



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Vztah manažerského a finančního
účetnictví v podmínkách českých
účetních předpisů (ČÚP)

Vypracoval: Bc. Lenka Beranová

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka BERANOVÁ**
Osobní číslo: **E12686**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vztah manažerského a finančního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP)**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Analýza a posouzení harmonizace manažerského a finančního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP).

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Literární přehled
 - charakteristika finančního účetnictví
 - charakteristika manažerského účetnictví
 - vazby mezi manažerským a finančním účetnictvím v rámci českých účetních předpisů
3. Metodika
4. Praktická část
 - charakteristika podniku
 - aplikace finančního účetnictví v konkrétním podniku
 - aplikace manažerského účetnictví a jeho metod v konkrétním podniku
 - analýza vazeb mezi finančním a manažerským účetnictvím konkrétního podniku
5. Diskuse
6. Závěr
 - summary + keywords v AJ
 - seznam literatury
 - seznam obrázků, tabulek a grafů
 - seznam příloh
 - přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- FIBÍROVÁ J. a kol., 2007. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: Aspi. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0
- HRADECKÝ M. a kol., 2008. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3
- KOVANICOVÁ D., 1997. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha: Polygot. 411 s. ISBN 80-85967-51-0
- KOVANICOVÁ D., 2005. Finanční účetnictví: světový koncept. IFRS/IAS. 5. aktualizované vydání. Praha: Polygon. 526 s. ISBN 80-7273-129-7
- KOVANICOVÁ D., 2012. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualizované vydání. Praha: Polygon. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5
- KOVANICOVÁ D. a KOVANICA P., 1998. Poklady skryté v účetnictví. Díl 1. Jak porozumět účetním výkazům. Praha: Polygon. 248 s. ISBN 80-85967-73-1
- KRÁL B. a kol., 2010. Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8
- LAZAR J., 2012. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8
- VAŠEK L. 2012. Finanční účetnictví a výkaznictví. Praha: Institut certifikace účetních. 264 s. ISBN 978-80-86716-79-4
- Vyhláška 500/2002 Sb. ve znění novel
- WARREN Carl S., 2012. Financial accounting. Mason: South-Western/Cengage Learning. 826 s. ISBN 978-0-538-47851-9
- ZÁKON č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v aktuálním znění
České účetní standardy pro podnikatele

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

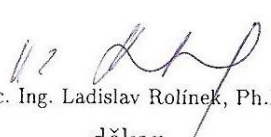
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. března 2013

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2014


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

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

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

V Českých Budějovicích dne 24. 4. 2014

Beranová

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za její odborné vedení, rady a připomínky, kterých se mi při zpracování této diplomové práce dostalo. Dále bych ráda poděkovala vedení Zemědělské společnosti Kosova Hora, a.s. za svolení k čerpání informací a materiálů ze společnosti. Na závěr bych ráda poděkovala paní Blance Vlasové za ochotnou a vstřícnou spolupráci při poskytování těchto informací a materiálů, které dopomohli k sepsání této diplomové práce.

Obsah

1.	Úvod.....	2
2.	Účetnictví ve dvou liniích.....	4
3.	Charakteristika finančního účetnictví	6
3.1	Položky obsažené ve výkazech	7
3.1.1	Aktiva.....	7
3.1.2	Pasiva.....	9
3.1.3	Výnosy	10
3.1.4	Náklady.....	10
3.2	Účetní závěrka.....	11
3.2.1	Výkaz o finanční pozici	11
3.2.2	Výkaz zisků a ztrát.....	12
3.2.3	Přílohy.....	13
4.	Charakteristika manažerského účetnictví	15
4.1	Nákladové účetnictví.....	15
4.1.1	Řízení po linii výkonů.....	17
4.1.2	Řízení po linii odpovědnosti	21
5.	Vazby mezi finančním a manažerským účetnictvím	27
6.	Metodika	29
7.	Charakteristika podniku	31
8.	Aplikace finančního účetnictví v konkrétním podniku.....	33
9.	Aplikace manažerského účetnictví a jeho metod v konkrétním podniku	38
9.1	Ocenění výrobku vlastní výroby	39
9.1.1	Kalkulace selat.....	40
9.1.2	Kalkulace prasat v předvýkrmu	43
9.1.3	Kalkulace prasat ve výkrmu	45
9.1.4	Kalkulace prasat.....	48
10.	Analýza vazeb konkrétního podniku	52
11.	Diskuze	57
12.	Závěr	59
13.	Summary and keywords.....	61
14.	Seznam použité literatury	62

1. Úvod

Účetnictví. Tento pojem se vyskytuje všude, kde je vyvíjen budoucí ekonomický prospěch a dá se pod ním představit celá řada skutečností. Každý, kdo jakkoliv podniká, jako fyzická či právnická osoba, ať už za účelem zisku, či z neziskových důvodů, musí nějakým způsobem zaznamenávat své příjmy a výdaje, výnosy a náklady, majetek a závazky. Účetnictví je základním zdrojem poskytování informací o finanční situaci účetní jednotky. Mělo by být vedeno v souladu s českými účetními předpisy a zároveň by mělo poskytovat informace uživatelům, kterými jsou například manažeři, partneři účetní jednotky, věřitelé účetní jednotky, stát apod.

Je to již dlouho, co se účetnictví rozštěpilo na dva hlavní okruhy, a to na účetnictví manažerské a finanční. Finanční účetnictví je starší, tedy od něj se postupem času oddělilo účetnictví manažerské. Bylo to právě z důvodu rozdílnosti požadovaných informací. Interní uživatelé požadovali informace, které finanční účetnictví nepřinášelo. Požadovali informace o podnikovém řízení, situaci uvnitř podniku, o nákladech výroby, apod. Z toho důvodu se začalo vytvářet účetnictví manažerské. Oba okruhy míří jiným směrem, obsahují jiné informace pro jiné uživatele. Finanční účetnictví poskytuje informace, které jsou veřejné a prakticky každý, kdo bude mít o tyto informace zájem, si je může dohledat. Jsou určeny externím uživatelům. Kdežto manažerské účetnictví poskytuje informace, které slouží pouze vedení korporace, takže mnohdy ani samotní zaměstnanci netuší, jak si společnost z tohoto hlediska stojí. I přes to, že informace, které oba okruhy přináší, jsou rozdílné, oblasti jsou propojeny celou řadou vazeb. Existuje vzájemný vztah mezi finančním a manažerským účetnictvím.

Poskytovat informace pro externí uživatele je pro účetní jednotku povinné. Ovšem informace, které manažerské účetnictví přináší vedení podniku, povinné není. Manažerské účetnictví je rozšířené jen ve velkých korporacích, kterým se vyplatí sledovat a analyzovat různé informace uvnitř podniku, které vedou ke zlepšení podnikatelského procesu. V praxi bývá zvykem, že manažerské účetnictví provádí převážně velké obchodní společnosti., mezi které se dají určitě zařadit společnosti akciové a někdy i společnosti s ručením omezeným. Je tedy jasné, že vazby mezi těmito dvěma samostatnými okruhy se mohou sledovat jen u těchto velkých korporací.

Jestliže účetní jednotka vede účetnictví v rámci českých účetních předpisů, znamená to, že by měla dodržovat veškeré metody, postupy, způsoby oceňování, rozsah

vedení, způsob inventarizace, způsob zveřejňování, způsob sestavování účetní závěrky apod. v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., Vyhláškou č. 500/2002 Sb., která doplňuje zákon, a v souladu s Českými účetními standardy. Proto při sledování vazeb mezi finančním a manažerským účetnictvím je důležité, zda se vše provádí v souladu s českými účetními předpisy.

Cílem diplomové práce je analýza a posouzení harmonizace manažerského a finančního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů. To znamená, že by se mělo zhodnotit, zda konkrétní sledovaný podnik provádí finanční a manažerské účetnictví v souladu s českými účetními předpisy. V podnicích, které pracují s manažerským účetnictvím, je nezbytná vazba na účetnictví finanční. Existuje velice tenká hranice mezi tím, co je v souladu se zákonem, a co není. Stačí jen chybné zařazení aktiv do druhu výroby, chybné ocenění při pořízení, či nesprávné ocenění při vyskladnění a hned je problém na světě. Existuje celá řada možných chyb, které může účetní jednotka udělat, a díky kterým by účetnictví nepodávalo věrný a poctivý obraz.

2. Účetnictví ve dvou liniích

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik, respektive obchodní společnost, státní podnik, družstvo, nebo i individuální podnikatel ekonomicky zdatný. (Kovanicová, 2012, p. 1)

„Účetnictví lze stručně definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces. Účetnictví je modelovaným zobrazením reality, které je charakteristické použitými principy a metodami účetního zobrazení, „rozpoznání“ podstaty hospodářských transakcí, pravidly jejich ocenění.“ (Fibířová, Šoljaková & Wagner, 2007, p. 14)

„Od účetnictví se požaduje, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření (zisku či ztrátě) za dané časové období, o tom, jak jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku, zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku.“ (Kovanicová, 2012 p. 1.)

V §2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví je uvedeno, že účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

„Národní úprava účetnictví podniků se sídlem v České republice uplatňuje třístupňový model regulace, kdy na vrcholu pomyslné pyramidy finančně účetních předpisů stojí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, jenž představuje normu nejvyšší právní síly. Druhý stupeň tvoří vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, která upravuje uspořádání účetní závěrky a hlavní účetní metody pro podnikatele. Nejnižší, třetí úroveň regulace představují tzv. české účetní standardy, které jsou obdobně jako vyhlášky samostatně vydány pro jednotlivé druhy účetních jednotek.“ (Hradecký, Lanča & Šiška, 2008, p. 51)

Informace, které účetnictví poskytuje, jsou určeny jak manažerům podniku, tak různým externím uživatelům, kteří se o podnik zajímají z nejrůznějších důvodů. Je celá řada těchto subjektů a jsou jimi například vlastníci podniku, věřitelé, daňové orgány, zaměstnanci, konkurenční podniky, vláda a její orgány, potenciální investoři, veřejnost aj. (Kovanicová, 2012, p. 1-2)

Protože informace, které požadují manažeři podniku, jsou jiné než informace pro externí uživatele, je účetnictví rozděleno na tři relativně samostatné subsystémy. Je to účetnictví finanční, daňové a manažerské. Každý subsystém využívají jiní uživatelé. Externí uživatelé využívají účetní informace finančního účetnictví, tedy informace o finanční stabilitě a výkonnosti. Interní uživatelé, kterými se rozumí řídicí pracovníci, jsou zaměřeni na manažerské účetnictví a zajímají se o hodnotové řízení. Poslední pilíř využívá stát, který se zaměřuje na splnění daňové povinnosti daňového účetnictví. (Fibírová, et al., 2007, p. 11, 16-17)

3. Charakteristika finančního účetnictví

Jak již bylo řečeno, finanční účetnictví je poskytováno především externím uživatelům. Základní charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. (Warren, Reeve & Duchac, 2012, p. 30)

„Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, které garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky.“ (Fibírová, et al., 2007, p. 20)

Hlavní úkol účetnictví je podávat v peněžním vyjádření pravdivé informace, z nichž se získá věrný obraz o majetkové situaci podniku, zdrojích, z nichž byl majetek pořízen a o finanční situaci podniku. (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 19)

Základem pro finanční účetnictví jsou tedy výkazy. Výkaz o finanční pozici neboli rozvaha, výsledovka neboli výkaz zisků a ztráty a změna ve finanční pozici neboli výkaz o peněžních tocích. (Warren, et al., 2012, 154)

Výkazy mají také své charakteristiky. Patří mez ně:

1. Srozumitelnost – Výkazy by měly být prezentovány bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře.
2. Relevantnost – Výkazy by měly obsahovat jen relevantní informace, tedy ty, které jsou pro uživatele přínosné.
3. Spolehlivost – Informace je spolehlivá tehdy, když je bez věcných chyb a předpojatosti a jestliže si uživatelé mohou být jisti, že pravdivě vyjadřuje skutečnosti nebo že vyjadřuje to, co je ve shodě s rozumným chápáním jejího pravého významu. Patří sem věrná prezentace, přednost obsahu před formou, neutralita, opatrnost a kompletnost.
4. Srovnatelnost – Manažeři i externí uživatelé požadují, aby byly operace v rámci podniku stejně měřeny, oceňovány a tím i shodně vykazovány a to nejen v čase ale i v prostoru.
5. Objektivita – Informace v účetních výkazech by měly být průkazné a ověřitelné. (Kovanicová, 1997, p. 34-38)

3.1 Položky obsažené ve výkazech

3.1.1 Aktiva

Aktiva podniku jsou položky, které se nacházejí ve výkazu o finanční pozici, neboli v rozvaze, a představují vložené prostředky ovládané podnikem, které jsou výsledkem minulých událostí a u nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch a budoucí užitek. (Kovanicová, 2012, p. 6-7)

Měla by přispět k rozmnožení bohatství podniku, ke zvýšení majetkové podstaty, ať už ve formě přírůstku peněžních prostředků nebo ve formě přírůstku jiných majetkových složek. (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 35)

Z hlediska funkce v podniku se aktiva člení na:

- Stálá aktiva
- Oběžná aktiva (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 35)

Stálá aktiva

Stálá, neboli fixní, neoběžná a dlouhodobá aktiva mají tu základní charakteristickou vlastnost, že se postupně opotřebovávají. (Kovanicová, 2012 p. 7) Tato aktiva se dále dělí na:

- Hmotný majetek dlouhodobé povahy
- Nehmotný majetek dlouhodobé povahy
- Finanční majetek dlouhodobé povahy (Kovanicová, 2012, p. 7-8)

Oběžná aktiva

Oběžná aktiva jsou krátkodobé majetkové složky, které se spotřebovávají v průběhu normálního provozního cyklu, popřípadě, u nichž proces přeměny v peníze nepřesáhne jeden rok. (Kovanicová 2012, p. 7)

Oběžná aktiva zahrnují:

- Zásoby
- Pohledávky
 - Pohledávky z obchodního styku
 - Ostatní pohledávky

- Finanční majetek krátkodobé povahy
- Peněžní prostředky (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 37)

Zásoby

Zásoby jsou nejméně likvidní částí oběžného majetku a člení se následujícím způsobem:

Zásoby nakupované

- Skladovaný materiál – Představuje vstupy do činnosti podniku a zde se zčásti nebo plně spotřebují.
- Zboží – Podnik tato aktiva nakupuje a v nezměněné formě je prodává dál. (Kovanicová, 2012, p. 8-9)

Zásoby vlastní výroby

Prostředky, které činností podniku vznikají. Dělí se na:

- Nedokončená výroba – Představuje rozpracované výrobky nebo služby. (Kovanicová, 2012, p. 8-9) Jsou to produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, zároveň ale nejsou dosud hotovým výrobkem. Nedokončená výroba obsahuje také nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. (§ 9 odst. 2a) Vyhl.)
- Polotovary vlastní výroby – Složky nedokončených výrobků, které je ale možné již prodávat. (Kovanicová, 2012, p. 8-9) Tento produkt dosud neprošel všemi výrobními stupni a bude dokončen a zkompletován do hotového výrobku v dalším výrobním procesu účetní jednotky. (§ 9 odst. 2b) Vyhl.)
- Hotové výrobky – Jsou jimi výrobky, vyrobené podnikem, které ovšem ještě nebyly prodány. (Kovanicová, 2012, p. 9) Tyto vlastní hotové výrobky jsou určeny k prodeji či ke spotřebě ve vlastním podniku. (§ 9 odst. 3 Vyhl.)
- Zvířata (Kovanicová, 2012, p. 8-9)

„O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat

v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ (§ 9 odst. 7 Vyhl.)

