

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

**Bakalářská práce**

**Využití manažerského účetnictví při řízení  
vybraného podnikatelského subjektu**

**The usage of managerial accounting in selected  
company**

**Sandra Hlinková**

**Plzeň 2022**



## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Využití manažerského účetnictví při řízení vybraného podnikatelského subjektu“*

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 25. dubna 2022

v. r. Sandra Hlinková

## **Poděkování**

Děkuji Ing. Veronice Komorousové za spolupráci, metodickou pomoc a odborné konzultace v průběhu zpracování této bakalářské práce. Dále děkuji vedení společnosti XY s.r.o. za poskytnutí potřebných informací a podkladů ke zpracování praktické části této bakalářské práce.

# Obsah

Úvod .....	7
<b>1 Finanční a vnitropodnikové účetnictví .....</b>	<b>8</b>
1.1 Finanční účetnictví .....	8
1.2 Vnitropodnikové účetnictví.....	8
1.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví .....	9
<b>2 Manažerské účetnictví.....</b>	<b>11</b>
2.1 Funkce manažerského účetnictví a manažerský cyklus.....	11
2.2 Vztah manažerského účetnictví k finančnímu účetnictví.....	13
<b>3 Subsystémy manažerského účetnictví.....</b>	<b>15</b>
3.1 Nákladové účetnictví.....	15
3.1.1 Pojetí nákladů .....	15
3.1.1.1. Finanční pojetí nákladů .....	16
3.1.1.2. Hodnotové pojetí nákladů.....	17
3.1.1.3. Ekonomické pojetí nákladů .....	17
3.1.2 Členění nákladů v manažerském účetnictví.....	18
3.1.2.1. Druhové členění nákladů .....	18
3.1.2.2. Účelové členění nákladů.....	18
3.1.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik .....	19
3.1.2.4. Kalkulační členění nákladů .....	19
3.1.2.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	20
3.2 Kalkulace.....	21
3.2.1 Kalkulační systém.....	22
3.2.2 Druhy kalkulací.....	24
3.2.3 Kalkulační vzorce .....	26
3.2.4 Kalkulační metody a techniky .....	30
3.3 Rozpočetnictví.....	31
3.3.1 Úkoly rozpočetnictví.....	31
3.3.2 Třídění rozpočtů.....	31
3.4 Controlling a reporting .....	32
3.4.1 Controlling .....	32
3.4.2 Reporting .....	33
<b>4 Představení společnosti XY s.r.o. ....</b>	<b>34</b>

4.1	Charakteristika činnosti a produkty společnosti .....	34
4.1.1	Systém sprinklerových zařízení .....	35
4.1.2	Projektování hasicích zařízení .....	36
4.1.3	Realizace požární bezpečnosti .....	37
4.1.4	Servis hasicích zařízení .....	37
4.2	Organizační struktura společnosti .....	38
4.3	Účetnictví společnosti .....	38
4.3.1	Manažerské účetnictví .....	38
4.4	Účetní systém společnosti .....	38
4.5	Využití kalkulací ve společnosti .....	39
4.6	Rozpočetnictví ve společnosti .....	39
4.7	Reporting ve společnosti .....	39
<b>5</b>	<b>Využití manažerského účetnictví při plnění zakázky ve společnosti .....</b>	<b>40</b>
5.1	Rozpočet společnosti .....	40
5.1.1	Rozpočet osobních nákladů produktivních zaměstnanců .....	40
5.1.2	Rozpočet režijních nákladů .....	43
5.1.3	Metodika rozpočtu výnosů ve vazbě na rozpočet nákladů .....	44
5.2	Kalkulace zakázky .....	46
5.2.1	Náklady na ztracené nabídky .....	49
5.2.2	Sledování průběhu zakázky .....	50
5.3	Reporting .....	52
<b>6</b>	<b>Návrhy a doporučení .....</b>	<b>55</b>
6.1	Tvorba a práce s kalkulacemi .....	55
6.2	Sledování odpracovaných hodin produktivních zaměstnanců .....	56
	<b>Závěr .....</b>	<b>57</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>58</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>59</b>
	<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>60</b>
	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>61</b>

# Úvod

Bakalářská práce je zaměřena na téma Využití manažerského účetnictví při řízení vybraného podnikatelského subjektu. Cílem bakalářské práce je zhodnotit využití manažerského účetnictví při řízení ve sledovaném podniku.

V teoretické části této bakalářské práce bude provedena literární rešerše na téma manažerské účetnictví. Bude zde uveden rozdíl mezi účetnictvím finančním a manažerským, následně budou popsány jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví, jako např. nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví.

Praktická část bude rozdělena do dvou hlavních bloků. V prvním bloku praktické části bude představena společnost XY s.r.o., předmět podnikání společnosti, produkty a služby, které společnost nabízí. Druhý blok praktické části bakalářské práce bude věnován konkrétnímu využití manažerského účetnictví ve společnosti. Nejprve bude provedena deskripce úloh manažerského účetnictví ve zvoleném podniku. Součástí bude souvislý příklad, na kterém bude znázorněna tvorba ročního rozpočtu společnosti, plánu mzdových nákladů, kalkulace konkrétní zakázky a sledování průběhu konkrétní zakázky společnosti. Následně bude provedeno zhodnocení zjištěných poznatků. Poté budou navrhnutá vhodná dílčí opatření.

# 1 Finanční a vnitropodnikové účetnictví

## 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví, spolu s účetnictvím daňovým, tvoří účetní systém, primárně vytvořený pro potřeby externích uživatelů. Jak uvádí Fibírová a kol. (2015, s. 18), „důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky.“

Dle Krále (2018) je hlavním účelem finančního účetnictví je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření firmy. Jde o majetek firmy, její závazky, náklady a výnosy a také o výsledek hospodaření. Dále je úkolem finančního účetnictví sestavovat „pravdivé a věrné“ finanční výkazy pro různé uživatele.

Finanční účetnictví zpracovává veškeré účetní případy vyjadřující změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky, zpravidla ve vztahu k jejímu okolí – dodavatelům a odběratelům, věřitelům a dlužníkům, finančním úřadům, peněžním ústavům apod. (Lazar, 2012)

## 1.2 Vnitropodnikové účetnictví

Finanční účetnictví úzce souvisí s účetnictvím vnitropodnikovým. Vnitropodnikové účetnictví se zabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku a jejich nižších organizačních složek. Dále například řeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončené výroby, polotovarů a výrobků), které podnik vytvořil vlastní činností. Tyto údaje finanční účetnictví běžně neposkytuje, proto je potřeba v účetní jednotce organizovat ještě tuto další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. (Lazar, 2012)

Legislativa České republiky (Český účetní standard pro podnikatele č. 001, bod 2.5) uvádí, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat pro finanční účetnictví průkazné podklady:

- o stavu a změně zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.



Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci k finančnímu účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu, popř. v kombinaci obou možností. (Lazar, 2012)

### 1.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví

Dle Lazara (2012) při určení organizace vnitropodnikového účetnictví a jeho postupů účtování vychází účetní jednotky z hlavních způsobů jeho zaměření. Tím může být:

- zaměření na kontrolu a hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti a zajišťování jejich výnosů (vnitropodnikových výkonů oceňovaných podle kalkulovaných nákladů – podle stanovených vnitropodnikových cen),
- zaměření na kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony s jejich rozvrhem na vnitropodnikové útvary.

Vnitropodnikové účetnictví může být organizováno v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu.

Pokud je vnitropodnikové účetnictví organizováno v rámci analytických účtů, používá se analytická evidence k 5. a 6. účtové třídě. Navíc se k této analytice zařazují v účtových skupinách 59 a 69 účty Vnitropodnikové náklady (lze označit jako 599) a Vnitropodnikové výnosy (lze označit jako 699). Účty 599 a 699 slouží k evidenci vnitropodnikových dodávek (dodávky výkonů mezi jednotlivými středisky podniku). Tato podoba vnitropodnikového účetnictví firmy se označuje jako jednookruhové účetnictví, kdy finanční a vnitropodnikové účetnictví se vede v jednom okruhu (využíváno především v menších podnicích). (Klička & Štohl, 2018)

Pro vnitropodnikové účetnictví vedené v samostatném účetním okruhu se vytváří účty v účtových třídách 8. a 9. Obsah těchto tříd, obsah a názvy účtových skupin a jednotlivých účtů si může účetní jednotka určit sama dle potřeby. Finanční i vnitropodnikové účetnictví je odděleno a každé tvoří samostatný okruh, lze toto účetnictví označit jako dvouokruhové. Mezi oběma okruhy existují vazby v podobě tzv. spojovacích účtů. (Klička & Štohl, 2018)

V obou způsobech organizace vnitropodnikového účetnictví můžeme použít dvě varianty:

- centralizovaná forma vnitropodnikového účetnictví – účetnictví je vedeno z jednoho centra (účetárny),
- decentralizovaná forma vnitropodnikového účetnictví – každé středisko podniku si vede své účetnictví samostatně a jejich vzájemný styk je zajištěn prostřednictvím účtu Střediskové převody. (Klička & Štohl, 2018)

Rozdíly mezi decentralizovanou a centralizovanou formou vnitropodnikového účetnictví lze shrnout v tabulce č. 1:

**Tabulka 1**

*Rozdíly mezi decentralizovanou a centralizovanou formou vnitropodnikového účetnictví*

<b>Decentralizovaná forma</b>	<b>Centralizovaná forma</b>
Každé středisko má samostatné účetnictví, které tvoří uzavřený okruh podvojného účtování.	Účetnictví všech středisek je soustředěno do jednoho místa (provozní účetárny) a tvoří jeden uzavřený okruh podvojného účtování.
Účetní případy přebírané z finančního účetnictví se evidují pomocí spojovacích účtů, které se zřizují v každém středisku.	Účetní případy přebírané z finančního účetnictví se evidují pomocí spojovacích účtů, které jsou společné všem střediskům.
Výkony předávané mezi středisky se evidují pomocí účtu Převody střediskové, které se zřizují v každém středisku.	Výkony předávané mezi středisky se evidují přímo mezi účty středisek bez použití účtu Převody střediskové.

Zdroj: Klička & Štohl (2018, s. 155), zpracováno autorkou

## 2 Manažerské účetnictví

Dle Petříka (2009) je manažerské účetnictví nedílnou součástí řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro:

- formulování strategií,
- plánovací a kontrolní činnosti,
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizaci využití zdrojů,
- zobrazení aktuálního stavu firmy vlastníkům, akcionářům a dalším externím uživatelům,
- zobrazení stavu firmy zaměstnancům s důrazem na jejich úlohu v daném procesu (slučitelnost jejich cílů s cíli firmy),
- ochranu a zabezpečení aktiv.

Server Podnikatel.cz (2012) popisuje manažerské účetnictví jako systém informací, jehož úkolem je poskytování informačních dat pro rozhodování řídicích pracovníků. Zahrnuje a využívá všechny složky informačního systému v účetní jednotce, a to účetnictví, kalkulací, rozpočetnictví, statistiku, rozborové metody včetně statistických metod, metod operačního výzkumu a ekonomické metody. Předmětem manažerského účetnictví jsou nejen náklady, ale i výnosy a někdy i peněžní toky. Vnitřní řízení se dříve orientovalo na hospodárnost, manažerské účetnictví musí sloužit i řízení efektivnosti.

Na rozdíl od finančního účetnictví, obsah a forma informací manažerského účetnictví není předmětem národní a nadnárodní regulace. Jedná se o často důvěrné interní podnikové informace, např. výše nákladů na výkon, ziskovost produktů a služeb, aj.

### 2.1 Funkce manažerského účetnictví a manažerský cyklus

Dle Dvořákové (2011) data a informace, které poskytuje manažerské účetnictví, probíhají tzv. manažerským cyklem. Od počátečního procesu plánování a stanovení cílů, přes jejich realizaci, kontrolní fázi a podávání zpráv v pravidelných intervalech, tedy reportování. Funkce manažerského účetnictví lze shrnout do čtyř bodů, přičemž každý z nich přibližuje jednu oblast manažerského cyklu. Manažerské účetnictví:

- poskytuje podklady pro proces plánování a analýzu alternativ (odpovídá fázi plánování),
- komunikuje plány směrem k zaměstnancům (odpovídá prováděcí fázi),
- poskytuje podkladová data a informace pro akumulaci, správu a zpracování finančních a nefinančních informací podniku (odpovídá fázi reportingu),
- pomáhá při kontrole podnikových aktivit (odpovídá fázi kontroly).

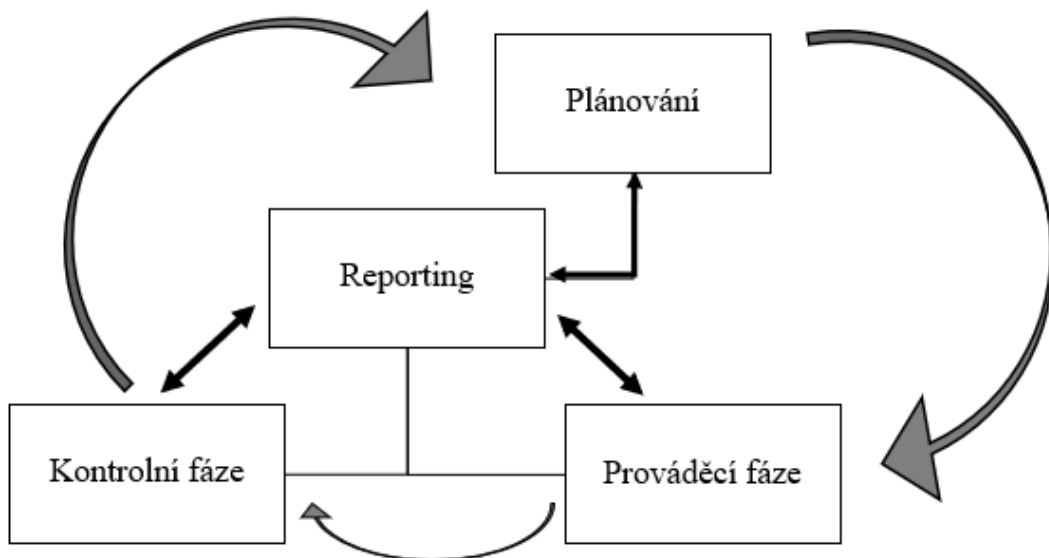
Dle Langa (2005) je nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadajícího do zúčtovacího období. Kromě toho plní manažerské účetnictví další funkce, a to:

- informační,
- zjišťovací,
- normované,
- kontrolní,
- analytické.

