

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Pojetí nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví

Costs and Revenues Conception in the Financial and Managerial Accounting

Student:

Žaneta Ševčíková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně a čerpala jsem ze zdrojů uvedených v seznamu použité literatury.

V Ostravě dne 7. května 2010

.....

Žaneta Ševčíková

Na tomto místě bych chtěla velmi poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Ing. Marcele Palochové, Ph.D. za pomoc, ochotu a poskytnutí důležitých rad, které mi velmi pomohly při psaní této bakalářské práce. Mé poděkování rovněž patří oponentce Ing. Veronice Cuřínové za poskytnuté rady a informace.

Obsah

1. Úvod	1
2. Charakteristika manažerského účetnictví	3
2.1 Finanční účetnictví	4
2.2 Obsah manažerského účetnictví	7
2.3 Předpoklady manažerského účetnictví	7
2.3.1 Uspořádání ekonomické struktury podniku	8
2.3.2 Vnitropodnikové ceny	9
2.4 Struktura manažerského účetnictví	10
2.4.1 Vnitropodnikové účetnictví	11
2.4.2 Rozpočetnictví	12
2.4.3 Kalkulace	14
2.5 Orientace manažerského účetnictví	16
2.5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví	16
2.5.2 Výkonově orientované účetnictví	19
2.6 Organizace účetních informací finančního a vnitropodnikového účetnictví	20
2.6.1 Dvouokruhová organizace účetnictví	20
2.6.2 Jednookruhová organizace účetnictví	21
2.6.3 Decentralizovaná a centralizovaná forma vedení účetnictví	23
3. Charakteristika nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví	27
3.1 Pojetí nákladů a výnosů	27
3.1.1 Finanční pojetí nákladů a výnosů	28
3.1.2 Hodnotové pojetí nákladů a výnosů	28
3.1.3 Ekonomické pojetí nákladů a výnosů	29
3.2 Členění nákladů	31
3.2.1 Druhové členění nákladů	31
3.2.2 Účelové členění nákladů	32
3.2.3 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	34
3.3 Členění výnosů	36
3.4 Řízení nákladů	37
4. Praktické řešení rozdílného pojetí nákladů a výnosů	39
5. Závěr	46
Seznam použité literatury	48
Seznam zkratk	

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam schémat

Seznam tabulek

Seznam příloh

Přílohy

1. Úvod

„Účty a knihy obchodní vedou se k tomu účelu, aby obchodník, průmyslník, řemeslník anebo kterýkoli jiný podnikatel seznal stav svého jmění, aby věděl, z jakých částí se jeho jmění skládá, zdali mu ubývá nebo přibývá, vydělal-li či prodělal, aby povždy měl přehled veškerého svého jednání obchodního, aby v každé chvíli věděl, u koho má co pohledávati a komu je co dlužen, aby měl vědomost o tom, jaké jsou jeho zásoby, mnoho-li má míti a mnoho-li skutečně má hotových peněz. Poskytuje tedy účetnictví věrný obraz činnosti obchodníkovi vůbec a přehled veškerých obchodních případů ... Bez pořádného vedení knih nikdy nelze obchodníku prospívati, kdyby výdělky jeho byly sebeznačnější.“¹

Citace p. Kheila je v podstatě laické vysvětlení toho, co účetnictví je, co zachycuje a proč vlastně existuje. Účetnictví je jedna z nejdůležitějších ekonomických disciplín, bez níž by podnikání či jiná činnost nikdy nemohla existovat. Samozřejmě dobrý podnikatelský plán spolu s kvalitní strategií podniku, kvalitní propagací a celkovým řízením zaručují úspěšnost podniku. Ovšem všechny tyto podnikové činnosti se potřebují rozvíjet v určitém prostředí - v podnikatelském procesu. Aby podnikání mohlo být takto nazýváno, musí podnikatel evidovat všechny dokumenty, které zachycují celou dobu jeho podnikatelského procesu - od založení, přes vynaložené výdaje a získané příjmy až po ukončení procesu. Pokud je toto zabezpečeno, mohou se rozvíjet další důležité podnikové činnosti.

Účetnictví je důležitým zdrojem informací jednak pro samotné vlastníky podniku, a také pro ostatní účastníky celého podnikatelského procesu. Každého z externích uživatelů zajímá, jak daný podnik hospodaří. Takto získané informace využívají externí uživatelé k tomu, aby se rozhodli, zda je výhodné stát se obchodním partnerem daného subjektu, jestli není příliš rizikové poskytnout danému subjektu úvěr, či jak je ekonomicky úspěšný největší konkurent v oboru daného externího uživatele.

Ovšem ne všechny informace získané z účetnictví jsou veřejné. Existují informace, které jsou dostupné jen v rámci podniku a využívají je řídicí pracovníci pro vyhodnocování různých variant budoucího vývoje podniku. Jsou základem rozhodovacích procesů,

¹ KHEIL, P. Jednoduché účetnictví s ohledem na ustanovení zákonná. Praha : J.G. Calve, 1877. 182 s.

plánování, organizace a motivace pracovníků a následné kontroly, která zahrnuje analýzu odchylek a přijetí určitých opatření. Tyto informace jsou součástí tzv. manažerského účetnictví, které zabezpečuje rozhodovací úlohy v marketingu, v oblasti investičních rozhodování, vývoje nových produktů apod. Informace manažerské účetnictví získává nejen z účetnictví jako takového, ale i z dalších podnikových činností. Je proto součástí tzv. informačního systému podniku.

Bakalářská práce má za jeden z cílů zabývat se obecnou charakteristikou finančního a manažerského účetnictví. Pokusí se definovat základní předpoklady, složení a způsob orientace manažerského účetnictví. Objasní možnosti zobrazení organizace účetních informací v účetnictví. Dalším cílem bakalářské práce je poukázat na problematiku nákladů a výnosů v účetnictví, jejich význam, pojetí a způsoby členění. Nedílnou součástí této bakalářské práce bude samostatně vypracovaný praktický příklad na odlišné pojetí nákladů a výnosů v účetnictví s vazbou na výsledek hospodaření.

Vlastní názory, návrhy, náměty a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Charakteristika manažerského účetnictví

„Účetnictví lze stručně definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces.“²

Účetnictví se člení na:

- finanční účetnictví,
- manažerské účetnictví,
- daňové účetnictví (daňová evidence).

Toto rozdělení je utvořeno na základě uživatelů účetnictví. Podle toho, jaké informace jsou pro daného uživatele stěžejní, se rozeznávají:

- interní uživatelé,
- externí uživatelé,
- stát.

Pro interní uživatele, manažery a řídicí pracovníky je zdrojem informací především manažerské účetnictví. Pro externí uživatele, tedy obchodní partnery, investory, banky, zaměstnance, burzy, ostatní účastníky finančního a kapitálového trhu jsou cílem informace z finančního účetnictví. Zvláštní postavení mezi externími uživateli má stát. Podnikatelský subjekt po zjištění daňové povinnosti odvádí do státního rozpočtu daň. Cílem daňového účetnictví je zobrazit hospodaření subjektu včetně zjištění základu daně z příjmů.

² FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Vnitropodnikové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

2.1 Finanční účetnictví

Zpracovává a poskytuje účetní informace o skutečnostech odehrávajících se v podniku ve vztahu k vnějšímu okolí. Do vnějšího okolí patří např. obchodní partneři, finanční instituce, ostatní dlužníci a věřitelé apod.

Jedná se o účetní případy, které se týkají podniku jako celku. Zachycují podnikatelský proces a všechny hospodářské operace, které jsou s ním spjaty. Jsou také podkladem pro výpočet daňové povinnosti subjektu.

Účetnictví je regulováno právními předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o účetnictví“),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“ č. 001 – 023),
- Další právní předpisy
 - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
 - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
 - Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů atd.

Je tedy nutné dodržovat určitá pravidla, principy a metodické prvky tak, aby každý z externích uživatelů měl jistotu, že dané informace finančního účetnictví jsou úplné, pravdivé, spolehlivé a tedy existuje možnost srovnat účetní výkazy v jednotlivých letech, v rámci daného oboru nebo mezi konkrétními podniky.

Obecné účetní zásady

Jedná se o soubor pravidel a základních principů, které dodržují účetní jednotky při vedení účetnictví. Mezi tyto zásady patří např. **zásada účetní jednotky** vymezující

daný ekonomický subjekt, který vede účetnictví za své ekonomické činnosti. Kdo může být účetní jednotkou, je přesně vymezeno v Zákoně o účetnictví. Dále **zásada objektivity účetních informací**, která požaduje, aby všechny hospodářské operace v podniku byly doloženy dokladem, výše určitých položek ověřená inventurou apod. **Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetním obdobím**, kdy účetní výkazy musí být srovnatelné v čase. Musí existovat stejné metody účtování, odepisování, oceňování apod. **Zásada opatrnosti**, dle které se v účetnictví na jedné straně vykazují předpokládané ztráty a rizika, které ještě nenastaly a nelze spolehlivě zjistit jejich výši, a na straně druhé zisky, které se v účetnictví zachycují až v okamžiku, kdy skutečně nastanou.

Metodické prvky účetnictví

Bilanční princip ukazuje dvojí pohled na majetek podniku, na majetkovou strukturu (aktiva) a finanční strukturu (pasiva). Bilanční princip říká, že aktiva = pasiva, tedy majetek daného podniku musí být financován z určitého zdroje. Tento princip je základem pro sestavení výkazu rozvahy.

Dokladovost je dalším důležitým prvkem účetnictví. Hospodářské operace v účetnictví musí být objektivní, jednoznačně určitelné, měřitelné v peněžních jednotkách. Aby tato operace mohla být účetním případem, musí být doložena dokladem. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, jejichž náležitosti jsou určeny v Zákoně o účetnictví.

Zachycení účetních případů na účtech - podvojnost a souvztažnost účetních zápisů. Podvojnost je spojena s tím, že každá hospodářská operace má dvojí vliv - daná operace se zachytí ve stejné částce na dvou různých stranách u dvou různých účtů. Zachycení účetního případu na správných účtech se nazývá souvztažnost. Správnost souvztažnosti je ovlivněna určením dané operace vzhledem k jejímu ekonomickému dopadu a také účtovým rozvrhem, který daná účetní jednotka používá.