Podle Českého účetního standardu č. 015 se zásoby oceňují při pořízení třemi způsoby, a to:

- Pořizovací cenou – Součástí jsou i náklady související s pořízením, jako například přepravné, provize, clo a pojistné.
- Vlastními náklady – Ocenění u zásob vlastní výroby. Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, či výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby. Ocenění závisí na typu výroby.
- Reprodukční pořizovací cenou – Oceňují se tak zásoby pořízené bezplatně, nalezené, či zbytkové produkty. Oceňují se cenou, kterou by byly pořízeny v době, kdy se o nich účtuje.

3.1.2 Pasiva

Pasiva jsou také součástí rozvahy a představují zdroje krytí majetku. Rozpoznávacím kritériem pro členění zdrojů krytí je hledisko vlastnictví. Podle něho se veškeré zdroje financování podnikových aktiv člení na dvě základní skupiny:

- Vlastní zdroje
- Cizí zdroje (Kovanicová 2009, p. 9)

Vlastní zdroje

Jsou chápány jako vlastní jmění podniku. Dělí se na:

- Základní kapitál
- Zisk/ztráta
- Účelové fondy tvořené ze zisku – Ze zisku podnik vytváří fondy, které jsou buď uloženy zákonem, nebo dobrovolně. Dělí se tedy na:
 - Zákonný rezervní fond
 - Statutární fond
 - Ostatní fondy (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 41)

Cizí zdroje

Cizí kapitál zahrnuje zdroje krytí, které nejsou vlastním jměním. Jsou jimi:

- Závazky podniku
 - Krátkodobé závazky
 - Dlouhodobé závazky (Kovanicová, 2012 p. 12-13)
- Rezervy (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 49)

3.1.3 Výnosy

Výnosy musí být spojené s přírůstkem peněz, s přírůstkem jiného nepeněžního aktiva anebo se snížením či zánikem závazku. Představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období. Výnosy jsou položkou výkazu zisků a ztráty. (Kovanicová, 1997, p. 51-52)

V Českém účetním standardu pro podnikatele č. 019 je uvedeno, že účtová třída 6 obsahuje výnosy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Prvotní výnosy se zachycují časově rozlišené. Daň z přidané hodnoty vyznačená na vystaveném daňovém dokladu (například fakture) se účtuje přímo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací, tedy není součástí tržeb.

- Provozní výnosy - Představuje výnosy získané z provozně-hospodářské činnosti.
- Finanční výnosy - Jsou jimi výnosy, získané z finanční investice, cenných papírů, vkladů a účastí.
- Mimořádné výnosy - Zachycují zcela mimořádné operace i případy mimořádných událostí, jež nastávají ojediněle a nahodile. (Kovanicová, 2012, p. 189-192)

3.1.4 Náklady

Náklady jsou vždy spojené buď s úbytkem aktiv, což neznamená vždy jen úbytek peněžních prostředků, ale i úbytek majetku dříve nakoupeného, který je teprve nyní buď plně spotřebován, nebo postupně opotřebován. Dále se náklady mohou projevit jako zvýšení závazků, k čemuž dochází, když vznik nákladů časově předchází jeho peněžní úhradu. Náklady se stejně jako výnosy projevují ve výkazu zisků a ztráty. (Kovanicová & Kovanica 1998, p. 60)

Podle Českého účetního standardu č. 019, účtová třída 5 obsahuje prvotní a ve vybraných případech i druhotné náklady. Na jednotlivé účty se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku účetního období.

- Provozní náklady - Představují celkové náklady na zajištění podnikatelsko-hospodářské činnosti. Jako například spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, jiné provozní náklady a odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- Finanční náklady - Stejně jako finanční výnosy, tak finanční náklady souvisejí s finančními investicemi. Zahrnují náklady spojené s investicemi, tedy úbytek cenných papírů při jejich prodeji, úhradu úroků, náklady peněžního styku, kurzové ztráty apod.
- Mimořádné náklady - V mimořádných nákladech jsou náklady, které jsou v běžné činnosti podniku neobvyklé. Patří sem tvorba a čerpání rezerv souvisejících s mimořádnou činností apod.
- Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (Kovanicová, 2012, p. 186-190)

3.2 Účetní závěrka

V §3 vyhlášky č. 500/2002 Sb je uvedeno, že účetní závěrka účetních jednotek zahrnuje rozvahu (bilanci), výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnout přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky jí sestavují v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu.

3.2.1 Výkaz o finanční pozici

Rozvaha ukazuje majetek podniku. Majetkem podniku se rozumí souhrn prostředků, které podnik při své hospodářské činnosti užívá. Zahrnuje nejen věci hmotné povahy, ale i pohledávky a nehmotné majetkové hodnoty. Každý majetek, se kterým podnik hospodaří, musí být financován z určitého finančního zdroje, proto se účetnictví na majetek dívá ze dvou hledisek: (Kovanicová, 2012, p. 5)

- *„z hlediska konkrétní formy, v níž jsou nejrůznější hospodářské prostředky vázány,*
- *z hlediska zdrojů, jimiž jsou hospodářské prostředky financovány.“*
(Kovanicová, 2012, p. 5)

„Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k

poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku. Rozvahu jako zahajovací sestavují účetní jednotky v případech uvedených v § 17 odst. 1 s výjimkou k prvnímu dni účetního období.“ (§19 odst. 1 ZOÚ)

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je uvedeno, že v rozvaze (bilanci) jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek rozvahy (balance) se stanoví v příloze č. 1 k této vyhlášce.

Jak již z názvu vyplývá, rozvaha poskytuje informace o finančním postavení. Prvky, které mají přímý vztah k měření finančního postavení podniku, zahrnují aktiva, vlastní kapitál neboli vlastní jmění a dluhy. (Kovanicová, 1997, p. 40-41)

V rozvaze musí být dodržován tzv. bilanční princip, což znamená, že aktiva se musí rovnat pasivům. (Kovanicová & Kovanica, 1998, 19-20)

3.2.2 Výkaz zisků a ztrát

„Zisk (ztráta) se běžně užívá jako vyjádření výsledku podnikatelské činnosti i jako hojně užívaný ukazatel při finanční analýze podniku. Z jakých elementů se má ale počítat? V praxi totiž není v mnoha případech výnos totožný s příjmem peněžních prostředků a obdobně ani náklad nemusí být souběžně spojen s peněžním výdajem.“ (Kovanicová, 1997 p. 46)

Výsledek hospodaření lze v účetnictví měřit dvěma základními způsoby a to na akruální bázi a na bázi peněžních toků. Akruální báze počítá výsledek hospodaření jako rozdíl výnosů a nákladů, bez ohledu na to, zda mají výnosy podobu peněžních příjmů a náklady podobu peněžních výdajů. (Kovanicová, 1997, p. 46)

Aby byly náklady a výnosy účtovány správně, existují pro to všeobecné zásady:

- Na jednotlivých účtech nákladů a výnosů jsou účtovány účetní případy narůstajícím způsobem, a to od počátku do konce účetního období.
- Náklady a výnosy, které vznikly v běžném účetním období, ale souvisejí s budoucími účetními obdobími, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření v běžném roce. To samé platí i naopak. A to, pokud náklady a výnosy souvisejí s běžným obdobím, ale jejich odpovídající výdaj nebo příjem se uskuteční až v období budoucím, musí vstoupit do výsledku hospodaření v běžném období. Aby mohl být účetní případ identifikován, účtován a vykázán jako časové rozlišení, musí

být znám v okamžiku účtování účel, přesná peněžní částka a období, jichž se týká.

- Vzájemná kompenzace nákladů a výnosů je zakázána. (Kovanicová, 2012, p. 185)

Ve výkazu zisku a ztráty jsou dle §3 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty se stanoví v přílohách č. 2 a č. 3 k této vyhlášce.

Výkaz zisků a ztrát může být sestaven buď v druhovém, či v účelovém členění.

- Druhové členění – Druhové členění odpovídá na otázku, co bylo vynaloženo. Náklady se klasifikují podle druhu, a takové výnosy, kterých se dosáhlo při hospodářské činnosti.
- Účelové členění – V účelovém členění, se náklady a výnosy sledují podle účelu. Tedy náklady podle účelu, při kterém byly dosaženy, a výnosy při jaké činnosti se jich dosáhlo. (Kovanicová, 2012, p. 80)

3.2.3 Přílohy

Příloha vysvětluje a doplňuje dle informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. (§3 odst. 4 Vyhl.)

Výkaz peněžních toků

Tento výkaz účetní jednotky při účetní závěrce sestavují nepovinně. Udává informace o peněžních prostředcích. S peněžními prostředky je spojena likvidita, tedy okamžitá schopnost podniku hradit včas své závazky. A právě kvůli likviditě podnik zajímá stav peněžních prostředků. Přehled o peněžních tocích, neboli výkaz cash flow udává představu o tom, odkud se peněžní prostředky v daném časovém intervalu vzaly a kam odešly. Ve výkazu se sledují zvlášť přítoky peněz a zvlášť odtoky peněz. (Kovanicová & Kovanica, 1998, p. 73)

V tomto výkazu se požaduje, aby peněžní toky byly vykázány zvlášť za provozní, investiční činnost a za činnost související s financováním.

- Provozní činností se rozumí základní výdělečné činnosti podniku a ostatní aktivity, které není možné začlenit do finanční a investiční činnosti.
- Investiční činnost obsahuje položky o pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku a činnosti související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které nejsou provozní činností.
- Financování se rozumí operace, jejichž výsledkem jsou změny ve velikosti a struktuře dlouhodobých vlastních i cizích zdrojů a změny krátkodobých závazků, které se vztahují k financování podniku. (Kovanicová, 2012, p. 364-365)

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento přehled účetní jednotka nemá povinnost sestavovat. Sestavuje se spíše jen pro podání informací o příčinách zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, k nimž došlo mezi dvěma rozvahovými dny. (Kovanicová, 2012, p. 368-369)

4. Charakteristika manažerského účetnictví

Hlavním cílem manažerského účetnictví je zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací, tak aby umožnily řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost. To znamená řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici. (Fibírová, et al., 2007 p. 25)

„Pro konkrétní obsah informací manažerského účetnictví a jejich podrobnější strukturu je důležité rozlišovat zejména hierarchii a návaznost cílů strategického, taktického a operativního řízení, jejich vzájemné vazby a respektovat hierarchii pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových struktur řízení.“ (Fibírová, et al., 2007 str. 26)

V manažerském účetnictví není na rozdíl od finančního účetnictví účelné zobecnit systém informací na účetní model standardního podniku. Účetní zobrazení konkrétního podnikatelského procesu vyžaduje vytvořit pro každý podnik individuální řešení, které je ovlivněno převážně charakterem činnosti podniku a stylem jeho řízení, velikostí podniku, jeho strukturou a historickým vývojem, konkurenčním prostředím a pozicí podniku na trhu. (Fibírová, et al., 2007 p.40)

Manažerské účetnictví má další podrobnější členění, které vychází hlavně z toho, jaký typ informací se řídicím pracovníkům poskytuje. (Král, 2010, p. 20)

- Manažerské účetnictví – Využívá účetní informace pro rozhodování (taktické a strategické) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu.
- Nákladové účetnictví – Využívá účetní informace pro řízení podnikatelského procesu. (Fibírová, et al., 2007 p. 26 - 27)

4.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví využívá účetní informace pro řízení podnikatelského procesu (operativní řízení v návaznosti na taktické řízení), o jehož parametrech bylo v zásadě již rozhodnuto. Ovlivnitelnost hodnotových veličin v běžném operativním řízení je omezena úzkým prostorem. Tento prostor je omezen existující kapacitou, která umožňuje vytvářet výkony pro externí zákazníky na relativně známých trzích. V nákladovém účetnictví je tedy centrem pozornosti operativního řízení výkonnosti