Manažerský cyklus si můžeme představit na následujícím obrázku:

### Obrázek 1

*Manažerský cyklus*



Zdroj: Dvořáková (2011, s. 11), zpracováno autorkou

## 2.2 Vztah manažerského účetnictví k finančnímu účetnictví

Manažerské rozhodování je ovlivňováno výstupy manažerského i finančního účetnictví. V tabulce č. 2 jsou shrnuty hlavní rozdíly v pojetí a obsahu manažerského a finančního účetnictví.

**Tabulka 2**

*Komparace a hlavní rozdíly manažerského a finančního účetnictví*

Oblast	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
<b>Regulace</b>	regulace zákonem, mezinárodní účetní standardy	není ze zákona povinné; je plně v kompetenci podnikatelského subjektu
<b>Charakter informací</b>	veřejné výstupy	důvěrné výstupy
<b>Uživatelé informací</b>	uživatelé externí (primárně) i interní	uživatelé hlavně interní – management, zaměstnanci
<b>Rozsah poskytovaných informací</b>	agregované informace za celý podnik	podrobné informace o procesech a výkonech
<b>Časové hledisko</b>	orientace na minulé jevy	orientace na právě probíhající jevy a budoucnost
<b>Možnost realizace změn</b>	nástroj řízení neumožňující změny	nástroj řízení umožňující změny
<b>Charakter vlastností poskytovaných informací</b>	jednotnost, srovnatelnost, průkaznost informací	specifičnost a různorodost informací dle charakteru řešených úloh pro zajištění potřeb vnitřního řízení podniku
<b>Využití informací</b>	ke stanovení majetkové situace a finanční pozice a výsledku hospodaření	pro řízení hospodárnosti, produktivity, efektivnosti, likvidity
<b>Sledované cíle</b>	dlouhodobá celková efektivnost; jen výjimečný je zájem o zjištění příčin výsledků (pokud ano, pak jen globálně)	jak k celkové úspěšnosti podniku přispěly/přispívají/budou přispívat jednotlivé výkony, útvary, činnosti

<b>Převážně využívané hledisko třídění nákladových položek</b>	druhové třídění	účelové třídění
<b>Frekvence reportů</b>	zpravidla roční	častější než roční, zpravidla měsíční či denní, minimální zpoždění
<b>Způsob oceňování</b>	vymezeno předpisy	dáno rozhodnutím podnikatelské jednotky – zpravidla dle kalkulací a cenových rozhodnutí

Zdroj: Dvořáková (2011, s. 14-15), zpracováno autorkou

## 3 Subsystémy manažerského účetnictví

### 3.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví je důležitou součástí účetnictví manažerského. Server CAFINews (2014b) uvádí, že hlavním cílem nákladového účetnictví je „poskytnout podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o jeho základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto.“

Dle Krále (2018, s. 25) je, na základě obsahového zaměření, nákladové účetnictví pojato jako:

- výkonové účetnictví – hlavním cílem je (ve vztahu zejména s kalkulacemi výkonů) schopnost odpovědět na otázku „jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb,“
- odpovědnostní účetnictví – především ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen sleduje odpovědi na otázky, „jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary“, respektive „jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů firmy jako celku.“

#### 3.1.1 Pojetí nákladů

Dle Krále (2018) můžeme pojetí nákladů v manažerském účetnictví dělit na:

- finanční pojetí,
- hodnotové pojetí,
- ekonomické pojetí.

Porovnání vztahů mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví je uvedeno v následující tabulce.

**Tabulka 3**

*Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví*

<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz

(spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)	(spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví, vycházející z pořizovací ceny fixních aktiv – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů manažerského účetnictví, vycházející z reprodukční ceny – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Úroky zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační úroky, vyjadřující také náklady kapitálu, který není úročený – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované v plné výši – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační rizika, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti – kalkulační náklad manažerského účetnictví
-----	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí – dodatkové náklady manažerského účetnictví

Zdroj: Král (2018, s. 71), zpracováno autorkou

Problematika pojetí nákladů v manažerském účetnictví bude podrobněji vysvětlena v následujících podkapitolách.

### 3.1.1.1. Finanční pojetí nákladů

Nejčastěji uplatňované pojetí nákladů ve finančním účetnictví je pojetí finanční (pagatorní). Toto pojetí je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků – vychází se z předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady jsou chápány jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují jejich náhradu minimálně v jejich původní výši. (Král, 2018)

Mezi základní znaky pagatorního pojetí nákladů patří skutečnost, že jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Mezi takovéto náklady patří náklady hrazené v peněžní formě bezprostředně (např. osobní náklady) a poté náklady odpovídající spotřebě nebo využití ekonomických zdrojů, které byly peněžně vypořádány v předchozích obdobích. Do těchto nákladů můžeme zařadit např. odpisy. (Král, 2018)



Dalším typickým znakem, a zároveň i omezením, tohoto pojetí je ocenění těchto nákladů – jsou oceněny ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.

### **3.1.1.2. Hodnotové pojetí nákladů**

Hodnotové pojetí nákladů se rozvinulo převážně v souvislosti s vývojem nákladového účetnictví, jehož smyslem je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů.

Toto pojetí je založeno na informačním zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv v době jejich pořízení. Vychází tak z ocenění ekonomických zdrojů na bázi reprodukčních cen a zisk je měřen na principu zachování tzv. věcného kapitálu (podnikové podstaty). (Král, 2018)

Náklady v hodnotovém pojetí tedy nevystupují jen jako peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Předmětem zobrazení v tomto pojetí mohou být i položky, které nepředstavují výdej peněz, ale ovlivňují ekonomickou situaci dané činnosti. Mezi tyto náklady můžeme zařadit tzv. kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné (kalkulační náklady). (Král, 2018)

Server CAFINews (2014a) popisuje kalkulační náklady jako náklady, které přímo neodpovídají žádnému konkrétnímu nákladovému druhu z finančního účetnictví, nejsou tradičními „skutečnými“ náklady. Jedná se často o náklady obětované či ušlé příležitosti (oportunitní náklady), tedy o náklady vzniklé z titulu ušlé příležitosti k získání výnosů nebo úroků.

### **3.1.1.3. Ekonomické pojetí nákladů**

Ekonomické pojetí nákladů souvisí s požadavkem zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Náklady zde nepředstavují jen oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný ušlý prospěch, který podnik realizoval z důvodu výběru jiné (lepší) alternativy. (Král, 2018)

Jedná se o kategorii oportunitních nákladů, které se vymezují jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Lze kvalifikovat i tzv. oportunitní výnosy jako náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že nerealizoval jinou v úvahu přicházející možnost. (Král, 2018)

Popesko (2009, s. 42) popisuje oportunitní náklady (nazývané také jako náklady obětované příležitosti) jako ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali. Představují „hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno.“

### **3.1.2 Členění nákladů v manažerském účetnictví**

Předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Klasifikace nákladů podle různých kritérií patří k základním předpokladům pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví.

Odborná literatura (Král, 2018) uvádí následující členění nákladů:

- druhové,
- účelové,
- podle odpovědnosti za jejich vznik,
- kalkulační,
- z hlediska potřeb rozhodování.

#### **3.1.2.1. Druhové členění nákladů**

Popesko (2009, s. 34) uvádí, že „druhové členění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů v běžném finančním účetnictví. V rámci této klasifikace členíme náklady dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikové transformačního procesu.“

Mezi nákladové druhy zařazujeme:

- spotřebu materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady),
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- použití externích prací a služeb,
- finanční náklady. (Popesko, 2009)

#### **3.1.2.2. Účelové členění nákladů**

Dle vztahu k výkonům rozlišuje účelové třídění nákladů náklady jednicové, které souvisejí bezprostředně s jednotkou výkonu (zpravidla náklady přímé) a náklady režijní,

kteře souvisejí s více druhy výrobků, výkonů (zpravidla náklady nepřímé, např. výrobní režie, odbytová režie, správní režie). (Dvořáková, 2011)

V účelovém třídění nákladů můžeme náklady podle jejich vztahu k činnosti, aktivitě či operaci dále rozdělit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.

K rozlišení mezi náklady technologickými a náklady na obsluhu a řízení si lze pomoci jednoduchou otázkou: „Jaký je vztah nákladu k operaci, aktivitě či činnosti, která vyvolává vznik nákladu?“ Náklady technologické mohou být např. spotřeba papíru na konkrétní titul v tiskárně, spotřeba základního materiálu na výrobu konkrétního výrobku. Do nákladů na obsluhu a řízení jsou vynakládány pro zajištění racionálního průběhu činností a lze do nich zařadit např. náklad na osvětlení tiskárny či dílny, plat mistra. (Král, 2018)

### **3.1.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**

Při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti není důležité jen rozpoznání účelového vztahu nákladu k jeho nositeli, ale také jeho přiřazení ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém daná operace (aktivita, činnost) probíhá a jehož pracovníci odpovídají za vynaložení či zhodnocení nákladů. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány, se vymezují jako odpovědnostní střediska. Z hlediska úrovně odpovědnosti a pravomoci za vyjádřené výsledky rozlišujeme šest základních odpovědnostních středisek: nákladové (nákladově řízené), ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. (Král, 2018)

Náklady, které vznikají odebírajícímu odpovědnostnímu středisku lze označit jako interní. Jejich výše je určena množstvím výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Z pohledu podnikatelského subjektu jako celku jde o náklady druhotné (projeví se na vstupu podruhé, poté co se poprvé projeví ve středisku, které daný výkon provedlo) a složené. (Král, 2018)

### **3.1.2.4. Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Jak již bylo řečeno, základním předpokladem efektivního řízení nákladů je identifikace jejich účelnosti a účelovosti jejich vynaložení. Tato identifikace je představována jako přiřazení nákladů k určitým podnikovým činnostem a výkonům – jedna ze základních funkcí

manažerského účetnictví. Náklady přiřazované k určitému nákladovému objektu (předmětu alokace) lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady. (Popesko, 2009)

Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Patří do nich téměř veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Za přímé náklady obvykle považujeme náklady na materiál, polotovary, obaly a určitý typ mezd. (Král, 2018)

Nepřímé náklady se přímo nevážou k jednomu konkrétnímu druhu výkonu a slouží k zajištění průběhu podnikatelského procesu v podniku v širších souvislostech. Je nutné je vhodným způsobem rozpočítat a alokovat na kalkulační jednici. Do nepřímých nákladů můžeme zařadit např. mzdy režijních pracovníků, odpisy strojů nebo nájemné. (Dvořáková, 2011)

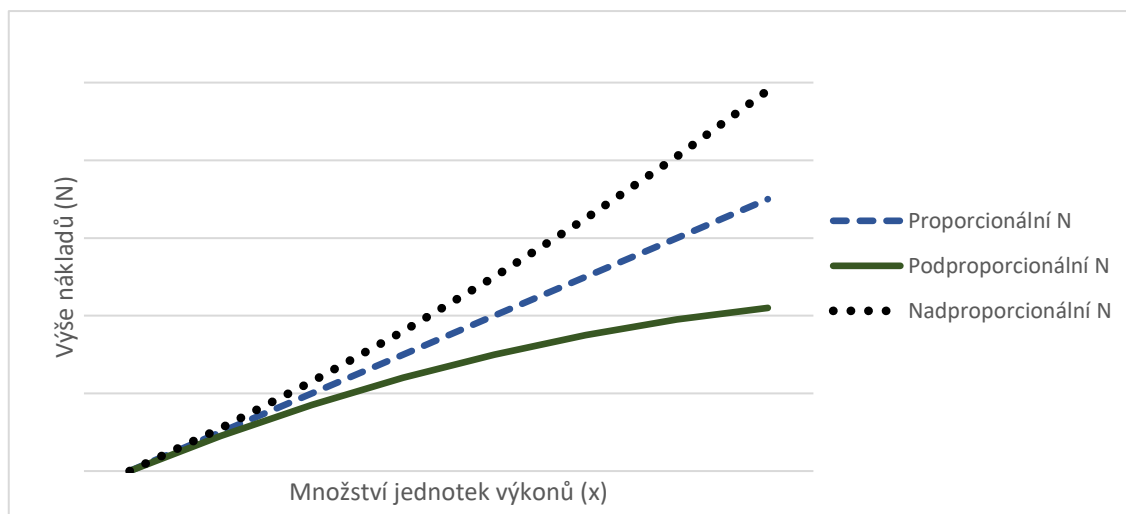
### **3.1.2.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování**

Jak uvádí Král (2018, s. 85), členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je důležité „pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Tato členění jsou obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro rozhodování.“ Základem tohoto členění jsou dvě skupiny nákladů – náklady variabilní a náklady fixní. Pro určení, zda náklady patří mezi variabilní nebo fixní si lze pomoci otázkou: „Mění se náklady v závislosti na změnách v objemu výkonů ve zkoumaném rozpětí?“

Variabilní náklady jsou takové, které se v závislosti na objemu výkonů mění. Nejdůležitější část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Jsou vyvolané jednotkou výkonu, jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Dále rozlišujeme náklady podproporcionální (rostou pomaleji než objem prováděných výkonů) a nadproporcionální (rostou rychleji než objem prováděných výkonů). Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů je znázorněn na obrázku č. 2.