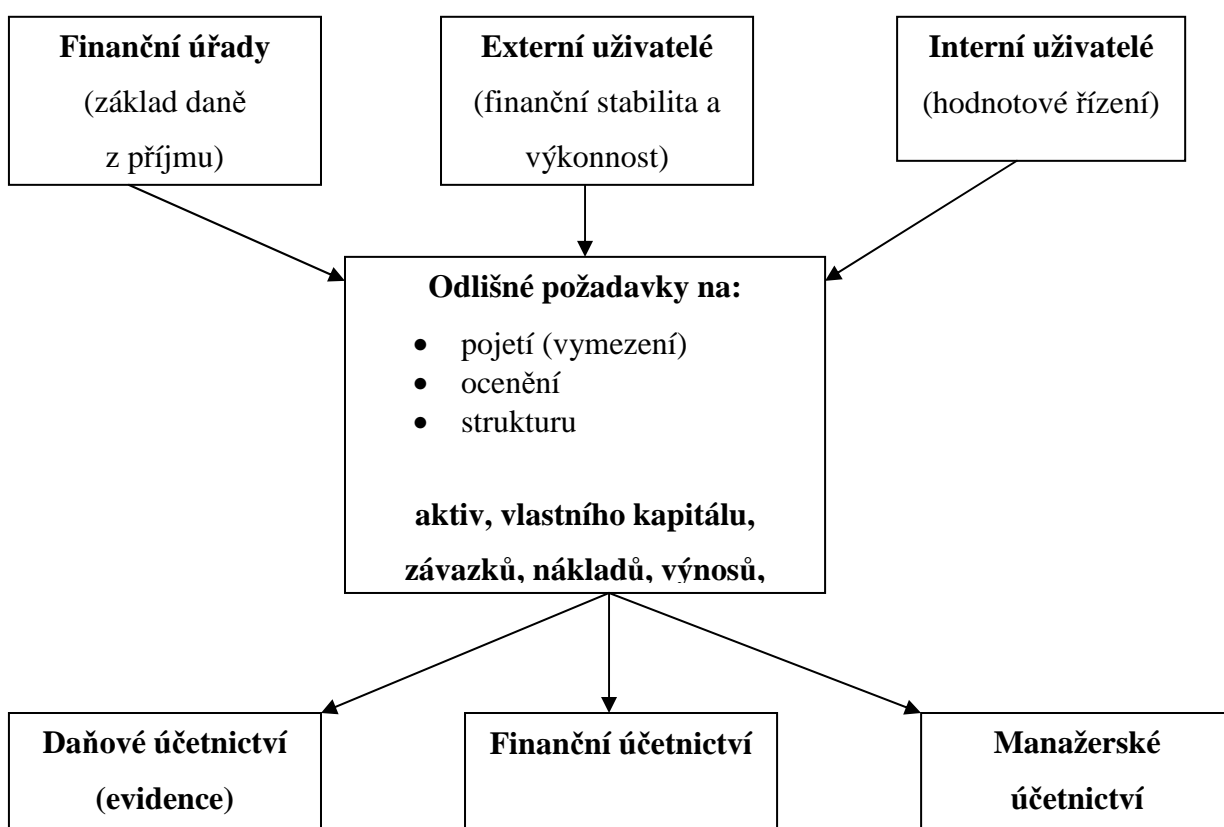
Zachycení hospodářských operací pomocí zápisů v účetních knihách, a to v deníku, hlavní knize, knihách analytických účtů a knihách podrozvahových účtů.

Úschova účetních písemností, kdy účetní jednotky mají povinnost uchovávat účetní záznamy po určitou dobu, kterou stanovuje Zákon o účetnictví.

Kontrolní prvky účetnictví, do kterých patří předvaha a inventarizace. Předvaha slouží k tzv. formální správnosti zaúčtování, tedy podvojnosti. Inventarizace se provádí z důvodu ověření průkaznosti účetnictví a hlavním cílem je ověření stavů a reálnosti ocenění aktiv a závazků.

Informace, které uživatelé získávají z finančního účetnictví, jsou především výsledky hospodaření, kterých podnik dosáhl v minulých obdobích, jsou tedy poskytovány zpětně. Jedná se o výkazy – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash-flow, které každý podnik sestavuje na konci účetního období (zpravidla jednou ročně). Podávají informace o finanční pozici, finanční situaci a dlouhodobé efektivnosti podniku. Slouží pro rozhodování o rozdělení zisku, výši vyplacených dividend apod.

Schéma 2.1 Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé³



³ FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Vnitropodnikové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

2.2 Obsah manažerského účetnictví

Hlavním cílem manažerského účetnictví je zjišťovat, třídit a analyzovat získaná data. Ty pak převádět na takové informace, které jsou poskytovány řídicím pracovníkům k provádění důležitých kroků v oblasti řízení podniku tak, aby daný podnik dosahoval zisku a zvyšovala se jeho výkonnost a zlepšovala finanční pozice.

Jak již bylo řečeno výše, informace, které se získávají z manažerského účetnictví, jsou určeny pro vnitřní potřebu podniků.

Manažeři je využívají při:

- plánování,
- rozhodování,
- kontrola činnosti.

Manažerské účetnictví není povinné, záleží na jednotlivých podnicích, jak se rozhodnou, zda jej povedou a případně jakým způsobem. Neexistují žádná právně upravená pravidla, která by určovala, jakým způsobem se má manažerské účetnictví vést. Orientuje se na budoucí činnosti podniku a je spjata s informačním systémem podniku. Nevede se za podnik jako celek, nýbrž za jeho jednotlivé části, za tzv. střediska.

2.3 Předpoklady manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví pro své bezproblémové fungování požaduje, aby byly utvořeny určité předpoklady.

Jedním z těchto předpokladů jsou **normy spotřeby ekonomických zdrojů**. Jedná se o zabezpečení výrobních procesů potřebnou dokumentací, tzn. normami spotřeby času, materiálu, energie na výrobek apod., které jsou obsažené v technologických postupech. Slouží ve výrobním procesu jako stanovený úkol danému výrobnímu útvaru, pro sestavování předběžných kalkulací a ke kontrole spotřebovaných zdrojů.

Dalším důležitým předpokladem je uspořádání ekonomické struktury podniku a vnitropodnikové ceny.

2.3.1 Uspořádání ekonomické struktury podniku

Aby existovala možnost řídit a kontrolovat jednotlivé činnosti podniku, musí se podnik rozdělit dle ekonomické struktury na jednotlivé útvary, tzv. hospodářská střediska.

Hospodářské středisko je samostatně hospodařící útvar v podniku, který:

- má předem stanovený úkol, který musí dodržet,
- svou činnost sleduje samostatně, vede tedy i své účetnictví a zjišťuje výsledek hospodaření pouze za své činnosti.

Musí být možné hospodárně:

- měřit spotřebu ekonomických zdrojů ve středisku (vstupy),
- měřit množství výkonů a kontrolovat jejich ocenění ve středisku dodávajícím i ve středisku odebírajícím (výstupy),
- stanovit vnitropodnikové ceny na výkony střediska,
- zachycovat skutečné náklady a jejich porovnáním s výnosy oceněnými vnitropodnikovou cenou zjišťovat výsledek hospodaření střediska ve vnitropodnikovém účetnictví.

Počet a druhy středisek, které podnik zřídí, záleží na každém podniku. Je to dáno tím, na jakou činnost se podnik zaměřuje, jaká je organizační struktura, jak náročná je výroba daných produktů apod.

V podnicích se nejčastěji zřizují tyto střediska:

Ve **Výrobním středisku** probíhá samostatný technologicky uzavřený cyklus v podobě výrobních a nevýrobních operací, kdy se materiál přebírá ze skladu do výroby a zpracovává se na výrobek, popř. provedenou službu. Výsledkem činnosti výrobního střediska je výkon, kterým může být finální výrobek, některé části tohoto výrobku či určité hromadné operace.

Středisko výrobní režie zachycuje náklady na řízení a obsluhu výroby, které jsou vyvolané řídicími a obslužnými činnostmi, např. odpisy. Mohou sem patřit i náklady provozu meziskladů a náklady na manipulační a dopravní techniku.

Zásobovací středisko se týká nákladů na získávání, příjem, skladování, vydávání a upravování materiálu. Patří sem také náklady spojené s provozem zásobovacích středisek.

Odbytové středisko soustřeďuje náklady spojené s převzetím, balením, skladováním a expedicí hotových výrobků včetně nákladů na průzkum trhu.

Středisko správy účtuje o nákladech na řízení a správu podniku jako celku.

Dále se v podnicích zřizují střediska pomocná a obslužná, realizace a tzv. neutrální střediska.

Pomocná a obslužná střediska zajišťují činnosti nezbytné pro plynulý chod výroby, protože zajišťovat tyto činnosti externím způsobem by bylo pro podnik nevýhodné. Často se jedná o střediska údržby a oprav, dopravní střediska apod.

Středisko realizace aneb středisko zúčtování prodeje slouží k zúčtování různých účetních převodů, konkrétně nákladů a výnosů z prodané produkce v případě, že tyto výkony nejsou součástí odbytového střediska. Jeho výsledkem je zisk z realizace.

Neutrální středisko je fiktivní útvar, který se zřizuje v podniku z důvodu evidence mimořádných a nahodilých nákladů a výnosů, které v podniku vznikají z důvodu nepředvídatelných událostí, jako jsou např. živelné pohromy. Také slouží k zachycení nákladů a výnosů, které vznikají z důvodu jiného ocenění, než je dáno legislativou.

2.3.2 Vnitropodnikové ceny

Slouží k porovnání skutečných nákladů výkonu s předem stanovenými – vnitropodnikovými cenami.

Vnitropodnikové ceny se stanovují pro vnitropodnikové výkony (výkony jednotlivých středisek) a pro odbytové výkony.

Druhy vnitropodnikových cen ⁴

- **pevná zúčtovací přírážka režie** (v procentech) jako úhrada výkonů střediska, tj. použití zdrojů střediska, je-li výkon střediska měřitelný např. jednicovou mzdou, normohodinami apod. (rozvrhová základna); přichází v úvahu hlavně ve výrobních střediscích,
- **pevná zúčtovací sazba režie** (v Kč), opět jako úhrada výkonu střediska, avšak vztažená na jednotku množství (strojní hodina, kus, km atd.),
- **pevná zúčtovací částka režie**, není-li výkon střediska měřitelný a mezi dílčím výkonem střediska a finálním výkonem podniku neexistují vztahy příčinné souvislosti; přichází v úvahu ve správních střediscích, obvykle jako měsíční globál podle rozpočtu,
- **pevná zúčtovací cena**, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů a vnitropodniková cena se stanoví na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku (např. pomocí hodinové sazby). Sem patří i pevné zúčtovací ceny za výkony útvarů, které nemají charakter materiální produkce nebo služeb (např. projektové práce, expertizy atd.),
- **pevná částka ve formě paušálu**, má-li výkon dodávajícího střediska povahu služby a pravidelně se opakuje, avšak v nepravidelném rozsahu (např. pravidelné revize jeřábů, výtahů apod.).

2.4 Struktura manažerského účetnictví

Součástí manažerského účetnictví jsou následující činnosti, bez kterých by nikdy nemohlo fungovat. Zpracovává totiž dílčí informace z těchto činností a poskytuje je manažerům pro řízení a rozhodování o důležitých činnostech podniku. Jsou to:

- vnitropodnikové účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulace.