řízení nákladů s propojením na operativní řízení peněžních toků. (Fibírová, et al., 2007 p. 27)

„Cílem detailního rozpoznání struktury podnikatelské činnosti, tedy struktury výkonů, útvarů, činností a procesů uvnitř podniku, je nalezení vlastní příčiny vzniku nákladů a jejich vztah k dosaženým výnosům.“ (Fibírová, et al., 2007, p. 41)

Podle obsahového zaměření je nákladové účetnictví koncipováno jako:

- Výkonové účetnictví, jehož hlavním cílem je odpovědět na otázku, „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky podnikových dílčích nebo finálních výrobků, prací a služeb“. (Král, 2010, p. 22)

Toto účetnictví se nazývá účetnictví pro řízení po linii výkonu. (Fibírová, et al., 2007 p. 41)

- Odpovědnostní účetnictví neboli účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti, sleduje odpověď na otázky, „jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary“, „jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku“. (Král, 2010, p. 22)

Podle platných zákonných ustanovení je nákladové účetnictví organizováno dvěma způsoby, a to pomocí:

- Jednookruhové soustavy účetnictví – Rozdílné požadavky managementu podniku, externích uživatelů apod. se řeší analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví.
- Dvouokruhové soustavy účetnictví – Na rozdíl od jednookruhové soustavy řeší odlišné požadavky skupin v samostatném okruhu a to jak ve finančním účetnictví, tak v nákladovém. Vazbou mezi těmito samostatnými okruhy jsou:
 - Spojovací účty, které slouží k převodu příslušných částek z finančního do nákladového účetnictví a naopak.
 - Rozdílové účty, kde se zachycují rozdíly vyplývající z rozdílného ocenění převáděných položek v obou okruzích. (Hradecký, et al., 2008, p. 105-106)

4.1.1 Řízení po linii výkonů

Jak již bylo řečeno, cílem účetních informací pro řízení po linii výkonů je dát odpověď na otázky – Jaké jsou náklady prováděných výkonů? Jak řídit jejich hospodárnost? Proto je v tomto směru důležitá kalkulace nákladů výkonů. (Fibírová, et al., 2007 p. 110) Hlavním členěním není vnitropodnikový útvar, ale např. výrobek. (Lazar, 2012, p. 60)

Kalkulace je přiřazení, neboli propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Zahrnuje v sobě dva velmi úzce propojené problémy. Prvním je řešení metodických otázek kalkulace, jako jsou jak přiřadit náklady výkonu. Druhý spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulace, rozsahu a struktury kalkulovaných položek. (Fibírová, et al., 2007 p. 111)

Kalkulace se využívá v rozhodovacích úlohách, jako například při rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu prodávaných výkonů, při stanovení hranice ceny s rozlišením základního a doplňkového sortimentu, nebo například u úloh vycházejících z přepočtu nákladové náročnosti jednotlivých výkonů. (Fibírová, et al., 2007 p. 114-115)

Existuje spousta způsobů metod kalkulace nákladů tj. zjištění nákladů, popřípadě dalších veličin na konkrétní výkon. Všechno závisí na vymezení předmětu kalkulace, struktuře nákladových položek a způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace. (Fibírová, et al., 2007 p. 117)

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik provádí nebo vyrábí. Je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulované množství představuje počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. (Král, 2010, p. 162)

Struktura nákladů

Struktura nákladů v kalkulaci je vyjádřena v každém podniku individuálně, v tzv. kalkulačním vzorci. Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je to, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah

ke kalkulaci a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů se vykazuje variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace přispět. (Král, 2010, p. 137-138)

Existuje více variant kalkulačních vzorců:

- Typový kalkulační vzorec – Je to historicky nejstarší vzorec, který nemá příliš podrobnou strukturu nákladů.
- Retrogradní kalkulační vzorec – Vznikl v reakci na omezenou využitelnost typového kalkulačního vzorce. Vyjadřuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny.
- Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady – Tato modifikace si podrobněji všímá struktury vykazovaných nákladů. Je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně variabilní a fixní náklady.
- Dynamická kalkulace – Vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu.
- Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů – Je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Fixní náklady se neposuzují jako nedělitelný celek, ale rozdělují se na fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti a fixní náklady přiřazované podle jiných principů.
- Kalkulace relevantních nákladů – Tato kalkulace má význam především v případech, kdy struktura fixních nákladů je nesterjnorodá i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Lze ji využít při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě a při úvahách o dolním limitu ceny ve vazbě na financování konkrétné zakázky. (Král, 2010, p. 138-143)

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Pokud se přiřazují náklady předmětu kalkulace, závisí na tom, zda jsou to přímé nebo nepřímé náklady. Přímé náklady je možno přiřadit kalkulační jednotici v okamžiku jejich vynaložení a to pomocí dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím. Nepřímé náklady se vynakládají v souvislosti s vytvořením širšího sortimentu výkonů. Přiřazují se kalkulační jednotici v principu příčinné souvislosti a principu únosnosti. A právě pro přiřazení nepřímých nákladů je možné využít několik metod kalkulace:

- Kalkulace dělením - Přiřazování nákladů prostým dělením – Tato metoda přiřazuje náklady výkonům na základě vztahu k množství.
- Kalkulace dělením - Přiřazování nákladů dělením s poměrovými čísly- Společné náklady jsou výkonům přiřazovány na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady.
- Kalkulace přírážková – Využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. V sumační metodě existuje jen jedna rozvrhová základna, kdežto v diferencované přírážkové kalkulaci se pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů používají různé rozvrhové základny. (Fibírová, et al., 2007 p. 121 - 125)

Kalkulační systém

Kalkulace, které jsou v jednom podniku sestavené, a vztahy mezi nimi tvoří často značně rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Jednotlivé prvky se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. (Král, 2010, p. 192)

„Z hlediska vztahu k řídicímu cyklu se kalkulace člení na kalkulace předběžné a výsledné. Kalkulace předběžné se sestavují v době před zahájením vlastní tvorby výkonu a plní své funkce ve fázi plánování (Stanovují cíle a zadávají úkoly). Kalkulace výsledné se zjišťují v průběhu činnosti po dokončení či po prodeji výkonů. Kalkulace předběžné se dále podrobněji člení z hlediska úkolů, které plní a způsobu sestavení na propočtové, operativní a plánové.“ (Fibírová, et al., 2007, str. 224)

Propočtová kalkulace

Hlavním úkolem je dát podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, to znamená pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. (Král, 2010, p. 195)

Sestavuje se zpravidla v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu, kdy ještě neprobíhá vlastní prodej a výroba. Plní funkci limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zajišťují konkrétní podmínky tvorby výkonu.

Její využití závisí na charakteru činnosti podniku. V hromadné a sériové výrobě představuje jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné ziskovosti nového výkonu. V zakázkově orientovaném typu činností podniku vyjadřuje kalkulace nákladovou náročnost individuálního výkonu.(Fibírová, et al., 2007 p. 225 - 226)

Jejím hlavním cílem je vyjádřit cílové podmínky, které by měl být podnik schopen dosáhnout.(Král, 2010, p. 197)

Plánová kalkulace

Sestavuje se na určité rozpočtové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo. (Fibírová, et al., 2007 p. 226) Vytváří se v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku. (Král, 2010, p. 197) Tedy v době, kdy již jsou známy spotřební a výkonové normy, a využívá se v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího období. (Fibírová, et al., 2007 p. 226-227)

Ve výkonově orientovaném účetnictví se objevují účty oceňovacích rozdílů. Tyto rozdíly vznikají mezi skutečnými náklady a plánovou kalkulací. Vyjadřují tedy úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Nástrojem jejich řízení se stávají odchylky. (Lazar, 2012. p. 24)

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním technickým a výrobním podmínkám, v nichž se výrobní proces uskutečňuje. (Král, 2010, p. 201)

Tento typ kalkulace představuje další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek. Kalkulace se dělí dále podle toho, jaké váhy se používají. Váhami může být plánovaný objem výroby, skutečný objem výkonů. (Fibírová, et al., 2007 p. 228)

Výsledná kalkulace

Vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonů vyrobenou v určitém období či dávce. Při porovnání s operativní kalkulací slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů. Nejvyšší vypovídací schopnost má v oblasti jednicových nákladů.

Sestavuje se ale i na úrovni plných nákladů s cílem zjistit skutečné náklady finálního výkonu. (Fibírová, et al., 2007 p. 229)

„V zakázkově orientovaném typu činnosti se na základě propočtové kalkulace stanoví prodejní cena výkonu. Rozdíl představuje kalkulovaný zisk/marže výkonu, který podnik předpokládá, že mu zakázka přinese. „(Fibírová, et al., 2007, p. 231)

V hromadné a velkosériové výrobě jsou vazby složitější a probíhají ve dvou liniích, a to ve vztahu ke konkrétnímu časovému okamžiku a ve vztahu k celému hodnocenému období. (Fibírová, et al., 2007, p. 231)

4.1.2 Řízení po linii odpovědnosti

Základním cílem odpovědnostního řízení je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. (Fibírová, et al., 2007 p. 313 - 314)

Hlavními cíli je vymezení oblastí, které jednotlivé útvary mohou svou činností ovlivnit. Dále pak stanovení dílčích úkolů, které mají být v oblastech dosažené, a na základě způsobu a úrovně jejich splnění vyjádřit diferencovaný přínos těchto útvarů k celopodnikovým výsledkům. (Král, 2010, p. 396)

Zajištění těchto cílů se realizuje ve třech vzájemně sepnutých etapách:

- Fáze předběžného stanovení úkolu – Je nutné přeměnit vrcholové cíle podniku na systém vzájemně sepnutých dílčích cílů.
- Fáze následné kontroly těchto cílů – Je třeba, aby informační systém byl schopen kvantifikovat pozitivní a negativní dopady na celkové výsledky podle toho, který útvar za ně odpovídá.
- Fáze analýzy a vyhodnocení těchto informací – Je nezbytné, aby celý proces byl završen vazbou dosažených výsledků na odměnu či jinou formu zainteresovanosti. (Král, 2010, p. 396)

Aby byl systém odpovědnostního řízení účinný, musí být celistvé a transparentní vymezení struktury podniku a vyřešené otázky rozložení manažerských kompetencí při řízení prvků této struktury. Jsou tedy vymezené tři oblasti, ve kterých je tato problematika řešena. (Fibírová, et al., 2007 p. 314)

Organizační struktura podniku

„Tvorba organizační struktury vychází zejména z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, rozsahu spektra podnikových aktivit, možnosti zajistit dostupné a výhodné vstupní zdroje pro podnikatelský proces, ze způsobu distribuce výkonů zákazníkům apod. Pro odpovědnostní řízení je významné zvláště vyjádření vertikálních a horizontálních vazeb mezi jednotlivými útvary.“ (Fibírová, et al., 2007 p. 316)

Ve vertikálních vazbách se sleduje rozpoznání a vymezení pravomoci a odpovědnosti ve vztazích podniku a externího prostředí. (Král, 2010, p. 400) Vyjadřuje se zde přístup podniku k otázce míry centralizace pravomocí a odpovědnosti na jednotlivých úrovních podnikového řízení. (Fibírová, et al., 2007 p. 316)

Horizontální vazby jsou důsledkem dělby činností mezi jednotlivé útvary a projevem jejich kooperačních vztahů. Rozsah vychází z toho, ke kterému ze dvou základních přístupů k uspořádání procesu tvorby výkonu se přikloní:

- Předmětné uspořádání – Proces tvorby výkonu probíhá v rámci jednoho útvaru, který vstupuje v omezené míře do kooperačních vztahů s ostatními útvary.
- Technologické uspořádání – Jednotlivé dílčí procesy probíhají v útvarech, které se specializují na konkrétní druh činností. (Fibírová, et al., 2007 p. 316 - 317)

Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

„Vytvoření organizační struktury je vnitřně spojeno s řešením otázky, jaká je žádoucí úroveň centralizace (decentralizace) řízení podniku.“ (Fibírová, et al., 2007p. 318)

Centralizace soustřeďuje rozhodovací pravomoci i odpovědnosti v celostně vytvořeném vrcholovém vedení podniku, kdy podřízené útvary jsou zřizovány jako výkonné prvky struktury s orientací zejména na kázeň při plnění jednoznačněji a konkrétněji zadaných úkolů. (Král, 2010)

Decentralizace předpokládá rozpoznání a přenesení podstatné části pravomoci a odpovědnosti na hierarchicky nižší útvary. (Král, 2010) Předpokládá se, že využitím vlastní iniciativy pracovníků povede k zefektivnění podnikatelského procesu. (Fibírová, et al., 2007 p . 320)

Ekonomická struktura podniku

Předmětem zájmu je vymezení věcné náplně činnosti útvarů podniku z hlediska míry a oblasti pravomocí a odpovědnosti lze rozlišit šest základních typů středisek, které se liší převážně mírou decentralizace uplatněnou při jejich řízení. (Král, 2010, p. 402)

Nákladové středisko

Je to typ odpovědnostního střediska, kde pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají v důsledku jeho činnosti. Pracovníkům se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Hodnocení nákladových středisek je založeno na srovnání skutečných a předem stanovených nákladů a na analýze vzniklých odchylek. (Fibírová, et al., 2007 p. 322)

Ziskové středisko

Středisko vstupuje do vztahů s externími dodavateli a odběrateli a ovlivňuje faktory působící na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku. Ziskové středisko zastřešuje nákladové a výnosové střediska, která jsou vůči němu v podřízené pozici. Toto středisko nerozhoduje o výši, struktuře a využití aktiv podniku. (Fibírová, et al., 2007 p. 324)