## Obrázek 2

### Průběh celkových nákladů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Fixní náklady jsou takové náklady, které jsou v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivit podniku neměnné. Jde zpravidla o náklady kapacitní – vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. (Král, 2018)

Při klasifikaci nákladových položek v podniku je zpravidla velmi obtížné rozdělit náklady na čistě fixní a čistě variabilní. Jelikož velká část nákladů vykazuje určitý smíšený charakter, obsahují variabilní i fixní složku nákladů, je toto rozdělení v praxi téměř neproveditelné. Náklady tohoto typu označujeme jako tzv. smíšené náklady. (Popesko, 2009)

## 3.2 Kalkulace

Využití kalkulací v řízení je mnohostranné a lze je považovat za informační nástroj s nejširším spektrem využití. Kalkulace lze použít jako „podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodáváných výkonů a o způsobu jejich provádění (např. v případě volby, zda určitou součást budeme vyrábět ve vlastní režii nebo nakupovat externě).“ Dále umožňují zobrazit vztahy mezi vnitropodnikovými středisky, lze je využít jako nástroj řízení hospodárnosti, využívají se jako podklad pro vypracování rozpočtů nákladů, výnosů, zisku a „v neposlední řadě jsou i nástrojem ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.“ (Král, 2018, s. 212)

Dle Hradeckého a kol. (2008) kalkulace, jako stěžejní informační nástroj, představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů podniku, slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení (např. při kontrole jednicových nákladů výkonů, při oceňování stavu a změny hotových výrobků) a jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře sortimentu produkovaných výkonů. Dále jsou kalkulace výchozí základnou pro rozhodování týkající se cenové politiky a slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen.

V praxi má pojem kalkulace hned několik významů:

- kalkulace jako činnost, při níž se stanovují (předběžná kalkulace), respektive zjišťují (výsledná kalkulace) náklady na přesně stanovenou jednotku výkonů (kalkulační jednice),
- kalkulace jako výsledek výše popsané činnosti, sestavený či zjištěný na kalkulační jednici ve stanovených kalkulačních položkách a úhrn těchto položek,
- kalkulace jako část podnikového informačního systému, která používá potřebná data z nákladového účetnictví a rozpočetnictví,
- kalkulace jako podnikový útvar, zabývající se kalkulováním. (Hradecký a kol., 2008)

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím.

- Kalkulační jednice – „konkrétní výkon (vymezený měrnou jednotkou a druhem), na kterou se zjišťují či stanovují náklady či jiné hotové veličiny,“ např. 1 kus, hodina práce, investiční akce, zakázka aj.
- Kalkulované množství – „vyjadřuje určitý počet jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady,“ např. 1 kg šroubů, celkový počet jízd autobusem konkrétní dopravní společnosti apod. (Dvořáková, 2011, s. 41)

### **3.2.1 Kalkulační systém**

Kalkulační systém lze definovat jako soubor kalkulací v daném podniku a vazeb mezi nimi a může obsahovat různé druhy kalkulací. Počet druhů daných kalkulací sestavovaných v konkrétním podniku a zahrnovaných do kalkulačního systému závisí především na druhu podniku, jeho velikosti, na nárocích na vypovídací schopnost kalkulací a na potřebě jejich využití v různých časových horizontech. (Hradecký a kol., 2008)

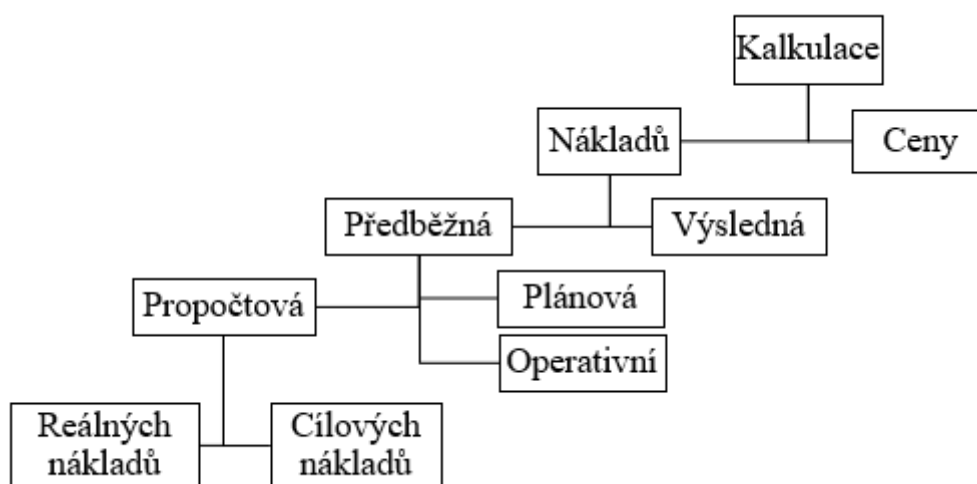
Na základě požadavků pro správné fungování kalkulačního systému v různých podmínkách (typ výroby, druh výroby atd.) lze kalkulační systém formulovat jako soubor kalkulací:

1. předběžných (sestavují se před samotným výrobním či jiným procesem),
  - propočtových,
  - operativních,
  - plánových,
2. výsledných (sestavují se po dohotovení výkonu). (Hradecký a kol., 2008)

Dělení kalkulací dle Krále (2018) je uvedeno na následujícím obrázku:

### Obrázek 3

*Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu*



Zdroj: Král (2018, s. 213), zpracováno autorkou

Propočtová kalkulace patří mezi kalkulace předběžné. Sestavuje se u nových výrobků v momentě, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a kdy nejsou k dispozici podrobné ani technologické dokumentace. Hlavním cílem propočtové kalkulace je tedy poskytnout podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného či individuálně prováděného výkonu. Kalkulovat lze náklady pro výkony určené pro prodej mimo podnik, ale také pro vnitřní potřebu podniku. (Hradecký a kol., 2008; Král, 2018)

Plánová kalkulace a její zpracování má zásadní význam pro výkony, které se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu (alespoň v průběhu jednoho roku) a sestavují se v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby daného výrobku. Tato kalkulace má dvojí podobu, a to:

- plánová kalkulace dílčího období – „vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech, následujících po realizaci předpokládaných změn,“
- plánovaná kalkulace celého hodnoceného období – vyjádřená jako vážený průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů (kde „jako váhy vystupují objemy výkonů, jejichž výroba se v daných dílčích obdobích předpokládá“). (Král, 2018, s. 221)

Operativní kalkulace „vyjadřuje úroveň nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním podmínkám, v nichž je výrobní proces uskutečňován. Využívá se při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při následné kontrole jeho plnění. Používá se jako informační podklad pro cenová vyjednávání s odběrateli.“ (Dvořáková, 2011, s. 50) Významnost operativní kalkulace plyne také z jejího vztahu ke kalkulaci plánové. Na základě jejich vzájemného porovnání lze kontrolovat zajištěnost ročního plánu nákladů na tvorbu výkonů. (Král, 2018)

Dle Hradeckého a kol. (2008) je kalkulace výsledná je z časového hlediska završením celé kalkulační soustavy. Je sestavována až po dokončení konkrétního výkonu a lze ji tak považovat za kontrolní nástroj všech druhů kalkulací předběžných konkrétního výkonu. Výsledná kalkulace je svou vypovídací schopností značně omezená. Nelze na této kalkulaci zjistit podrobné příčiny překročení nebo naopak úspor nákladů.

Nejčastěji se výsledné kalkulace používají u zakázkové výroby s delším výrobním cyklem, zatímco u hromadné a sériové výroby jde spíše o informaci doplňkovou. (Dvořáková, 2011; Král, 2018)

Kalkulace ceny (cenová kalkulace) zajišťuje informacemi relativně samostatnou oblast rozhodovacích úloh. Zatímco kalkulace nákladů odráží žádoucí (cílové) či skutečné náklady, nutné k vytvoření a prodeji výkonů, „kalkulace ceny naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů.“ (Král, 2018, s. 227)

### **3.2.2 Druhy kalkulací**

Dvořáková (2011) uvádí následující členění kalkulací:

- časové hledisko kalkulací,
- kalkulace ve vztahu k využívání kapacity,
- kalkulace z hlediska propojení s dalšími informačními systémy,
- kalkulace podle rozsahu použitých nákladových položek,



- kalkulační metody z hlediska hromadnosti a organizace výroby,
- kalkulace podle způsobu ocenění.

Z časového hlediska rozdělujeme kalkulace na kalkulace předběžné (ex ante) a kalkulace výsledné (ex post). Předběžná kalkulace vychází z technickohospodářských norem spotřeby a výkonu a dále se dělí na kalkulace plánové, propočtové a operativní. (Dvořáková, 2011)

Kalkulace ve vztahu k využívání kapacity dělíme na kalkulace statické a dynamické. Kalkulace statická je nepružná, tzn. že pružně nereaguje na změny ve využívání podnikových kapacit. Množství výroby či objem poskytovaných služeb neovlivňují náklady na jednotku výkonu – jednotkové náklady na výkon jsou konstantní. Kalkulace dynamická, na rozdíl od statické, na změny ve využívání podnikových kapacit dokáže pružně reagovat – čím je objem výkonů nižší, tím jsou náklady na jednotku výkonu nižší. (Dvořáková, 2011)

Z hlediska propojení s dalšími informačními systémy dělíme kalkulace na systémové a mimosystémové. Kalkulace systémové přímo navazují na rozpočty a na vnitropodnikové účetnictví. Mimosystémové kalkulace se tvoří mimo soustavu rozpočtů a vnitropodnikové účetnictví. (Dvořáková, 2011)

Dle rozsahu použitých nákladových položek kalkulace dělíme na kalkulace úplných nákladů (absorpční) a kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční). Kdežto kalkulace úplných nákladů zahrnuje veškeré nákladové položky včetně režijních nákladů, kalkulace neúplných nákladů se zaměřuje pouze na některé konkrétní nákladové složky, především na náklady variabilní. (Dvořáková, 2011)

Jak uvádí Dvořáková (2011), z hlediska hromadnosti a organizace výroby můžeme kalkulace rozdělit následovně:

- kalkulace prostá (základní) – vhodná u hromadného typu výroby při produkci jen jednoho druhu výkonu,
- kalkulace zakázková – využívaná zejména u výroby kusové či malosériové, kde předmětem kalkulace je konkrétní zakázka,
- kalkulace vícestupňová (fázová, postupná) – vhodná při členité výrobě skládající se z několika fází, které se liší charakterem činností a provádí je větší množství útvarů,

- kalkulace standardní, normová – náklady jsou stanoveny předem dle standardů a norem,
- kalkulace sdružených výkonů – stanovení nákladů metodou odčítací (vhodné pro výrobu, při které vzniká jeden hlavní a několik vedlejších výrobků), kde se od celkových nákladů odčítají náklady na vedlejší výrobky, nebo rozčítací (vhodné pro výrobu, při které vzniká hned několik hlavních výrobků), kde se kalkulace jednotlivých výrobků vypočtou z nákladů celkových, např. pomocí poměrových čísel.

Dle způsobu ocenění dělíme kalkulace na souhrnné (kalkulace skutečných nákladů), které jsou zaměřeny na sledování skutečných nákladů, a rozdílové, které zaznamenávají skutečné i předem rozpočtované náklady a následně vyčíslují jejich rozdíl v souladu s teorií řízení dle odchylek. (Dvořáková, 2011)

### 3.2.3 Kalkulační vzorce

Při podnikatelské činnosti vznikají náklady, které lze seskupovat do obsahově si podobných skupin – tzv. kalkulační položky. Jejich strukturu, způsob řazení a vztah ke kalkulaci hodnotových veličin představuje kalkulační vzorec. V praxi není nutné bezpodmínečně dodržovat určitou strukturu kalkulačních vzorců, podnikatelé si jej mohou upravit dle vlastních potřeb, charakteru výroby či služeb, které poskytují, a s ohledem na problém, k jehož řešení má kalkulace přinést informace. (Dvořáková, 2011)

Pro lepší pochopení jednotlivých kalkulačních vzorců je třeba charakterizovat si jednotlivé kalkulační položky, které se v kalkulačních vzorcích nacházejí. Jednotlivé kalkulační položky jsou představeny na tzv. tradičním kalkulačním vzorci níže.

#### Obrázek 4

*Tradiční kalkulační vzorec*

1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
<hr/>	
	<b>Přímé náklady výroby</b>
4.	Výrobní (provozní) režie
<hr/>	
	<b>Vlastní náklady výroby</b>
5.	Správní režie
<hr/>	
	<b>Vlastní náklady výkonu</b>

6. Odbytová režie  
**Úplné vlastní náklady  
výkonu**
7. Zisk (ztráta)
- 
- Cena výkonu**

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Jak uvádí Dvořáková (2011) do přímého materiálu lze zahrnout veškerý materiál, který do výrobku vstupuje a stává se tak jeho trvalou součástí. Za přímý materiál považujeme i takový, který se součástí výrobku nestává, ale je při výrobě tak důležitý, že by bez něj finální výrobek nevznikl. Normy spotřeby materiálu se stanovují nejdříve v naturálních jednotkách. Poté se pomocí předpokládané (respektive skutečné) ceny materiálu převádějí na peněžní vyjádření, které je potřebné pro vytvoření kalkulace. Může to být např. množství plastu potřebné k výrobě jedné plastové židle či spotřeba látky na jednu kalhoty.

Přímé mzdy zahrnují „veškeré mzdy vyjadřující odměnu za přímo vykonanou práci při přeměně vstupů na požadované výstupy (hotové výrobky, popř. za provedenou práci či poskytnutí služby).“ Mohou to být např. mzdy dělníků za skutečně odpracovaný čas, nebo mzda ševce za jeden opravený pár bot. (Dvořáková, 2011, s. 44)

Do skupiny ostatních přímých nákladů zahrnujeme náklady, které přímo souvisejí s jednotkou výkonu, které se ale nevyskytují pravidelně u všech výrobků. Smyslem této kalkulační položky je, aby byly tyto náklady zahrnuty do nákladů kalkulační jednice (pokud je lze přičíst přímo) a nebyly tak rozvrhovány do nákladů výkonů, kterých se přímo netýkají. Mohou to být např. odpisy speciálního zařízení k výrobě daného druhu výrobku či sociální a zdravotní pojištění dělníků hrazené zaměstnavatelem. (Dvořáková, 2011)

Výrobní (provozní) režie obsahují takové náklady, které vznikají v souvislosti zabezpečení výroby, ale nelze je přímo vyčíslit na jeden výrobek. Jsou to např. odpisy dlouhodobého majetku, mzdy administrativních pracovníků střediska, ale i náklady na zásobování. Výrobní režie bývá často vypočtena v podobě režijní přírážky nebo procentní přírážky ke zvolené rozvrhové základně. (Dvořáková, 2011)

Správní režie můžeme chápat jako náklady, které souvisejí s řízením podniku. Jsou to např. mzdy účetních, managementu či ředitele, spotřeba energie nevýrobních zařízení nebo odpisy správních budov. (Dvořáková, 2011)

Do odbytové režie zařazujeme náklady související s prodejem hotových výrobků – dopravné, mzdy pracovníků skladu a odpisy skladů. Odbytová režie bývá často vypočtena v podobě pevné sazby, která se vztahuje k objemu prodeje. (Dvořáková, 2011)

Současná podniková praxe stále více uplatňuje i další kalkulační vzorce, které se orientují na potřeby manažerského řízení, např. retrogradní kalkulační vzorce, kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady, dynamické kalkulace či kalkulace se stupňovitým rozvrstvením. Některé z těchto kalkulačních vzorců s jejich stručnou charakteristikou si představíme nyní.