⁴ HRÁDECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří; ŠIŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: GRADA, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

2.4.1 Vnitropodnikové účetnictví

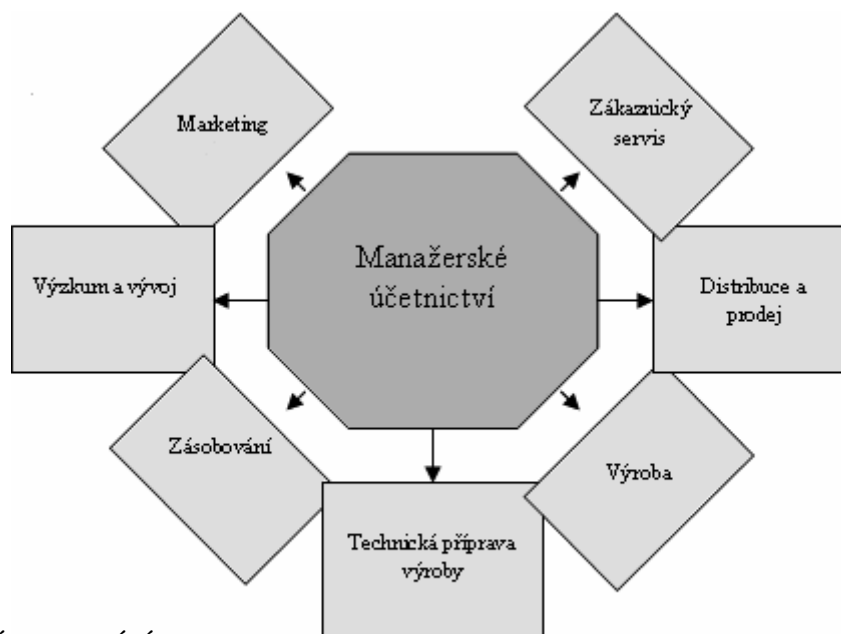
Zjišťuje skutečně vynaložené náklady a realizované výnosy, podle jejich vztahu k výkonům, k procesům, činnostem a útvarům. Informace, které získá podnik porovnáním zjištěných skutečných nákladů s plánovanými, slouží k řízení činností, o jejichž základních podmínkách již bylo rozhodnuto. Toto účetnictví si zachovává tradiční účetní metody např. bilanční princip, podvojnost, dokumentaci, inventarizaci apod.

Aby vnitropodnikové účetnictví mohlo své úkoly plnit na žádoucí úrovni, musí:⁵

- respektovat vazby na organizaci, technologii a řízení výroby,
- členit zjišťovaná data podle požadavků managementu,
- využívat všech potřebných metodických prvků vnitropodnikového účetnictví.

Oproti tomu manažerské účetnictví poskytuje informace, které jsou důležité nejen pro řízení takových činností, o jejichž podmínkách již bylo rozhodnuto, ale také pro rozhodování podniku o jeho budoucím vývoji.

Schéma 2.2 Vliv manažerského účetnictví na ostatní podnikové činnosti



Zdroj: vlastní zpracování.

⁵ HRÁDECKÝ, Mojmir; LANČA, Jiří; ŠIŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: GRADA, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

Schéma 2.3 Obsah manažerského a vnitropodnikového účetnictví⁶

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Vnitropodnikové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnávání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Řízení zejména hospodárnosti Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení zejména účinnosti a efektivity Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – Rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet, peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

2.4.2 Rozpočetnictví

Stanovuje úkoly příslušným útvarům v podniku a slouží také jako kontrola plnění stanovených úkolů. Zaměřuje se na budoucnost podniku.

Mezi základní úkoly rozpočtů patří **efektivnost řídicího procesu**, kdy informace získávané z rozpočtů pomáhají manažerům odhadnout budoucí vývoj podniku a tedy i finanční pozici.

Důležitá je také **koordinace podnikových činností**. Sestavováním rozpočtů se mohou zjistit případné komplikace, kterým se může předejít. Jedná se např. o nedostatečné využití

⁶ FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Vnitropodnikové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

výrobních kapacit, časové fondu pracovníků apod. Dochází tedy ke koordinaci a postupnému sladování podnikových činností.

Dále rozpočty poskytují **podklad pro kontrolu**, protože tím, že jsou schváleny, jsou závazné pro všechny pracovníky. Ti se pak musí rozpočty řídit a musí se je snažit dodržovat. V průběhu činností není problém pro vedoucí pracovníky zjistit, zda se skutečné činnosti neodlišují od rozpočtovaných. Průběžně lze zjistit odchylky, na které pak mohou manažeři obracet svou pozornost.

A konečně poslední důležitý úkol je ten, že rozpočty **motivují k dosažení cílů podniku**. Aby byli pracovníci motivováni plnit stanovené rozpočty, musí být zajištěno jejich spravedlivé odhodnocení v podobě mzdy. Pokud ví, že za splnění stanoveného plánu dostanou určitou výši odměny, mají větší motivaci. Pracovníci musí souhlasit se stanovenými cíli – účastní se sestavování rozpočtů apod.

Členění rozpočtů

- **celopodnikové rozpočty** se sestavují za podnik jako celek (rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků),
- **střediskové rozpočty** stanovují úkoly pro konkrétní střediska a zaměřují se také na kontrolu plnění úkolů.

Další členění:

- **rozpočty nákladů a výnosů** – v penězích vyjádřený objem vytvořených výkonů za určité období, např. rozpočet režijních nákladů výrobního střediska,
- **rozpočty stavů** – ukazují stav majetku a závazků, který podnik předpokládá k určitému datu, např. rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin ke konci období,
- **rozpočty příjmů a výdajů** – udávají informace o množství přijatých a vydaných peněžních prostředků a ekvivalentů.

2.4.3 Kalkulace

Je činnost podniku, pomocí které se stanovují náklady na tzv. kalkulační jednici - na předem stanovenou jednotku výkonu. V širším smyslu může být kalkulací chápán samotný podnikový útvar nebo část informačního systému podniku.

Používají se dále pro plánování a kontrolu, na základě kalkulací se rozhoduje o druhu a složení produkovaných výrobků. Jsou podkladem pro sestavení vnitropodnikových cen a základnou pro rozhodování ohledně cenové politiky podniku.

Předmětem kalkulace jsou kalkulační jednice:

- odbytových výkonů, týkající se externích zákazníků,
- vnitropodnikových výkonů uvnitř podniku, např. doprava.

Kalkulační jednice je přesně vymezená jednotka výkonů daného podniku, které je určena dle konkrétního výkonu. **Kalkulované množství** se využívá většinou u sériových výrob, kde představuje sérii daných výrobků.

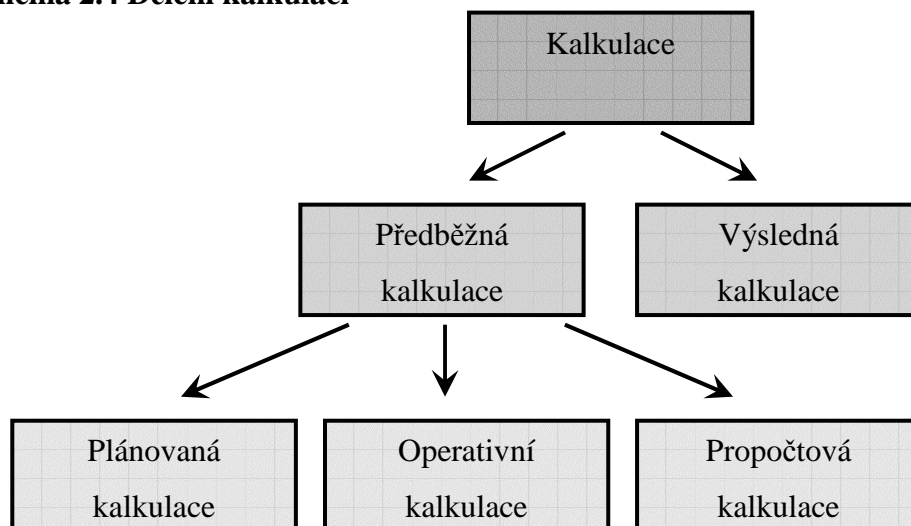
Kalkulační systém je souborem všech kalkulací v daném podniku a vazeb mezi nimi. Jaké druhy kalkulací jednotlivé podniky zvolí, záleží na:

- zaměření podniku,
- velikost podniku,
- požadavcích potřebných pro získání informací z kalkulací a jejich využití v různém časovém období.

Druhy kalkulací

- Předběžná - se sestavuje před zahájením výroby.
- Výsledná - se zjišťuje během výroby nebo po dokončení výkonu.

Schéma 2.4 Dělení kalkulací



Zdroj: vlastní zpracování.

Propočtová kalkulace – sestavuje se pro nové výrobky, které jsou v etapě vývoje a u kterých neexistuje podrobná technologická dokumentace. Podkladem pro sestavení jsou technické parametry, náčrtky a ceny obdobných výrobků. Jak kvalitní propočtová kalkulace bude, záleží na spolehlivosti a kvalitě dostupných dokumentací. Cílem je dosáhnout požadovaného zisku a zajistit spokojenost zákazníka.

Kalkulace operativní – vyjadřuje předem stanovené náklady a sestavuje se na základě normy spotřeby materiálu a času účinné k datu sestavení operativní kalkulace.

Kalkulace plánovaná – používá se u takových výkonů, kdy výroba probíhá opakovaně a v průběhu delšího období (v sériové a hromadné výrobě). Vyjadřuje náklady, kterých by mělo být v daném období dosaženo na tvorbu výkonů. Vychází se z konstrukčních a technologických postupů s ohledem na možné změny. Je podkladem při zpracování hlavních podnikových rozpočtů.

Kalkulace výsledná – sestavuje se až po dokončení výrobků a má funkci kontroly předběžných kalkulací sestavených pro daný výrobek. Vyjadřuje skutečné vynaložené náklady na jednotku výkonů v daném období. Používá se pro kontrolu hospodárnosti jednotlivých útvarů. Může být okamžiková nebo intervalová. Okamžiková se sestavuje po dokončení výroby v kusové výrobě. Intervalová je průměrná roční výsledná kalkulace.

2.5 Orientace manažerského účetnictví

Cílem vynaložených nákladů podniku na dané činnosti nejsou jenom výkony z nich, ale také potřeba, aby celý výrobní proces byl účelný a efektivní. Existují dvě základní linie řízení přeměny nákladů na výkony:

- odpovědnostně orientované účetnictví (linie odpovědnostní) zjišťující, ve kterém útvaru náklad vznikl,
- výkonově orientované účetnictví (linie výkonová) zobrazující vztah nákladů k jednotlivým podnikovým výkonům.

2.5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Základním předpokladem fungování odpovědnostně orientovaného účetnictví je správně vymezená struktura podniku a vymezení odpovědnosti a pravomoci jednotlivých podnikových útvarů. Základem odpovědnostně orientovaného účetnictví jsou:

- organizační struktura podniku,
- centralizace a decentralizace struktury,
- ekonomická struktura podniku.