Rentabilitní středisko

Středisko odpovídá nejen za náklady a výnosy ale i částečně za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu. Tento předpoklad je splněn hlavně u hierarchicky výše postavených výrobních i jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši zásob. (Král, 2010, p. 404)

Investiční středisko

Investiční střediska představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury a vyskytují se pouze u velkých firem s širokou škálou činností. Nejdůležitějším předpokladem pro zřízení investičního střediska je delegování pravomocí a odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení na střediska, to znamená převedení možnosti rozhodovat o výši a způsobu využití investic. (Fibírová, et al., 2007 p. 325)

Výnosové středisko

Pracovníci výnosového střediska mohou ovlivňovat výši externích výnosů. Pravomoc ovlivňovat náklady spojené s tvorbou výkonů a nákupem a stanovovat prodejní ceny výkonů ovšem obvykle nemají. Na druhou stranu výnosové středisko může vstupovat do vztahů se zákazníky a může tak ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů. (Fibírová, et al., 2007 p. 323)

Výdajové středisko

Jsou jimi střediska, jejichž činnost nepřináší prospěch v současné době, ale zvyšuje budoucí potenciál rozvoje firmy. Tato střediska mají pravomoci ovlivňovat střediskové náklady a hodnocení výsledků probíhá zejména věcným posouzením prospěchu plynoucího podniku z této činnosti. (Fibírová, et al., 2007 p. 322)

Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek

„Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek předpokládá vyřešení tří základních oblastí, které je možné vyjádřit následujícími otázkami:

- 1. Které zdroje v podniku se vynakládají v důsledku činností, jejichž průběh středisko ovlivňuje, jaké náklady vynaložení těchto zdrojů vyvolává?*
- 2. Jakým způsobem vhodně ocenit výkony střediska v souladu s rozsahem jeho pravomoci a odpovědnosti, případně jak měřit a hodnotit přínos střediska, jehož výkony není možné či účelné měřit?*
- 3. Jak v návaznosti na řešení předchozích otázek vhodně vymezit výsledek hospodaření střediska, vyjadřující střediskem ovlivnitelný přínos k hospodářskému výsledku podniku?“ (Fibírová, et al., 2007, str. 327)*

Náklady odpovědnostních středisek

Pro odpovědnostní řízení nákladů se prvořadou stává otázka “Kdo je odpovědný za spotřebu zdrojů, a kterému středisku by měl být náklad přiřazen?“ Jednotlivým odpovědnostním střediskům se přiřazují náklady na principu odpovědnosti nákladů. (Fibírová, et al., 2007 p. 327)

Může se stát, že budou odlišnosti v místě vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů, je proto potřeba:

- Výsledek hospodaření střediska by neměl obsahovat náklady, které jsou důsledkem ekonomického rozhodnutí jiného střediska.
- Náklady by měly být zachyceny ve středisku, které je zapříčinilo.
- Externí náklady střediska by měly být zachyceny v předem stanovených cenách tehdy, kdy není pravomocí střediska ovlivňovat ceny nakupovaných externích vstupů. (Fibírová, et al., 2007 p. 329)

Výnosy odpovědnostních středisek

Výnosy přímo závisí na míře delegování pravomocí a odpovědnosti a na konkrétním typu odpovědnostního střediska. S výnosy úzce souvisí vnitropodniková cena interních výkonů předávaných mezi středisky. (Fibírová, et al., 2007 p. 330)

Vnitropodniková cena by měla motivovat předávající a odebírající středisko tak, aby jejich rozhodování a chování bylo prospěšné jak pro středisko, tak pro podnik jako celek. Dále by měla oddělit ovlivnitelný přínos k podnikovému výsledku a vyjádřit úroveň pravomocí a odpovědnosti středisek, a zjistit informace pro měření výkonnosti střediska. (Fibírová, et al., 2007 p. 331) Měla by být relativně stálá, a podmínky, při kterých by docházelo k její změně, by měly být jasně vymezeny. Měla by být stanovena na stejné úrovni jak pro externí zákazníky, tak pro střediska. (Fibírová, et al., 2007 p. 331 - 332)

Výsledek hospodaření

Jestliže se v jednotlivých střediscích sledují náklady a výnosy, je logické, že se bude sledovat i výsledek hospodaření. I přes to, že v různých typech odpovědnostních středisek má výsledek hospodaření různou obsahovou náplň, musí ve všech případech plnit tyto funkce:

- Kriteriaální – Výsledek hospodaření je měřítkem pro úspěšné hospodaření střediska.
- Stimulační – Výsledek hospodaření vytváří takové podmínky, za kterých pracovníci střediska jednající ve vlastním zájmu současně přispívají k naplnění cílů firmy jako celku. (Fibírová, et al., 2007 p. 340)

Jednotlivá střediska a význam výsledku hospodaření

- Nákladová střediska – Jsou orientována na hospodárné, včasné a kvalitní splnění úkolů a proto výsledek hospodaření vyjadřuje překročení či úsporu

ovlivnitelných střediskových nákladů ve srovnání s předem stanovenou výší určenou rozpočtem nebo vnitropodnikovými cenami.

- Výnosové středisko – Výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení rozpočtového objemu výnosů z prodeje výkonů externím zákazníkem.
- Ziskové středisko – Je orientováno na účinnost spotřebovaných zdrojů v souvislosti s výnosy dosaženými ve vztahu s vnějším okolím, a proto výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku.
- Rentabilní a investiční středisko – Pro hodnocení přínosu těchto kvalit se využívají kritéria rentability kapitálu nebo ekonomického zisku, popřípadě ekonomické přidané hodnoty. (Fibírová, et al., 2007 p. 341-344)

5. Vazby mezi finančním a manažerským účetnictvím

„Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, než jak jsou vymezena např. obecně uznávanými zásady finančního účetnictví; předmětem bilančního zobrazení může být stav a změny např. materiálu přijatého ke zpracování, evidenčně sledovaných obalů, dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek, majetku pořízovaného formou finančního leasingu a dalších složek, které se v rozvaze finančního účetnictví příslušné země nevykazují.“ (Král, 2010, p. 37)

Manažerské účetnictví se dále od finančního odlišuje 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 veličin, na různých úrovních reprodukčních cen na úrovních tzv. oportunitních nákladů a výnosů, které vyjadřují buď ušlý prospěch, nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu. (Král, 2010, p. 38)

Manažerské účetnictví by mělo poskytovat podklady pro srovnávání skutečností se žádoucím stavem, resp. pro vyhodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje. (Král, 2010, p. 40) Oproti tomu finanční účetnictví se zaměřuje převážně na minulost. Protože jsou informace z finančního účetnictví poskytovány široké veřejnosti a tedy i konkurenci mají podniky tendenci skrývat některé důležité informace obchodního tajemství. (Král, 2010, p. 40)

Vztah finančního manažerského účetnictví je ovlivňován spoustou faktorů, které se dají zformulovat do následujících tří:

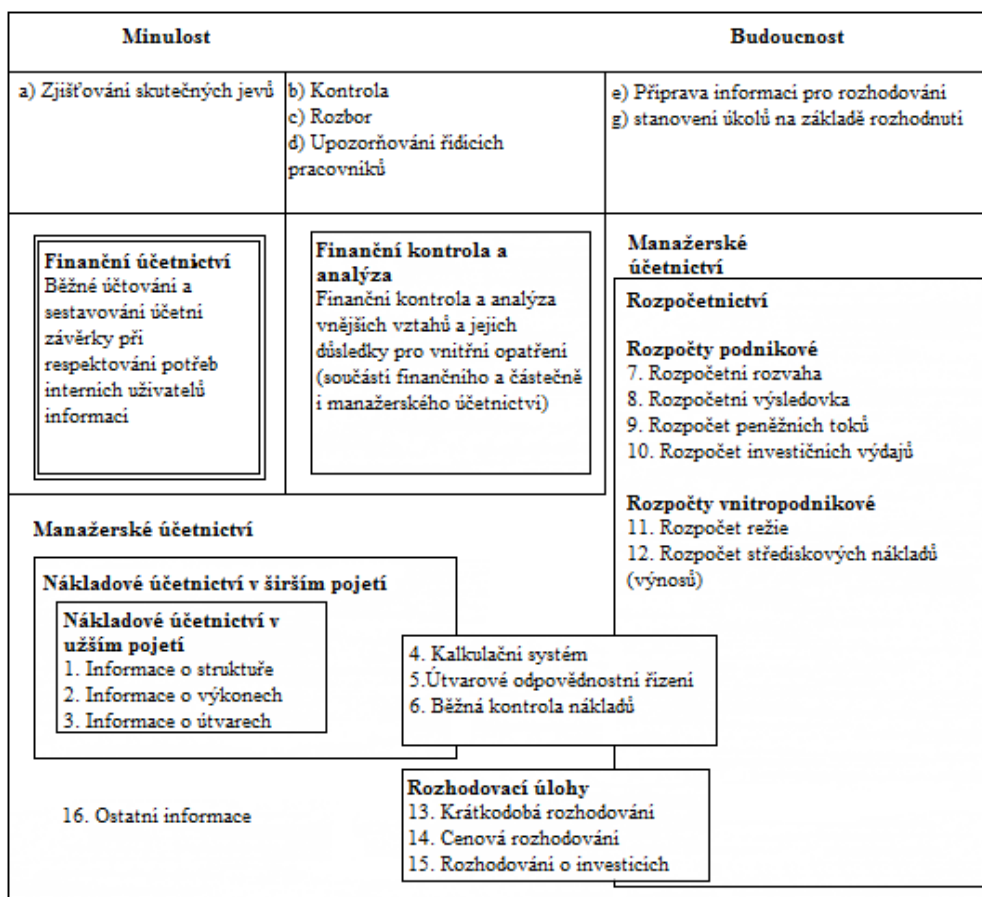
- Finanční účetnictví je standardizováno, popřípadě centrálně usměřňováno
- Finanční účetnictví je orientováno na externí uživatele
- Vnitřní potřeby řízení vyžadují rozdílné nebo doplňkové informace, než jaké jsou poskytovány finančnímu řízení. (Král, 1997, p. 28)

„Všechny tyto aspekty mohou vést obecně k rozdílným ve vymezení aktiv pasiv a nákladů a výnosů, k jejich rozdílnému ocenění, a tím samozřejmě i k diferencovanému vyjádření zisku běžného období. Diferencovaný přístup finančního a manažerského

účetnictví k výše uvedeným veličinám se nazývá dualismus a je charakteristickým průvodním jevem celého vývoje vztahu mezi finančním a manažerským účetnictvím.“ (Král, 1997, str. 31)

Vazby mezi finančním a manažerským účetnictvím nejlépe vyjádří následující obrázek:

Obrázek č. 1: Vztahy mezi prvky řízení, složkami informačního systému podniku a úkoly manažerského účetnictví



Zdroj: Král, 1997, p. 29

Z obrázku je vidět, že finanční účetnictví zasahuje opravdu jen do minulosti, odkud si bere údaje. Kdežto manažerské účetnictví bere v potaz minulost i budoucnost. Prostřednictvím nákladového účetnictví se dotýká minulosti, a prostřednictvím manažerského účetnictví budoucnosti. (Král, 1997, p. 30-31)

6. Metodika

Cílem této diplomové práce je analýza a posouzení harmonizace manažerského a finančního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů a to v konkrétním podniku. Tato analýza se bude provádět na Zemědělské společnosti Kosova Hora, a. s.

Výhodou této společnosti je, že provádí nákladové účetnictví jak prostřednictvím kalkulací, tedy řízením po linii výkonu, tak prostřednictvím vnitropodnikových středisek, tedy řízení po linii odpovědnosti. To znamená, že sleduje veškeré své náklady, které se přelévají mezi středisky, fázemi výroby apod.

Protože je Zemědělská společnost velký výrobní podnik, který provádí v manažerském účetnictví různé operace, nemůže tato práce obsáhnout veškeré položky účetnictví. Proto se diplomová práce, respektive její praktická část, zaměří jen na zásoby. Praktická část je rozdělena do několika kapitol.

První kapitolou je Charakteristika podniku, která obsahuje bližší seznámení se zemědělskou společností. Tato kapitola bude informovat o vývoji společnosti až do současné podoby. Dále o předmětu podnikání, hospodářských střediscích, vrcholovém vedení a počtu zaměstnanců.

Druhou kapitolu tvoří Aplikace finančního účetnictví v konkrétním podniku. V této kapitole budou popsány zásoby zemědělské společnosti podle finančního účetnictví, veškeré jejich účtování a převážně oceňování jak při předání na sklad, tak při vyskladnění.

Třetí kapitola s názvem Aplikace manažerského účetnictví v konkrétním podniku bude popsáno manažerské účetnictví ve společnosti. Manažerské účetnictví, jak již bylo řečeno, je obsáhlé, tedy se analýza zaměří na zásoby vlastní výroby, konkrétněji na prasata. Hodnota 1 kilogramu prasete se stanoví prostřednictvím kalkulace nákladů, s tím, že tato hodnota obsahuje zároveň hodnotu selat, prasat v předvýkrmu a prasat ve výkrmu. Hlavní náplní této kapitoly je kalkulace nákladů na jeden kilogram živé váhy prasete.

Čtvrtou kapitolou je ta s názvem Analýza vazeb mezi finančním a manažerským účetnictvím v konkrétním podniku. V této kapitole se bude porovnávat, zda jsou veškeré metody oceňování a účtování zásob, uvedené v předchozích kapitolách, v souladu s českými účetními předpisy. Dále se bude hledat vhodnější

způsob ocenění těchto zásob, který by vedl k věrnějšímu a poctivějšímu obrazu účetnictví. Bude se brát v úvahu i zásada opatrnosti, která by měla být dodržena.