Kalkulace pomocí kalkulačního vzorce se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je zpřesněním kalkulace variabilních nákladů. Je využívána v situacích, kdy můžeme jednotlivým druhům výrobků (případně skupinám výrobků) přiřadit část fixních nákladů. Fixní náklady se zde nepovažují za nedělitelný celek. (Dvořáková, 2011)

Kalkulační vzorec pro tento typ kalkulace lze sestavit např. tímto způsobem:

#### **Obrázek 5**

*Kalkulace stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů*

##### **CENA PO ÚPRAVÁCH**

###### **- Variabilní náklady výrobku**

- přímé (jednicové) náklady
- variabilní marže

---

###### **Marže I**

- Fixní náklady (jednoho druhu) výkonu

---

###### **Marže II**

- Fixní náklady skupiny výkonů

---

###### **Marže III**

- Fixní náklady střediska

---

###### **Marže IV**

- Fixní náklady podniku

---

##### **ZSIK (ztráta) v průměru připadající na výrobek**

Zdroj: Král (2018, s. 156), zpracováno autorkou

Dalším často využívaným kalkulačním vzorcem je retrogradní kalkulační vzorec. Nepoužívá se přímo ke stanovení nákladů na konkrétní výkon, ale především ke zjištění přínosů daného výkonu (marže, zisk). „Úroveň marže a zisku se odvíjí od tržních cen a od nákladů dosažitelných v podmínkách podniku. Za základ slouží trhem akceptovatelná cena, od které jsou odečítány náklady výkonu.“ (Dvořáková, 2011, s. 46 – 47)

Retrográdní kalkulační vzorec je představen na obrázku č. 6.

## Obrázek 6

*Retrográdní kalkulační vzorec*

### **Základní cena výkonu**

- dočasná cenová zvýhodnění
- slevy zákazníkům
  - sezónní
  - množstevní

---

### **CENA PO ÚPRAVÁCH**

- náklady

---

### **ZISK (jinak vyjádřený přínos)**

Zdroj: Král (2018, s. 154), zpracováno autorkou

Posledním kalkulačním vzorcem, který zde bude představen, je kalkulační vzorec dynamické kalkulace. Dynamická kalkulace nákladů vychází z rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Dynamická kalkulace nám dává odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Tato forma kalkulace je využívána především jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovně vnitropodnikové struktury. (Král, 2018)

Jedna z variant dynamické kalkulace může vypadat následovně:

## Obrázek 7

*Dynamická kalkulace*

### **Přímé (jednicové) náklady**

<b>Ostatní přímé náklady</b>	- variabilní
	- fixní

---

### **Přímé náklady celkem**

<b>Výrobní režie</b>	- variabilní
	- fixní

---

### **Vlastní náklady výroby**

<b>Přímé prodejní náklady</b>	- variabilní
	- fixní

<b>Prodejní režie</b>	- variabilní
	- fixní

---

### **Vlastní náklady výkonu**

### **Správní režie**

---

### **Úplné vlastní náklady výkonu**

Zdroj: Král (2018, s. 155), zpracováno autorkou

### 3.2.4 Kalkulační metody a techniky

Nejpoužívanější kalkulační metody a techniky lze dle Dvořákové (2011) shrnout do následujících dvou skupin:

1. kalkulace dělením,
  - kalkulace prostým dělením,
  - kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly,
2. kalkulace přírážkové,
  - kalkulace sumační,
  - kalkulace diferencovaná.

Kalkulaci prostým dělením lze použít v případě, kdy je vyráběn jen jeden druh výrobku. Výsledek kalkulace získáme tak, že se celková výše režijních nákladů vydělí celkovým počtem výrobků. Kalkulaci dělením s poměrovými čísly mohou využít takové podniky, ve kterých se pomocí stejného technologického procesu vyrábí jeden druh výkonů, které se liší provedením (velikost, hmotnost, jakost, pracnost). (Dvořáková, 2011)

V kalkulaci sumační se přírážka nebo sazba nepřímých nákladů zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Kalkulace diferencovaná pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů využívá různé rozvrhové základny. (Dvořáková, 2011)

Jak již bylo řečeno, pro přiřazení nepřímých nákladů k výkonům se používají různé rozvrhové základny. Obecně lze rozdělit na základny peněžní a naturální. „Použitá základna rozhoduje o přesnosti zjištění podílu režijních nákladů, proto se za rozvrhovou základnu volí taková veličina, která vyjadřuje co nejužší příčinný vztah mezi náklady a výkony.“ (Dvořáková, 2011, s. 48)

Peněžní rozvrhové základy počítají přírážku nepřímých nákladů vyjádřenou v procentech ve vztahu ke zvolené základně. Nejčastěji používanými peněžními základnami jsou např. přímé mzdy, přímý jednicový materiál nebo přímé náklady. (Dvořáková, 2011)

Sazba nepřímých nákladů se při využití naturální rozvrhové základny stanovuje v peněžních jednotkách, avšak na jednu naturální jednotku rozvrhové základny. Mezi často používané naturální základny patří např. 1 hodina vykonané práce, strojové hodiny zařízení nebo m<sup>2</sup> podlahové plochy. (Dvořáková, 2011)

### 3.3 Rozpočetnictví

„Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřené na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů.“ (Synek a kol., 2011, s. 123)

Pojem rozpočet odborná literatura (Hradecký a kol., 2008, s. 124) popisuje jako „kvantitativní (číselné) v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.“

Rozpočty je třeba odlišit od kalkulací. Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací jsou uvedeny v tabulce č. 4.

#### Tabulka 4

*Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací*

<b>Rozpočet</b>	<b>Kalkulace</b>
Vypočítává se pro určité období.	Vypočítává se pro určitý počet výrobků.
Je zaměřen na náklady a výnosy.	Je zaměřena na náklady.
Týká se vnitropodnikového útvaru.	Týká se výkonů (výrobků či služeb).
Je podrobnější v režijních nákladech.	Režijní náklady shrnuje do globálních položek (neurčuje, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno).

Zdroj: Synek (2011, s. 124), zpracováno autorkou

#### 3.3.1 Úkoly rozpočetnictví

Základní úkoly rozpočtů jsou dle Hradeckého a kol. (2008) následující:

- zefektivnění řídicího procesu,
- koordinace podnikové činnosti,
- poskytnutí podkladu pro průběžnou kontrolu,
- motivace k dosažení cílů podniku.

#### 3.3.2 Třídění rozpočtů

Synek a kol. (2011, s. 124) uvádí následující třídění rozpočtů:

- a) dle období, pro které se sestavují,
  - dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
  - roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku,
  - krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů,
- b) dle stupně řízení, za který se sestavují,
  - základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony),
  - souhrnné (za vyšší stupeň řízení),
- c) dle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů,
  - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy,
  - rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (obvykle režijní náklady, rozpočet prodeje, rozpočet investic aj.),
- d) dle počtu variant plánu,
  - pevné (pro jednu variantu plánu výkonu),
  - pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity).

### 3.4 Controlling a reporting

#### 3.4.1 Controlling

Pojem controlling je odvozen z anglického „to control“, do češtiny nejčastěji překládaného jako ovládat či řídit. „Nejobecněji je chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti a žádoucího (předem stanoveného, plánovaného) stavu o podnikatelském procesu, vyhodnocováním zjištěných odchylek, nalezením jejich příčin, návrh opatření k jejich nápravě, popřípadě aktualizaci stanovených cílů.“ (Fibírová, 2001, s. 11)

Rozlišujeme strategický a operativní controlling. Ve strategickém controllingu se odráží poslání podniku, jeho strategické cíle, je definována podniková politika a hledají se potenciály a úzká místa. Časový horizont strategického controllingu není omezen (jde do budoucnosti), zisk je chápán jako cíl, nýbrž jako výsledek správného strategického jednání. Operativní controlling má daný časový horizont (1 až 3 roky), usměrňuje rentabilitu, likviditu a hospodárnost krátkodoběji. Více se soustřeďuje na kvantitativní stránku řízení podniku. (Lazar, 2012)



Základní funkce controllingu jsou dle Fibírové (2001) definovány jako:

- funkce plánovací (koordináční a poradenská),
- funkce informační (zjišťovací, dokumentační, kontrolní),
- reporting.

### **3.4.2 Reporting**

Jak uvádí Fibírová (2001), velmi důležitou částí controllingu je reporting, jehož úkolem je vytvoření relativně komplexního systému ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale i v takových dílčích částech a pohledech, které jsou z hlediska řízení rozhodující. Výkazy a zprávy vycházející z reportingu by měly mít požadovanou strukturu, která usnadní a urychlí rozhodování, neměly by být příliš mnoho nebo příliš málo podrobné, měly by být srozumitelné a přehledné a měly by vyhodnocovat pouze ovlivnitelné veličiny (kvantifikované jak v peněžním, tak i naturálním vyjádření).

Obsah, úpravu a četnost vyhotovování výkazů a zpráv udává potřeba konkrétního podniku. Na základě toho, zda se jedná o pravidelně poskytované zprávy nebo ne, dělíme reporting na:

- standardní – zprávy vyhotovované v pravidelných intervalech, mají předem stanovenou strukturu (např. informace o skutečných hodnotách, odchylkách výpočty očekávaných hodnot aj.), obvykle měsíční, čtvrtletní, roční, v případě potřeby i týdenní nebo čtrnáctidenní,
- mimořádný – zprávy vyhotovované na žádost, mimořádné z hlediska termínu vyhotovení, ale i obsahu (analýza rizika, analýza sortimentních skupin). (Fibírová, 2001)

## 4 Představení společnosti XY s.r.o.

Společnost XY s.r.o. vznikla zapsáním do obchodního rejstříku Městského soudu v Praze a byla založena zakladatelskou listinou dne 14. srpna 1997. Předmětem podnikání společnosti je technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, dále montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, vodoinstalátérství, topenářství a projektová činnost ve výstavbě. Dle účetní závěrky společnosti za rok 2020 měla společnost 25 zaměstnanců. (XY s.r.o., 2020)

XY s.r.o. je součástí nadnárodní společnosti YZ, s.r.o., která má 100% podíl na jejím základním kapitálu. Společnost YZ, s.r.o. je nadnárodní skupinou zaměřenou na služby v oblasti projekce, realizace a údržby pro zákazníky v pěti sektorech:

- infrastruktura – distribuce a přenos elektrické energie, dopravní infrastruktura,
- průmysl – průmyslová automatizace, elektroinženýring,
- technologie budov – elektroinženýring, HVAC (topení, větrání a klimatizace), protipožární zařízení,
- telekomunikace – privátní sítě, mobilní a fixní telekomunikace,
- facility management – správa a údržba budov. (webové stránky společnosti XY s.r.o., n.d.)

### 4.1 Charakteristika činnosti a produkty společnosti

XY s.r.o. je jednou z nejvýznamnějších a nejstabilnějších společností v oblasti protipožárního zabezpečení. Díky působení v oboru od roku 1997, zkušenostem, odborně vyškolenému personálu a nadnárodnímu partnerství může zákazníkům garantovat profesionální a velmi kvalitní služby. Svým zákazníkům nabízí komplexní zajištění požární bezpečnosti včetně projekce, inženýringu, realizace, údržby a servisu stabilních hasicích zařízení. Pro zajištění všech aktivit má společnost stálé zázemí na území České republiky i na Slovensku. (webové stránky společnosti XY s.r.o., n.d.)

Společnost realizovala od roku 1997 na českém a slovenském trhu řadu významných zakázek požární ochrany v oblasti:

- administrativních budov,
- obchodních center,

- průmyslu,
- logistiky a dalších sektorů.

#### 4.1.1 Systém sprinklerových zařízení

Hlavním produktem, který společnost poskytuje, je projekce a realizace tzv. sprinklerových zařízení. Sprinklerové zařízení je určeno k rychlé likvidaci ohnisek požáru, a to především v počátečních fázích jeho vzniku. Zařízení se skládá ze zdroje vody a sprinklerové soustavy, která se dále skládá z ventilových stanic, potrubních rozvodů a sprinklerových hlavíc.

Jednou z nejdůležitějších součástí sprinklerového systému je zdroj vody stávající ze zásobníku vody a hlavních sprinklerových čerpadel. Tato čerpadla mohou být v provedení s pohonem pomocí diesel motoru nebo elektromotoru. Ideální kombinací pro maximální bezpečnost a spolehlivost je kombinace dvou čerpadel – jedno s elektromotorem a druhé s diesel motorem. Výkonové parametry čerpadel se kontrolují na testovacím potrubí.

Z čerpadel pak skrz tlakové vedení proudí voda do rozdělovacího potrubí osazeného řídicími ventily. Odtud je pomocí potrubních rozvodů vedena přímo ke sprinklerovým hlavícím umístěným na rozdělovacím potrubí pod stropy, v regálech, či na exponovaných místech. Samotné sprinklery se automaticky spustí a rozstříkují vodu, jen když je dosažena spouštěcí teplota sprinkleru. Průtok vody po aktivaci sprinkleru vyvolá požární poplach.