Organizační struktura podniku

Zachycuje činnosti jednotlivých podnikových útvarů a vazby mezi nimi. Cílem je zajistit optimální způsob uspořádání činností v podniku tak, aby byly naplněny cíle podniku. Podrobný popis organizační struktury je důležitý pro vymezení pravomoci a odpovědnosti podnikových útvarů.

Je dána charakterem a složitostí výrobních procesů v podniku, zajištěním vhodných zdrojů pro podnikatelský proces, způsobem dodání výkonů zákazníkům apod. Významné jsou hlavně horizontální a vertikální vazby mezi jednotlivými podnikovými útvary.

Horizontální vazby vznikají v důsledku dělby činnosti mezi podnikovými útvary a spoluprací mezi nimi. Jaké množství horizontálních vazeb v podniku bude, záleží na tom, jaký způsob uspořádání procesu podnik preferuje. Existují dvě možnosti, a to:

- předmětné uspořádání – tvorba výkonu probíhá v jednom útvaru a tento útvar příliš nespolupracuje s ostatními útvary,
- technologické uspořádání – výkon projde různými podnikovými útvary v závislosti na etapě výroby; dílčí procesy tvorby výkonu probíhají vždy v tom útvaru, který se na danou činnost specializuje.

Vertikální vazby a jejich počet je dán přístupem podniku k centralizaci a decentralizaci pravomoci a odpovědnosti při řízení v podniku.

Centralizace je způsob řízení podniku, kdy rozhodovací činnosti a odpovědnosti jsou ponechány na vrcholovém stupni řízení. Nižší úrovně řízení mají pouze výkonnou funkci a dohlízejí na plnění zadaných úkolů.

Decentralizace přenáší pravomoci a odpovědnosti z vyšší úrovně řízení na úroveň nižší. Podřízené útvary mají pak nejen funkci výkonnou ale i rozhodovací.

Ekonomická struktura podniku

Vychází z organizační struktury podniku a doplňuje nástroje řízení o motivačně účinné hodnotové nástroje. Vzniká taková ekonomická struktura, jejíž části - odpovědností střediska, jsou orientované na dosažení hodnotových výsledků.

Podle rozsahu pravomoci a odpovědnosti existují tyto typy odpovědnostních středisek:

- vnitropodnikové středisko,
- výdajové středisko
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilitní středisko,
- investiční středisko.

Vnitropodnikové středisko je odpovědnostní středisko, kde mohou velikost nákladů ovlivnit pracovníci, kteří však nejsou odpovědní za externí výnosy podniku ani za využití aktiv. Předpokladem správného fungování je vymezení nákladů, které toto středisko může ovlivnit svou činností. Hodnocení střediska se provádí na základě srovnání skutečných a předem stanovených nákladů a analýze vniklých odchylek.

Výdajové středisko podniku nenesे prospěch v současné době, nýbrž v budoucnosti v podobě rozvoje firmy. Mezi výdajová střediska patří útvary, které se zabývají vzděláváním, výzkumem a vývojem, marketingem. Předpokladem správného fungování je možnost ovlivňování střediskových nákladů. Pro hodnocení úspěšnosti tohoto typu střediska se používá věcné posouzení prospěchu, který podniku takovou činností plyne.

Výnosové středisko je typ odpovědnostního střediska, ve kterém pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů, ale nemohou ovlivňovat náklady spojené s výkony. Předpokladem správného fungování je možnost střediska vstupovat do vztahu se zákazníky a tedy ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů.

Ziskové středisko je typem střediska, kde mohou pracovníci ovlivnit jak výši nákladů, tak i externích výnosů. Předpokladem je pravomoc řídit celý proces – rozhodovat o rozsahu a struktuře vyráběných výkonů, o pořízení zdrojů na tyto výkony, o samotném výrobním procesu a prodeji vyrobených výkonů. Vstupuje do vztahů s dodavateli a odběrateli a má vliv na faktory působící na střediskové náklady, výnosy a zisk. Nerozhoduje o problematice týkající se aktiv podniku. Je obvykle v nadřazené pozici vzhledem k nákladovým a výnosovým střediskům.

Rentabilitní středisko je středisko, jehož odpovědností je spravovat takové položky, které může samo ovlivnit. Jedná se o pohledávky, zásoby a závazky z obchodního styku. Zřizuje se v podnicích proto, že samotné ziskové středisko může znamenat určité problémy. Nenesе odpovědnost za výši pohledávek, závazků a zásob. Ziskové středisko by pak sice mohlo zvyšovat zisk, ale s pomocí pohledávek, které by měly dlouhou dobu splatnosti a tím ohrožovaly platební schopnost podniku.

Investiční středisko je vytvořeno na základě přenechání pravomoci a odpovědnosti středisku v problematice rozhodování o investicích. Tyto střediska se vyskytují pouze ve velkých podnicích.

2.5.2 Výkonově orientované účetnictví

Řešení výkonově orientovaného účetnictví je závislé na určitých podmínkách, na kterých je postaven podnikatelský proces.

Mezi tyto podmínky patří **charakter výrobního procesu**, na základě kterého vznikají dva typy výroby – **organická** (procesní) a **heterogenní**.

V organické výrobě se v jednom nebo ve více na sebe navazujících procesech mění původní materiál ve výrobky s úplně odlišnými vlastnostmi, než měly výchozí použité zdroje. Jedná o výroby v textilním průmyslu, výrobě skla a porcelánu, potravinářství apod. Výsledkem jsou tzv. homogenní (stejnorodé) výkony.

Naopak pro heterogenní výrobu jsou typické výrobky vznikající spojováním samostatných dílů, které mají stále charakter části finálního výrobku. Tato výroba je typická pro výrobu spotřební elektroniky apod. Výsledkem jsou heterogenní výkony.

Dále je důležitá podmínka **organizace dávkování výkonů**. Rozlišuje se výroba **hromadná, sériová a kusová**. U hromadné výroby se provádějí výkony, u kterých často není znám konečný spotřebitel a které jsou stanovené k pevně určenému časovému intervalu např. objem výroby za rok. Skutečně provedené výkony se zjišťují po skončení dané období. Sériová výroba pracuje s předem stanoveným množstvím výkonů, hodnocení efektivnosti činností se provádí po jejím dokončení. Kusová výroba je výroba jednotlivých, odlišných výkonů, které se vyrábí na přání konkrétních spotřebitelů. Je typická pro těžké strojírenství a stavebnictví.

Existují čtyři základní modely výkonově orientovaného účetnictví, které se vzájemně odlišují v závislosti na možnostech uplatnění v různých typech výroby.

Prostá výroba je jednoduchou, stejnorodou a opakovanou produkcí často s jedním technologickým procesem a jediným výkonem. Je typická pro podniky, které vyrábí jeden druh výkonu, např. výroba elektrického proudu.

Fázová výroba je hromadná výroba jednoho nebo několika stejných výrobků, kdy vstupní materiál prochází při zpracování rozmanitějším procesem. Dochází k rozdělení

výrobního procesu do fází, které představují samostatné výrobní úseky. V této výrobě může vznikat nedokončená výroba. Příkladem je výroba střešních tašek.

Stupňová výroba je výrobou se dvěma a více samostatnými úseky, tzv. výrobními stupni, kdy se vstupní materiál postupně upravuje a přeměňuje. Výsledkem jednotlivých stupňů jsou polotovary vlastní výroby, které se dále zpracovávají, nebo může dojít k prodeji. Jedná se např. o výrobu automobilů.

Zakázková výroba je výroba jedinečných, odlišných výrobků podle přání zákazníků. Aby podnik mohl plnit přání zákazníků, je nutné zabezpečit výrobu univerzálními stroji, které se mohou použít na různé druhy výroby. Je nutná vysoká odbornost personálu. Typickým příkladem je např. stavebnictví, výroba nábytků apod.

2.6 Organizace účetních informací finančního a vnitropodnikového účetnictví

Odlišné požadavky uživatelů účetních informací finančního a vnitropodnikového účetnictví požadují různorodé pojetí a členění nákladů, výnosů, aktiv a závazků. Tyto požadavky ovlivňují obsah, formu a časovou orientaci účetních informací.

Při tvoření podnikových informačních systémů se vychází z koncepčních přístupů organizace účetnictví. Existuje tři možnosti organizace účetních informací, a to jednookruhová, dvouokruhová a kombinovaná účetní soustava.

V praxi často rozhodnutí o výběru správné soustavy záleží na tom, zda podnik chce posílit úlohu rozhodovacích procesů. Pokud nejsou velké nároky na podklady pro rozhodovací činnosti v podniku, vybírá se v praxi jednodušší jednookruhová účetní soustava vhodná pro menší podniky. Naopak v případě velkých podniků a potřebě posilovat úlohu rozhodovacích procesů, je výhodná dvouokruhová účetní soustava.

2.6.1 Dvouokruhová organizace účetnictví

V této soustavě existují dva relativně samostatné okruhy, a to finanční a vnitropodnikové účetnictví. Druhý okruh vznikne tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy účty vnitropodnikové a výnosové tříděné podle středisek. Každý z okruhů zjišťuje svůj vlastní výsledek hospodaření. Vazba na náklady a výnosy finančního účetnictví je zabezpečena pomocí tzv. spojovacích účtů a účtů rozdlů.

Součástí legislativní úpravy finančního účetnictví v České republice je i tzv. vnitropodnikové účetnictví - ČÚS č. 001, odst. 2.5.2. V této právní úpravě je zakotveno,

aby podniky využívající dvouokruhovou účetní soustavu, používaly spojovací účty. Účty vnitropodnikového účetnictví musí účetní jednotky uvádět v účtovém rozvrhu.

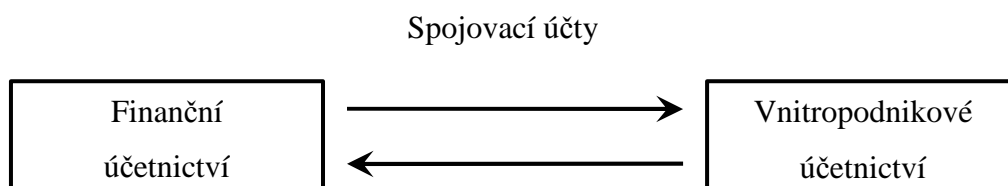
Spojovací účty se používají v případě, když dané účetní případy patří do obou účetních okruhů, tedy kdy účetní případ zachycený ve finančním účetnictví má souvislost i s nákladovým účetnictvím. Tyto účty kontrolují správnost a dodržení metodických prvků účetnictví. Účtuje se na nich na opačných stranách, než jsou účty, ke kterým se spojuje.

Nejčastější spojovací účty vytvářené v podnicích jsou:

- spojovací účet k nákladům (dále jen „SÚN“),
- spojovací účet k výnosům (dále jen „SÚV“),
- spojovací účet k zásobám (dále jen „SÚZ“).