Poslední kapitolou je Diskuze. Bude se diskutovat, která z nabízených metod ocenění je lepší. Která přinese vyšší vypovídací schopnost a díky které nebude docházet k odchýlení hodnoty zásob a k případnému riziku chybného sestavení účetní závěrky. V závěru kapitoly bude společností navrhována varianta, která by vedla k věrnějšímu a poctivějšímu obrazu účetnictví.

7. Charakteristika podniku

Diplomová práce je aplikována na Zemědělskou společnost Kosova Hora, a. s. Tato společnost vznikla v roce 2003 změnou právní formy ze zemědělského družstva Rozvoj Kosova Hora. Od roku 1953 docházelo postupným vývojem ke slučování tehdejších JZD Kosova Hora, Vysoká, Mezné, Jesenice. Tehdy se společnost nazývala JZD Kosova Hora. Od roku 1973 došlo ke sloučení JZD Nedrahovice a tím vznikl JZD „Průkopník“ Kosova Hora. Od roku 1978 do roku 2003 to byla, jak již bylo řečeno JZD „Rozvoj“ Kosova Hora.

Původním zaměřením byla pouze zemědělská činnost. Se stabilizací příznivých hospodářských výsledků se postupně zaměření rozšiřovalo o další činnosti, které byly původně jen pomocnými činnostmi. Nyní je předmětem podnikání zemědělská výroba včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků, řeznictví a uzenářství, truhlářství, oprava motorových vozidel, výroba a opravy zemědělských strojů, zednictví, silniční motorová vozidla, koupě zboží za účelem dalšího prodeje, pronájem průmyslového zboží a pronájem motorových vozidel.

Předmět podnikání je rozdělen do jednotlivých hospodářských středisek, které jsou následující:

- Rostlinná výroba
- Živočišná výroba
- Truhlárna
- Elektro
- Mechanizační středisko – Zde se provádí opravy a údržby vlastních strojů, ale i strojů pro jiné odběratele
- Pneuservis Barum – Provádí nákup, výměnu a montáže pneumatik pro osobní a nákladní auta. Z 70% tuto činnost provádí pro cizí subjekty.
- Stavební výroba a údržba – Pracuje na investičních akcích společnosti.
- Jatky – Zabíjejí se zde nejen zvířata z vlastních chovů, ale také nakoupená. Toto maso se prodává dalším odběratelům.
- Doprava – V tomto středisku je 11 nákladních aut, se kterými se provádí práce pro společnost, jako například odvoz zrna od kombajnu, stážování, silážování apod. Dále se v tomto středisku zabezpečuje doprava pro cizí odběratele.

- BPS – Od konce roku 2011 společnost uvedla do chodu bioplynovou stanicí s výkonem 834 kWh. Toto středisko slouží pro výrobu a prodej elektrické energie.
- Správní – Pod toto středisko spadají členové vedení, ekonomický úsek a provozní technici.

Podnik hospodaří na 3 600 ha. V pěstování převažuje obilí, ale pěstuje se i řepka, krmné plodiny a brambory. V živočišné výrobě se chovají dojnice, skot masné krávy, prasnice, žír, telata a selata.

Vrcholným orgánem společnosti je valná hromada, která se svolává jedenkrát za rok. Statutárním orgánem této společnosti je představenstvo, které má 15 členů. Za něj jedná navenek předseda představenstva nebo místopředseda a to každý samostatně. Kontrolu představenstva provádí dozorčí rada, která má 6 členů. Společnost měla v roce 2012 157 zaměstnanců a z toho bylo 5 řídicích pracovníků.

Účetnictví ve společnosti je vedeno na počítači, v účetním programu EKO-SOFT Krásná Hora, ve kterém je doložena projekčně programová dokumentace.

Účtový rozvrh je zpracován ve smyslu vyhlášky č. 500/2002 sb., ve znění pozdějších předpisů a dále podle českých účetních standardů. Obsahuje syntetické a analytické účty a je vytvořen na potřeby a kontroly účetní jednotky a dále s ohledem na příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů. To znamená, že se náklady a výnosy analyticky člení na daňově uznatelné a neuznatelné.

8. Aplikace finančního účetnictví v konkrétním podniku

Zemědělská společnost je akciovou společností, tedy musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu a k tomu ještě výroční zprávu. Zemědělská společnost splňuje podmínky pro ověření závěrky auditorem, tedy každý rok musí být účetní závěrka a výroční zpráva ověřena auditorem. Zpráva auditora se potom přikládá do výroční zprávy.

Jelikož v této práci nelze obsáhnout veškeré položky účetnictví, pro analýzu byly vybrány zásoby. Zásoby jsou v Zemědělské společnosti jedním z nejdůležitějších faktorů, jelikož hlavní činností společnosti je zemědělská výroba včetně prodeje nezpracovaných výrobků. Společnost vlastní zásoby veškerého druhu. V roce 2012 byl stav zásob následující:

Tabulka č. 1: Zásoby v roce 2012

Položka	Netto hodnota (tis. Kč)
Zásoby	86 639
Materiál	10 643
Nedokončená výroba a polotovary	9 947
Výrobky	30 265
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	35 784

Zdroj: Výroční zpráva 2012 – Rozvaha

Z tabulky je vidět, že největší položkou jsou Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny je položka, které obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečních zvířat, které podle vnitřních směrnic nesplňují požadavky, aby byly stále výrobky, či už dospělými zvířaty. Většinou se jedná o zvířata, která jsou určena na porážku a jateční zpracování.

Účetní jednotka vede skladovou evidenci. Analytická evidence se vede podle druhů zásob materiálu na skladových kartách a obsahuje zejména přesný název materiálu, datum pořízení, datum naskladnění, datum vyskladnění, případně datum

převodu do jiného skladu nebo převedení materiálu ke zpracování jiné účetní jednotce, ocenění a údaje o množství.

Ocenění zásob

Pro analýzu finančního a manažerského účetnictví byl vybrán výrobek Prasata, tedy v analýze ocenění zásob i účtování o zásobách budou převážně zmíněné zásoby, které s tímto výrobkem souvisejí. Prasata se nijak neliší od ostatních druhů zásob. Tedy jsou oceňovány podle druhu stejným způsobem jako například skot, mléko apod.

Je obecně známé, že zásoby lze oceňovat pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Záleží při tom na charakteru zásoby.

Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím metody „first-in, first-out“ (FIFO). Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících (náklady na přepravu, clo, provize, atd.). Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Nakupované zásoby v případě prasat představují nakoupená krmiva, pohonné hmoty, náhradní díly, podestýlka a ostatní materiál využívaný při chovu prasat.

Ocenění zásob na skladě se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za zpracování materiálu či o vlastní náklady na zpracování materiálu provedené vlastní činností. Jestliže účetní jednotka použije při pořizování zásob k jejich přepravě do skladu své firemní motorové vozidlo, provede se aktivace pohonných hmot do těchto zásob.

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené (jako například přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cena je stanovena odborným odhadem a to cenou zásoby v době pořízení.

Nakoupená mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, tedy prasata ve výkrmu, se oceňují pořizovací cenou. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny vlastního odchovu (příchovky) vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky mladých a ostatních zvířat a jejich skupin se oceňují vlastními náklady.

Nevyfakturované dodávky se oceňují podle uzavřené smlouvy, popřípadě jiných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

Opravná položka k pomalu obrátkovým a zastaralým zásobám či jinak dočasně znehodnoceným zásobám je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob a na základě individuálního posouzení zásob. Ocenění nepotřebných zastaralých a pomaluobrátkových zásob se snižuje na prodejní cenu prostřednictvím účtu opravných položek. Opravná položka je vždy stanovena vedením společnosti a to na základě současného vývoje cen. Opravná položka se vykazuje ve sloupci korekce.

Oceňování zásob vytvořených vlastní výrobou

Výrobky se rozumí mimo jiné prasata určená k prodeji či na porážku, kdy se jim mnohdy říká jateční prasata. Nedokončená výroba a polotovary představují selata a prasata v předvýkrmu. Tyto výrobky a nedokončená výroba s polotovary se oceňují stejně jako ostatní výrobky živočišné výroby a to skutečnými vlastními náklady. Vlastní náklady zahrnují převážně přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost. Do ocenění může být zahrnuta i část nepřímých nákladů (výrobní či správní režie), které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti.

O tom, zda do ceny výrobku bude zahrnuta i část nepřímých nákladů, rozhodne odpovědný pracovník účetní jednotky u každého výrobku samostatně. Odpovědný pracovník by měl vlastní náklady určit v souladu s §49 odstavcem 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to podle druhu výroby. Výrobní režijní náklady zahrnují nespecifikované náklady a jsou rozvrhovány na základě vynaložených mzdových nákladů.

Účetní jednotka používá skutečnou výši vynaložených nákladů i výši nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou.

Kalkulaci výroby si stanoví účetní jednotka podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek určených na základě technické přípravy výroby a celého procesu. Je nezbytně nutná spolupráce výrobních techniků a pracovníků ekonomického útvaru.

Účtování o zásobách

Společnost své zásoby účtuje převážně průběžně způsobem A. Ovšem v případě pořízení určitých zásob materiálu účtuje periodicky způsobem B přímo do nákladů, a to i v případě, kdy o zásobách účtuje způsobem A, tedy prostřednictvím účtové třídy 1. Jsou to převážně kancelářské potřeby, reklamní a propagační předměty,

pohonné hmoty, náhradní díly, ochranné a pracovní prostředky, pracovní pomůcky, obaly, firemní štítky, etikety, předplatné, tonery, pásky a náplně do tiskáren, firemní tiskopisy a odborná literatura.

Materiál nakupovaný pro výrobu výrobků, případně i pro potřebu uvnitř účetní jednotky spolu s náklady souvisejícími s pořízením materiálu se účtuje v pořizovacích cenách v příslušném analytickém členění podle jednotlivých skladů. To znamená, že se účtuje průběžně způsobem A s využitím účtové třídy 1 Zásoby, a teprve při spotřebě se účtuje do nákladů. Pořízení materiálu a vedlejší pořizovací náklady se účtují na účet 111 – Pořízení materiálu a v okamžiku, kdy je materiál přijat na základě dodacích účtů se účtuje na vrub účtu 112 – Materiál na skladě a ve prospěch účtu 111. V případě, že materiál nemá žádné vedlejší pořizovací náklady, účtuje se rovnou na vrub účtu 112.

Zboží se účtuje způsobem A, tedy jeho pořízení je zachyceno na vrubu účtu 131 – Pořízení zboží a příjem zboží na sklad je na vrubu účtu 132 – Zboží na skladě. Jestliže s pořízením zboží nejsou spojené žádné vedlejší pořizovací náklady, je účtováno rovnou na vrub účtu 132. Náklady přichází v úvahu až tehdy, kdy se zboží prodává.

Přírůstky zásob oceněné vlastními náklady se účtují na vrub účtu 121 – Nedokončená výroba souvztažně ve prospěch účtu 611 – změna stavu nedokončené výroby. Při úbytku nedokončené výroby se operace účtuje opačně, a zároveň převzaté výrobky na sklad se zaúčtují na sklad výrobků, tedy na vrub účtu 123 – Výrobky a ve prospěch účtu 613 – Změna stavu výrobků. Při prodeji výrobku se účtuje na vrub účtu 613 a ve prospěch účtu 123.

Při vývoji se materiál i služby evidují na skladě podle jednotlivého typu vyvíjeného výrobku. Po obdržení protokolu o uvolnění do výroby, se tyto náklady účtují jednorázově do spotřeby.

Vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, přechází k aktivaci materiálu, služeb a zboží, podle toho, o jaký charakter zásob se jedná. Aktivace zásob se účtuje na vrub příslušného účtu zásob souvztažně ve prospěch účtu 62 Aktivace.

Manka a přebytky zásob

Ve vnitřních směrnících má společnost uvedeno, že manka a přebytky se mohou vzájemně vyrovnávat tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob. Například v důsledku různých poměrů spojovacích materiálů, podobné balení zásob apod.

Převyšuje-li tato vyrovnaná částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko. Převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek.

9. Aplikace manažerského účetnictví a jeho metod v konkrétním podniku

Zemědělská společnost se zabývá nákladovým účetnictvím. Vede nákladové účetnictví po linii výkonu, tedy provádí kalkulace a zároveň i po linii odpovědnosti, tedy zkoumá, jaká vnitropodniková střediska se do výroby výrobku zapojila a zároveň jaká je vnitropodniková cena a vnitropodnikový výsledek hospodaření.

Jestliže v předchozí kapitole byly uvedeny zásoby, tato část bude zaměřena také na zásoby. Jak již bylo zmíněné v úvodu, společnost má 11 vnitropodnikových středisek, která provádí výkony v rámci podniku, ale také mimo podnik.

Každé hospodářské středisko má své zásoby. Na zásoby různého druhu existují sklady. Každý sklad má své číslo a je rozdělen podle hospodářských středisek.