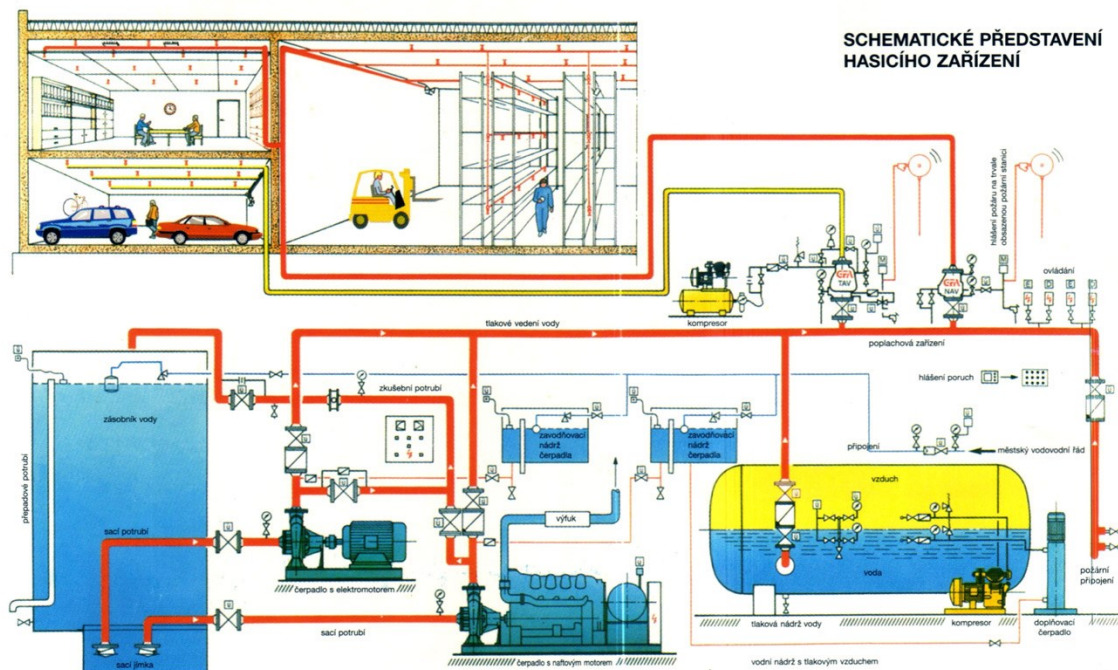
Existují místa, prostory a zařízení, ve kterých není možné použít tento model stabilního hasicího systému, jako například prostory archivů, datových center. Voda by v těchto prostorách mohla způsobit stejnou škodu jako požár samotný. Pro tyto účely společnost nabízí hybridní hasicí systém Vortex 500, 1000 a 1500. Toto hasicí zařízení umožňuje unikátní technologii hašení pomocí dusíku a rozprášené vody.

Díky kombinaci snižování kyslíku a zchlazení prostředí dochází k rychlejší a efektivnější likvidaci ohnisek požáru. Tato metoda nezpůsobuje žádné zdravotní potíže přímo zasažených osob, je šetrná k životnímu prostředí a nevyžaduje žádné nákladné stavební úpravy chráněných oblastí.

Schematické představení hasicího zařízení je představeno na následujícím obrázku:

## Obrázek 8

### Schematické představení hasičího zařízení



Zdroj: webové stránky společnosti XY s.r.o., 2022

### 4.1.2 Projektování hasičích zařízení

Jednou ze služeb poskytovaná společností XY s.r.o. je projekce stabilních hasičích zařízení. Do projekce spadá návrh optimálního řešení pro celkovou požární bezpečnost majetku zákazníka, včetně zajištění kompletní dokumentace a stavebního povolení.

Podle zadání a požadavků zákazníka se návrhy společnosti řídí příslušnými českými nebo mezinárodními standardy:

- ČSN 12 845, ČAP CEA 4001:2000,
- VdS CEA 4001,
- FM Global, NFPA a další.

K projektování stabilních hasičích zařízení používá společnost XY s.r.o. specializované moderní nástroje SprinkCAD a AutoCAD. Řešení pokrývají kompletně požadavky na správný návrh systému a zahrnují:

- zařídění provozu a výběr vhodného řešení,
- rozmístění sprinklerů, výběr vhodných komponentů,
- projektování potrubní sítě,
- dimenzování zdroje vody, čerpadel, hydraulický propočet,
- projekci elektro částí potřebných pro správný chod a monitorování systému a napojení na EPS (elektrická požární signalizace).

#### **4.1.3 Realizace požární bezpečnosti**

Další službou, kterou společnost poskytuje, je realizace nových a úpravy starých stabilních hasicích zařízení. Realizace zahrnují úplnou dodávku všech potřebných komponentů a materiálu, včetně prefabrikovaných dílů, instalaci zařízení, testování a uvedení zařízení do provozu včetně zaškolení obsluhy.

Společnost je při realizaci zvyklá přizpůsobit se v nejvyšší možné míře požadavkům zákazníků na průběh montáží tak, aby došlo k minimálnímu omezení provozu zařízení. Průběh montáží je možné uzpůsobit na noční směny, víkendy, svátky i celozávodní dovolené klientů společnosti.

Zásadním požadavkem, kterým společnost řídí realizace, je vysoká spolehlivost a kvalita instalovaných systémů požární bezpečnosti k jejich dlouhodobě bezchybné funkci. Systémy společnosti jsou řádně certifikovány Technickým a zkušebním ústavem stavebním v Praze (TZÚS). Systém managementu kvality je řízen v souladu se standardem ISO 9001.

Společnost při realizaci dbá na bezpečnost všech spolupracovníků a ostatních osob na stavbě. Aplikované technologie, používané nátěry a zpracování odpadů jsou šetrné k životnímu prostředí.

#### **4.1.4 Servis hasicích zařízení**

Mimo projektování a realizaci stabilních hasicích zařízení společnost poskytuje svým zákazníkům i servis těchto zařízení. Samostatné servisní oddělení společnosti s odborně proškoleným personálem se specializuje nejen na samotné opravy systému, ale i na školení obsluhy, kontrolu provozuschopnosti, pravidelné servisní prohlídky a revize zařízení.

V oblasti servisu společnost poskytuje k dispozici profesionální a pravidelně školený personál. Nabízí rychlé ad-hoc zásahy, kdy týmy vyjíždějí z 5 výjezdových bodů na území České a Slovenské republiky, a non-stop dispečink dostupný 24 hodin denně včetně víkendů a svátků pro operativní řešení náhlých problémů.

Veškeré závady a záznamy z pravidelných prohlídek systému stabilního hasicího zařízení klientů jsou spravovány moderním informačním systémem, díky kterému je umožněno optimální plánování zásahů a technikům v terénu poskytuje na mobilním kapesním počítači (tzv. PDA zařízení) potřebné informace o všech komponentech systému, jeho parametrech a o historii servisních úkonů.

## **4.2 Organizační struktura společnosti**

Dle účetní závěrky společnosti pro rok 2020 jsou ve vedení společnosti její dva jednatelé, kterým jsou podřízeni provozní ředitel, finanční manažer, projektoví manažeři a vedoucí projekce. Těmto zaměstnancům jsou dále podřízeni stavbyvedoucí, servisní technici, projektanti, účetní, asistentky a skladník. (XY s.r.o., 2020)

## **4.3 Účetnictví společnosti**

Účetnictví společnosti XY s.r.o. respektuje obecné účetní zásady, především zásadu o oceňování majetku historickými cenami (není-li uvedeno jinak), zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. (XY s.r.o., 2020)

### **4.3.1 Manažerské účetnictví**

Manažerskému účetnictví ve společnosti XY s.r.o. není věnováno samostatné oddělení. Za činnosti spojené s manažerským účetnictvím jsou zodpovědní zaměstnanci účetního oddělení, kteří současně s účetnictvím manažerským spravují i finanční účetnictví. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

## **4.4 Účetní systém společnosti**

Společnost XY s.r.o. využívá ekonomický software Navision poskytovaný společností Microsoft. Software je upraven dle potřeb společnosti a skupiny, které je společnost XY s.r.o. součástí. Ekonomický software slouží nejen k vedení samotného účetnictví, ale

také ke sledování zakázek, rozpočtů, kalkulací, objednávek, skladů apod. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

#### **4.5 Využití kalkulací ve společnosti**

Společnost XY s.r.o. se zabývá zakázkovou výrobou, projekcí a realizací stabilních hasicích zařízení. Kalkulace tedy tvoří k jednotlivým konkrétním zakázkám. Pro kalkulaci zakázek společnost využívá kalkulaci úplných nákladů. To znamená, že se do kalkulace rozepisují nejen variabilní náklady, ale také náklady režijní, které nejsou přímo součástí konkrétní zakázky. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

Režijní náklady společnosti do kalkulace vstupují ve formě procentních přírážek k vybraným nákladům. Přírážky se tvoří k nákladům na nákup materiálu a k nákladům na služby a subdodávky. Kromě procentní přírážky k nákladům na nákup materiálu a subdodávek jsou v kalkulaci započteny také procentní přírážky, které slouží k pokrytí finančních nákladů a nákladů na ztracené nabídky společnosti. Společnost kalkuluje své zakázky se ziskem v rozmezí jednoho až pět procent. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

#### **4.6 Rozpočetnictví ve společnosti**

Společnost XY s.r.o. využívá skupinový systém sestavování rozpočtů, daný skupinou společností, které je společnost XY s.r.o. součástí. Forma, ve které jsou rozpočty sestavovány, je pro všechny společnosti stejná a rozpočty jsou upravovány pouze obsahově na základě potřeb a podnikatelských činností jednotlivých společností. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

#### **4.7 Reporting ve společnosti**

V rámci reportingu společnost XY s.r.o. provádí měsíční sledování průběžných výsledků odchylek nákladů, dále průběžně sleduje celkové výsledky hospodaření. V souvislosti s kalkulacemi zakázek společnost kontroluje průběh jejich plnění, sleduje výši skutečně vynaložených nákladů v porovnání s jejich výší vyčíslenou v kalkulaci zakázky. (vedení společnosti XY s.r.o., osobní komunikace, 25. 3. 2022)

## **5 Využití manažerského účetnictví při plnění zakázky ve společnosti**

Následující část bakalářské práce bude věnována popisu a představení využití funkcí manažerského účetnictví při plnění konkrétní zakázky společnosti. Veškeré níže uvedené informace byly zjištěny na základě osobní komunikace s vedením společnosti XY s.r.o.

Každé zakázce, kterou společnost získá, předchází tvorba ročního rozpočtu, do kterého jsou zahrnuty např. hodinové sazby zaměstnanců, plán režijních nákladů a další položky, které budou představeny dále. S plněním konkrétní zakázky je úzce spjata její nákladová kalkulace, rozpočet a průběžná kontrola odchylek, které vznikají v průběhu zakázky.

Součástí této kapitoly bude souvislý příklad, na kterém bude představen průběh sestavení rozpočtu, kalkulace a další výše uvedené činnosti spojené s plněním konkrétní zakázky.

### **5.1 Rozpočet společnosti**

Jak již bylo řečeno, všem zakázkám, které společnost v průběhu roku plní, přechází tvorba ročního rozpočtu společnosti. Tento rozpočet a jeho jednotlivé části jsou potřebné pro správný výpočet a ocenění každé zakázky. Před řešením a oceněním samotné zakázky je však velmi důležité v rozpočtu správně určit tři veličiny, a to počet produktivních zaměstnanců společnosti společně s jejich mzdovými náklady, počet produktivních a neproduktivních pracovních hodin zaměstnanců a poté výši režijních nákladů společnosti, které nejsou zařazeny přímo do konkrétních zakázek.

Dvěma nejdůležitějšími výstupy rozpočtu společnosti jsou plán hodinových sazeb produktivních zaměstnanců a dále procentní přírážky k nákladům, které společnost využívá prostřednictvím kalkulace zakázek ke krytí svých režijních nákladů. Hodinové sazby produktivních zaměstnanců i procentní přírážky k nákladům vychází z ročního rozpočtu společnosti, tudíž jsou platné po celý rok. Tyto údaje se dále využívají při samotné kalkulaci a ocenění jednotlivých zakázek společnosti.

#### **5.1.1 Rozpočet osobních nákladů produktivních zaměstnanců**

Jednou z velmi důležitých položek ročního rozpočtu společnosti je výčet všech produktivních zaměstnanců společně s jejich mzdovými náklady.



Produktivní zaměstnanci společnosti jsou takoví zaměstnanci, kteří se svou prací přímo podílejí na plnění zakázky. Za tzv. produktivní zaměstnance považujeme např. vedoucí zakázek, montéry nebo stavbyvedoucí. Naopak tzv. neproduktivní zaměstnanci jsou takoví, kteří se svou prací přímo nepodílejí na plnění zakázek. Mzdové náklady neproduktivních zaměstnanců tvoří samostatnou položku režijních nákladů, které jsou kryty pomocí dříve zmíněných procentních přírážek k nákladům v zakázkách společnosti.

Pro zjištění mzdových nákladů produktivních zaměstnanců je potřeba vypočítat výši hodinové sazby pro každého zaměstnance. Tyto hodinové sazby jsou poté využívány při kalkulaci a tvoření rozpočtu konkrétní zakázky a jsou díky nim počítány mzdové náklady připadající na konkrétní zakázku. Hodinové sazby slouží k pokrytí mezd zaměstnanců a k pokrytí sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem.

Společnost XY s.r.o. dle účetní závěrky vytvořené ke dni 31. prosince roku 2020 zaměstnává celkem dvacet pět zaměstnanců, z čehož produktivních je čtrnáct zaměstnanců, a to:

- pět vedoucích zakázek (projektoví manažeři),
- tři projektanti,
- dva stavbyvedoucí,
- čtyři montéři.

Výpočet jejich hodinové sazby je závislý na počtu odpracovaných dnů a hodin za celý plánovaný rok. Stejně tak jako společnost rozlišuje produktivní a neproduktivní zaměstnance, rozlišuje také tzv. produktivní a neproduktivní hodiny práce. Produktivní hodiny jsou hodiny takové práce, která se přímo podílí na tvorbě a plnění konkrétní zakázky, např. odpracované hodiny projektových manažerů, stavbyvedoucích apod. Naopak neproduktivní hodiny jsou takové hodiny práce, které se přímo nepodílí na konkrétní zakázce společnosti. Mezi takové hodiny lze zařadit dovolenou, nemoci, porady.

Předpokládáme, že produktivní zaměstnanci nepracují na zakázkách každý den po celý rok. Pro výpočet hodinových sazeb uvažujeme, že 80 % z celkového počtu pracovních dní z roku je přiřazeno produktivním hodinám a zbylých 20 % je přiřazeno hodinám neproduktivním. Při výpočtu hodinových sazeb zaměstnanců se využívá pouze produktivní část.

Výčet produktivních zaměstnanců s jejich mzdovými náklady je uveden v tabulce č. 5. Pro výpočet uvažujeme 80 % z celkového počtu pracovních dní za rok 2022, tj. 200 dní.

**Tabulka 5**

*Výčet produktivních zaměstnanců a jejich hodinové sazby*

Pozice	Roční mzda brutto	Roční mzda brutto + SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	Počet pracovních dnů v roce	Počet hodin / směna	Hodinová sazba
Vedoucí zakázky	1 200 000,00 Kč	1 605 600,00 Kč	200	8	1 040,00 Kč
Projektant	1 140 000,00 Kč	1 525 320,00 Kč	200	8	990,00 Kč
Stavbyvedoucí	990 000,00 Kč	1 324 620,00 Kč	200	8	860,00 Kč
Montér	750 000,00 Kč	1 003 500,00 Kč	200	8	650,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Každému zaměstnanci je dle jeho přínosu do zakázky přiřazena roční hrubá mzda. K této roční hrubé mzdě je následně připočteno 33,8 % její výše, které představují sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ze mzdy hrazené zaměstnavatelem.

Výsledná částka je vydělena počtem pracovních dnů v daném roce a následně počtem odpracovaných hodin za směnu zaměstnance. Výsledkem je hodinová sazba zaměstnance, které jsou následně využívány při kalkulacích zakázky.

Vypočtené hodinové sazby vedoucích zakázek, projektantů a stavbyvedoucích jsou navýšeny o třicet korun českých a jsou zaokrouhleny na desítky korun nahoru. Hodinová sazba montérů je navýšena o dvacet korun a zaokrouhlena na desítky korun nahoru. Přičtení dodatečných dvaceti nebo třiceti korun českých k vypočítané hodinové sazbě slouží jako rezerva k pokrytí možných dodatečných mzdových nákladů.

Výpočet hodinové sazby montéra tedy vypadá následovně:

$$\text{Hodinová sazba} = 750\,000 \cdot 1,338 = 1\,003\,500 \text{ Kč}$$

a poté

$$1\,003\,500 \div 200 \div 8 = 627,19 + 20 \doteq 660,00 \text{ Kč}$$

Pro potřeby sestavení rozpočtu společnosti je nutné vyčíslit celkové mzdové náklady produktivních zaměstnanců plánované pro konkrétní hospodářský rok. Nejdříve jsou vypočítány celkové mzdové náklady zaměstnanců dle jejich pracovních pozic, tyto náklady jsou následně sečteny. Výsledek vyjadřuje celkové mzdové náklady produktivních zaměstnanců. Postup výpočtu mzdových nákladů zaměstnanců dle pracovní pozice je vyjádřen následujícím vzorcem:

*Celkové mzdové náklady dle pracovní pozice*

$$\begin{aligned}
 &= \text{počet zaměstnanců konkrétní pracovní pozice} \\
 &* \text{počet pracovních dnů za rok} \\
 &* \text{počet odpracovaných hodin za pracovní den} \\
 &* \text{finální hodinová sazba zaměstnance}
 \end{aligned}$$

Výpočet celkových mzdových nákladů vedoucích zakázek dle výše uvedeného vzorce:

*Celkové mzdové náklady vedoucích zakázek*

$$= 5 * 200 \text{ pracovních dnů} * 8 \text{ hodin} * 1040 \text{ Kč} = 8\,320\,000 \text{ Kč}$$

Celkové mzdové náklady všech produktivních zaměstnanců společnosti jsou tedy rovny částce 19 984 000 Kč.

### 5.1.2 Rozpočet režijních nákladů

Režijní náklady jsou rozepsané do skupin dle jejich druhu. Jak již bylo zmíněno, k pokrytí režijních nákladů společnost využívá procentní přírážky k nákladům na nákup materiálu a subdodávek, které jsou započítány do kalkulace každé zakázky.

Do režijních nákladů společnosti jsou zařazeny mzdové náklady neproduktivních zaměstnanců, náklady na nájem kancelářských prostor, náklady na pohonné hmoty, roční odpisy a další náklady uvedené v tabulce č. 6.

#### Tabulka 6

*Režijní náklady společnosti*

<b>Položka režijních nákladů</b>	<b>Výše nákladů</b>
Mzdové náklady režijních zaměstnanců	6 000 000,00 Kč
Nájem kancelářských prostorů	500 000,00 Kč
Pohonné hmoty	600 000,00 Kč

Údržba vozidel	80 000,00 Kč
Odpisy	210 000,00 Kč
Pojištění	50 000,00 Kč
Nákup spotřebního zboží	30 000,00 Kč
Školení zaměstnanců	40 000,00 Kč
<b>Režijní náklady celkem</b>	<b>7 510 000,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Celková výše režijních nákladů společnosti je rovna 7 510 000 Kč a musí být pokryta procentní přírůžkou, která je společností stanovena ve výši dvaceti procent k nákladům na nákup materiálu a k nákladům na nákup služeb. Jinak řečeno, celkové režijní náklady jsou rovny dvaceti procentům z celkových nákladů na nákup materiálu a služeb, které musí být nutně vynaloženy za účelem pokrytí režijních nákladů. Společnost tedy při tvoření ročního rozpočtu a plánu zakázek musí správně určit výši nákladů na nákup materiálu a služeb, které musí být vynaloženy při plnění zakázek za účelem úplného pokrytí režijních nákladů procentními přírůžkami. To je řešeno v tzv. minimálním plánovaném obratu společnosti, kterému bude věnována následující část této bakalářské práce.

### 5.1.3 Metodika rozpočtu výnosů ve vazbě na rozpočet nákladů

Společně s ročním rozpočtem společnosti je plánován minimální obrat, kterého by společnost za plánovaný hospodářský rok měla dosáhnout, aby byla schopna pokrýt veškeré náklady, které budou v průběhu roku vynaloženy. Třemi nejdůležitějšími položkami pro výpočet minimálního požadovaného obratu společnosti je výše režijních nákladů, mzdových nákladů produktivních zaměstnanců a nákladů na nákup materiálu a subdodávek potřebných k plnění zakázek společnosti.

Víme, že režijní náklady společnosti jsou pro aktuální hospodářský rok naplánovány ve výši 7 510 000 Kč. Dále víme, že procentní přírůžka k nákladům na nákup materiálu a subdodávek je stanovena na dvacet procent a že by touto přírůžkou měly být pokryty celé režijní náklady. Z toho tedy vyplývá, že výše režijních nákladů je rovna dvaceti procentům celkových nákladů na materiál a subdodávky, které by společnost měla vynaložit při plnění zakázek v průběhu roku za účelem pokrytí režijních nákladů. Celková

výše nákladů na nákup materiálu a služeb, které by měly být v průběhu roku vynaloženy, je tedy rovna pětinásobku režijních nákladů, tj. 37 550 000 Kč. Tolik by mělo být vynaloženo na nákup materiálu a služeb, aby byly veškeré režijní náklady pokryty pomocí procentní přírážky.

Druhou významnou položkou, potřebnou pro správný výpočet minimálního ročního obratu společnosti, jsou celkové mzdové náklady produktivních zaměstnanců. Z předchozí kapitoly této práce víme, že celkové náklady na mzdy produktivních zaměstnanců jsou vyčísleny ve výši 19 984 000 Kč.

V momentě, kdy známe plánovanou výši mzdových nákladů produktivních zaměstnanců i plánovanou výši nákladů na nákup materiálu a subdodávek, jsou tyto dvě hodnoty sečteny. Poté je přičteno dvacet procent z plánovaných nákladů na materiál a subdodávky, vyjadřující výši režijních nákladů společnosti. Výsledná částka je nazvána jako průběžné náklady, výpočet průběžných nákladů probíhá následovně:

$$\text{průběžné náklady} = 19\,984\,000 \text{ Kč} + 37\,550\,000 \text{ Kč} + 7\,510\,000 \text{ Kč},$$

$$\text{průběžné náklady} = 65\,044\,000 \text{ Kč}.$$

Průběžné náklady dále slouží k výpočtu procentních přírážek, které slouží k pokrytí finančních nákladů a nákladů na ztracené nabídky společnosti. Tyto přírážky jsou, stejně jako přírážka k materiálu a subdodávkám, započítávány do rozpočtů zakázek. Přírážka k pokrytí finančních nákladů je stanovena ve výši jednoho procenta z průběžných nákladů, přírážka k pokrytí nákladů na ztracené nabídky je stanovena ve výši tří procent průběžných nákladů. Výsledná částka je poté k průběžným nákladům přičtena. Procentní přírážka sloužící k pokrytí finančních nákladů je rovna 650 440 Kč, procentní přírážka sloužící k pokrytí nákladů na ztracené nabídky je rovna 1 951 320 Kč. Součet těchto přírážek společně s průběžnými náklady je roven tzv. úplným nákladům na zakázky, jejichž výpočet je tedy následující:

$$\text{úplné náklady na zakázky} = 65\,044\,000 \text{ Kč} + 650\,440 \text{ Kč} + 1\,951\,320 \text{ Kč},$$

$$\text{úplné náklady na zakázky} = 67\,645\,760 \text{ Kč}.$$

V zájmu společnosti však není pouze pokrytí veškerých svých nákladů, ale také tvorba zisku. Společnost se snaží své zakázky plnit se ziskem alespoň pět procent. Pětiprocentní zisk je vypočítán z úplných nákladů, tudíž je roven 3 382 288 Kč. Tato částka je následně přičtena k úplným nákladům. Výsledek po sečtení těchto dvou částek vyjadřuje námi

hledaný minimální roční obrat, kterého by společnost měla dosáhnout, aby byla schopna pokrýt veškeré své náklady a zároveň hospodařit s alespoň pětiprocentním ziskem. Minimální plánovaný roční obrat společnosti je tedy roven 71 028 048 Kč.

Výše vypočtené části ročního obratu společnosti jsou pro větší přehlednost uvedeny v následující tabulce č. 7.

### **Tabulka 7**

#### *Minimální plánovaný obrat společnosti*

<b>Položka obratu</b>	<b>Částka</b>
Mzdy a platy	19 984 000,00 Kč
Materiál a subdodávky	37 550 000,00 Kč
<i>Přirážka k materiálům a subdodávkám 20 %</i>	7 510 000,00 Kč
Průběžné náklady	65 044 000,00 Kč
<i>Finanční náklady 1 %</i>	650 440,00 Kč
<i>Náklady na ztracené nabídky 3 %</i>	1 951 320,00 Kč
Úplné náklady na zakázky	67 645 760,00 Kč
Zisk 5 %	3 382 288,00 Kč
<b>Minimální obrat společnosti</b>	<b>71 028 048,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

## **5.2 Kalkulace zakázky**

Společnost XY s.r.o. využívá ke kalkulaci zakázek kalkulaci úplných nákladů. To znamená, že společnost rozvrhuje veškeré náklady (variabilní i režijní) podniku jednotlivým zakázkám. Režijní náklady společnosti jsou v zakázkách kryty procentními přirážkami, které jsou přiřazené k nákladům na nákup materiálu a k nákladům na nákup služeb a subdodávek. Tyto přirážky slouží pouze a jen k pokrytí režijních nákladů společnosti.

Pro kalkulaci nákladů a vytvoření rozpočtu zakázky společnost využívá tzv. 5 column sheet, tabulku vytvořenou v počítačovém softwaru MS Excel, do které jsou následně

doplňovány potřebné údaje pro správné sestavení kalkulace zakázky. Nevyplněná tabulka 5 column sheet je znázorněna v příloze A této bakalářské práce.

Červeně označené buňky tabulky slouží k doplnění potřebných informací jako jsou např. odpracované hodiny jednotlivých produktivních zaměstnanců, výše materiálových nákladů, nákladů na subdodávky, plánovaný obrat zakázky, popřípadě výše slev. Tabulka je nastavena pomocí funkcí tak, že si sama vypočítá celkovou výši mzdových nákladů nebo materiálových nákladů, sama vypočítá výši procentních přírůžek a započítá je do celkových nákladů. V tabulce se také, dle zadaného plánovaného obratu a výše případných slev, vypočítá výše zisku či ztráty v procentech i v korunách českých.

Kalkulace zakázky by měla být vytvořena dle určitých pravidel. Společnost má předem stanovené podíly mzdových nákladů a nákladů na materiál a subdodávky, které by měly být při vytváření kalkulace zakázky dodrženy. Tyto podíly vychází z plánovaného minimálního obratu společnosti. V takovém podílu, v jakém jsou uvedeny jednotlivé nákladové složky v plánovaném obratu, by měly být rozpočítány i do konkrétní kalkulace zakázky. Pokud tedy víme, že v plánovaném obratu společnosti byly mzdové náklady uvedeny ve výši 19 984 000 Kč a náklady na materiál a subdodávky ve výši 37 550 000 Kč, pak je jejich součet považován za základ rovný sto procentům. Mzdové náklady pak tvoří přibližně třicet pět procent a náklady na materiál a subdodávky přibližně šedesát pět procent. Zbývající nákladové položky jsou v kalkulaci zakázky dopočítávány na základě těchto nákladů pomocí vzorců, tudíž není předem potřeba řešit jejich podíl na zakázce. Není samozřejmostí, že se tento podíl podaří dodržet v každé zakázce, avšak společnost by se k němu měla alespoň přiblížit. Na správném rozvržení jednotlivých nákladových složek v kalkulaci zakázky závisí úspěšné pokrytí veškerých nákladů společnosti.

Kalkulace zakázky, která je ideálně sestavena a ve které jsou dodrženy podíly jednotlivých nákladových složek, bude znázorněna v tabulce č. 8.

V kalkulaci zakázky znázorněné v tabulce č. 8 je naplánována práce pěti produktivních zaměstnanců, a to vedoucího zakázky, projektanta, stavbyvedoucího a dvou montérů. Celkové mzdové náklady na práci zaměstnanců jsou naplánovány na 177 160 Kč a byly vypočítány vynásobením plánovaných odpracovaných hodin každého ze zaměstnanců s jejich hodinovými sazbami, náklady na jednotlivé zaměstnance byly následně sečteny. Na zakázce není plánována práce žádných externích pracovníků.

Výše nákladů na materiál a subdodávky jsou v kalkulaci plánované ve výši 343 000 Kč, z čehož 145 000 Kč bude vynaloženo na nákup materiálu a 198 000 Kč na nákup služeb. Procentní přírážka k nákladům na nákup materiálu a služeb je stanovena ve výši dvaceti procent z těchto nákladů a pro tuto konkrétní zakázku tudíž činí 68 600 Kč.

Plánovaná výše intermediárních nákladů (součet mzdových nákladů s celkovými náklady na materiál a subdodávky a s procentní přírážkou) pro tuto zakázku je 588 760 Kč. Do kalkulace každé zakázky jsou zařazeny kromě procentních přírážek ke krytí režijních nákladů i procentní přírážky, které slouží k pokrytí finančních nákladů a nákladů na ztracené nabídky společnosti. Procentní přírážka ke krytí finančních nákladů je stanovena ve výši jednoho procenta z intermediárních nákladů, přírážka sloužící k pokrytí nákladů na ztracené nabídky ve výši tří procent intermediárních nákladů.

Po sečtení všech nákladů uvedených v tabulce 5 column sheet jsou úplné náklady zakázky rovny 612 310,40 Kč. Společnost XY s.r.o. sestavuje rozpočet tak, aby dosahovala zisku v rozmezí alespoň jednoho až pěti procent. Kalkulace zakázky byla vytvořena s obratem 645 000 Kč, plánovaný zisk na této zakázce tedy činí 5,07 %, tj. 32 689,60 Kč.

Pokud provedeme kontrolu podílů mzdových nákladů a nákladů na nákup materiálu a subdodávek, zjistíme, že podíl mzdových nákladů v kalkulaci je 34,1 % a podíl nákladů na materiál a subdodávky činí 65,9 %. Plánovaný zisk na zakázce je dokonce vyšší než pět procent. Můžeme tedy říci, že tato konkrétní kalkulace zakázky uspokojivě splňuje podmínky pro její sestavení.

V průběhu plnění zakázky jsou náklady na ni vynaložené sledovány a průběžně kontrolovány. Může nastat situace, kdy se výše vybraných nákladů v průběhu zakázky zvýší nebo naopak sníží. To má poté vliv na konečnou výši zisku, popř. ztráty společnosti na této konkrétní zakázce. Situace, kdy může dojít ke změně výše plánovaných nákladů může být například dodatečná sleva na pořízení materiálu (= snížení nákladů na materiál), prodloužení doby, po kterou má společnost pronajaté zařízení potřebné k realizaci zakázky (= zvýšení nákladů na služby a subdodávky) apod.

Průběh sledování zakázky bude popsán v následující kapitole této bakalářské práce.



## Tabulka 8

Rozpočet zakázky v tabulce 5 column sheet

5 column sheet				
	návrh č.		k měsíci:	
Název akce:				
	Vedoucí:			
		hodiny	plán sazba	částka
mzda/plat plánování		0	- Kč	- Kč
mzda/plat řízení projektu		35	1 040,00 Kč	36 400,00 Kč
mzda/plat projektant		20	990,00 Kč	19 800,00 Kč
mzda/plat stavbyvedoucí 1		56	860,00 Kč	48 160,00 Kč
mzda/plat stavbyvedoucí 2		0	860,00 Kč	- Kč
mzda/plat montáž		112	650,00 Kč	72 800,00 Kč
<b>Výr. hodiny vlastní pracovníci</b>		223	4 400,00 Kč	177 160,00 Kč
odlučné				
cestovné				
ostatní				
<b>Osobní náklady</b>				177 160,00 Kč
materiálové náklady				145 000,00 Kč
náklady na subdodávky				198 000,00 Kč
procentní přírůžka	20,00%			68 600,00 Kč
<b>Materiál a subdodávky celkem</b>				411 600,00 Kč
intermediární náklady				588 760,00 Kč
finanční náklady	1,00%			5 887,60 Kč
ztracené nabídky	3,00%			17 662,80 Kč
<b>Úplné náklady</b>				612 310,40 Kč
zálohy zákazníků				
obrat				645 000,00 Kč
sleva v %				- Kč
sleva v Kč				
<b>Celková faktura</b>				645 000,00 Kč
<b>zisk / rozdíl</b>	5,07%			32 689,60 Kč
skonto				
přijátá platba				
provedená platba				
rozdíl				
	datum:			
	jméno:		podpis:	

Zdroj: XY s.r.o. (2022), zpracováno autorkou

### 5.2.1 Náklady na ztracené nabídky

Před samotnou tvorbou kalkulace konkrétní zakázky je vytvářen rozpočet na nabídku. Nabídky společnost dělí na nabídky získané a nabídky ztracené. Nabídky získané se po přijetí zákazníkem mění na zakázky společnosti. Nabídky ztracené jsou takové, které zákazník společnosti nepřijal a získala je konkurence.

Na vytvoření nabídky pracují zaměstnanci, kteří nad její tvorbou a vyřizování stráví určité množství času, za který jsou odměňováni určitou hodinovou sazbou. Pokud společnost zařadí nabídku, na které se pracovalo, do ztracených, náklady vynaložené na tvorbu nabídky se rozpouštějí v kalkulacích dalších zakázek a kryjí se procentní přírážkou. Tato procentní přírážka je opět předem určena a je platná po celý hospodářský rok společnosti. Částka sloužící na pokrytí nákladů z nabídek je vypočítána vynásobením tohoto procenta s výší intermediárních nákladů, které jsou kalkulovány v tabulce 5 column sheet. Např. pokud je výše intermediárních nákladů konkrétní zakázky rovna 1 000 000 Kč a procentní přírážka na pokrytí nákladů z nabídek je stanovena ve výši 3 %, pak je tato přírážka rovna 30 000 Kč, které jsou započítané v kalkulaci konkrétní zakázky.

V kalkulaci zakázky, uvedené v předchozí části bakalářské práce, byly intermediární náklady rovny částce 588 760,00 Kč. Náklady na ztracené nabídky jsou kryty procentní přírážkou o velikosti 3 % z částky intermediárních nákladů, tudíž je tato přírážka rovna částce 17 662,80 Kč.

### **5.2.2 Sledování průběhu zakázky**

Jak bylo uvedeno v kapitole věnované kalkulaci zakázky společnosti, během plnění zakázky se průběžně sleduje skutečnost, dále tzv. to-do (plán toho co zbývá) a konečný stav jednotlivých položek kalkulace této zakázky. Při sledování těchto tří veličin se vychází z plánovaných nákladů vyčíslených v kalkulaci zakázky, tedy v tabulce 5 column sheet.

Skutečný stav vyjadřuje výši skutečně vynaložených nákladů na zakázku ke dni, kdy je provedena kontrola průběhu zakázky. Jsou zde uvedeny takové náklady, které jsou podloženy např. přijatou fakturou za materiál nebo služby, nebo výše již zúčtovaných mezd produktivních zaměstnanců, kteří na zakázce pracují.

Tzv. to-do, neboli „plán toho, co ještě zbývá udělat“, zaznamenává náklady, které teprve budou vynaloženy. Náklady zařazené ve skupině to-do mohou být např. nezúčtované mzdy produktivních zaměstnanců, kteří se na zakázce svou prací podílejí, náklady za materiál a služby podložené fakturami, které do momentu kontroly průběhu zakázky společnost neobdržela.

Konečný stav vyjadřuje součet těchto dvou položek, součet již vynaložených nákladů a nákladů, které teprve budou vynaloženy, vyjádřené v peněžních jednotkách.

Sledování průběhu zakázky, jejíž kalkulace byla uvedena v předchozí kapitole, je znázorněno v tabulce č. 9.

**Tabulka 9**

*Sledování průběhu zakázky*

<b>ZAKÁZKA (průběžné sledování)</b>				
Zjednodušený rozpočet zakázky		Skutečnost	TO-DO	Konečný stav
<b>Mzdové náklady</b>	177 160,00 Kč	120 000,00 Kč	65 350,00 Kč	185 350,00 Kč
<b>Materiál</b>	145 000,00 Kč	99 000,00 Kč	35 500,00 Kč	134 500,00 Kč
<b>Služby</b>	198 000,00 Kč	95 500,00 Kč	102 500,00 Kč	198 000,00 Kč
<i>Procentní přírážka 20 %</i>	68 600,00 Kč	38 900,00 Kč	27 600,00 Kč	66 500,00 Kč
<i>Finanční náklady 1 %</i>	5 887,60 Kč	3 534,00 Kč	2 309,50 Kč	5 843,50 Kč
<i>Přirážka za ztracené nabídky 3 %</i>	17 662,80 Kč	10 602,00 Kč	6 928,50 Kč	17 530,50 Kč
<b>Celkové náklady</b>	612 310,40 Kč	367 536,00 Kč	240 188,00 Kč	607 724,00 Kč
<b>Fakturace</b>	645 000,00 Kč	- Kč	645 000,00 Kč	645 000,00 Kč
<b>Zisk / ztráta</b>			<b>5,78%</b>	<b>37 276,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Levá polovina tabulky obsahuje nákladové položky společně s jejich hodnotami vyjádřenými v peněžních jednotkách převzatými z kalkulace konkrétní zakázky. Tyto hodnoty jsou vždy předem naplánované, tudíž jsou neměnné.

Pravá polovina tabulky obsahuje údaje o skutečném stavu nákladů, to-do a konečný stav nákladů vynaložených na zakázku.

Můžeme si všimnout, že se konečný stav některých nákladových položek liší oproti jejich plánovaným hodnotám převzatých z kalkulace zakázky. Rozdíly vznikly konkrétně u mzdových nákladů a u nákladů na nákup materiálu.

Konečný stav mzdových nákladů je o 8 190 Kč vyšší, než jak byly tyto náklady původně plánovány v rozpočtu zakázky. Důvodem pro toto zvýšení nákladů může být skutečnost, že práce na zakázce trvala déle než bylo plánováno, tudíž zaměstnanci na této zakázce

odpracovali více hodin oproti předpokládanému počtu hodin vyčísleném při tvorbě kalkulace zakázky.

U nákladů na nákup materiálu je konečný stav naopak nižší, než v jaké výši byly původně kalkulovány, konkrétně o 10 500 Kč. Důvodem pro toto snížení nákladů může být např. sleva na nákup materiálu, kterou společnost v průběhu plnění zakázky získala, ale při tvorbě kalkulace zakázky se nepředpokládala.

Konečný stav nákladů na nákup služeb je ve stejné výši, v jaké byly tyto náklady kalkulovány. Vzhledem k tomu, že je výkaz tvořen v průběhu plnění zakázky, můžeme říci, že náklady na nákup služeb byly správně a přesně vykalkulovány, ale stále existuje pravděpodobnost, že se konečná výše těchto nákladů změní. Příčinou změny výše nákladů na nákup služeb může být např. kratší, nebo naopak delší doba, po kterou společnost pronajímá určité zařízení, potřebné v průběhu plnění zakázky. Pokud bude toto zařízení potřebné po dobu delší, než se původně plánovalo, zvýší se náklady na jeho pronájem, tudíž se zvýší i konečný stav nákladů na nákup služeb pro tuto konkrétní zakázku.

Konečný stav položky fakturace by měl být totožný s hodnotou uvedenou v prvotní kalkulaci zakázky. Pokud je společnost se zákazníkem dohodnuta na konkrétní výši fakturace, neměla by se tato výše měnit, bez ohledu na možné změny konkrétních nákladů v průběhu zakázky. Fakturovat je možné průběžně v podobě záloh, nebo najednou tak, že je celá fakturovaná částka zaplácena až po dokončení zakázky.

Změna výše nákladů v průběhu plnění zakázky má vliv na konečnou výši zisku na konkrétní zakázce. Nárůst nákladů vynaložených na zakázku má za následek snížení plánovaného zisku a naopak. Můžeme si všimnout, že ačkoliv je konečný stav mzdových nákladů uvedených v tabulce č. 9 vyšší oproti nákladům kalkulovaným, snížení nákladů na nákup materiálu bylo tak razantní, že způsobilo snížení celkových nákladů vynaložených na zakázku. Se snížením celkových nákladů došlo současně ke zvýšení zisku na této konkrétní zakázce, a to o 0,71 %, tj. 4 586,40 Kč.

### **5.3 Reporting**

V rámci reportingu společnost mimo jiné sleduje již výše uvedený průběh zakázky a průběžně jsou také sledovány odchylky jednotlivých nákladových položek. Pro správné určení výše odchylky je nutné porovnat tzv. skutečnost a výši krytí nákladů.

Skutečnost při sledování odchylek vyjadřuje takový objem nákladů, který je zaznamenán ke sledovanému okamžiku. Výše krytí těchto nákladů pak představuje nákladové položky vyskytující se v kalkulacích zakázek, které byly ke sledovanému okamžiku dokončeny. Jedná se o již zmíněné procentní přírážky, které jsou do kalkulací zakázek přičítány za účelem krytí určitých nákladů. Je to např. procentní přírážka sloužící k pokrytí režijních nákladů, nebo procentní přírážka sloužící k pokrytí nákladů na ztracené nabídky a finančních nákladů společnosti. Při sledování odchylek může u vybraných nákladových položek vzniknout např. situace znázorněna v tabulce č. 10.