Účty rozdílů se používají v takovém případě, kdy dochází k odlišnému zobrazení hospodářských operací v obou účetnictvích. Jsou důležitými zdroji informací pro vedení podniku.

Schéma 2.5 Dvouokruhová organizace účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování.

2.6.2 Jednookruhová organizace účetnictví

Cílem jednookruhové organizace účetnictví je zajistit požadavky uživatelů finančního a vnitropodnikového účetnictví v jednom okruhu tak, aby byly tyto uživatelé spokojeni. Používá se v takových případech, kdy se informační potřeby uživatelů liší jen v malé míře. V této soustavě se účetnictví podniku vede v jednom okruhu, a to pomocí analytické

evidenci k syntetickým účtům finančního účetnictví. Aby mohla soustava bezproblémově fungovat, je nutné mít vytvořenou systematickou analytickou evidenci.

Jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů se člení na analytiku podle hospodářských středisek. Tyto účty pak musí být součástí účtového rozvrhu dané účetní jednotky.

V případě odlišného zobrazení hospodářských informací se využívají účty rozdílů stejně jako v dvouokruhové soustavě.

Vedle analytických účtů existují v této soustavě také účty, které se přímo ve finančním účetnictví nevyužívají. Jedná se o účty vnitropodnikových nákladů a vnitropodnikových výnosů, členěných dále v analytické evidenci podle středisek. Jsou spojeny s tzv. interními náklady a výnosy a slouží k evidenci dodávek výkonů mezi jednotlivými středisky. Jsou významné pro zjištění výsledků hospodaření jednotlivých středisek, avšak nemají význam pro výsledek hospodaření podniku jako celku.

Schéma 2.6 Jednookruhová organizace účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování.

Kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetnictví

V účetní praxi se nejčastěji používá kombinace těchto soustav. Pokud jsou požadavky externích a interních uživatelů natolik různorodé, že by se nedaly zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, je vhodnější zobrazit ekonomickou situaci pomocí dvou okruhů účtů. V opačném případě, kdy určité požadavky externích uživatelů finančního účetnictví lze zajistit pouhým součtem částek získaných z vnitropodnikového účetnictví, je výhodnější použití analytické evidenci.

Tato možnost se zpravidla využívá v případě, kdy podnik chce použít v určitém středisku jiný způsob ocenění položek nebo jejich podrobnější členění, např. ve střediscích výrobního charakteru. V ostatních střediscích se účtuje v jednookruhové soustavě, např. ve střediscích pomocného a obslužného charakteru.

2.6.3 Decentralizovaná a centralizovaná forma vedení účetnictví

Způsob účtování obecně záleží na tom, jak daná účetní jednotka účetnictví vede. V případě **decentralizované formy** je každé hospodářské středisko samostatný celek. Dané středisko pak účtuje o nákladech a výnosech, které se jej bezprostředně týkají. Tyto účetní případy vznikají buď v rámci vlastních činností daného střediska, nebo zachycují vztah daného střediska s ostatními středisky v podniku. Styk s ostatními středisky se uskutečňuje na základě vnitřních dokladů, nejčastěji převodek a eviduje se na speciálních účtech, tzv. převody střediskové.

Při **centralizované formě** se evidují činnosti všech středisek v jediné účtárně. Nepoužívají se účty převodů mezi středisky a spojovací účty. Účetnictví podniku se zpracovává v jednom centru a výsledky hospodaření se pak předávají jednotlivým střediskům.

Účtování v dvouokruhové centralizované účetní soustavě

Jak již bylo zmíněno výše, pro účtování se využívá druhého okruhu. Účty tohoto okruhu, které vychází z účtové třídy 8. a 9., si každá účetní jednotka zvolí sama. Je však povinná je uvést ve svém platném účtovém rozvrhu.

Na začátku převezme účetní jednotka náklady, který jsou zúčtované ve finančním účetnictví, za pomoci SÚN a rozdělí je na vnitropodnikové účty jednotlivým střediskům. Každé středisko má kromě nákladových účtů i účty výnosové. Na vnitropodnikové účty se účtují skutečné náklady, které byly převzaty z finančního účetnictví. Na výnosové účty se účtují předem stanovené náklady, které podnik získá z předběžných kalkulací a rozpočtů. Rozdíl těchto výnosů a nákladů vytváří výsledek hospodaření určitého střediska, podle kterého se také měří, jak v daném středisku plnili zadaný úkol.

Dále se v dvouokruhovém účetnictví zavádí SÚV, SÚZ a samostatný účet Výrobky. Tento účet představuje sklad výrobků a zachycuje jejich přírůstky a úbytky. Účtují se zde výstupy středisek, které odpovídají stanové úrovni oceňování výroby v předem stanovených nákladech. V praxi to tedy vypadá tak, že na straně Má dáti bude účet Výrobky, na straně Dal výnosový účet střediska, jež je zahrnuto v ocenění výroby.

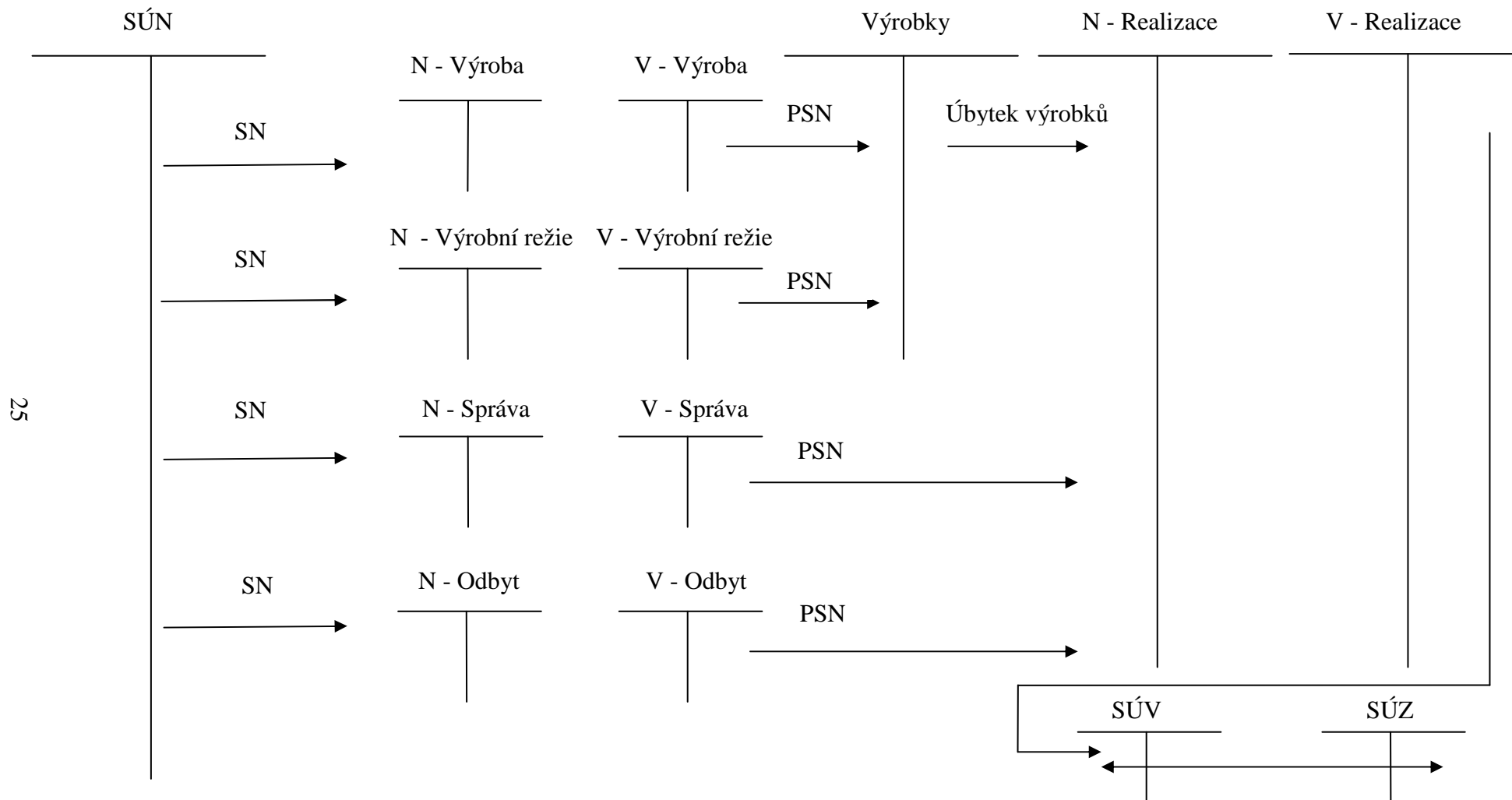
Úbytek prodaných výrobků se pak nejčastěji účtuje na nákladový účet střediska realizace. Výnosem střediska realizace je prodejní cena výrobku zúčtovaná proti SÚV.

V případě, že v podnicích není zřízeno samostatné středisko realizace, předchozí účtování se uskutečňuje na účtech střediska odbyt. V případě nerealizované produkce se zůstatek účtu Výrobky přeúčtuje na spojovací účty – SÚV/SÚN.

Účtování v dvouokruhové decentralizované soustavě

Decentralizovaná forma tedy znamená, že každé středisko si vede účetnictví samo ve dvou okruzích. Účtuje tedy jen účetní případy, které se jej bezprostředně týkají. Účtování je stejné jako v centralizované formě s tím rozdílem, že se používají tzv. střediskové převody, které slouží k zachycení podvojnosti v případě účetního případu, který se týká dvou středisek (často se používá číselného označení tohoto účtu 999). V praxi to vypadá např. tak, že v případě poskytnutí služeb střediska Údržba středisku Výroba si středisko Výroba zaúčtuje tento účetní případ jako náklad na stranu Má dáti, a na stranu Dal zaúčtuje střediskové převody. Středisko Údržba pak účtuje výnosy na stranu Dal proti střediskovým převodům na straně Má dáti.

Schéma 2.7 Účtování v dvouokruhové účetní soustavě



25

Zdroj: vlastní zpracování.

Účtování v jednookruhové soustavě

Pro účtování v jednookruhové soustavě se využívají účty z finančního účetnictví, které se doplní o analytickou evidenci. V praxi to vypadá tak, že první tři čísla účtu jsou syntetickými účty a vztahují se k finančnímu účetnictví, dalších 4 – 9 míst je analytických. Tato čísla označují také i střediska, ve kterých se náklady uskutečnily. V jednookruhové soustavě se stejně jako v dvouokruhové používá pro přírůstky a úbytky výrobků účtu Výrobky. Proti tomuto účtu se používá účet Změna stavu výrobků s přiřazením analytické evidence podle střediska, ke kterému se daný případ vztahuje.