Středisko živočišná výroba své sklady nemá, vlastní ale objekty jako jsou kravíny, dojírny a výkrmny prasat. Je logické, že v dojírnách se zpracovává mléko, v kravínech se chovají krávy, telata, jalovice a býci, a ve výkrmnách prasat jsou to selata, prasata v předvýkrmu, prasata ve výkrmu, prasnice a kanci. Veškeré produkty střediska živočišná výroba jsou obsaženy v rozvahové položce jako Nedokončená výroba a polotovary a Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Pro ukázkou vazeb mezi finančním a manažerským účetnictvím u zásob se nejvíce hodí zásoby vlastní výroby. Jak již bylo zmíněné, společnost oceňuje zásoby vlastní výroby jak skutečnými náklady, tak prostřednictvím kalkulace. Pro analýzu bylo vybráno středisko Živočišná výroba, kde se oceňují zásoby vlastní výroby jediné prostřednictvím kalkulace. V živočišné výrobě jsou kalkulovány výrobky jako Mléko, Skot, Prasata a Hněj, Močůvka, Kejda. Hněj, Močůvka, Kejda jsou produkovány jako vedlejší výrobky produkce Mléka, Skotu a Prasat. Všechny tyto výrobky se oceňují skutečnými vlastními náklady, obsahujícími přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní režii (správní režii). Režijní náklady jsou rozvrhovány na základě předem dané produkce. Pro ukázkou kalkulace výrobků byl vybrán výrobek Prasata.

9.1 Ocenění výrobku vlastní výroby

Prasata jsou výrobkem, který je pro společnost velice důležitý, v živočišné výrobě zaujímá významné místo. Prasata se chovají ve výkrmně prasat, kde jsou přírůstky selat, prasata v předvýkrmu, prasata ve výkrmu, prasnice a kanci. Protože každé prase váží jinak, nedají se náklady ani s tím související cena vypočítat na 1 prase. Musí se tedy vypočítat náklad a dále i podle podnikem a trhem stanovená marže, na jeden kilogram prasete.

Prase, které je považováno za výrobek, musí projít několika fázemi a podle toho se odvozují i náklady na 1 kg. Do celého procesu patří selata, která se narodí, prasata v předvýkrmu a prasata ve výkrmu. Prasata v předvýkrmu představují již vyrostlá selata na příslušnou váhu. To samé platí i u prasat ve výkrmu. Jestliže prase v předvýkrmu dosáhne předem stanovené váhy podle vnitřních směrnic, stává se prasetem ve výkrmu. Prasata ve výkrmu lze už považovat za výrobek, který se dále buď v Jatkách, patřícím také společnosti zpracují na maso, které je k prodeji. Nebo se prasata prodají zákazníkům ještě živá.

Podle vnitřních směrnic je seletem mladé prase, které má váhu do 4,95 kg. Předvýkrm jsou nazývána prasata, která mají váhu do 30,32 kg. Výkrm má rozmezí váhy do 107,12 kg. V tomto okamžiku je prase považováno za výrobek.

Toto vše znamená, že cena 1 kg prasat se skládá z nákladů na 1 kilogram selete, prasete v předvýkrmu a prasete ve výkrmu. Tento složený postup znamená, že se nejdříve musí vytvořit kalkulace selat, prasat v předvýkrmu a prasat ve výkrmu, aby se vůbec daly zjistit náklady na jeden kilogram prasete, a podle toho určit cenu výrobku.

9.1.1 Kalkulace selat

V odchovu selat se společnosti již několik let nedaří. V roce 2012 odchovali 23,39ks selete na jednu prasnici. Celkem bylo odchováno 9 904 ks selat při průměrném stavu 423 ks prasnic.

Kromě toho, že se selata předávají do předvýkrmu, tak se mohou také prodávat.

Veškeré náklady, které se dají alokovat na selata, jsou rozdělené na náklady přímé a ty nepřímé. Do nákladů se započítávají i prasnice, protože selata rodí a odchovávají. Veškeré náklady, tedy jak přímé tak nepřímé se alokují prostřednictvím počtu produkce. Dalo by se říci, že podnik používá tradiční kalkulační vzorec s tím, že jsou přímé náklady podrobně rozepsané.

Do přímých nákladů patří:

- Spotřeba nakoupených krmiv
- Spotřeba vlastních krmiv
- Spotřeba leciv
- Spotřeba náhradních dílů
- Spotřeba ostatního materiálu
- Spotřeba energie
- Dodavatelské opravy
- Plemenářské výkony
- Veterinární výkony
- Mzdy
- Finanční náklady z mezd
- Odpisy investičního majetku
- Zůstatková cena prodaných zvířat a úhyn
- Ostatní přímé náklady
- Vnitropodnikové opravy dílnou
- Vnitropodnikové práce traktoru
- Vnitropodnikové práce autodopravy

Nepřímé náklady se dělí na:

- Výrobní režie
- Správní režie

Vnitropodnikové práce představují práce, které provedla jiná střediska pro středisko živočišná výroba, konkrétně pro selata. Tedy středisko Mechanizace provedlo opravy dílnou a středisko Doprava provedlo práce traktoru a autodopravu u selat.

Celkové náklady, které jsou vyjádřené v tabulce č. 2, se musí propočítat na jednici produkce, a propočítají se tím způsobem, že se veškeré tyto náklady vydělí produkcí předem určenou. Tedy rozvrhovou základnou je hodnota 55 288 kg.

Kalkulace selat tedy bude vypadat takto:

Tabulka č. 2: Náklady jednotlivých položek za období 2012

Položka	Náklad celkem	Náklad na jednici produkce (Kč/kg)
Přímé náklady celkem	13 184 399,84	238,47
Spotřeba nakoupených krmiv	764 882,42	13,83
Spotřeba vlastních krmiv	2 158 376,00	39,04
Spotřeba leciv	616 227,79	11,15
Spotřeba náhradních dílů	103 905,55	1,88
Spotřeba ostatního materiálu	139 664,14	2,53
Spotřeba energie	1 290 790,49	23,35
Dodavatelské opravy	29 814,48	0,54
Plemenářské výkony	483 735,00	8,75
Veterinární výkony	455 846,69	8,24
Mzdy	2 926 446,74	52,93
Finanční náklady z mezd	951 775,81	17,21
Odpisy investičního majetku	1 336 979,72	24,18
Zůstatková cena prodaných zvířat a úhyn	-128 271,99	-2,32
Ostatní přímé náklady	1 709 379,72	30,92
Vnitropodnikové opravy dílnou	196 125,00	3,55
Vnitropodnikové práce traktoru	10 198,00	0,18
Vnitropodnikové práce autodopravy	138 525,00	2,51
Nepřímé náklady celkem	1 557 557,42	28,17
Výrobní režie	331 594,04	6,00
Správní režie	1 225 963,38	22,17
Náklady celkem	14 741 957,26	266,64

Zdroj: Interní zdroje podniku

Z tabulky vyplývá, že náklady na všechny selata za období 2012 jsou 14 741 957,26 Kč. Položka Zůstatková cena prodaných zvířat a úhyn je v mínusu, protože se do ní započítávají i výnosy z prodaných zvířat. Tedy to znamená, že výnosy byly o 128 271,99 Kč vyšší než náklady a musí se od celkových nákladů odečíst.

Jestliže se tyto celkové náklady alokují podle rozvrhové základny na 1 kilogram, znamená to, že jeden kilogram selete stojí společnost 266,64Kč.

Jelikož společnost provádí kromě kalkulací také sledování vnitropodnikových cen a vnitropodnikových hospodářských výsledků, zajímá ji, jaké jsou z této produkce výnosy. Nedá se říci, že jsou to výnosy z produkce selat, protože současně společnost při produkci selat produkuje i vedlejší výrobky, kterými je hnůj. Mezi výnosy z produkce jsou zařazené výnosy z prodeje selat a také náhrady od pojišťoven, protože společnost je proti úhynu selat pojištěna. Tyto výnosy se ovšem musí očistit o manka a úhyny selat a prodaná selata. Tyto výnosy se porovnávají s celkovými náklady na selata a zjišťuje se, zda byly ztrátové či ziskové.

Podle interních zdrojů bylo zjištěno, že očištěné výnosy za rok 2012 činily celkem 14 543 593,76 Kč. Jestliže se porovnají s celkovými náklady, zjistí se, že selata jsou ztrátová 198 363,50Kč.

9.1.2 Kalkulace prasat v předvýkrmu

Prasata se stávají předvýkrmem v okamžiku, kdy váží více než 4,95kg. Kalkulace prasete v předvýkrmu se provádí také na 1kg prasete. Přírůstek prasat v předvýkrmu poklesl oproti roku 2011 ze 42dkg na 37dkg/den.

Zjišťování nákladů na jeden kilogram prasete v předvýkrmu má stejný postup, jako zjišťování nákladů na jeden kilogram selete.

Tedy společnost používá tradiční typový kalkulační vzorec, kde jsou přímé náklady podrobněji rozčleněny. Všechny náklady jsou rozděleny na jednotku, tedy na kg prostřednictvím dané produkce. Prakticky přímé i nepřímé náklady jsou stejné jako u selat, s tím, že některé položky zařazeny nejsou. Jsou jimi:

- Spotřeba náhradních dílů
- Spotřeba ostatního materiálu
- Dodavatelské opravy
- Plemenářské výkony
- Veterinární výkony
- Zůstatková cena prodaných zvířat a úhyn
- Vnitropodnikové opravy dílnou

- Vnitropodnikové práce autodopravy

Vnitropodnikové práce znamenají stejně jako u selat práce jiného hospodářského střediska na středisku živočišná výroba, konkrétněji na prasata v předvýkrmu.

Za rozvrhovou základnu se považuje produkce předem stanovená, která činí 247 598,40kg. Propočet nákladů na jednotku produkce je tedy následující:

Tabulka č. 3: Náklady na prasata v předvýkrmu v období 2012

Položka	Náklad celkem	Náklad na jednici produkce (Kč/kg)
Přímé náklady celkem	5 001 987,83	20,20
Spotřeba nakoupených krmiv	3 731 307,82	15,07
Spotřeba vlastních krmiv	476 606,00	1,92
Spotřeba lecv	4 350,00	0,02
Spotřeba energie, voda	717 295,89	2,90
Mzdy	8,00	0,00
Finanční náklady z mezd	2,72	0,00
Odpisy investičního majetku	24 624,00	0,10
Vnitropodnikové práce traktoru	1 225,00	0,19
Ostatní přímé náklady	46 568,00	0,00
Nepřímé náklady celkem	6,84	0,00
Výrobní režie	0,75	0,00
Správní režie	6,09	0,00
Náklady celkem	5 001 994,67	20,20

Zdroj: Interní zdroje podniku

Z tabulky vyplývá, že celkové náklady na prasata v předvýkrmu v období 2012 jsou 5 001 994,67. Jak je vidět z tabulky, může se stát, že jestliže některá nákladová položka bude významně nízká, na propočet nákladů na jednici produkce se nebude vůbec podílet. Je tedy jasné, že u nákladových položek jako jsou mzdy, finanční náklady, vnitropodnikové práce traktoru, výrobní režie a správní režie, bude náklad na 1kg nulový.

Jako tomu bylo u selat, tak i u prasat v předvýkrmu se sledují výnosy a s tím související výsledek hospodaření.

Výnosy obsahují jak výnosy z produkce prasat v předvýkrmu, což je považováno za hlavní výrobu, produkci hnoje a i tržby za zvířata a aktivaci zvířat. Tyto výnosy se očišťují o manka a úhyny zvířat, výdej mladých zvířat ke zpracování a prodej zvířat. Za hlavní výrobu se považuje vážený přírůstek produkce, to znamená, že od celkové hodnoty prasete v předvýkrmu se snižuje o 4,95kg. Tyto kilogramy jsou považovány za mládě, tedy sele.

Očištěné výnosy prasat v předvýkrmu jsou 5 489 591,83 Kč. Aby se mohl zjistit výsledek hospodaření prasat v předvýkrmu, musí se porovnat s náklady již výše zmíněnými. Výsledkem rozdílu těchto výnosů a nákladů je zisk 487 597,16Kč. což znamená, že prasata v předvýkrmu jsou zisková.

9.1.3 Kalkulace prasat ve výkrmu

Na rozdíl od selat a prasat v předvýkrmu, jsou přírůstky prasat ve výkrmu na dobré úrovni. V Janově je to 84 dkg/den a v Prosenické Lhotě 81 dkg/den.

Prasata ve výkrmu jsou ta, která přesahují hmotnost 30,32kg, a tedy z předvýkrmu se stávají výkrmem.

Stejně jako tomu bylo u selat a výkrmu, společnost používá stejný typový kalkulační vzorec, který rozlišuje přímé a nepřímé náklady. Rozvrhovou základnou, která dělí náklady na jeden kg je produkce prasat ve výkrmu. Nepřímé náklady jsou stejné jako v předchozích kalkulacích, ale přímé náklady jsou trochu více rozčleněné oproti předvýkrmu a selatům.