### **Tabulka 10**

#### *Sledování odchylek vybraných nákladových položek*

<b>Položka nákladů</b>	<b>Skutečné náklady</b>	<b>Výše krytí nákladů</b>	<b>Odchylka</b>
Režijní náklady	547 500,00 Kč	496 000,00 Kč	- 51 500,00 Kč
Náklady na ztracené nabídky	55 000,00 Kč	125 419,00 Kč	70 419,00 Kč
Finanční náklady	35 500,00 Kč	41 806,00 Kč	6 306,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Předpokládejme, že ke sledovanému okamžiku má společnost, mimo jiné, režijní náklady ve výši 547 500 Kč, náklady na ztracené nabídky ve výši 55 000 Kč a finanční náklady ve výši 35 500 Kč. Víme, že režijní náklady jsou kryty procentní přírážkou ve výši dvaceti procent celkových nákladů na nákup materiálu a subdodávek, náklady na ztracené nabídky jsou kryty procentní přírážkou ve výši tři procent průběžných (intermediárních) nákladů a finanční náklady jsou kryty procentní přírážkou ve výši jednoho procenta těchto nákladů.

Údaje uvedené v tabulce č. 10 ukazují, že společnost byla ke sledovanému okamžiku schopna dokončit takový objem zakázek, díky kterým jsou vybrané náklady pokryty následovně. Režijní náklady jsou ze zakázek pokryty ve výši 496 000 Kč, náklady na ztracené nabídky jsou pokryty ve výši 125 419 Kč a finanční náklady ve výši 41 806 Kč. Odchylka je pak vypočtena rozdílem mezi skutečnými náklady a výší krytí těchto nákladů. Pokud je krytí nákladů větší než skutečný stav, odchylka vyjde kladná

a naopak. Pokud je pokrytí nákladů nižší než jejich skutečný stav, odchylka vyjde záporná.

Záporná odchylka značí situaci, kdy nebylo dosaženo takového objemu zakázek společnosti, který by zajistil takové pokrytí nákladů, kterého by v daný okamžik bylo potřeba. Naopak kladná odchylka značí stav, kdy bylo dosaženo takového objemu zakázek, který zaručuje pokrytí sledovaných nákladů.

## 6 Návrhy a doporučení

V návaznosti na předchozí rozbor a analýzu využití manažerského účetnictví ve společnosti XY s.r.o. lze prohlásit, že je systém manažerského účetnictví v podniku uspokojivě nastaven a plní veškeré své funkce. Přesto lze ve stávajícím systému najít určité nedostatky a slabá místa. V následujícím textu budou uvedeny návrhy a doporučení, které by mohly být pro společnost prospěšné.

### 6.1 Tvorba a práce s kalkulacemi

Společnost XY s.r.o. využívá ke své práci a pro potřeby manažerského účetnictví již zmíněný ekonomický software Navision poskytovaný společností Microsoft. Tento ekonomický software je pro společnost XY s.r.o. upraven dle jejich požadavků a potřeb. Software Navision je využíván k vedení finančního i manažerského účetnictví, lze skrze něj zobrazovat informace o rozpočtech společnosti, sledování zakázek nebo sledovaných odchylkách.

Přes všechny výhody, které software Navision poskytuje, společnost využívá k tvorbě kalkulací zakázek program MS Excel a v něm vytvořenou tabulku 5 column sheet. Až poté, kdy je kalkulace vytvořena v tabulce 5 column sheet a je ve finální podobě, se údaje uvedené v kalkulaci „převádějí“ do softwaru Navision, ve kterém se s kalkulacemi dále pracuje a jsou následně propojeny s dalšími výkazy společnosti.

Tento postup může být v určitých situacích velmi zdlouhavý a nevýhodný pro zaměstnance. Kalkulace jsou tímto postupem víceméně vytvářeny dvojmo, což může zabírat zbytečné množství času.

Důvodem pro toto dvojí tvoření kalkulací, může být skutečnost, že v programu MS Excel je prvotní příprava kalkulací rychlejší a jednodušší. Tabulka 5 column sheet je pomocí programových funkcí nastavena tak, že při změně pouze jednoho údaje jsou okamžitě přepočítány i další, na změněném údaji závislé položky kalkulace. Do softwaru Navision jsou naopak jednotlivé položky kalkulace zadávány postupně a výsledek kalkulace je zřejmý až po jeho uložení do systému. Systém s takto uloženou kalkulací ale počítá jako s definitivní a pokud je potřeba některý z údajů opravit, musí se celá již uložená kalkulace ze systému odstranit a poté vytvořit nová.

Zaměstnankyně účetního oddělení si ekonomický software velmi chválily, avšak toto vnímají jako velký nedostatek. Uvítaly by změnu v práci a tvorbě kalkulací. Vhodná by byla např. komunikace se zákaznickou podporou a s vývojáři ekonomického softwaru Navision o vyřešení tohoto nedostatku.

## **6.2 Sledování odpracovaných hodin produktivních zaměstnanců**

Dalším nedostatkem společnosti je systém sledování odpracovaných hodin produktivních zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že se práce na zakázkách společnosti neuskutečňuje přímo v prostorách společnosti, ale na jiných, často vzdálených místech, odpracované hodiny produktivních zaměstnanců nejsou nijak sledovány. Zaměstnanci pak své odpracované hodiny pouze nahlašují nebo si je sami zapisují ke konkrétním zakázkám. Za těchto okolností hrozí možné falšování údajů samotnými zaměstnanci, které společnost nemá jak prokázat.

Možným řešením tohoto problému je nákup přenosných zařízení, které slouží k zaznamenávání odpracovaných hodin zaměstnanců i mimo prostory společnosti, tzv. přenosné píchací hodiny. Takové zařízení poskytuje např. společnost GIRITON Systems s.r.o.

Ideálním řešením je nákup autonomních píchacích hodin IoT. Tyto hodiny mají vysokou výdrž baterie, tudíž vydrží dny až týdny bez připojení do elektrické sítě. Kromě výdrže baterie jsou tyto hodiny vybaveny zařízením, které zaznamenává konkrétní pozici zaměstnanců v případě, že pracují mimo společnost. K jejich provozu není potřebné internetové připojení a docházka je díky nim odeslána ihned z jakéhokoliv místa, kde je dostupný mobilní signál. (GIRITON Systems s.r.o., n.d.)

Vzhledem k tomu, že společnost zaměstnává pouhých čtrnáct produktivních zaměstnanců, kteří se zpravidla vyskytují při práci na zakázce na stejném místě, není potřeba nákupu hodin pro každého z nich, ale pro skupiny, ve kterých pracují. Ideální by pro společnost byl nákup alespoň tří kusů těchto zařízení.

Pořizovací cena jednoho zařízení činí 5 900 Kč bez DPH, nákup tří zařízení by pak znamenal náklad o velikosti 17 700 Kč bez DPH. Tato investice je pro společnost považována za velmi výnosnou vzhledem k nákladům, které mohou vzniknout v případě falšování údajů zaměstnanci.



## **Závěr**

Cílem bakalářské práce bylo zhodnotit využití manažerského účetnictví při řízení vybraného podnikatelského subjektu. K celkovému zhodnocení manažerského účetnictví vybraného podniku XY s.r.o. byly využity interní doklady společnosti.

Teoretická část bakalářské práce byla zaměřena na literární rešerši na dané téma. Byly popsány rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, dále byly představeny jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví.

V praktické části práce byla představena společnost XY s.r.o., produkty a služby, které poskytuje. Dále byly popsány jednotlivé části manažerského účetnictví využívané ve společnosti, a to tvorba rozpočtu, kalkulace zakázky, následné sledování jejího plnění. Ke každé části byly vytvořeny názorné příklady a výpočty jako podklady k jednotlivým částím.

Přínosem této bakalářské práce byla formulace doporučení a opatření ke zlepšení aktuálního stavu vedení manažerského účetnictví ve společnosti.

Prvním z navrhovaných doporučení byla aktualizace určitých funkcí ekonomického softwaru Navision, který společnost využívá. Tvorba a práce s kalkulacemi, která je pro výkon podnikatelské činnosti společnosti XY s.r.o. stěžejní, je z důvodu nedostatečné funkčnosti softwaru časově náročná. Aktualizace této části softwaru by byla velkým přínosem pro zaměstnance společnosti, kteří s ekonomickým softwarem v této oblasti pracují. Autorka dále doporučuje nákup přenosných zařízení pro vzdálené sledování odpracovaných hodin produktivních zaměstnanců společnosti.

Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že manažerské účetnictví je ve společnosti uspokojivě nastaveno, plní veškeré své funkce a nebyly nalezeny žádné další oblasti, pro něž by bylo nutné formulovat další návrhy a doporučení.

## Seznam použitých zdrojů

Česká asociace pro finanční řízení, z.s. (CAFIN) (2014a, 15. prosince). *Kalkulační náklady*. <https://news.cafin.cz/slovník/kalkulacni-naklady>

Česká asociace pro finanční řízení, z.s. (CAFIN) (2014b, 12. března). *Nákladové účetnictví*. <https://news.cafin.cz/slovník/nakladove-ucetnictvi>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dvořáková, L., & Červený, J. (2011). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů I. díl*. Nava.

Fibírová, J. (2001). *Reporting moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Grada.

Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody* (2. aktualizované a přepracované vydání). Wolters Kluwer.

GIRITON Systems s.r.o. (n.d.). *Attendance Clock*. <https://giriton.com/cs/attendanceClock>

Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Grada.

Klička, V., & Štohl, P. (2018). *Maturitní okruhy z účetnictví 2018*. Ing. Pavel Štohl, s.r.o.

Král, B. (2018). *Manažerské účetnictví* (4. vyd.). Management Press.

Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. C. H. Beck.

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

Lukášová, M. (2012, 29. června). *Co je to manažerské účetnictví a jak na něj? Poradíme Vám*. Podnikatel.cz. <https://www.podnikatel.cz/clanky/co-je-to-manazerske-ucetnictvi-a-jak-na-nej-poradime-vam/>

Petrík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Grada.

Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Grada.

Synek, M., Dvořáček, J., Dvořák, J., Kislingerová, E., & Tomek, G. (2011). *Manažerská ekonomika* (5. vyd.). Grada.

Webové stránky společnosti XY s.r.o.

XY s.r.o. (2022). *Interní doklady společnosti*.

XY s.r.o. (2020). *Účetní závěrka společnosti za rok 2020*. Interní dokument společnosti XY s.r.o. se sídlem v Praze.

## Seznam tabulek

<b>Tabulka 1</b> .....	10
<b>Tabulka 2</b> .....	13
<b>Tabulka 3</b> .....	15
<b>Tabulka 4</b> .....	31
<b>Tabulka 5</b> .....	42
<b>Tabulka 6</b> .....	43
<b>Tabulka 7</b> .....	46
<b>Tabulka 8</b> .....	49
<b>Tabulka 9</b> .....	51
<b>Tabulka 10</b> .....	53

## Seznam obrázků

Obrázek 1.....	12
Obrázek 2.....	21
Obrázek 3.....	23
Obrázek 4.....	26
Obrázek 5.....	28
Obrázek 6.....	29
Obrázek 7.....	29
Obrázek 8.....	36

# Seznam příloh

**Příloha A:** Tabulka 5 column sheet

**Příloha A: Tabulka 5 column sheet**

<b>5 column sheet</b>				
	návrh č.		k měsíci:	
Název akce:				
	Vedoucí:			
		hodiny	plán sazba	částka
mzda/plat plánování		0	- Kč	- Kč
mzda/plat řízení projektu		0	- Kč	- Kč
mzda/plat projektant		0	- Kč	- Kč
mzda/plat stavbyvedoucí 1		0	- Kč	- Kč
mzda/plat stavbyvedoucí 2		0	- Kč	- Kč
mzda/plat montáž		0	- Kč	- Kč
<b>Výr. hodiny vlastní pracovníci</b>		0	- Kč	- Kč
odlučné				
cestovné				
ostatní				
<b>Osobní náklady</b>				- Kč
materiálové náklady				- Kč
náklady na subdodávky				- Kč
<i>procentní přírůžka</i>	20,00%			- Kč
<b>Materiál a subdodávky celkem</b>				- Kč
intermediární náklady				- Kč
finanční náklady	1,00%			- Kč
ztracené nabídky	3,00%			- Kč
<b>Úplné náklady</b>				- Kč
zálohy zákazníků				
obrat				- Kč
sleva v %				- Kč
sleva v Kč				
<b>Celková faktura</b>				- Kč
<b>zisk / rozdíl</b>	#####			- Kč
skonto				
přijatá platba				
provedená platba				
rozdíl				
	datum:			
	jméno:		podpis:	

Zdroj: XY s.r.o. (2022), zpracováno autorkou

## **Abstrakt**

Hlinková, S. (2022). *Využití manažerského účetnictví při řízení vybraného podnikatelského subjektu*. [Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni].

**Klíčová slova:** účetnictví, manažerské účetnictví, kalkulace nákladů, rozpočtnictví, reporting

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu využití manažerského účetnictví při řízení vybraného podnikatelského subjektu XY s.r.o. Teoretická část této bakalářské práce je věnována popisu manažerského účetnictví a jeho jednotlivých prvků. V práci jsou vysvětleny základní pojmy související s manažerským účetnictvím a jeho využitím. Praktická část této bakalářské práce je věnována představení společnosti a představení systému vedení manažerského účetnictví ve společnosti na konkrétních příkladech. V závěru práce jsou uvedeny návrhy a doporučení vedoucí ke zlepšení aktuální situace ve společnosti.

## **Abstract**

Hlinková, S. (2022). *The usage of managerial accounting in selected company*. [Bachelor Thesis, University of West Bohemia].

**Key words:** accounting, managerial accounting, calculation, budgetary accounting, reporting

This bachelor thesis is focused on the analysis of the use of managerial accounting in a selected business entity XY s.r.o. The theoretical part of this bachelor thesis is devoted to the description of managerial accounting and its elements. The thesis explains the basic concepts related to managerial accounting and its use. The practical part of this bachelor thesis is devoted to the introduction of the system of managerial accounting in the selected company on specific examples. At the end of the thesis are proposals and recommendations leading to the improvement of the current situation in the selected company.