Předávky výkonů mezi středisky se evidují pomocí zvláštních účtů, tzv. střediskových převodů, obvykle značených 599/699. Tyto účty se využívají v případě, kdy jedno středisko vyfakturuje činnosti pro středisko jiné. Částky účtované na těchto účtech se započítají do výsledku hospodaření jednotlivých středisek, ale nikoliv do výsledku hospodaření podniku jako celku. Jedná se o **centralizovanou formu** vedení účetnictví.

V případě **decentralizované formy** vedení účetnictví by každé středisko účtovalo jen účetní případy, které se ho bezprostředně týkají, a to stejným způsobem jako v dvouokruhové decentralizované formě. V praxi by to vypadalo tak, že v případě vyfakturování služeb jednoho střediska jinému, by si střediska zaúčtovala podle konkrétní činnosti náklad či výnos a z důvodu zachování podvojnosti také účtovala na účty 599/AE nebo 699/AE. Analytickou evidencí by pak bylo číslo střediska, jehož se daný účetní případ také týkal.

3. Charakteristika nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví

V každém podniku při výrobě určitých statků probíhá proces transformace. S pomocí technologických postupů dochází k přeměně určitého množství a struktury ekonomických zdrojů (výrobních činitelů) v požadovaný výstup o určité hodnotě (výkon). Spotřebovanými ekonomickými zdroji jsou náklady, hodnotovým výstupem pak ekonomický prospěch – výnosy.

Význam těchto položek a jejich definice záleží na tom, jak je na náklady a výnosy nahlíženo. Z pohledu:

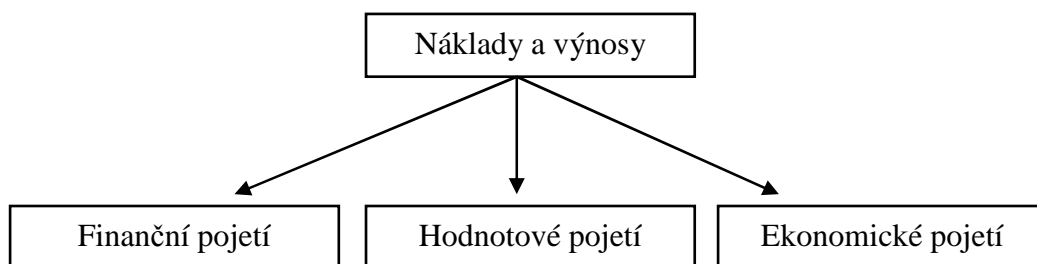
- vlastníků a ostatních externích uživatelů účetních informací, odpovídající zobrazení ve finančním účetnictví,
- řídicích pracovníků, odpovídající zobrazení v manažerském účetnictví.

3.1 Pojetí nákladů a výnosů

Rozdíl v pojetí nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví spočívá v tom, že v manažerském účetnictví je kladen větší důraz na informace o nákladech. Pracovníci je využívají pro řízení celého podnikatelského procesu, pro rozhodování o budoucích variantách. Tato pojetí jsou natolik odlišná, že konkrétní definice pojmů jsou rozdílně vymezeny.

Existuje trojí pojetí nákladů a výnosů zobrazených v účetnictví, tzv. finanční, hodnotové a ekonomické pojetí.

Schéma 3.1 Pojetí nákladů a výnosů



Zdroj: vlastní zpracování.

3.1.1 Finanční pojetí nákladů a výnosů

Toto pojetí je typické pro finanční účetnictví a znamená v penězích vyjádřené snížení vlastního kapitálu v daném období. Náklady ve finančním účetnictví jsou definovány jako **v penězích vyjádřená skutečná spotřeba ekonomických zdrojů.**

Důležitým hlediskem pro zobrazení nákladů je:⁷

- zda vynaložené zdroje vyčerpaly svoji užitečnost, jsou hrazeny z výnosů z prodeje v daném období a ovlivňují dosažený výsledek hospodaření; v tom případě jsou uznány jako náklady; či
- zda vynaložené zdroje zvyšují hodnotu aktiv, jsou součástí ocenění aktiv a přinesou prospěch v budoucnosti; v tomto případě jsou vykázány jako přírůstek aktiv.

Náklady mají ve finančním účetnictví volnou vazbu k výkonům a zahrnují kromě důležitých vynaložených zdrojů na zajištění podnikatelského procesu i výdaje odlišného charakteru a položky, které se týkají rozdělení zisku. Oceňování se provádí na úrovni skutečných cen, které jsou platné v době pořízení, tzv. historické pořizovací ceny.

Výnosy se ve finančním účetnictví projevují jako přírůstek aktiv (peněžních prostředků, pohledávek) nebo snížením závazků. Výnosy jsou chápány jako v penězích vyjádřený ekonomický prospěch, který daný subjekt získá účelným vynaložením ekonomických zdrojů – nákladů.

3.1.2 Hodnotové pojetí nákladů a výnosů

Hodnotové pojetí má souvislost s nákladovým účetnictvím. V tomto pojetí je náklad definován jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s prováděním hlavní činnosti podniku. Je tedy nutné zajištění hospodárnosti vynaložených nákladů.

⁷ FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Vnitropodnikové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Hospodárnost je proces, při kterém se dosahuje výstupů s co nejmenším vynaložením vstupů. Může mít dvě podoby:

- úspornost – jedná se o absolutní snížení nákladů při zachování stejného množství výkonů,
- účinnost – jedná se o maximalizaci objemu výkonů při stejném množství vynaložených nákladů.

Takto vynaložené náklady mají dva rysy:

- účelnost, které znamená racionalitu ve vynakládání nákladů, jež by měly být přiměřené výslednému výkonu,
- účelový charakter vyjadřuje, že smyslem vynakládání ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení. Dochází k němu při vytvoření jakékoliv složky aktiv, která přinesla větší ekonomický prospěch, než kolik činily vynaložené zdroje.

Ocenění spotřebovaných zdrojů je prováděno pomocí historických pořizovacích cen (v době pořízení), reprodukční pořizovací cenou (v současnosti), nebo odhadem ceny (v budoucnosti).

Náklady v tomto pojetí nejsou jenom v penězích vynaložené zdroje, ale i takové náklady, které nemají ekvivalent výdaje peněz, ale vhodněji vyjadřují skutečný ekonomický přínos daných činností. Jedná se o tzv. kalkulační náklady, mezi které patří např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky a kalkulační nájemné apod.

Výnosy v hodnotovém pojetí vznikají při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti. Jsou poměřovány s účelně a účelově vynaloženými náklady.

3.1.3 Ekonomické pojetí nákladů a výnosů

Toto pojetí nákladů je důležité pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích variant. Náklady jsou chápány jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené varianty. Jedná se o tzv. oportunitní náklady, neboli oceněný prospěch, který podnik neuskutečnil, protože tento zdroj nevyužil jiným možným způsobem.

Stejně tak existují tzv. oportunitní výnosy, tedy náklady, které podnik neuskutečnil, protože nerealizoval jinou možnou variantu.

Schéma 3.2 Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví⁸

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz (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 úročeny – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované ve skutečné 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

Porovnáním vynaložených vstupů s dosaženými výstupy vzniká **výsledek hospodaření**. Jedná se o hodnotovou veličinu, pomocí které se posuzuje účelovost uskutečněných výkonů. Výsledek hospodaření se může zjišťovat za podnik jako celek nebo za jednotlivé vnitropodnikové útvary.

⁸ KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 2. rozš. Vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

Výsledek hospodaření podniku je určen rozdílem výnosů a nákladů, které jsou vyjádřením skutečně dosažených a realizovaných cen za dané období. Pomocí výsledku hospodaření se zjišťuje efektivnost činnosti podniku.

Vnitropodnikový výsledek hospodaření ukazuje úspěšnost činnosti určitého podnikového útvaru. Vyjadřuje se rozdílem vnitropodnikových výnosů a vnitropodnikových nákladů. Mimo to, že je měřítkem úspěšnosti daného útvaru, vyjadřuje také, jak se dané středisko podílelo na výsledku hospodaření podniku jako celku.

3.2 Členění nákladů

Smyslem členění nákladů do jednotlivých skupin je snaha vyjádřit jejich ekonomickou podstatu, možnost jejich zjištění a řízení apod. Význam jednotlivých způsobů členění nákladů vychází z různých typů rozhodování, které probíhá na základě zjištěných informací o nákladech.

Při sledování nákladů je důležitá jejich ekonomická podstata, tedy v jaké podobě vstupují z daného ekonomické zdroje do podniku z vnějšího okolí. Jedná se o členění na **vnitropodnikové druhy**.

3.2.1 Druhé členění nákladů

Pro náklady členěné tímto způsobem jsou typické tři vlastnosti, a to:

- jsou zobrazeny jako prvotní náklady, jelikož se zobrazují ihned při vstupu do podniku;
- jedná se o externí náklady, které v podniku vznikají v důsledku spotřeby materiálu, prací a služeb od jiných subjektů;
- jsou zařazeny mezi tzv. jednoduché náklady, protože nejdou z hlediska řízení rozložit na jednodušší složky.

Náklady se dle druhového členění dělí na:

- spotřebu materiálu a energie;
- spotřebu a použití externích služeb (např. nájemné, opravy, dopravné apod.)
- mzdové a ostatní osobní náklady;
- odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv;
- finanční náklady (např. bankovní poplatky, pojistné apod.).

Význam členění nákladů dle druhů spočívá v tom, že zajišťuje proporci, stabilitu a rovnováhu mezi potřebou zdrojů daného podniku a jejich zabezpečením od konkrétních externích subjektů (partnerů). Tedy poskytuje podniku informace ohledně toho, v jakém časovém okamžiku a od jakého partnera zajistit určité množství zdrojů. Informace získané z druhového členění nákladů jsou základními informacemi pro řízení dodávek služeb, materiálu či zásob.

Nezabývá se však příčinami vynaložení nákladů; jejich vztahem k prováděným výkonům. V souvislosti s problematikou manažerského řízení je nutné jej kombinovat s dalšími možnostmi členění nákladů.

3.2.2 Účelové členění nákladů

Sleduje vynaložené náklady v souvislosti s příčinami vzniku nákladů, s úzkou vazbou k procesu tvorby výkonů, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Lze je zachytit v různé úrovni a podrobnosti.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Toto členění je závislé na tom, zda náklad souvisí s celkovým zajištěním dané činnosti, nebo jen s vytvořením konkrétního výkonu.

Náklady technologické souvisí s tvorbou výkonů v důsledku technologie dané činnosti či výkonu. Přeměňují se na určité konkrétní výkony a je možné jejich hospodárnost hodnotit ve vztahu k určitým výkonům. Typickým příkladem je spotřeba materiálu, energie, odpisy či mzdy výkonných pracovníků. Jsou základním východiskem při řízení nákladů po linii výkonů.

Náklady na obsluhu a řízení jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti⁹. Zajišťují podmínky průběhu procesů, činností a útvarů, tedy se vztahují k celkovému zajištění určité činnosti. Patří sem náklady související s provozem budov, mzdy řídicích pracovníků apod. Jsou základním východiskem pro řízení nákladů po linii útvarů.