Přímé náklady:

- Spotřeba nakoupených krmiv
- Spotřeba pohonných hmot
- Spotřeba vlastních krmiv
- Spotřeba chemických prostředků
- Spotřeba náhradních dílů
- Spotřeba ostatního materiálu
- Spotřeba energie, vody
- Dodavatelské opravy

- Veterinární výkony
- Nájemné
- Mzdy
- Finanční náklady z mezd
- Odpisy investičního majetku
- Ostatní přímé náklady
- Vnitropodnikové opravy dílnou
- Vnitropodniková údržba
- Vnitropodnikové práce traktoru
- Vnitropodnikové práce autodopravy

Celkové náklady se musí alokovat na jednici produkce opět prostřednictvím rozvrhové základy. Rozvrhová základna produkce prasat ve výkrmu činí 247 598kg. Náklady na jeden kilogram prasete ve výkrmu jsou tedy následující:

Tabulka č. 4: Náklady na prasata ve výkrmu

Položka	Náklad celkem	Náklad na jednici produkce (Kč/kg)
Přímé náklady celkem	14 406 292,22	21,48
Spotřeba nakoupených krmiv	131 630,00	0,20
Spotřeba pohonných hmot	31 776,63	14,98
Spotřeba vlastních krmiv	10 053 231,00	0,05
Spotřeba chemických prostředků	13 700,00	0,02
Spotřeba leciv	5 250,00	0,01
Spotřeba náhradních dílů	48 267,33	0,07
Spotřeba ostatního materiálu	90 794,83	0,14
Spotřeba energie, vody	711 490,25	1,06
Dodavatelské opravy	230 380,00	0,34
Veterinární výkony	14 271,81	0,02
Nájemné	958,00	0,00
Mzdy	821 912,50	1,22
Finanční náklady z mezd	272 277,82	0,41
Odpisy investičního majetku	1 342 030,00	2,00
Ostatní přímé náklady	173 567,00	0,26
Vnitropodnikové opravy dílnou	138 625,00	0,21
Vnitropodniková údržba	5 850,00	0,01
Vnitropodnikové práce traktoru	290 030,05	0,43
Vnitropodnikové práce autodopravy	30 250,00	0,05
Nepřímé náklady celkem	1 178 268,20	1,76
Výrobní režie	818 226,89	1,22
Správní režie	360 041,31	0,54
Náklady celkem	15 584 560,42	23,24

Zdroj: Interní zdroje podniku

V tabulce je uvedeno, že náklady celkem na veškerá prasata ve výkrmu jsou 15 584 560,42Kč s tím, že alokované náklady na jednici produkce činí 23,24 Kč/kg.

Stejně jako u prasat v předvýkrmu se stalo, že položka Mzdy a Finanční náklady z mezd u přímých nákladů, Výrobní režie a Správní režie u nepřímých nákladů jsou tak malé, že při jejich alokování prostřednictvím rozvrhové základny vyjde propočet na jednici produkce jen tisícinový, deseti tisícinový apod., tedy se do nákladů na jeden kilogram vůbec nezapočítají.

Jestliže se sledují náklady na prase ve výkrmu, musí se sledovat i výnosy z předvýkrmu a s tím související výsledek hospodaření. Stejně jako již tomu bylo u prasat v předvýkrmu a selat, tak i prasata ve výkrmu mají ve výnosech zařazenou produkci hlavní výroby, vedlejší výrobky a tržby, a položky, které snižují výnosy, tedy tržní produkce. Hlavní výrobu představuje váhový přírůstek prasat. Vedlejší výrobky jsou stejně jak u předchozích kalkulací produkce hnoje. Tržby obsahují tržby za všechna zvířata, dotace a náhrady od pojišťovny za škody. Tržní produkcí snižující výnos je prodej zvířat, manka a úhyny zvířat a výdej mladých zvířat ke zpracování.

Výnosy prasat ve výkrmu v roce 2012 činily 15 410 631,24 Kč. Jestliže se tedy srovnají s výše uvedenými náklady, vznikne výsledek hospodaření prasat ve výkrmu. Z rozdílu vyplývá, že prasata ve výkrmu jsou ztrátová, a to 173 929,18 Kč.

9.1.4 Kalkulace prasat

V tomto okamžiku se musí jednotlivé části kalkulace dát dohromady. Musí se zjistit náklady celkem na výrobu 1 kg prasete. V jednotlivých kalkulacích byl zjištěn náklad na 1 kilogram. Ale prase neváží jeden kilogram. Sele váží maximálně 4,95kg, prase v předvýkrmu maximálně 30,32kg a prase ve výkrmu váží 107,12kg. V okamžiku, kdy přesáhne tuto hmotnost, se prodává nebo převáží na jatka, kde se dále zpracovává. Proto se často tyto prasata nazývají Jatečnými prasaty.

Pro zjištění nákladu na výrobu 1 kilogramu prasete se tyto zmíněné kilogramy musí zahrnout do výpočtů.

Převod selete do předvýkrmu

Musí se zjistit celkové náklady v okamžiku, kdy se sele převádí do předvýkrmu. V předchozí kalkulaci se vypočítalo, že náklad na 1kg selete je 266,64. Sele, které jde do předvýkrmu má hmotnost 4,95kg, tedy tyto dvě hodnoty se musí mezi sebou vynásobit.

$$4,95 * 266,64 = 1\,319,87$$

Sele, které váží 4,95kg a přechází do předvýkrmu má náklad 1 319,87 Kč.

Převod prasete v předvýkrmu do výkrmu

Nyní jsou na řadě náklady prasete v předvýkrmu, v okamžiku, kdy jde do výkrmu. Od hmotnosti 30,32kg se musí odečíst hmotnost selat, tedy 4,95kg.

Bude to tedy:

$$30,32 - 4,95 = 25,37$$

Tato očištěná hodnota se pak násobí s náklady na jeden kilogram prasete v předvýkrmu, tedy s 20,20Kč. A tím vznikne celkový náklad, na výrobu jednoho prasete v předvýkrmu.

$$25,37 * 20,20 = 512,50$$

Náklad na jedno prase v předvýkrmu je tedy 512,50 Kč.

Náklady na výrobu 1 kg selete včetně předvýkrmu

Než se vypočítá celkový náklad prasete ve výkrmu, tak se musí zjistit celkový náklad na výrobu 1 kilogramu selete včetně předvýkrmu. A to se vypočítá jako celkové náklady na jedno sele a na jedno prase v předvýkrmu vydělené hmotností, kdy jde prase v předvýkrmu do výkrmu.

Bude to tedy:

$$(1\,319,87 + 512,50) / 30,32 = 60,43$$

Náklad na výrobu selete včetně prasete v předvýkrmu je 60,43Kč.

Prase ve výkrmu

Pro zjištění nákladů u prasete ve výkrmu v okamžiku kdy jde na prodej je postup stejný. Také se od maximální hmotnosti 107,12kg musí odečíst kilogramy na prase v předvýkrmu, tedy 30,32kg. Tato očištěná hodnota, tedy 76,80kg se násobí nákladem na jeden kilogram prasete ve výkrmu, a to 23,24Kč.

$$76,8 * 23,24 = 1\,784,83$$

Prase v předvýkrmu stojí společnost 1 784,83 Kč.

Náklad na výrobu 1kg prasete celkem

Nyní se musí celkové náklady na výrobu jednoho selete, jednoho prasete v předvýkrmu a jednoho prasete ve výkrmu sečíst a tato částka se musí vydělit hmotností, při které jde prase do prodeje a na porážku.

Konkrétně to je tedy:

$$(1\,319,87 + 512,50 + 1\,784,83)/107,12 = 33,77$$

Výroba jednoho kilogramu prasete, které jde na prodej či porážku stojí 33,77Kč

Pro lepší přehlednost je kalkulace selete vyjádřena v následující tabulce:

Tabulka č. 5: Kalkulace prasat

Položka	Náklad celkem (Kč)	Náklad na 1kg (Kč)
Náklad na sele	1 319,87	266,64
Náklad na samotný předvýkrm	512,50	20,20
Náklad na selata včetně předvýkrmu	1832,37	60,43
Náklad na výkrm	1 784,83	23,24
Náklad na prase celkem	3 617,20	33,77

Zdroj: Vlastní zpracování interních zdrojů

Náklad na jeden kilogram prasete činí 33,77 Kč. Jestliže chce být tedy podnik ziskový, musí prodávat prasata za vyšší částku než je 33,77Kč.

Jak již bylo řečené, zemědělská společnost tento výrobek, buď prodává, nebo zpracovává na maso, které následně prodá. Jestliže se prasata prodávají ještě živá, v okamžiku, kdy dosáhnou potřebné váhy, tak cena jednoho kilogramu živého prasete se pohybuje okolo 36Kč, a to v závislosti na poptávce na trhu. To znamená, že na každém kilogramu prodaného živého prasete má společnost okolo 2,23 Kč zisku.

Jestliže jdou prasata na porážku, funguje to tak, že hospodářské středisko jatky převezme prasata od hospodářského střediska živočišná výroba, které dále zpracovává a potom jednotlivé části masa prodává. Vlastně tato prasata od společnosti odkoupí.

Jatky hodnotu výrobku nestanovují pomocí kalkulace, ale prostřednictvím skutečných nákladů. Skutečné náklady na jeden kilogram vepřového masa jsou uvedeny jako 35,94Kč/kg.

Průměrná cena jednoho kilogramu vepřového masa se pohybuje okolo 47Kč a to v závislosti na situaci na trhu. To znamená, že zisk z jednoho kilogramu vepřového masa je 11,06Kč/kg. Jestliže na trhu převyšuje nabídka nad poptávkou, cena bude nižší, s tím, že se může dostat až pod hodnotu vlastních nákladů. Pokud je situace opačná, tedy poptávka převyšuje nabídku, znamená to, že na trhu je méně nabízeného masa, tedy maso zvyšuje svou cenu.

Společnosti se tedy více vyplatí předávat živá prasata hospodářskému středisku jatky, jelikož cena jednoho kilogramu mrtvého prasete, neboli už masa je vyšší, než cena kilogramu prasete živého, tedy i zisk společnosti je vyšší.

10. Analýza vazeb mezi finančním a manažerským účetnictvím konkrétního podniku

Nyní se práce zaměří na položky zásob, u kterých bude provedena analýza vazem mezi finančním a manažerským účetnictvím. V kapitole 7 byly zmíněné všechny zásoby ze střediska živočišná výroba. Nyní se tyto zásoby porovnají s právními předpisy.

Materiál

Materiál, který je nakoupený, jako například nakoupená krmiva, podestýlka, pohonné hmoty apod. souhlasí v účetnictví firmy s českými účetními předpisy. Tedy nakoupený materiál je ve společnosti oceňovaný pořizovací cenou. Materiál se účtuje způsobem A, což je také v souladu s českými účetními předpisy.

České účetní předpisy povolují dvě metody oceňování při vyskladnění, a to metodu aritmetického průměru a metodu FIFO. Metoda aritmetického průměru znamená, že se materiál vyskladňuje průměrnou cenou veškerého materiálu na skladě. Vážený aritmetický průměr se počítá nejméně jednou za měsíc. Metoda FIFO znamená, že se materiál vyskladňuje tak, že první cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku. Společnost, jak již bylo zmíněné, vyskladňuje materiál metodou FIFO, tedy oceňuje i vyskladněné zásoby v rámci českých účetních předpisů.

Nedokončená výroba a polotovary

Společnost oceňuje nedokončenou výrobu a polotovary vlastními náklady. Vlastními náklady se v tomto případě rozumí jak přímé náklady, tak výrobní a správní režie, která je prostřednictvím rozvrhové základny alokována.

Nedokončenou výrobou jsou produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovými výrobky. Zahrnují zde také nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty.

Polotovary jsou odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu.

Zde se musí jednotlivé položky nedokončené výroby a polotovarů sledovat zvlášť, jelikož podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. se rozlišuje oceňování zásob vlastní výroby ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v hromadné a velkosériové výrobě a v malosériové a zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem.

Jestliže je vytvořena nedokončená výroba ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, oceňuje se pouze přímými materiálovými náklady a výrobky spolu s polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady. V hromadné a velkosériové výrobě se výrobky oceňují pouze přímými náklady, kterými jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. A nakonec v malosériové a kusové či zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem se výrobky oceňují přímými náklady, výrobní režii a v případě, jestliže výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců, se oceňují i správní režii.

Pro ukázkou byla sestavena kalkulace prasat, která se skládala z kalkulace selat, prasat v předvýkrmu a prasat ve výkrmu. Selata jsou samostatně prodejná, a proto tedy představují polotovary. Prasata v předvýkrmu se samostatně neprodávají, tedy by se dala zařadit do nedokončené výroby. Položky byly oceněny jak přímými tak nepřímými náklady, tedy podle českých účetních předpisů by připadaly do skupiny malosériové a kusové výroby a výroby s dlouhodobým cyklem, kde se oceňují jak výrobky, tak nedokončená výroba přímými i nepřímými náklady. Tyto produkty byly zařazeny správně do skupiny, jelikož živočišná výroba lze být považována za malosériovou až kusovou výrobu, tedy se ocenění nedokončené výroby a polotovarů oceňuje v souladu s českými účetními předpisy.

Účtování nedokončené výroby a polotovarů je stejně jako u materiálu v souladu s českými účetními předpisy.

Výrobky

Stejně jako nedokončená výroba a polotovary, tak i účtování výrobků je v souladu s českými účetními předpisy.

Výrobky jsou na tom prakticky stejně jako nedokončená výroba a polotovary. To znamená, že v případě živočišné výroby, konkrétně prasat, jsou zařazeny podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. správně. Většina výrobků živočišné výroby se považuje za malosériovou či kusovou výrobu, tedy jsou oceněny jak přímými tak nepřímými náklady.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

V této skupině jsou evidována mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a plemenná a užitková dospělá zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobého majetku. To znamená, že jsou v této skupině i prasata, která již se stala díky své váze výkrmem.

Společnost mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se oceňuje pořizovací cenou, pokud byly získány nákupem. Pokud jsou vlastního odchovu, tak se oceňují vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou v závislosti na okolnostech. Přírůstky mladých a ostatních zvířat se oceňují vlastními náklady. Oceňování je v souladu s českými účetními předpisy.

Ocenění zásob vlastní výroby reprodukční pořizovací cenou

Je vhodné říci, že zásoby živočišné výroby konkrétně prasat jsou v souladu s českými účetními předpisy. Ovšem je diskutabilní, zda by se zásoby vlastní výroby nedaly ocenit jinou metodou, která by měla vyšší vypovídací schopnost. Touto metodou by byla reprodukční pořizovací cena. Tato cena by se zjistila z ceny na trhu z doby, kdy by se o produktu vlastní výroby účtovalo. Jestliže by tato cena nebyla zjistitelná, stanovila by se reprodukční pořizovací cena kvalifikovaným odhadem pracovníka společnosti.

