu}} * 100$$

Správní režie bere v úvahu náklady na internet, telefon, poštovní služby, zdravotní a sociální pojištění, náhrady mezd, správní poplatky apod. Správní režie na jeden výrobek se zjistí vynásobením procentní přírážky s celkovými přímými mzdami a samotná procentní přírážka správní režie se zjistí podílem skutečného ročního rozpočtu správní režie a plánovaným ročním objemem přímých mezd:

$$\% \text{přirážka správní režie} = \frac{\text{skutečný roční rozpočet správní režie}}{\text{plánovaný roční objem přímých mezd}} * 100$$

Dle výše uvedených postupů výpočtu procentní přirážky výrobní a správní režie bude dále postupováno v následujících podkapitolách (4.3.1.1. a 4.3.1.2.).

4.3.1.1 **Xylofon ve tvaru krokodýla**

První výrobek, pro který bude řešena předběžná kalkulace, je znázorněn na obrázku 3. Jak lze vidět, xylofon ve tvaru krokodýla bude vyráběn ze dřeva a kovových obdélníkových destiček. Norma přímého materiálu na jeden výrobek je stanovena na 60 Kč, čas potřebný pro jeho vyhotovení 30 minut a s tím je spojena i norma přímých mezd, která činí 100 Kč.

Obrázek 3: Nově zaváděný výrobek - xylofon ve tvaru krokodýla



Zdroj: Vlastní zpracování

Plánovaný roční objem spotřeby přímého materiálu na rok 2013 je stanoven na 24 000 Kč a k tomu i plánovaný roční objem přímých mezd je předpokládán ve výši 32 500 Kč. Roční rozpočet výrobní režie a správní režie je dán procentním podílem z celkové režie podniku, který podnik evidoval v roce 2012. Z těchto čísel se může vycházet i pro další rok, protože náklady na výrobní a správní režii se nebudou nijak razantně měnit, a to např. i proto, že stávajícími stroji, které podnik vlastní, lze tento zaváděný výrobek produkovat. Xylofon ve tvaru krokodýla v plánu zaujímá 10 % z celkové režie, tj. 7 060 Kč na výrobní režii (dále jen VR) a 11 969 Kč na správní režii (dále jen SR). Všechny tyto údaje potřebné pro výpočet procentních přirážek a následně i samotné kalkulace jsou zobrazeny v následující tabulce 7.

Tabulka 7: Údaje pro výpočet procentních přírážek

Norma přímého materiálu	60 Kč
Norma přímých mezd	100 Kč
Plánovaný roční objem přímého materiálu	24 000 Kč
Plánovaný roční objem přímých mezd	32 500 Kč
Celková výrobní režie podniku	70 600 Kč
10 % VR na tento druh výrobku	7 060 Kč
Celková správní režie podniku	119 690 Kč
10 % SR na tento druh výrobku	11 969 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky 7 použijeme hodnoty pro výpočet procentní přírážky výrobní režie a procentní přírážky správní režie. Rozvrhovou základnou pro výrobní režii je přímý materiál a pro správní režii přímé mzdy. Tyto přírážky se vypočítají na základě vzorců, které byly uvedeny na začátku kapitoly 4.3.1.

$$\% \text{přirážka výrobní režie} = \frac{7060}{24000} * 100 = 29,4 \%$$

$$\% \text{přirážka správní režie} = \frac{11969}{32500} * 100 = 36,8 \%$$

V následující níže uvedené tabulce 8 je vytvořena samotná kalkulace výrobku s použitím předešlých procentních přírážek. Na základě součtu přímého materiálu, přímých mezd a výrobní režie se získají vlastní náklady výroby na jeden vyráběný výrobek. Poté se ještě připočítá správní režie a vyjdou vlastní náklady výkonu. Podnik se rozhodl, že z jednoho produktu chce získat 25 % zisku, v tomto případě zisk na jeden xylofon ve tvaru krokodýla činí 53,60 Kč. Konečná prodejní cena tohoto produktu by se mohla pohybovat okolo 268,10 Kč.

Tabulka 8: Kalkulace výrobku

Kalkulační položka	Kč na jeden kus výrobku
1. Přímý materiál	60
2. Přímé mzdy	100
3. Výrobní režie	17,70
<i>Vlastní náklady výroby</i>	<i>177,70</i>
4. Správní režie	36,80
<i>Vlastní náklady výkonu</i>	<i>214,50</i>
5. Zisk	53,60
Prodejní cena	268,10

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.1.2 **Pojízdny xylofon**

Druhým výrobkem, který bude nově zaváděn na trh a pro který bude také vytvořena předběžná kalkulace, je pojízdny xylofon vyrobený ze dřeva. Tento produkt je zobrazen na obrázku 4. Normovaný čas na výrobu jednoho výrobku tohoto druhu je stanoven na 15 minut, kterým odpovídá norma přímých mezd 50 Kč a norma přímého materiálu je určena na 30 Kč.

Obrázek 4: Nově zaváděny výrobek – pojízdny xylofon



Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 9, jež následuje, je vyčíslen plánovaný roční objem přímých mezd, který je plánován na 23 000 Kč. Dále je stanovena plánovaná roční spotřeba přímého materiálu, která činí 18 000 Kč, příslušné normy a roční rozpočty.

Roční rozpočet přímých mezd i materiálu je opět jako v předchozím případě dán procentním podílem z celkové režie v roce 2012 a ten v tomto případě činí 8 %, tj. 5 648 Kč na výrobní režii a 9 576 Kč na režii správních.

Tabulka 9: Údaje pro výpočet procentních přírážek

Norma přímého materiálu	30 Kč
Norma přímých mezd	50 Kč
Plánovaný roční objem přímého materiálu	18 000 Kč
Plánovaný roční objem přímých mezd	23 000 Kč
Celková výrobní režie podniku	70 600 Kč
8 % VR na tento druh výrobku	5 648 Kč
Celková správní režie podniku	119 690 Kč
8 % SR na tento druh výrobku	9 576 Kč

Zdroj: Interní materiály podniku

Na základě výše uvedených hodnot v tabulce 9 se vypočítají procentní přírážky, jak výrobní, tak i správní režie. Jako tomu bylo v předešlém případě, i zde rozvrhovou základnu pro výrobní režii tvoří přímý materiál a pro správní režii přímé mzdy.

$$\% \text{přirážka výrobní režie} = \frac{5648}{18000} * 100 = 31,4 \%$$

$$\% \text{přirážka správní režie} = \frac{9576}{23000} * 100 = 41,6 \%$$

V níže uvedené tabulce 10 je nastíněn možný postup pro výpočet kalkulace výrobku, na základě výše uvedených spočítaných hodnot. Pokud se sečtou první tři kalkulační položky, výsledkem jsou vlastní náklady výroby, které v tomto případě činí 89,40 Kč na jeden pojízdný xylofon. Připočtením čtvrté položky se získají vlastní náklady výkonu, pro tento výrobek vychází 110,20 Kč. Požadovaný zisk z jednoho produktu je stanoven na 20 % a tím pádem 20 % z vlastních nákladů výkonu stanovují zisk ve výši 22,10 Kč na jeden pojízdný xylofon. Prodejní cena i se započteným ziskem by se u tohoto výrobku mohla pohybovat okolo 132,30 Kč.

Tabulka 10: Kalkulace výrobku

Kalkulační položka	Kč na jeden kus výrobku
1. Přímý materiál	30
2. Přímé mzdy	50
3. Výrobní režie	9,40
<i>Vlastní náklady výroby</i>	<i>89,40</i>
4. Správní režie	20,80
<i>Vlastní náklady výkonu</i>	<i>110,20</i>
5. Zisk 20 %	22,10
Prodejní cena	132,30

Zdroj: Vlastní zpracování

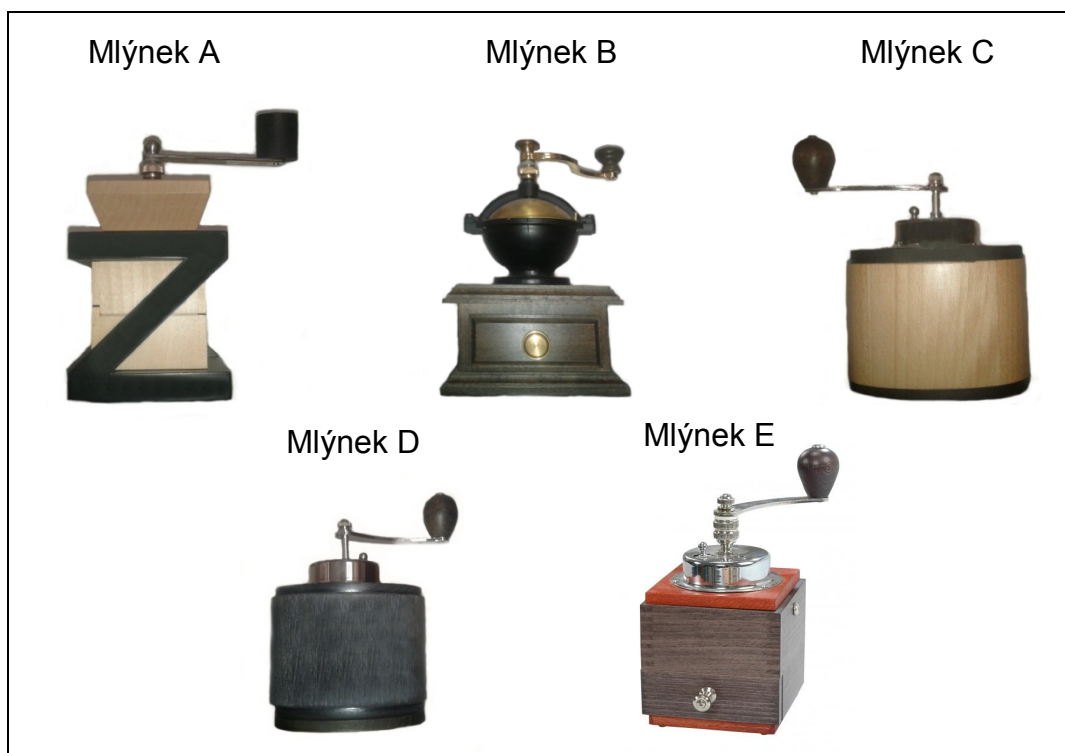
4.3.2 Výsledná kalkulace pro dřevěné konstrukce kafemlýnků

Při výrobě produktů, lišících se pouze velikostí, tvarem, barvou, hmotností nebo pracností, se pro stanovení nákladů nejvíce využívá metoda dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly. Tato diference se vyjadřuje právě díky poměrovým číslům. V následující kalkulaci je zmíněnou odlišností čas potřebný pro výrobu produktu.

Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí 5 různých tvarů dřevěných konstrukcí mlýnků na kávu, byl vybrán právě tento způsob kalkulace. Názorná ukázka konečných výrobků je vyobrazena na obrázku 5. Společnost vyrábí pouze dřevěnou konstrukci a kovové části si už doplňuje sám odběratel. Na výrobu jednotlivých druhů je potřeba přibližně stejné množství dřeva, odchylky, které se mohou vyskytnout, jsou zanedbatelné.

Údaje, se kterými se bude níže počítat, jsou výsledky roku 2012. Tedy počty prodaných kusů výrobků a celkové náklady společnosti 572 762 Kč. Náklady připadající na výrobu kafemlýnků ale činí 544 124 Kč (28 618 Kč bylo potřeba na výrobu kráječů a kuchyňských prkének).

Obrázek 5: Sortiment prodeje



Zdroj: Vlastní zpracování

Kalkulaci lze sestavit, pokud jsou známy doby potřebné k výrobě produktu, celkové náklady a počet prodaných výrobků jednotlivých druhů. V následující tabulce 11 jsou uvedeny potřebné informace.

Tabulka 11: Potřebné informace pro kalkulaci

Výrobek	Spotřeba času	Počet prodaných výrobků
Mlýnek A	22 min	828 ks
Mlýnek B	23 min	752 ks
Mlýnek C	27 min	514 ks
Mlýnek D	27 min	486 ks
Mlýnek E	21 min	420 ks

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále se stanoví nejběžnější typ výrobku, kterému se přiřadí poměrové číslo 1. Poměrová čísla jsou zvolena podle poměru spotřeby času, tedy u ostatních výrobků se na základě nejběžnějšího typu dopočítá ekvivalent nákladů

poměrem času sledovaného druhu a doby potřebné na výrobu nejběžnějšího výrobku (např. mlýnek A je typický představitel, proto je jeho poměrové číslo rovno 1, pro mlýnek B poměrové číslo vznikne podělením 23/22, pro mlýnek C 27/22 atd.). Další potřebné hodnoty pro stanovení nákladů na jednotlivé jednotky jsou prodané kusy výrobků v poměrových jednotkách. Výsledné hodnoty jsou uvedeny v následující tabulce 12.

Tabulka 12: Poměrová čísla a prodané kusy v poměrových jednotkách

Výrobek	Poměrové číslo	Prodané kusy v poměrových jednotkách
Mlýnek A	1	828
Mlýnek B	1,05	782
Mlýnek C	1,23	452
Mlýnek D	1,23	427
Mlýnek E	0,95	453

Zdroj: Vlastní zpracování

Na úplný závěr kalkulace dělením s poměrovými čísly se vydělí celkové náklady na výrobu sumou prodaných kusů v poměrových jednotkách.

$$\text{Náklady na 1 poměrovou jednotku} = \frac{544\,124}{2\,942} = 184,95 \text{ Kč}$$

A následně se získaná hodnota nákladů na jednu poměrovou jednotku vynásobí poměrovým číslem, a tím vyjdou konečné náklady na jednotku každého druhu, např. u mlýnku B se vynásobí 1,05 * 184,95, u mlýnku C 1,23 * 184,95 atd. Hodnoty jsou obsažené v tabulce 13.

Tabulka 13: Náklady na jednotku

Výrobek	Náklady na jednotku
Mlýnek A	184,95 Kč
Mlýnek B	194,20 Kč
Mlýnek C	227,49 Kč
Mlýnek D	227,49 Kč
Mlýnek E	175,70 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Diskuze a výsledky

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat podklady zabývající se kalkulacemi v obchodní činnosti, seřadit je podle okruhů aktivit a daného cíle. Dále pak navrhnout způsob kalkulací podle účelu a zaměření pro vybrané obchodní zaměření. Po seznámení s podklady vybrané obchodní společnosti Abaso, s.r.o., bylo zjištěno, že firma nemá vybudovaný žádný interní informační systém, a tudíž bylo nutno pracovat s prvotními doklady nebo informacemi od vedení firmy.

Pro vytvoření bakalářské práce jsem si musela informace pro vytvoření kalkulací získat na základě osobní účasti ve firmě a z prvotních dokladů. Toto se mi podařilo díky vstřícnému přístupu vedení, které projevilo zájem o vytvoření kalkulací pro dané typy výrobků.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti lze dle mého názoru doporučit vedení společnosti přijmout pro další rozvoj podniku např. dále níže uvedené závěry:

- sledování nákladů, které jsou nejdůležitějším faktorem tvorby cen, tedy provádět v účetnictví podrobnější sledování nákladů pomocí analytických účtů;
- zjišťovat vztah ceny a nákladů, např. minimálně 1x ročně a rozlišit prodejní cenu stanovenou plnými náklady výkonu; pokud se výrazně nemění podmínky
- u nově zaváděných výrobků doporučuji stanovit cenu na základě plných nákladů výkonu, jelikož neexistuje tržní cena, např. tak jak bylo nastíněno v této práci v případě pojízdného xylofonu a xylofonu ve tvaru krokodýla;
- u stávajících výrobků (dřevěných konstrukcí mlýnků na kávu) firma nesestavuje předběžné kalkulace, ale do dalších let bych navrhovala tyto kalkulace zavést, protože by mohly sloužit ke stanovení prodejní ceny, která se do současnosti vytvářela odhadem, nebo domluvou s obchodním partnerem; konfrontace tržní a rozpočtové ceny;
- s ohledem na to, že společnost neprovádí žádný marketing pro podporu odbytu jejích výrobků, doporučovala bych v první řadě vytvořit webové

stránky, kde by byly nabízené výrobky zobrazeny i s ceníky, které ve firmě také postrádají;

- jelikož nemají ve firmě stanovený žádný vnitřní předpis, k tvorbám cen a sledování nákladů na výrobky, navrhovala bych vytvoření vnitřního předpisu, kde by byl uveden postup tvorby kalkulací k jednotlivým druhům výrobků, dále by byl stanoven postup zjišťování rozpracované výroby a její ocenění v závěru hospodářského/kalendářního roku.

Pro potřeby řízení a rozhodování o budoucím vývoji firmy se domnívám, že řídicí pracovníci si potřebují rozšířit množství informací z oblasti manažerského účetnictví, aby sloužily k budoucímu rozvoji podniku a efektivnosti prodeje. Měli by se zamyslet např. nad rozhodováním, kolik by stála varianta rozšíření výroby o nový výrobek, nový okruh zákazníků nebo nová technologie. Slabou stránkou firmy je, že mají pouze jediného odběratele jejich výrobků a měli by mít snahu získat nový okruh odběratelů.

Doporučuji provádět kalkulace nákladů alespoň jednou ročně, protože umožňují kontrolovat jak nedokončené a dokončené výkony, tak mohou být využity i pro plánování výroby, uvažování z hlediska finančního nebo investičního rozhodování do následujících let. Dále propočítávat u doplňkových či ztrátových výroků přírážkovou kalkulaci variabilních nákladů.

5 Závěr

V bakalářské práci na téma Kalkulace v obchodní činnosti jsem věnovala pozornost o získání informací v oblasti manažerského účetnictví, zejména se zaměřením na kalkulace. V úvodní kapitole jsem na základě odborných publikací uvedla historický exkurz do účetnictví, legislativu upravující účetnictví a dále jsem vymezila základní pojmy týkající se manažerského účetnictví, např. náklady a výkony v kalkulaci, náklady a výnosy v účetnictví, aj. V následující části teoretického rázu byla věnována pozornost členění nákladů a výnosů vnitropodnikového účetnictví, rozpočetnictví a samotným kalkulacím, včetně jejich několika druhů.

V praktické části jsem prezentovala obchodní společnost Abaso, s.r.o., která se zabývá výrobou dřevařských výrobků, kde jsem ji představila a nastínila její ekonomickou situaci za poslední čtyři účetní období. Ve vybrané společnosti jsem analyzovala využití některých kalkulací, zejména současný stav kalkulací ve firmě a jejich podklady. Na základě získaných informací, jsem navrhla způsob možných kalkulací na konkrétní výrobky, kde jsem se zabývala stanovením předběžné kalkulace pro nově zaváděné výrobky na trh, a to pojízdné xylofony a xylofony ve tvaru krokodýla. Pokud by společnost chtěla těchto výpočtů využít, prodejní cenu např. pojízdného xylofonu by mohla stanovit na 132,30 Kč a prodejní cena propracovanějšího xylofonu ve tvaru krokodýla by se mohla pohybovat okolo 268,10 Kč. Dále jsem navrhla jeden z možných způsobů řešení kalkulací pro dřevěné konstrukce mlýnků na kávu, a to kalkulaci dělením poměrovými čísly. Tento způsob kalkulace je vhodný např. právě pro dřevařské výrobky lišící se pouze tvarem, barvou, hmotností atd., protože by zjišťování výrobních nákladů na jednotlivé výrobky bylo složité.

V závěru práce jsem se snažila společnosti navrhnout, co by mohla ve vztahu ke kalkulacím a nákladům změnit, podpořit tak i rozvoj podniku v dalších letech, např. tím, že si řídicí pracovníci rozšíří povědomí o manažerském účetnictví, protože dobrý kalkulační systém, který sleduje přímé a nepřímé náklady, může společnosti zajistit efektivnost a hospodárnost. Pokud tyto informace bude mít, dá se následně uvažovat efektivnější řízení nákladů. Další důležitou skutečností je, že by si společnost měla zřídit webové stránky, kde by nabízela své výrobky a tím by rozšířila okruh odběratelů.

V práci jsem se pokusila analyzovat co nejkomplexněji danou problematikou a poukázat na problematiku kalkulací v konkrétní firmě, která pracuje v podmínkách legislativy v ČR a upozornit na možnosti řešení některých případných problémů. Vzhledem k rozsahu však nebylo možno některé problémy analyzovat v širších souvislostech, neboť tato problematika se jeví při podrobnějším studiu velmi problematická, složitá a rozsáhlá.

6 Summary

The goal of the bachelor thesis is to analyze documents dealing with calculation in trading activity. Classify it by heading the aims and activities. Propose methods of calculation according to the purpose and focus for on selected business focus. The thesis is divided into two main parts. Into theoretical and practical part. In the first part historical guide into accounting, was based on the professional literature written, legislation modifying accounting, basic concepts related to management accounting and, of course, attention was paid to calculations itself, including several sorts.

The second part deals with company Abaso, s.r.o. First the company is introduced and graphically depicts its economic situation in the last four financial years. After that the analysis of current state calculations in the enterprise is described. Also is outline description of obtaining information for subsequent processing of the two types of calculations for manufactured products, for example xylophone and wood structures coffee grinders, which are shown on pictures.

The conclusion is devoted to the discussion and possible suggestions for the company from which the company could have benefits. One of the important proposals is for example as creating a website to get a new range of customers.

Key words: Management accounting, Costs, Calculation, Costing system

7 Bibliografický soupis (použitá literatura)

BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V.: *Účetnictví I*. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2003, ISBN 80-86716-00-7

ČECHOVÁ, A.: *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Praha: Computel Press, a.s., 2011, ISBN 978-80-251-2831-2

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s., 2007, ISBN 978-80-7357-712-4

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: ASPI, a.s., 2011, ISBN 978-80-7357-712-4

FIREŠ, B., ZELENKA, V.: *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. Praha: Management Press, 1997, ISBN 80-85943-24-7

HUNČOVÁ, M.: *Manažerské účetnictví základy*. 2. vydání. Ostrava: MIRAGO, 2007, ISBN 80-86617-34-3

JANČA, J., SEDLÁČEK, J.: *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, ISBN 80-210-3643-5

KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2003, ISBN 80-7261-062-7

KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Praha: Management Press, 2005, ISBN 80-7261-131-13

LANG, H.: *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, ISBN 80-7179-419-8

LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Grada Publishing, a.s., 2012, ISBN 978-80-247-4133-8

OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J.: *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio, 1998, ISBN 80-86009-24-6

PETŘÍK, T.: *Ekonomické a finanční řízení firmy*. Manažerské účetnictví v praxi. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009, ISBN 978-80-247-3024-0

POPESKO, B.: *Moderní metody řízení nákladů - jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009, ISBN 978-80-247-2974-9

SYNEK, M. a kol.: *Manažerská ekonomika*. 4. Aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2007, ISBN 978-80-247-1992-4

ŠOLJAKOVÁ L.: *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009, ISBN 978-80-7261-199-7

VYSUŠIL, J.: *Základy managementu*. Praha: HZ Editio, 1996, ISBN 80-86009-00-9

8 Seznam obrázků, grafů a tabulek

Obrázek 1: Základní vzájemné vazby	9
Obrázek 2: Kalkulační systém.....	33
Obrázek 3: Nově zaváděný výrobek - xylofon ve tvaru krokodýla.....	44
Obrázek 4: Nově zaváděný výrobek – pojízdný xylofon.....	46
Obrázek 5: Sortiment prodeje	49
Obrázek 6: Základní prvky manažerského účetnictví	
Obrázek 7: Příklad vztahu účetnictví a informačního systému	
Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2009 – 2012 (v tis. Kč).....	38
Graf 2: Vývoj tržeb v letech 2009 až 2012 (v tisících Kč).....	38
Tabulka 1: Rozdíly mezi kalkulací a rozpočtem	20
Tabulka 2: Základní klasifikace kalkulací	23
Tabulka 3: Analyzované náklady a výnosy r. 2012 v Kč	40
Tabulka 4: Plánované výnosy společnosti pro rok 2013 v Kč	41
Tabulka 5: Plánované náklady společnosti pro rok 2013 v Kč.....	42
Tabulka 6: Předpokládaný zisk pro rok 2013 v Kč	42
Tabulka 7: Údaje pro výpočet procentních přírážek	45
Tabulka 8: Kalkulace výrobku	46
Tabulka 9: Údaje pro výpočet procentních přírážek	47
Tabulka 10: Kalkulace výrobku	48
Tabulka 11: Potřebné informace pro kalkulaci	49
Tabulka 12: Poměrová čísla a prodané kusy v poměrových jednotkách.....	50
Tabulka 13: Náklady na jednotku.....	50
Tabulka 14: Náklady a výnosy za rok 2011 a 2012 v Kč	

9 Seznam příloh

Příloha č. 1: Základní prvky manažerského účetnictví

Příloha č. 2: Vztah účetnictví a informačního systému

Příloha č. 3: Náklady a výnosy za rok 2011 a 2012 v Kč

Příloha č. 4: Pojmy související s kalkulačními náklady

Příloha č. 5: Jaké druhy účetnictví – neboli účetních systémů existují?

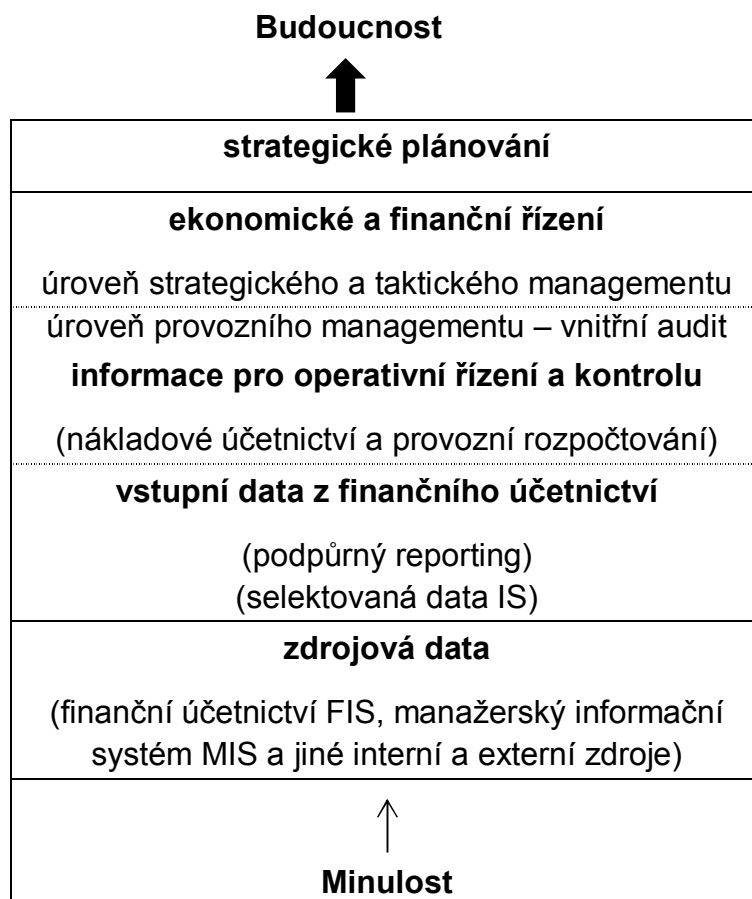
Příloha č. 6: Doplnění vnitropodnikového účetnictví

Příloha č. 7: Účetní systémy v nadnárodním pohledu

10 Přílohy

Příloha č. 1: Základní prvky manažerského účetnictví

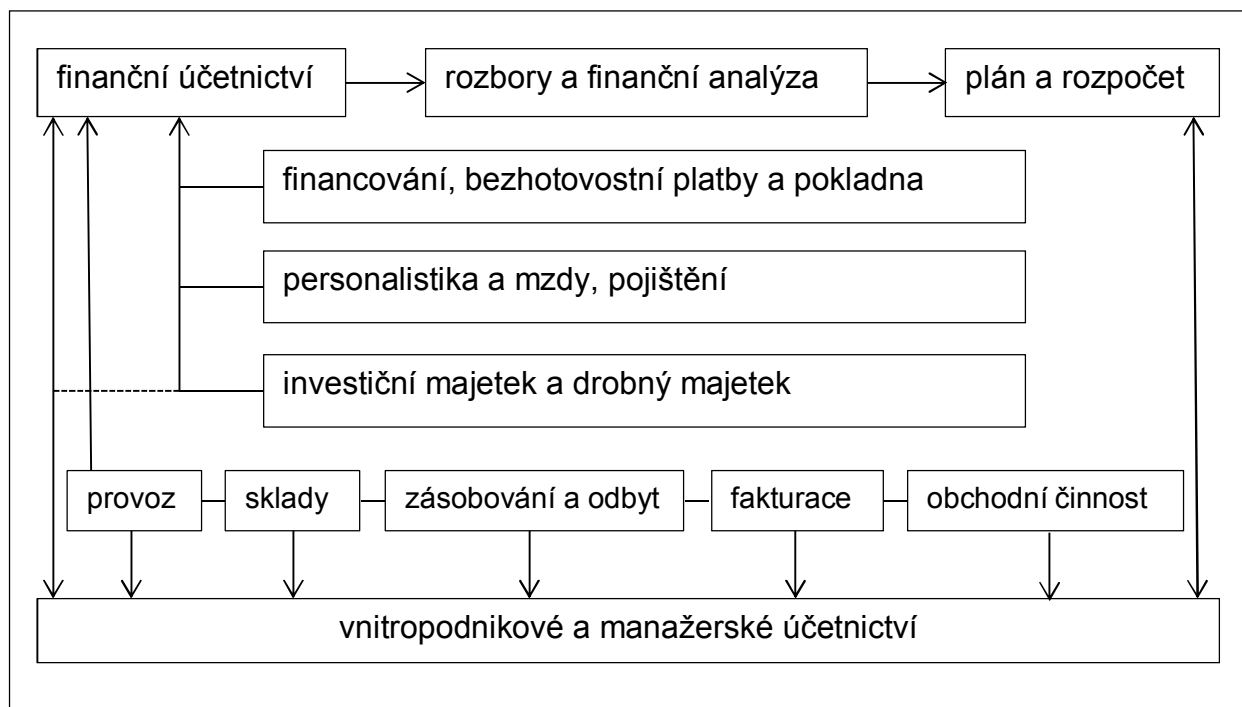
Obrázek 6: Základní prvky manažerského účetnictví



Zdroj: PETŘÍK, T. (2009)

Příloha č. 2: Vztah účetnictví a informačního systému

Obrázek 7: Příklad vztahu účetnictví a informačního systému



Zdroj: HUNČOVÁ, M. (2007)

Příloha č. 3: Náklady a výnosy za rok 2011 a 2012 v Kč

Tabulka 14: Náklady a výnosy za rok 2011 a 2012 v Kč

Účet	Druh nákladu/výnosu	r. 2011	r. 2012
501.100	Dřevo	115 570	234 708
501.200	Ředidlo	14 000	28 880
501.300	Barva	2 992	3 523
501.400	Kancelářské potřeby	442	7 748
501.500	Ostatní materiál	20 382	6 077
511	Opravy a udržování	0	500
518.100	Internet	3 465	3 780
518.200	Nájemné	0	36 000
518.300	Telefon	7 558	7 705
518.400	Poštovné	2 751	1 334
518.500	Ostatní služby	11 494	8 096
521	Mzdové náklady	196 391	167 712
524	Zákonná pojištění	31 388	20 551
528	Ostatní sociální pojištění	1 585	2 852
538	Ostatní daně a poplatky	0	2 400
545	Ostatní pokuty a penále	941	500
548	Ostatní provozní náklady	0	346
551	Odpisy	21 941	21 941
568	Ostatní finanční náklady	3 831	3 669
591	Daň z příjmů z běžné činnosti	6 650	14 440
Náklady celkem		441 381	572 762
601	Tržby za vlastní výrobky	459 430	617 938
611	Změna stavu nedokončené výroby	-10 560	15 300
648	Ostatní provozní náklady	20 062	0
662	Úroky	12	866
Výnosy celkem		468 943	634 104
Zisk celkem		27 562	61 342

Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha č. 4: Pojmy související s kalkulačními náklady

Kalkulační odpisy – v nákladovém účetnictví má být zohledněno skutečné rovnoměrné spotřebovávání hodnoty vlivem zastarávání, technickým pokrokem a opotřebením. Kalkulačně bývá majetek odepisován tak dlouho, dokud se objekt v podniku nachází a je využíván. Skutečná doba životnosti určuje časový rámec kalkulačních odpisů. Je jedno, zda je kratší nebo delší než předpokládaná doba amortizace podle úředních odpisových tabulek.

Kalkulační rizika - ke kalkulačním rizikům patří investiční riziko (škody, riziko odpisů), riziko zásob (krádež, zkažení, cenový propad), výrobní riziko (dodatečné náklady různého druhu při výrobě), riziko záruky (riziko komerčního výsledku výzkumu a vývoje), riziko provozní (ztráty z pohledávek, rizika měny apod.).

Kalkulační zúčtovací ceny – kolísání cen surovin, pomocných materiálů, mezd vede k rozdílným hodnotám ve výkazu zisku a ztráty a i na toto pamatuje nákladové účetnictví. Skutečně zaplacené účetní náklady jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření ve finančním účetnictví. V manažerském účetnictví je však pracováno se zúčtovacími cenami, aby bylo eliminováno kolísání cen.

Kalkulační mzdy – mzdy a platy mohou podléhat sezónním výkyvům. Měsíční částky mezd a platů jsou v rámci výkazu zisků a ztráty brány jako účetní náklad, kalkulační mzdy, které jsou stanoveny obdobně na úrovni zúčtovací ceny, jsou součástí manažerského účetnictví.

Kalkulační úroky – nákladové úroky ve výkazu zisků a ztráty představují skutečně zaplacené úroky poskytovateli úvěru. Objem těchto úroků je závislý na rozsahu cizího kapitálu. K zamezení rozdílů, které se týkají stáří podniku a finanční politiky, mívají podniky stanoven kalkulační úrok, který představuje započitatelné ostatní náklady.

Kalkulační podnikatelská mzda – v podnicích jednotlivce a osobních společnostech majitelé nezískávají žádný plat, ale své životní potřeby pokrývají osobními výběry. Jde o předem čerpaný zisk. Kdyby majitel byl zaměstnán u konkurence, tak by pobíral mzdu a proto i kalkulační podnikatelská mzda musí být zohledněna v kalkulaci. Fiktivní podnikatelská mzda tedy musí být stanovena, ačkoliv nevede k výdaji, popř. k vyplacení. Jde o to stanovit tento plat jako součást nákladů za řídicí funkci. Problém je však, v jaké výši má být

kalkulační podnikatelská mzda stanovena. Často bývají použity srovnatelné číselné hodnoty oboru, týkající se odměňování za práci.

Kalkulační nájemné – pokud provozuje podnikatel svou živnost v prostorách, které jsou v jeho osobním vlastnictví, nevznikají mu náklady za nájemné. Pokud budeme předpokládat, že při pronájmu by musel platit nájemné, náklady za správu, musí toto být zohledněno ve formě fiktivního nájemného při stanovení vlastních nákladů podnikání, protože i pronájem prostor třetím osobám by vedl k výnosům z pozemku a z nemovitosti. Doporučováno je jako kalkulační nájemné stanovit nájemné srovnatelné s místně obvyklými cenami včetně odpovídajících vedlejších nákladů.

Placené a přijaté úhrady

Placené úhrady – znamenají odliv finančních prostředků z podniku, tzn. provedené platby a peněžní výdaje z podniku, které se projevují jako úbytek hotovosti z pokladny nebo bankovních účtů. Placené úhrady vznikají například při nabytí dlouhodobého majetku, odlivu finančních prostředků při splácení závazků dodavatelům nebo bankovních úvěrů. Dále vyplácením podílů na zisku nebo zálohovými platbami nákladů, které následně budou souviset s aktivním časovým rozlišením.

Přijaté úhrady – jsou přílivy finančních prostředků, tzn. přijaté platby a peněžní příjmy na bankovní účty podniku. Přijaté úhrady se realizují např. při prodeji dlouhodobého majetku, při platbě pohledávek odběratelů, při přijetí půjčky, nebo zvýšení vlastního kapitálu. Ale také při zálohových platbách výnosů v souvislosti s časovým rozlišením, apod.

Placené a přijaté úhrady mohou souviset jak se zvýšením nebo snížením dlouhodobého a oběžného majetku, tak i vlastního a cizího kapitálu. Mohou vyvolat transakce ovlivňující výsledek hospodaření.

Příjmy a výdaje

Všechny finanční operace, které jsou realizovány na nákupním a odbytovém trhu, způsobují výdaje a příjmy.

Příjmy – zahrnují veškeré přírůstky peněz a peněžních prostředků. Vztahují se k okamžiku přijetí a zahrnují celkový přírůstek finančních a peněžních

hodnot. K příjmům patří také přírůstky pohledávek, které vedou k platbě.

Výdaje – zahrnují veškeré úbytky peněz a peněžních prostředků. Vztahují se k časovému okamžiku jejich čerpání. Nejsou omezeny jen na odliv finančních prostředků, ale obsahují také přírůstky dluhů, které vedou k odlivu prostředků a rovněž úbytky pohledávek, jež představují úbytek peněžních nároků.

Příloha č. 5: Jaké druhy účetnictví – neboli účetních systémů existují?

Na tuto otázku si stručně můžeme odpovědět, a to prvním druhem je finanční účetnictví (financial accounting), druhým druhem účetnictví je daňové účetnictví (tax accounting) a třetím druhem je manažerské účetnictví (management accounting). Manažerské účetnictví je druhem účetnictví, který je určen zejména pro manažery na všech úrovních. První variantou manažerského účetnictví bylo tzv. nákladové účetnictví (cost accounting) a je primárně zaměřené na výkony firmy. Další fází vývoje manažerského účetnictví bylo odpovědnostní nákladové účetnictví (responsibility accounting) spojené s kontrolou a efektivním operativním řízením výrobního procesu zejména ve vztahu k pracovní síle a liniovým manažerům a bývá spojeno s efektivní motivací pracovníků. Třetí vývojovou fází manažerského účetnictví je účetnictví pro manažerská rozhodnutí, (making decision), tzv. manažerské účetnictví pro strategické řízení, kdy byla doplněna i strategická úroveň, která vznikla z potřeby tvorby efektivních dlouhodobých manažerských rozhodnutí a bývá mu věnována pozornost zejména ze strany top-managementu.

Vazba mezi finančním účetnictvím a daněmi – souvisí se skutečností, že daňový systém je postaven na informacích z účetnictví a některé položky daňový systém definuje pro své účely odlišně (například vymezení některých definic jako dlouhodobý majetek apod.) a proto buď je vyvíjen z daňového pohledu tlak na změny v účetnictví, protože některé účetní údaje neakceptuje. Navíc daňový systém využívá celou řadu připočitatelných a odpočitatelných položek od základu daně a různých slev na daních.

Příloha č. 6: Doplnění vnitropodnikového účetnictví

Další legislativní předpisy uvádí, že vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu, popřípadě v kombinaci obou dvou možností. České účetní předpisy umožňují vnitropodnikové účetnictví vést a sledovat náklady a výnosy podle hospodářských středisek nebo podle výkonů v členění:

- a) v analytické evidenci finančního účetnictví a tím se vytvoří jednookruhová účetní soustava;
- b) v samostatném účetním okruhu s použitím účtů volných účtových tříd 8 a 9 a vytvoří se tak dvouokruhová účetní soustava.

Účetní jednotky vycházejí při určení organizace vnitropodnikového účetnictví a jeho postupů účtování z hlavního způsobu zaměření účetní jednotky, které může být zaměřeno:

- Na kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti a zjišťování jejich výnosů, tj. podle stanovených vnitropodnikových cen.
- Na kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony s jejich rozvrhem na vnitropodnikové útvary.

Vnitropodnikové účetnictví plní úkoly, které vyplývají z platné legislativy a je také významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení, kdy manažeři požadují, aby evidence vnitropodnikového účetnictví poskytovala dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky a poskytované služby, o hospodářských výsledcích jednotlivých středisek (vnitropodnikových útvarů), se zaměřením na odpovědnost za náklady a výkony. Takové účetnictví zpravidla porovnává předem stanovené (plánované) náklady se skutečnými náklady. Stalo se nástrojem řízení nákladů v účetní jednotce a jeho hlavní funkcí je řídicí funkce. Z hlediska řízení má vnitropodnikové účetnictví zajistit podklady pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích. Protože účetní období pro finanční účetnictví je zákonem určený kalendářní (hospodářský) rok, pro vnitropodnikové účetnictví je toto období příliš dlouhé. Určení zmíněného období je v kompetenci účetní jednotky, která si to může upravit svým vnitřním předpisem. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví zpravidla bývá kalendářní měsíc.

Příloha č. 7: Účetní systémy v nadnárodním pohledu

Podíváme-li se na to, jaké existují nám blízké národní a světové účetní systémy, zjistíme, že můžeme obecně tyto účetní systémy rozdělit na evropské a anglosaské. V Evropě, kde většina států patří do Evropské unie, slouží účetnictví především pro potřeby státu, který například požaduje splnění povinného auditu, vyhotovení a zveřejnění výroční zprávy, vyhotovení daňového přiznání, statistické výkazy apod. V anglosaských zemích, kam je možno zahrnout USA a Velkou Británii, slouží účetnictví investorům, majitelům a vrcholovému vedení.

Ekonomická realita i jednotný trh EU v posledních letech přispívají k určitému souladu národních účetních systémů. V současné době k tomu dochází pomocí mezinárodních účetních standardů tzv. IAS (International Accounting Standards) a také pomocí mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví tzv. IFRS (International Financial Reporting Standards). Odborná literatura uvádí, že zůstane rozdíl i mezi americkým finančním účetnictvím a účetnictvím evropským, tzv. kontinentálním, představovaném např. Německem a Francií, z něhož je odvozeno i současné české účetnictví pomocí českých účetních standardů, tzv. ČÚS.

Americké finanční účetnictví je reprezentováno na základě finančního účetnictví systémem US GAAP a v některých případech i UK GAAP. GAAP znamená všeobecně přijaté účetní standardy. Rozdíly v účetních systémech³⁰ vyplývají z odlišného pohledu na pojetí firmy a na způsob financování, který je odlišně vnímán v Evropě a jinak v USA. Hlavní rozdíl spočívá ve skutečnosti, že firma v USA je vnímána jako soukromý podnikatelský subjekt, který nese veškerá rizika svého podnikání. Opatřuje si finanční zdroje zejména na transparentním finančním trhu s vysoce likvidním, dostatečně kapitalizovaným a organizovaným kapitálovým trhem, který je korigován nezávislým regulátorem SEC (Securities and Exchange Commission), jež má značné pravomoci. V Evropě však tyto pravomoci nehrají rozhodující vliv.

V souvislosti s historií firemního účetnictví uveďme, že v anglo-americké

³⁰ PETŘÍK, T.: *Ekonomické a finanční řízení firmy*. Manažerské účetnictví v praxi. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009, s. 26

oblasti bylo účetnictví tradičně záležitostí práva zvykového, zatímco v Evropě bylo, a i v současné době je, sférou silného legislativního vlivu státu. Kvůli tomu se v Evropě zdálo být vnitřní podnikové účetnictví věcí externí, naopak v anglo-americké oblasti se stalo věcí velice důvěrnou, což bylo úzce spjato s mírou státní regulace hospodářství. Podnikatelé v Evropě hledali volný kapitál v podobě úvěru. Peněžní ústavy při ověřování návratnosti chtěly nahlížet i do informací interních. V anglo-americké oblasti byly zdrojem volného kapitálu burzy cenných papírů a ty udávaly účetnictví trend, který byl respektován. Interní informace firem pak zůstávaly i s ohledem na možný zájem konkurence velmi přísně důvěrné.

Jednotný a všemi akceptovaný systém tzv. světového účetnictví a výkaznictví by v budoucnu mohl přispět světové ekonomice i národním ekonomikám. Ale věci se stále rychleji mění, proto se uvidí v budoucnu, jak vše dopadne. Zda současné sladování US GAAP s mezinárodními standardy finančního účetnictví/výkaznictví bude sladěno i se zmiňovanými standardy IAS/IFRS v Evropě.