⁹ KRÁL, B., a kol. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

Náklady jednicové a režijní

Jednicové náklady jsou součástí nákladů technologických. Ty vznikají na základě vytvoření každé konkrétně určené jednotky výkonu. Pomocí souvislosti mezi vzniklým výkonem a jednicovým nákladem je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů, a to s pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální spotřeby (vzniká pak kalkulace jednicového nákladu, jež je hlavním nástrojem řízení hospodárnosti těchto nákladů).

Režijní náklady souvisí se zabezpečením určitého druhu výkonu nebo skupiny výkonů vlastním technologickým procesem. Nejdou vyjádřit na jednotku výkonu, jsou stanoveny celkově pro určitou skupinu výkonů, útvarů apod. Nákladový úkol se stanovuje pomocí rozpočtu režijních nákladů.

Členění nákladů podle odpovědnosti z jejich vznik

V podniku existují jednak náklady, které vstupují do podniku z vnějšího okolí. Tyto náklady se nazývají **externí**. Jak bylo popsáno výše v druhovém členění nákladů, jedná se o náklady prvotní a jednoduché.

V podnicích však také evidují náklady, které vstupují do určitého vnitropodnikového útvaru z jiného vnitropodnikového útvaru. Jedná se o náklady **interní**, jež vznikají na základě vazeb uvnitř podniku, tedy spotřebou vnitropodnikových výkonů. Vlastnostmi těchto nákladů je, že jsou to náklady **druhotné**, jež se v rámci podniku objevují podruhé – poprvé se objevily ve středisku, který výkon provedlo. Další vlastností je, že jde o náklady **složené**, neboť je lze rozložit na původní složky nákladů – vnitropodnikové druhy, ze kterých druhotný náklad vznikl.

Kalkulační členění nákladů

Toto členění se využívá při rozhodovacích úlohách o výrobě určitého výrobku či službě, výpočtů nákladů na určitý výrobek, zjištění maximálního limitu ceny výrobku, apod. Pro zařazení vnitropodnikového druhu je rozhodující hledisko přiřaditelnosti a zjistitelnosti nákladu na jednotku výkonu, na tzv. kalkulační jednici.

Náklady přímé jednoznačně souvisí s určitým druhem výkonu, jejich výše je na daný výkon zjistitelná. Mezi přímé náklady patří kromě jednicových nákladů i režijní náklady, jejichž podíl na jednici výkonu se zjišťuje pomocí prostého dělení.

Náklady nepřímé nelze určit na daný výkon, protože vytváří podmínky pro skupinu výkonů. Patří sem většina režijních nákladů, které si přiřazují ke konkrétním výkonům pomocí zprostředkovaných propočtů.

3.2.3 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Jedná se o členění nákladů, které je důležité pro budoucí hodnocení možností podnikání. Jak již z názvu vyplývá, tato problematika se vztahuje na část manažerského účetnictví, které se zabývá rozhodováním.

Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

Variabilní náklady se v závislosti na objemu výroby mění. Dále se člení na:

- proporcionální - přímo úměrně závisí na objemu výroby;
- podproporcionální - rostou pomaleji než je objem výroby;
- nadproporcionální - rostou rychleji než je objem výroby.

Mezi typické náklady patří spotřeba základního materiálu, spotřeba energie, mzdy výkonných pracovníků atd. Jsou ovlivněny objemem a strukturou výkonů.

Fixní náklady se v určitém rozsahu prováděných výkonů nemění. Jsou tedy jednorázově vynaloženy. Rozsah činností vytvořených z fixních nákladů je omezen jejich kapacitou.

Existují fixní náklady:

- absolutní – jejich celková výše zůstává stejná i při změně objemu výroby;
- relativní – nemění se jen v rámci určitého objemu výroby, po překročení výrobní kapacity se mění najednou – skokem.

Typickým příkladem jsou odpisy, osvětlení výrobních prostor atd.

Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady

Toto členění je založeno na odhadovaných nákladech různých variant. Posuzuje se, které z nákladů budou v budoucnu uskutečněnou zvolenou variantou ovlivňovat a které nikoliv.

Relevantní náklady jsou důležité z hlediska rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit.

Irelevantní náklady jsou naopak pro rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty nevede k změně jejich výše.

Rozdílové náklady jsou zvláštní formou relevantních nákladů, protože se vyjadřují jako rozdíl nákladů před možnou uvažovanou změnou a po ní.

Oportunitní náklady

Rozhodování znamená zvolit optimální variantu, jejíž přijetí znamená nemožnost získat efekt z nezvolených nerealizovaných variant. Oportunitní náklady vyjadřují ocenění důsledků, které vznikly z důvodu přijetí určité varianty rozhodnutí. Jsou tzv. ušlým ziskem z jiných možných variant, které podnik mohl realizovat. Jejich použití v praxi je typické pro **kalkulační náklady**. Mezi kalkulační náklady patří:

- kalkulační úroky – úroky, které by byly v podniku vázány na zapojení cizího kapitálu a úroky z investovaného vlastního kapitálu;
- kalkulační odpisy – vyjadřující během určitého období reálné opotřebení strojů, zařízení, budov apod.;
- kalkulační rizika – náklady, které by vznikly v případě různých škod;
- kalkulační nájemné – nájemné, které by podnik obdržel, kdyby své prostory pronajímal;
- náklady na opravy – ač se zaznamenávají ve skutečné výši, v kalkulaci se rozdělují na více let.

Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady, které jsou důsledky současných rozhodnutí v budoucnosti. Týká se zejména vývoje a konstrukčního řešení výrobků, které mají vliv na budoucí výši nákladů při jejich výrobě.

3.3 Členění výnosů

Členění výnosů je stejně důležité jako členění nákladů. Výnosy jsou důležité při stanovení skutečného výsledku hospodaření, při tvorbě cenové kalkulace či zjišťování odchylek mezi předpokládanými a skutečnými výnosy apod. Pokud by nebylo možné nahlížet na výnosy z různých hledisek, nedaly by se dostatečně uskutečňovat uvedené činnosti.

V podnicích existují jednak **externí výnosy**, které jsou hodnotově vyjádřené prodané výkony, a také **interní výnosy**, jež se týkají výkonů, které byly provedeny v určitých vnitropodnikových útvarech.

Externí výnosy je možno dále členit do několika skupin:

- výnosy za vlastní výkony a zboží;
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby;
- aktivací majetku a zboží, které podnik vyrobí vlastní činností apod.;
- jiné provozní výnosy, např. výnosy z prodeje dlouhodobého majetku;
- finanční výnosy, např. úroky;
- mimořádné výnosy.

Interní výnosy se sledují:¹⁰

- ve střediscích výrobních; přitom jde hlavně o
 - převod režie, která představuje úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko účastnilo;
 - převod nákladů řídicích útvarů výroby (např. střediska vedení provozu), představující úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů výrobních (řízených) středisek;
- ve střediscích správních; kde se jedná zejména o
 - převod správní režie jakožto ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení;
 - převod nákladů sankční povahy (např. interní penále).

¹⁰ HRÁDECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: GRADA, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

- převod k zúčtování (účetně technické převody např. správní režie ze správních středisek do zúčtovacího střediska správní režie);
- ve střediscích obslužných, dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům.

Nejčastěji jde o výkony:

- dopravní,
- údržbářské a opravářské,
- energetické apod.

Výnosy odrážejí i objem prodaných výkonů, mají tedy variabilní charakter. Pokud je cena neměnná, vyvíjejí se proporcionálně. Mohou se vyvíjet i podproporcionálně v důsledku poskytovaných slev. Existují i výnosy fixního charakteru, jež jsou nezávislé na výši prodaných výkonů. Bývají označovány jako tzv. paušály.

Členění výnosů z hlediska rozhodovacích procesů je obdobné jako u nákladů:

- relevantní výnosy měnící se v závislosti na variantě rozhodování,
- irelevantní výnosy neměnící se v závislosti na variantě rozhodování.

3.4 Řízení nákladů

Jedním z hlavních úkolů manažerského účetnictví je poskytovat informace pro řízení nákladů. Řízení nákladů by se obecně dalo charakterizovat jako proces, jehož hlavním cílem je minimalizovat náklady spojené s určitým výrobním procesem. Ovšem patří zde také dlouhodobé strategické řízení všech nákladových položek v celém podniku, tzv. strategický management nákladů.

Řízení nákladů zahrnuje:

- průběžnou kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladů a motivaci zaměstnanců k tomu, aby danou hospodárnost dodržovali,
- vymezení pravomoci a odpovědností jednotlivých podnikových útvarů,
- zjišťování předem stanovených a skutečných nákladů na jednotku výkonu.

Aby mohly být tyto úkoly splněny, je nutné zobrazit vztahy mezi jednotlivými útvary. K tomu je však zapotřebí:

- rozpoznání a vymezení interních výkonů; interní výkon je měřitelný a měl by mít souvislost s vynaloženými náklady,
- ocenění interních výkonů útvarů.

Důležitou součástí řízení nákladů je řízení jednicových a režijních nákladů takovým způsobem, aby byla zajištěna hospodárnost podnikových činností. Např. správné řízení režijních nákladů je nutné z několika důvodů. Tyto náklady mají stále rostoucí podíl na celkových nákladech, je obtížné pro ně stanovit nákladový úkol a s tím spojené porovnání jejich vynakládání s prospěchem, jež by měly přinést. Toto posouzení prospěchu spotřebovaných režijních nákladů je velmi důležitou částí řízení nákladů.

4. Praktické řešení rozdílného pojetí nákladů a výnosů

Společnost XY, a. s., neplátce daně z přidané hodnoty, se zabývá výrobou smaltovaných hrnců (pro názornost příkladu společnost vyrábí pouze jeden druh výrobku). Ke své činnosti používá výrobní zařízení v pořizovací ceně 5 000 000 Kč, které pořídila v roce 2005. Společnost ve finančním účetnictví uplatňuje účetní odpisy, které jsou shodné s odpisy daňovými. Výrobní zařízení bylo zařazeno do 2. odpisové skupiny a odepisuje se lineárním způsobem 5 let.

Společnost XY, a. s. má zřízena tato střediska:

HS 10 – Středisko Hlavní výroba (pro účtování přímých nákladů)

HS 20 – Středisko Výrobní režie (pro účtování výrobní režie)

HS 30 – Středisko Správa (pro účtování správní režie)

HS 40 – Středisko Odbyt (pro účtování odbytové režie)

HS 50 – Středisko Realizace

Výrobky oceňuje na úrovni vlastních nákladů výroby, dle kalkulace ve výši 155 Kč/ks. Společnost plánovala vyrobit 200 000 ks výrobků. Náklady na kalkulační jednici (1 ks) byly stanoveny ve výši: spotřeba materiálu 80 Kč, přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění 25 Kč, výrobní režie 50 Kč, náklady správní režie 40 Kč, náklady odbytové režie 40 Kč. Počáteční stav výrobků na skladě byl 30 000 ks v ceně 4 650 000 Kč. Společnost vyrobila 200 000 ks výrobků a prodala 220 000 ks, prodejní cena za kus je 300 Kč.

Společnost evidovala tyto účetní případy:

1) Skutečně spotřebovaný základní materiál	15 500 000 Kč
2) Zúčtování skutečných mezd zaměstnancům	4 800 000 Kč
3) Odpisy výrobního zařízení	1 000 000 Kč
4) Skutečné náklady výrobní režie	8 300 000 Kč
5) Skutečné náklady správní režie	7 800 000 Kč
6) Skutečné náklady odbytové režie	7 850 000 Kč
7) Předem stanovené náklady střediska Hlavní výroba	21 000 000 Kč
8) Předem stanovené náklady střediska Výrobní režie	10 000 000 Kč

9) Předem stanovené náklady střediska Správa	8 000 000 Kč
10) Předem stanovené náklady střediska Odbyt	8 000 000 Kč
11) Výdejka výrobků z důvodu prodeje	34 100 000 Kč
12) Zúčtování tržeb	66 000 000 Kč
13) Zúčtování konečných stavů výrobků	1 550 000 Kč

Z hlediska rozdílného pojetí nákladů (odpisů) bude tento příklad vyřešen ve dvou účetních obdobích, za rok 2009 a 2010 v tisících korunách.

Tabulka 1: Výpočet odpisů

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2005	1 000 000	1 000 000	4 000 000
2006	1 000 000	2 000 000	3 000 000
2007	1 000 000	3 000 000	2 000 000
2008	1 000 000	4 000 000	1 000 000
2009	1 000 000	5 000 000	0
2010	1 000 000	6 000 000	0

$$\text{Výpočet odpisu} = \frac{\text{Pořizovací cena}}{\text{doba životnosti}} = \frac{5\,000\,000}{5} = 1\,000\,000 \text{ Kč}$$

V roce 2010 se odpisy uplatní pouze v manažerském účetnictví, jelikož zde je možnost uplatnit je nad výši pořizovací ceny.

Účtování ve finančním účetnictví rok 2009

MD 501 DAL	MD 112 DAL	MD 521 DAL	MD 331 DAL	MD 548 DAL	MD 221 DAL
1) 15 500	1) 15 500	2) 4 800	2) 4 800	4) 8 300	4) 8 300
				5) 7 800	5) 7 800
				6) 7 850	6) 7 850

MD 551 DAL	MD 082 DAL	MD 601 DAL	MD 311 DAL	MD 123 DAL	MD 613 DAL
3) 1 000	3) 1 000	12) 66 000	12) 66 000	PS 4 650	11) 34 100
				7) 21 000	13) 1 550
				8) 10 000	7) 21 000
				KS 1 550	8) 10 000

MD 599/50 DAL	MD 699/30 DAL	MD 699/40 DAL	MD 702 DAL
9) 8 000	9) 8 000	10) 8 000	13) 1 550
10) 8 000			

MD	DAL
15 500	66 000
4 800	21 000
8 300	10 000
7 800	– 34 100
7 850	
1 000	
45 250	62 900
	VH 17 650

Vnitřní účetní okruh - manažerské účetnictví 2009

MD 888	DAL	MD 810	DAL	MD 910	DAL	MD 860	DAL	MD 850	DAL	MD 950	DAL
1) 15 500		1) 15 500		7) 21 000		PS 4 650	11) 34 100	9) 8 000		12) 66 000	
2) 4 800		2) 4 800				7) 21 000		10) 8 000			
3) 1 000						8) 10 000		11) 34 100			
4) 8 300											
5) 7 800		MD 820	DAL	MD 920	DAL						
6) 7 850		3) 1 000		8) 10 000							
		4) 8 300									
						MD 999	DAL	MD 800	DAL		
						12) 66 000		13) 1 550			
		MD 830	DAL	MD 930	DAL	13) 1 550					
		5) 7 800		9) 8 000							
		MD 840	DAL	MD 940	DAL						
		6) 7 850		10) 8 000							

Středisko	Náklady	Výnosy	VH
10	20 300	21 000	700
20	9 300	10 000	700
30	7 800	8 000	200
40	7 850	8 000	150
50	50 100	66 000	15 900
Σ	95 350	113 000	17 650

Účtování ve finančním účetnictví rok 2010

MD 501 DAL	MD 112 DAL	MD 521 DAL	MD 331 DAL	MD 548 DAL	MD 221 DAL
1) 15 500	1) 15 500	2) 4 800	2) 4 800	4) 8 300	4) 8 300
				5) 7 800	5) 7 800
				6) 7 850	6) 7 850

MD 601 DAL	MD 311 DAL	MD 123 DAL	MD 613 DAL	MD 710 DAL
12) 66 000	12) 66 000	PS 4 650	11) 34 100	7) 21 000
		7) 21 000	13) 1 550	8) 10 000
		8) 10 000		15 500
		KS 1 550		4 800
				8 300
				7 800
				7 850
9) 8 000	9) 8 000	10) 8 000	13) 1 550	44 250
10) 8 000				62 900
				VH 18 650

Shrnutí

Tímto příkladem jsem se snažila poukázat na hlavní rozdíl v pojetí nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví. Rozdíl spočívá v různém pohledu na určité náklady, tzv. kalkulační náklady, kterými mohou být např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační rizika apod. Pro názornost rozdílného pojetí jsem si vybrala zobrazení odpisů.

Smyslem odpisů ve finančním účetnictví je uplatnit celou výši pořizovací ceny daného majetku do nákladů. Ovšem pro oblast manažerského účetnictví je důležitá reálná hodnota opotřebením daného majetku, pomocí níž dochází k tvorbě výkonů. Odpisy by se tedy měly vykazovat po celou dobu, kdy je majetek využíván k podnikání.

Pokud podnik vede vnitropodnikové účetnictví, může mu vzniknout z důvodu kalkulačních nákladů rozdílný výsledek hospodaření.

Uvedený příklad jsem zaúčtovala ve finančním i vnitřním okruhu, a to ve dvou letech takovým způsobem, aby byl patrný rozdíl v uplatňování odpisů. V prvním roce se odpisy uplatnily v obou účetnictvích, což mělo za následek stejný výsledek hospodaření. V dalším roce byl majetek z pohledu finančního účetnictví již plně odepsán, ovšem v manažerském účetnictví společnost využila možnosti odpis uplatnit. Došlo tedy k rozdílným výsledkům hospodaření. Existují dvě možnosti, jak daný problém vyřešit, aby řídicí pracovníci při porovnání výsledků hospodaření, měli správné a potřebné informace k provádění řídicích činností:

- a) doplní dvouokruhovou soustavu účetnictví o tzv. rozdílové účty, na které přeúčtuje vzniklý rozdíl a docílí tak stejného výsledku hospodaření ve finančním i vnitropodnikovém účetnictví
 - v případě řešeného příkladu by společnost doplnila dvouokruhovou soustavu o spojovací účet rozdílový s částkou odpisů:

Spojovací účet rozdílu

	14)1 000
--	----------

- b) ponechá dva rozdílné výsledky hospodaření.

Obě varianty jsou možné a záleží na vedení konkrétních podniků, jak se rozhodnou.

5. Závěr

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala otázkou pojetí nákladů a výnosů ve finančním a manažerském účetnictví.

Problematika nákladů a výnosů je nedílnou součástí účetnictví jako takového, a proto jsem se v první části bakalářské práce věnovala obecné charakteristice finančního a manažerského účetnictví. Uvedla jsem hlavní rozdíly mezi oběma druhy účetnictví a jejich předpoklady. Zvolila jsem tento postup, protože dle mého názoru není možné se zabývat touto problematikou bez poznatků a informací, které účetnictví poskytuje.

Abych mohla ve své práci poukázat na rozdílné pojetí nákladů a výnosů, které v účetnictví může nastat, věnovala jsem se otázce manažerského účetnictví, jehož smyslem je poskytování v podstatě jiných informací než těch, které lze získat z finančního účetnictví. Uvedla jsem tedy jeho předpoklady, složení a způsoby orientace takovým způsobem, aby i prostá veřejnost, jež doposud v podstatě nevěděla o fungování manažerského účetnictví, mohla při čtení mé bakalářské práce porozumět rozdílnému významu obou účetnictví.

Relativně značnou část bakalářské práce jsem poté věnovala možnostem zobrazení účetních informací v účetnictví. Zabývala jsem se obecnou charakteristikou a účtováním v dvouokruhové a jednookruhové formě vedení účetnictví včetně jejich centralizované a decentralizované formy. Tuto část jsem zpracovala podrobně z důvodu využití v praktické části této bakalářské práce.

Dalším krokem v bakalářské práci bylo zabývat se náklady a výnosy, které v účetnictví vznikají. Oba tyto pojmy jsou v účetnictví důležitými prvky. Na jejich základě se určuje výsledek hospodaření a tedy i ekonomická úspěšnost daného podniku na trh. Uvedla jsem proto jejich význam a rozdílné pojetí, které je velmi důležité, protože existuje více možností, jakým mohou být náklady či výnosy pojaty. Nedílnou součástí tohoto kroku bylo uvedení možných členění nákladů a výnosů.

Tuto bakalářskou práci jsem uzavřela samostatně vypracovaným příkladem, ve kterém jsem poukázala na rozdílné pojetí nákladů a výnosů s vazbou na výsledek hospodaření. Uvedla jsem, jaké možnosti rozhodnutí podnik má.

Bakalářskou práci jsem se snažila psát takovým způsobem, aby byla snadno srozumitelná pro jakéhokoliv člověka, který bude zjišťovat informace o této problematice.

Seznam použité literatury

Knihy

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRÁDECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

LAZAR, J. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

Internetové zdroje

<http://business.center.cz>

Seznam zkratek

Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ČÚS	České účetní standardy
VH	výsledek hospodaření
N	náklady
V	výnosy
SÚN	spojovací účet k nákladům
SÚV	spojovací účet k výnosům
SÚZ	spojovací účet k zásobám
SN	skutečné náklady
PSN	předem stanovené náklady
AE	analytická evidence

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2010

.....
Žaneta Ševčíková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Vlachovice 194, 763 24 Vlachovice

Seznam schémat

Schéma 2.1 Subsystemy účetních informací a jejich uživatelé

Schéma 2.2 Vliv manažerského účetnictví na ostatní podnikové činnosti

Schéma 2.3 Obsah manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Schéma 2.4 Dělení kalkulací

Schéma 2.5 Dvouokruhová organizace účetnictví

Schéma 2.7 Jednookruhová organizace účetnictví

Schéma 2.6 Účtování v dvouokruhové účetní soustavě

Schéma 3.1 Pojetí nákladů a výnosů

Schéma 3.2 Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výpočet odpisů

Seznam příloh

Příloha č. 1 Použitý účtový rozvrh