Jak by vypadala reprodukční pořizovací cena dílčích složek prasete v roce 2012 je vidět spolu s oceněním vlastními náklady prasat v následující tabulce.

Tabulka č. 6: Jednotlivé zásoby oceněné dvěma metodami

Zásoba	Hodnota ocenění reprodukční pořizovací cenou		Hodnota ocenění vlastními náklady	
	Kč/kg	Celkem za rok 2012	Kč/kg	Celkem za rok 2012
Selata	176,40	9 118 821,60	266,64	13 783 688,16
Prasata v předvýkrmu	19,50	4 654 474,50	20,20	4 821 558,20
Prasata ve výkrmu	20,00	13 019 760,00	23,24	15 128 961,12
Jateční prasata	33,20	42 363 631,60	33,77	43 090 959,01

Zdroj: Vlastní zpracování

Reprodukční pořizovací cena byla zjištěna z kvalifikovaného odhadu pracovníka společnosti. Z tabulky je patrné, že hodnoty ocenění reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady jsou odlišné. Všechny položky podílející se na konečné hodnotě prasete jsou při ocenění vlastními náklady vyšší než při ocenění reprodukční pořizovací cenou.

Rozdíl mezi těmito hodnotami je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka č. 7: Rozdíl ocenění reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady

Zásoba	Produkce k 31. 12. 2012 (v kg)	Rozdíl vyjádřený na 1kg (v Kč)	Celkový rozdíl (v Kč)
Selata	51 694	90,24	4 664 866,56
Prasata v předvýkrmu	238 691	0,70	167 083,70
Prasata ve výkrmu	650 988	3,24	2 109 201,12
Jateční prasata	1 276 013	0,57	727 327,41
Celkem	-	-	7 668 478,79

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je vidět, že rozdíl dvou metod oceňování byl v roce 2012 skoro 8 mil. Kč. Rozdíl této položky je významný. Nejvyšší položku tvoří selata, jejichž rozdíl v ceně je 90,24Kč/kg. Selata oceněná reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady jsou tak výrazně rozdílná z toho důvodu, že se při ocenění vlastními náklady, se do ceny selete zahrnuje i jeho matka, tedy prasnice, která celkovou hodnotu výrazně zvyšuje. Kdyby společnost oceňovala selata reprodukční pořizovací cenou, tomuto problému by se vyhnula.

V případě ocenění vlastními náklady vzniká společnosti riziko chybného ocenění zásob vlastní výroby. Je to z důvodu položek, které sou zařazeny do ceny výrobku a které cenu výrazně zvyšují. Proto by stálo za úvahu ocenění reprodukční pořizovací cenou, kde by se riziko chybného ocenění eliminovalo.

11. Diskuze

Oceňování zvířat z vlastního chovu je obecně problematickou záležitostí. Zvířata mohou být sledována jak individuálně, tak jako skupinová aktiva.

Zvířata jsou nezávislým druhem aktiv účetní jednotky. V účtování jsou sledována podle efektu, který od nich účetní jednotka očekává, buď v dlouhodobém majetku, či v majetku oběžném.

V předchozí kapitole byla uvedena varianta ocenění reprodukční pořizovací cenou. Proč byla tato varianta uvedena i přesto, že účtování a oceňování zásob je v souladu s českými účetními předpisy? Proč by měla znamenat vyšší vypovídací schopnost? Čím je způsobené, že ocenění vlastními náklady přináší nízkou vypovídací schopnost?

Největším problémem zjišťování hodnoty vlastního výrobku v živočišné výrobě jsou příchovky, kterými jsou narozená mláďata. V této diplomové práci se pod pojmem příchovky nacházejí selata. Jejich vypovídací schopnost ocenění ve skutečných vlastních nákladech je v mnoha případech nízká. Vlastní náklady se totiž na ještě nenarozené sele stanovují velmi obtížně, protože je těžké je oddělit od nákladů, které jsou vynaložené na prasnici, tedy matku selete. Chybné ocenění těchto příchovků neboli selat, může vést k chybnému ocenění celého prasete, určeného k prodeji či na porážku. A to z toho důvodu, že jsou součástí kalkulace nákladů prasete. Nejenom selata mohou zaznamenat riziko špatného ocenění vlastními náklady. Ohroženy jsou i ostatní složky výroby, tedy předvýkrm, výkrm i samotná prasata určená k prodeji či porážce.

Jak ale snížit toto riziko? Jak zjistit skutečnou hodnotu selete, aniž by byla zpochybněna jeho vypovídací schopnost? Odpovědí na tuto otázku je právě reprodukční pořizovací cena, prostřednictvím které by se zásoby vlastní výroby uváděly v aktuálních cenách, za které by je společnost pořídila v době, kdy o nich účtuje.

Výhodou reprodukční pořizovací ceny je, že ocenění nepřináší žádné složité kalkulace, a zároveň má vyšší vypovídací schopnost. Ta směřuje k dodržení zásady opatrnosti, na jejímž základě se do účetnictví a do výše zisku promítají všechny předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, které by mohly mít v budoucnu negativní dopad na podnik, i když ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjištěitelná. To znamená, že výnosy a aktiva by se neměla nadhodnocovat a závazky

s náklady zase podhodnocovat. Spíše by se měly předpokládat vyšší náklady a závazky a nižší aktiva s výnosy. Zásada opatrnosti umožňuje reálné ocenění podniku a tedy i pravdivý a nezkreslený obraz účetnictví.

Jak tomu bylo v korporaci v roce 2012? V roce 2012 jak již bylo několikrát zmíněné, se hodnota reprodukční pořizovací ceny a hodnota ocenění vlastními náklady lišila. Zásada opatrnosti tedy byla ohrožena, jelikož ocenění vlastními náklady bylo vyšší, než ocenění reprodukční pořizovací cenou. To mohlo vést až k nadhodnocení výsledku hospodaření a tím i ke zkreslení účetních informací.

Jaké je tedy doporučení pro společnost? Společnost by se měla zamyslet nad tím, zda nepřehodnotit oceňování živočišné výroby, tak aby to nevedlo ke zkreslení hodnoty zásob vlastní výroby. Měla by zvážit, zda by nebylo vhodné oceňovat zásoby vlastní výroby spíše reprodukční pořizovací cenou a tím dosáhnout věrnějšího a poctivějšího obrazu účetnictví. Tím by zabránila možnému riziku nadhodnocení aktiv, které není v souladu se zásadou opatrnosti. Korporace by spíše měla počítat s tou horší variantou, tedy s podhodnocením aktiv, tak aby promítla všechna očekávaná rizika a ztráty do účetnictví. S podhodnocením aktiv souvisí i podhodnocený zisk, neboli výsledek hospodaření a to vede k realističtějšímu obrazu účetnictví. Realistický obraz účetnictví je důležitý pro další rozhodování společnosti.

12. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit situaci v manažerském a finančním účetnictví v konkrétním podniku a zanalyzovat a posoudit harmonizaci těchto dvou okruhů v rámci českých účetních předpisů. Nejdříve bylo posouzené finanční účetnictví konkrétního podniku, na to se navázalo jeho analýzou manažerského účetnictví. V závěru byly posouzeny vazby mezi těmito dvěma okruhy

Pro rozbor a posouzení harmonizace byla vybrána Zemědělská společnost Kosova Hora, a.s., která účtuje prostřednictvím podvojného účetnictví, a zároveň provádí nákladové účetnictví jak po linii výkonu, tak po linii odpovědnosti. Hlavním předmětem podnikání společnosti je zemědělská výroba včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků. Ovšem dále provádí ještě ostatní druhy činnosti jako například řeznictví a uzenářství, truhlářství, opravu motorových vozidel apod. Jelikož má společnost tak rozmanitý předmět podnikání, nelze obsáhnout všechny oblasti.

Proto pro analýzu vztahů mezi finančním a manažerským účetnictvím byly vybrány zásoby, které jsou součástí oběžných aktiv. Zásoby jsou ve společnosti stěžejní složkou, a protože každé hospodářské středisko produkuje jiné zásoby, musela být vybrána pouze jedna oblast. Pro posouzení byly vybrány zásoby střediska Živočišná výroby. Konkrétně se pracovalo jen s jedním druhem produkce, a to s jatečnými prasaty a jeho dílčími složkami, to znamená se selaty, prasaty v předvýkrmu a prasaty ve výkrmu.

Z analýzy finančního a manažerského účetnictví bylo zjištěno, že veškeré účtování a oceňování je ve společnosti v souladu s českými účetními předpisy. Společnost své zásoby účtuje v souladu s Vyhláškou č. 500/2002 Sb., a to samé platí i o jejich ocenění. Společnost správně oceňuje zásoby vlastní výroby v živočišné výrobě, a to jak přímými tak nepřímými náklady. Produkty vlastní výroby v živočišné výrobě by se totiž daly zařadit do výroby malosériové až kusové, která se podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. oceňují jak přímými náklady, tak výrobní/správní režii. Je vhodné říci, že společnost tyto produkty oceňuje správně.

Při analýze nebylo zjištěno žádné pochybení. Ovšem otázkou zůstává, zda by nebylo vhodnější oceňovat zásoby vlastní živočišné výroby spíše jinou metodou. Oceňování zvířat z vlastního chovu je obecně problematickou záležitostí. Proto při

stávajícím ocenění může docházet ke snížení vypovídací schopnosti hodnoty. Může tomu být u všech dílčích složek jatečních prasata, ovšem u selat je to nejvíce pravděpodobné. Selata se stávají problémem ocenění z důvodu, že do jejich hodnoty ocenění vlastními náklady vstupuje i hodnota matky selete, která jeho hodnotu výrazně zvyšuje. Proto by bylo lepší oceňovat vlastní zásoby živočišné výroby reprodukční pořizovací cenou. Ocenění reprodukční pořizovací cenou by způsobovalo vyšší vypovídací schopnost. Nemusely by se provádět žádné složité kalkulace, ale hodnota vlastního výrobku by se stanovila prostřednictvím aktuální ceny, za kterou by společnost tento produkt v současné době nakoupila, či kvalifikovaným odhadem pracovníků společnosti.

V práci se porovnávalo, jaký byl rozdíl v ocenění reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady v roce 2012. Při porovnání těchto dvou pořizovacích cen bylo zjištěno, že reprodukční pořizovací cena by udávala nižší hodnoty jednotlivých částí analyzovaného výrobku, než uváděla hodnota ocenění vlastními náklady. Ocenění vlastními náklady mohlo vést až k nadhodnocení aktiv a díky tomu k porušení zásady opatrnosti.

Prostřednictvím této ukázky roku 2012 by se společnost měla zamyslet nad změnou oceňování živočišné výroby. Jelikož existují rizika a možné budoucí ztráty ze snížení hodnoty zásob, korporace by měla oceňovat zásoby reprodukční pořizovací cenou. Toto ocenění by bylo v souladu se zásadou opatrnosti a eliminovalo by veškerá rizika spojená se snížením hodnoty těchto zásob. Tato rizika a pravděpodobné ztráty by byly totiž v hodnotě ocenění již zařazené. Pomocí tohoto ocenění by účetnictví společnosti přinášelo věrnější a poctivější obraz.

13. Summary and keywords

Summary

The aim of this work was an analysis and appraisal of the harmonization of managerial and financial accountancy in terms of Czech accounting regulations. The item of orbital assets was chosen for the analysis of relations, specifically the stock of animal production of the company Zemědělská společnost Kosova Hora, a.s..

Everything in the corporate accounting corresponds with the Czech accounting regulations, which was ascertained from the financial and managerial accounting analysis. Nevertheless, better solution of appreciating the self output stock in the animal production does exist. The more feasible solution is the method of determination of the price of the self output stock by reproductive acquisition price. There is higher informational value in the method. The price is determined according to the situation at the market or by qualified estimate.

The appreciating by reproductive acquisition price has lower value than appreciating by own expenses, which was ascertained by comparison of two methods of the appreciating of own production of the stock in the company. The company should make the repair entry to stock.

The company should consider the stock appreciation of the own production. The appreciating expenses often have low informational value in the animal production. Therefore, appreciating by reproduction acquisition price depicts faithful and fair picture of the accounting.

Keywords

Accounting, financial accounting, managerial accounting, Czech accounting regulations, linkage between managerial and financial accountancy, appreciating the self output stock

14. Seznam použité literatury

České účetní standardy pro podnikatele

FIBÍROVÁ, ŠOLJAKOVÁ & WAGNER, J., (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi.

HRADECKÝ, M. LANČA J., & ŠIŠKA L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing.

KOVANICOVÁ, D. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygot.

KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: Polygon.

KOVANICOVÁ, D., & KOVANICA, P. (1998). *Poklady skryté v účetnictví. Díl 1. Jak porozumět účetním výkazům*. Praha: Polygon.

KRÁL, B. a kol. (1997). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum.

KRÁL, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví.. 3.doplňené a aktualizované vydání*. Praha: Management Press.

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

Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění novel

WARREN C., REEVE J., & DUCHAC J. (2012). *Financial accounting*. Mason: South-Western/Cengage Learning.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v aktuálním znění

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Vztahy mezi prvky řízení, složkami informačního systému podniku a úkoly manažerského účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Zásoby v roce 2012

Tabulka č. 2: Náklady jednotlivých položek za období 2012

Tabulka č. 3: Náklady na prasata v předvýkrmu v období 2012

Tabulka č. 4: Náklady na prasata ve výkrmu

Tabulka č. 5: Kalkulace prasat

Tabulka č. 6: Jednotlivé zásoby oceněné dvěma metodami

Tabulka č. 7: Rozdíl ocenění reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady

Seznam zkratk

Vyhl. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění novel

ZOÚ Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví